



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 18471.001868/2005-69
Recurso nº 000.001 De Ofício
Acórdão nº 1401-000.880 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de novembro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PIC ENERGY SERVICES DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

PAGAMENTO DE ROYALTIES AO EXTERIOR. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. LIMITE DE DEDUÇÃO.

As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido. Nos termos da IN SRF nº 252/02, assim como com as soluções de consulta nº 252/98 e 274/98, quando houver transferência de tecnologia, deverá ser aplicado o limite constante da lei; e quando não houver transferência de tecnologia, referido limite de dedução de custo não será aplicável.

Recurso de ofício provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por DAR provimento PARCIAL ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro, Jose Sergio

Gomes, Fernando Luiz Gomes de Mattos. Ausente, justificadamente, a Conselheira Karem Jureidini Dias.

CÓPIA

Relatório

Trata o presente feito de recurso de ofício interposto em decorrência do cancelamento, pela DRJ do Rio de Janeiro, de auto de infração de IRPJ e CSLL lavrado em desfavor da Recorrente, relativo aos anos calendário 2002 e 2003.

Em resumo dos fatos em litígio, tem-se que a Recorrente, no ano calendário 2002, realizou pagamentos ao exterior, a título de remuneração por serviços prestados, no valor de R\$3.724.491,54, que foram considerados indedutíveis por ultrapassar, na visão da fiscalização, o limite disposto no art. 355, inciso III do RIR/99.

Como reflexo de referida glosa de custos, reduziu-se o prejuízo fiscal acumulado pela Recorrente no ano calendário 2002, refletindo na dedutibilidade de referido prejuízo no ano de 2003, pelo que se promoveu a respectiva glosa de prejuízos fiscais no ano calendário 2003. Ainda, houve a cobrança da CSLL reflexa.

Em sede de impugnação, alegou, o Recorrente que o limite constante do art. 355, inciso III do RIR/99 não se aplica ao pagamento por prestação de serviços tomados no exterior quando não ocorre transferência de tecnologia; a questão está bem delineada nas soluções de consulta nº 274/98 e 252/98, assim como no artigo, 17, II, b da IN SRF nº 252/02; e apresenta lista pormenorizada dos pagamentos realizados no exterior, identificando aqueles que estariam sujeitos ao limite, e àqueles que não se sujeitam à restrição.

Posto o feito em julgamento, assim se posicionou a DRJ do Rio de Janeiro, *in verbis*:

7.- O fulcro da questão afeta aos presente autos se encontra vinculado ao alcance do conceito a que se reporta o artigo 355, § 3 .do RIR/99 — despesas que envolvam transferência de tecnologia.

7.1.- Nesse sentido a IN SRF n .252./02, em seu artigo 17, ao abordar os limites e efeitos da disposição regulamentar em seu inciso II, alíneas a e b, define:

"a) serviço técnico: o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofício;"

"b) assistência técnica: a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetivação utilização do processo ou fórmula cedido."

7.1.2.- Daí, as soluções de consulta n .252/98 e 274/98, originárias da SRRF/7ª RF, formalizarem somente estarem sujeitas à restrição em comento, valores devidos a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia.

7.1.3.- No mesmo diapasão, a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão n.CSRF/01-1.570, não negar a dedutibilidade, como custos, de valores de prestação de serviços técnicos especializados, que não envolvam a transferência de tecnologia ou a introdução de processo especial de produção.

8.- Os serviços objetos desta pendenga se relacionam a condicionamento, preparação para funcionamento, pré-operação e operação inicial da Usina Termoeletrica Três Lagoas e dos sistemas Interconectados, mediante contrato celebrado com o Consórcio CNO/Promon-UTE- Três Lagoas, fls. 433.

8.1.- Evidentemente, reembolso de despesas de técnicos especializados, pré-operação de turbina, teste de performance, serviços gerenciais de recursos humanos e financeiro por sua natureza não traduzem transferência de tecnologia. Portanto, não se enquadram no conceito limitador da dedutibilidade de seu dispêndio.

8.2.- Em sentido inverso, o desempenho em horas de condicionamento técnico e de treinamentos, sem dúvidas, envolve transferência de tecnologia. Como, aliás, o reconheceu o próprio contribuinte.

9.- • De outro lado, conforme o ressaltou o Acórdão n . CSRF/01-1.570, a limitação a que se reporta o artigo 355, § 3º, do RIR/99 implica em prova, trazida aos autos, de transferência de tecnologia. Isto é, a limitação não se ancora em presunção legal autorizada. Portanto, infensa mesmo à mera ilação.

9.1.- Ora, a fiscalização não só teve acesso a todos os registros contábeis da empresa, como às Notas Fiscais geradoras das invoices objetos desta lide, fls. 291/359. Entretanto, optou pela lei do menor esforço, fundada em ilação à sustentação de presunção legalmente não autorizada.

10.- Quanto à base de -cálculo do limite de dedutibilidade a que se reporta o artigo 355, em comento, equivocou-se, novamente a fiscalização. O conceito de receita líquida, para os efeitos do dispositivo legal, se reporta ao conceito exarado no artigo 12,§ 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77 (RIR199, art. 280. Isto é "receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre as vendas"

10.1.- Do exposto, ao contrário da proposição fiscal de fls. 363/364, a receita líquida a ser considerada é de R\$ 7.481.652,21 (= R\$ 7.878.579,22 — R\$ 396.927,01), dado que, evidentemente, o IRFONTE não integra o conceito de imposto s/ vendas. Sim, de tributo sobre renda. O que, inclusive, induziu o contribuinte a erro quanto ao valor reconhecido como devido do

IRPJ e CSLL, fls. 430. Porquanto 5% da receita líquida (R\$ 7.481.655,21) iguala 374.082,61.

110 10.2.- Por óbvia conclusão o excesso de dedução reportado no artigo 355 do RIR/99 corresponde a R\$ 231.017,66 (= 605.100,27 — R\$ 374.082,61).

11.- Ora, havendo a pessoa jurídica apurado prejuízo fiscal de R\$ 1.221.536,10 no ano calendário de 2002, a glosa do excesso de remuneração a não residentes com transferência de tecnologia, antes mencionada, apenas reduzirá esse prejuízo compensável para R\$ 990.518,44 (= R\$ 1.221.536,210 — R\$ 231.017,66).

11.1.- Inexiste, pois, crédito tributário a ser exigido naquele ano calendário. Ou, a pagar, como efetuado pelo sujeito passivo, R\$ 104.837,50, fls. 541.

12.- Quanto ao ano calendário de 2003, por força do excesso de dedutibilidade reportado no inciso anterior, o prejuízo fiscal compensável do ano calendário de 2002 é de R\$ 990.518,44. Não, de R\$ 1.221.536,10, fls. 366.

12.1.- Portanto, o excesso de compensação de prejuízo fiscal, glosado nestes autos se reduz para R\$ 231.017,66, relativos ao IRPJ, exclusivamente, conforme demonstra seguir:

(...)

13.- Por pertinente, embora citado nos fundamentos legais da exigência, o artigo 510 do RIR/99 não sustentou a formalização da mesma. Sim, a glosa do prejuízo fiscal de 2002 se deveu "a reversão do prejuízo após o lançamento da infração constatada no período-base de 2002", fls. 366.

13.1.- Ora, conforme fls. 280, em conformidade com o mesmo artigo 510, o contribuinte teria direito à compensação de prejuízos acumulados até o montante de 1.490.797,29. Procedeu à compensação 'de R\$ 1.318.458,56, correspondentes aos anos calendário de 2001 e 2002, fls. 276 e 277. Portanto, o excesso de compensação, antes reportado, não se deveu ao limite a que se refere o artigo 510, antes citado.

14.- Quanto a CSLL, apesar de ser exigida por mera reflexividade do IRPJ, por essa mesma razão equivocou-se a fiscalização quanto à base de cálculo da contribuição. Esta não se confunde com a base de cálculo do IRPJ — lucro real/prejuízo fiscal, consoante legislação específica aplicável a cada tributo.

14.1.- Nesse sentido, pugnar, como pugnou a fiscalização, que a redução de prejuízo fiscal implica em idêntica redução da base de cálculo da CSLL constitui equívoco elementar, fls. 275 e 364, 366 e 371,41,

14.2.- No ponto, basta atentar que, no ano calendário de 2002, o lucro líquido do período apresentou base de cálculo negativa da CSLL, R\$ 1.362.702,38, fls. 275. Ad argumentandum tantum, com a adição de valores tomados em exêssos de pagamentos a não residentes com transferência de tecnologia, (R\$ 605.100,27 — R\$ 374.082,61) R\$ 231.017,66, mesmo assim, a base de cálculo da CSLL no ano calendário em questão remanesceria negativa, R\$ 1.131.684,72 (= R\$ 1.362.702,38 — R\$ 231.017,66).

14.3.- * Ocorre que a limite de dedutibilidade, antes reportado, somente se aplica à apuração da base de incidência do IRPJ (Decreto-lei nº 1.598/77, arts. 6 e § 2.º (RIR199, arts. 247 e 248). Não, da CSLL, conforme explicitado nos artigos 37 e 38 da IN SRF nº 390/04.

14.4.- Por necessária consequência, reconheça-se, legal e materialmente, do indevido recolhimento do valor de R\$ 37.741,51, correspondentes a CSLL, juros e penalidade de ofício, relativamente ao ano calendário de 2002, fls. 430 e 511.

15.- Na esteira dessas considerações julgo parcialmente procedente o excesso de compensação de prejuízo fiscal no ano calendário de 2003, no valor de R\$ 231.017,66, exclusivamente no que se relaciona ao IRPJ. Mantido, pois, o IRPJ de R\$ 57.754,42, do mesmo ano calendário, acrescido da penalidade de ofício e dos juros moratórios SELIC devendo os valores, tributo, penalidade e juros moratórios) dos DARFs de fls. 541 (IRPJ e CSLL) ser alocados no crédito tributário que remanesce deste litígio.

É esta a decisão posta a julgamento, em sede de recurso de ofício, perante este Conselho.

Voto

Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira

O valor exonerado pela decisão de piso supera o limite legal pelo que conheço do recurso de ofício.

Dispõe, o art. 355 do RIR/99, o seguinte:

Art. 355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, e Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).

(...)

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996.

O Termo de Verificação Fiscal às fls. 360 a 364 dá conta do seguinte:

*Analisando a composição do saldo, em 31/12/2002 da rubrica "Outros Custos", constante no Item 37 da ficha 04-A da DIPJ/2003, entregue pelo contribuinte em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, juntamente com os contratos assinados entre as empresas, contratos de câmbio e as Invoices, verificamos que a totalidade dos custos lançados na conta n 3.1.03.02.01, referem-se à prestação de **assistência técnica com transferência de Tecnologia prestadas por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior**; (com grifos no original)*

Não existe, assim, a princípio, divergência em matéria de direito do que assinalado pela DRJ com o que fora constatado pela Autoridade Fiscal. Ambos os entendimentos estão em consonância com a IN SRF nº 252/02, assim como com as soluções de consulta nº 252/98 e 274/98, segundo as quais quando houver transferência de tecnologia, deverá ser aplicado o limite constante da lei; e quando não houver transferência de tecnologia, referido limite de dedução de custo não será aplicável.

No caso dos autos, a Autoridade Fiscal identificou a seguinte situação:

4 - Em 19/10/2003, lavramos Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 126) onde constatamos o seguinte:

- O contribuinte apresentou Contrato de Prestação de Serviços celebrado em 03 de dezembro de 2001, entre a PIC ENERGY DO BRASIL LTDA e a PIC ENERGY SERVICES, INC., uma empresa constituída e existente sob as leis do Estado da Geórgia, Estados Unidos da América, com escritório em 1165 Northchase Parkway, Fourth Floor, Marietta, Georgia 30067, EUA (doravante "PIC ENERGY SERVICES");*
- Que na cláusula 2.05, referente aos HONORÁRIOS, consta que: "Todas as tarifas pagáveis sob este Contrato serão faturadas e pagas em dólar dos EUA, em favor de PIC ENERGY SERVICES, na conta n g 86674593, ng ABA 061-000-256, no Banco SOUTHTRUST BANK BUFORD, GA 305187*
- O contribuinte apresentou, referente ao Custo dos Serviços Prestados, Invoices fornecidas pelo contribuinte PIC CARIBBEAN, S.A., sociedade constituída e existente de acordo com as Leis das Ilhas Virgens Britânicas;*
- O contribuinte apresentou Contratos de Câmbio referentes aos pagamentos de Prestação de Serviços em que somente no primeiro Contrato foi feito o pagamento à empresa PIC ENERGY SERVICES, INC., conforme o Contrato de Prestação de Serviços celebrado em 03 de dezembro de 2001, entre a PIC ENERGY DO BRASIL LTDA e a PIC ENERGY SERVICES, INC.. Os Contratos de Câmbio posteriores foram pagos à empresa PIC CARIBBEAN, S.A., sociedade constituída e existente de acordo com as Leis das Ilhas Virgens Britânicas;*

Em consequência dos fatos narrados acima, intimamos (fls. 126) o contribuinte para apresentar os esclarecimentos necessários em relação a divergência dos pagamentos dos Contratos de Câmbio com o que está previsto na cláusula 2.05, do Contrato de Prestação de Serviços celebrado em 03 de dezembro de 2001, entre a PIC ENERGY DO BRASIL LTDA e a PIC ENERGY SERVICES, INC., uma empresa constituída e existente sob as leis do Estado da Geórgia, Estados Unidos da América, com

escritório em 1165 Northchase Parkway, Fourth Floor, Muleta, Georgia 30067, EUA (doravante "PIC ENERGY SERVICES");

5 - Em 25/10/2005, o contribuinte em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls.), datado de 19/10/2005, apresentou o seguinte:

- Cópia do ato de Cessão e Alteração ao contrato de prestação de serviços firmado em 03/12/2001, por e entre PIC Energy Services, Inc. e PIC Energy Services do Brasil LTDA;

- Cópia do pedido de averbação do Aditivo, junto ao INPI, com o título de TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA E FRANQUIA;

- Cópia do Certificado de Averbação do referido aditamento, junto ao INPI, tendo como objeto — "Serviços técnicos relacionados ao condicionamento, preparação para funcionamento, pré-operação, colocação em funcionamento e operação inicial da usina termoeletrica Três Lagoas e dos sistemas interconectados";

- Cópia do Estatuto da PIC CARIBEAN S/A;

6 - Em 01/11/2005, lavramos Termo de Intimação Fiscal (fls.269) solicitando o contrato de prestação de serviços entre a PIC ENERGY SERVICES DO BRASIL LTDA e a PIC ENERGY SERVICES DE ARGENTINA S.A. com os contratos de câmbio referentes aos pagamentos das Faturas de Exportação nos valores de R\$ 3.116,37 e R\$ 251.218,16.

Solicitamos, ainda, a relação de bens e direitos suscetíveis de registro Civil, para fins de cumprimento da IN/SRF/264/02;

7 - Em resposta datada de 10/11/2005 (fls. 261/290) o contribuinte apresentou a cópia do contrato de Prestação de Serviços celebrado serviços entre a PIC ENERGY SERVICES DO BRASIL LTDA e a PIC ENERGY SERVICES DE ARGENTINA S.A. e as cópias das Invoices. Informou, ainda, que não possui bens para arrolamento na forma da IN/SRF/264/02, anexando cópia das folhas nº 01, 191, 192, 193, 194, 195 e 196 do livro Diário, contendo o Balanço Patrimonial levantado em 31/12/2004;

Do que se extrai dos autos, a Recorrente, PIC Energy Services do Brasil Ltda (doravante denominada "PIC Brasil") celebrou contrato com a PIC Energy Services Inc, com sede nos Estados Unidos da América (doravante denominada "PIC EUA") para prestação dos serviços constantes do contrato acostado às fls. 220/228.

Segundo se extrai do documento de fls. 129, encaminhado ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial - INPI, referido contrato foi cedido pela "PIC EUA" para outra empresa do mesmo grupo econômico, a PIC Caribbean S.A., com sede nas Ilhas Virgens Britânicas (doravante denominada "PIC Caribe").

As despesas objeto de glosa no presente feito referem-se aos pagamentos realizados em decorrência do cumprimento do referido contrato, cujos valores foram inicialmente pagos à “PIC EUA” e posteriormente pagos à “PIC Caribe”.

Segundo se extrai da decisão recorrida, adotou-se, como verdadeira a conclusão apresentada pela Contribuinte em sua peça de impugnação, afirmando o seguinte:

Os serviços objetos desta pendenga se relacionam a condicionamento, preparação para funcionamento, pré-operação e operação inicial da Usina Termoeletrica Três Lagoas e dos sistemas Interconectados, mediante contrato celebrado com o Consórcio CNO/Promon-UTE- Três Lagoas, fls. 433.

8.1.- Evidentemente, reembolso de despesas de técnicos especializados, pré-operação de turbina, teste de performance, serviços gerenciais de recursos humanos e financeiros, por sua natureza não traduzem transferências de tecnologia. Portanto, não se enquadram no conceito limitador de seu dispêndio.

Na peça de impugnação, o Contribuinte apresenta a planilha em que consta a totalidade das despesas pagas em decorrência de referido contrato, esclarecendo àquelas em que ocorre a transferência de tecnologia. Veja-se:

	Invoice	Valor (USD)	Valor (Reais)	Natureza	Transferência de Tecnologia
1	8000037	8.603,91	24.472,96	Reembolso de Despesas	Não
2	800002038	80.527,58	229.052,64	1,410 horas referente a	Sim

Processo nº 18471.001868/2005-69
Acórdão n.º 1401-000.880

S1-C4T1
Fl. 7

				Manual de Condicionamento	
3	800002036	28.900,65	82.205,00	Reembolso de Despesas	Não
4	800002034	4.259,07	12.114,49	77 h de pré- operação de turbinas	Não
5	800002039	72.387,14	372.433,54	1349,4 h de serviços pré- operacionais	Não
6	800002040	57.511,90		1186,4 h de serviços de pré- operacionais	Não
7	800002033	80.411,61	299.992,18	1811 h. de manual de condicionamento	Sim
8	800002049	12.161,62	36.756,06	Treinamento	Sim
9	900007280		2.780,52	Teste de performance	Não
10	800002047	59.504,20	179.839,54	1.185,7 h de Publicações	Não
11	800002050	2.536,25	7.665,31	Reembolso de Despesas	Não
12	800002051	1.605,00	4.850,79	Reembolso de Despesas	Não
13	800002054	3.751,98	11.338,61	Reembolso de Despesas	Não
14	800002048	79.178,12	239.300,03	1410 h. de serviços pré- operacionais	Não
15	800002061	22.288,90	86.813,04	581.5 h. de publicações	Não
16	800002063	10.089,96	39.299,39	Treinamento	Sim

17	800002064	61.692,54	240.286,27	1126 h. de serviços pré-operacionais	Não
18	800002065	784,00	3.053,60	Reembolso de Despesas	Não
19	800002067	1.200,00	4.680,35	Reembolso de Despesas	Não
20	800002068	5.646,64	21.993,10	Reembolso de Despesas	Não
21	800002101	1.372,00	5.000,94	Reembolso de Despesas	Não
22	900007782	11.040,00	40.240,80	120 h. de testes de performance	Não
23	800002098	31.819,65	115.982,62	830.15h de publicações	Não
24	800002099	126.606,46	461.480,55	2514h de serviços pré-operacionais	Não
25	800002100	3.042,07	11.088,35	Reembolso de Despesas	Não
26	800002115	68.429,65	248.844,42	1.478,60 horas de serviços pré-operacionais	Não
27	800002116	111.609,19	405.866,82	1941.25h de publicações	Não
28	800002117	10.866,90	39.523,52	Reembolso de Despesas	Não
29	800002120	71.451,78	259.834,40	1504h de serviços pré-operacionais	Não
30	800002121		1.672,79	Teste de Performance	Não
31	800002124	4.035,00	14.673,28	Reembolso de	Não

				Despesas	
32	800002129	882,00	3.207,39	Reembolso de Despesas	Não
33	Factura 001	81.208,07	295.313,15	Tratam-se de valores pagos à	Não
34	Factura 002	10.952,66	39.829,35	PIC Argentina em decorrência de serviços prestados	Não
35	800002137	882,00	3.116,37	Reembolso de Despesas	Não
36	800002138	71.100,15	251.216,16	1445h. de serviços pré-operacionais	Não
37	800002035 (nota de crédito)	4.573,07	(13.007,64)	Reembolso de Despesas	Não
TOTAL			4.082.813,69		

Em sequência, a Contribuinte reconhece que as despesas incorridas com assistência técnica por meio de treinamento (itens 8 e 16) e assistência técnica por meio de elaboração de manuais (itens 2 e 7) referem-se à custos com transferência de tecnologia, sujeitos ao limite de dedutibilidade do art. 355 do RIR/99, e totalizam R\$605.100,27.

Diante desse quadro, o Contribuinte reconhece que o limite de sua dedução para 2002 era de R\$246.778,12, pelo que reconhece o tributo devido no valor de R\$146.579,02, mantido pela DRJ e que não foi objeto de recurso voluntário.

As despesas relacionadas nos itens 1, 3, 11, 12, 13, 18, 19, 20, 21, 25, 28, 31, 32, 35 e 37, o Contribuinte relaciona como reembolso de despesas, não sujeitas à restrição do art. 355 do RIR/99.

As despesas relacionadas nos itens 33 e 24 referem-se a contrato com a PIC Argentina, tendo por objeto “prestação de serviços de consultoria financeira e de recursos humanos”, não sujeito a registro no INPI, pelo que não implica em transferência de tecnologia.

Com relação aos itens 4, 5, 6, 9, 14, 17, 22, 24, 26, 29, 30 e 36, a Contribuinte os classifica como “Serviços Pré-Operacionais”. Segundo alega, trata-se de serviços prestados por técnicos estrangeiros, tais como mecânicos, eletricitas, engenheiros e operadores, que foram contratados para desenvolver atividades no Brasil pois a Impugnante “não tinha empregados locais para desempenhar as tarefas para as quais foi contratado de acordo com o Contrato de Serviço para Condicionamento, Preparação para Funcionamento, Pré-Operação, Colocação em Funcionamento e operação Inicial da Usina Termoelétrica Três Lagoas e dos Sistemas Interconectados” (fls. 431/432). Segundo alega:

Com efeito, a Impugnante possuía apenas dois técnicos locais e portanto seus recursos humanos não eram suficientes para prestar os serviços pré-operacionais descritos na cláusula 1.1 do contrato. Assim, foi necessário recorrer a técnicos estrangeiros para a prestação de tais serviços. No entanto, tais técnicos não transmitiram conhecimento para os técnicos brasileiros, mas simplesmente vieram ao Brasil para prestar o serviço específico e depois retornaram ao País de origem.

Tendo em vista o número de horas incorridas na prestação dos serviços pré-operacionais (mais de 12.000 horas no período de um ano), parece lógico que não houve transferência de tecnologia para os dois técnicos brasileiros, pois não haveria como dois indivíduos absorverem tanta tecnologia em tão curto espaço de tempo. Além disso, a própria titulação do profissional estrangeiro (eletricista, mecânico, engenheiro mecânico, engenheiro elétrico etc.) é mais um indicativo de que não houve transferência de tecnologia na prestação dos serviços

Por fim, os serviços 10, 15, 23 e 27 foram classificados como Serviços Técnicos de Publicações, entendidos como “*elaboração de documentos internos, da própria prestadora de serviços, para assegurar que o serviço posterior de execução em campo tenha a qualidade e o controle necessários*”.

Analizando o contrato a que se referem os pagamentos, identifico que o contrato original celebrado entre a “PIC Brasil” e a “PIC EUA” previa o seguinte objeto, *in litteris* (fls.220 e 221)

1.01 PIC ENERGY SERVICES prestará à RECEPTORA os serviços relacionados no Anexo "A" (doravante os "Serviços") e determinará juntamente com a RECEPTORA a forma e local para a prestação de tais Serviços. A RECEPTORA informará à PIC ENERGY SERVICES, periodicamente, de suas necessidades Serviços, de modo que a PIC ENERGY SERVICES possa garantir que os Serviços prestados sejam tempestivos e atendam às necessidades da RECEPTORA.

1.02 Todos os Serviços prestados de acordo com o presente Contrato serão prestados por indivíduos competentes em suas áreas de atuação e serão baseados em métodos e tecnologias atuais. PIC ENERGY SERVICES empregará cuidados razoáveis na prestação dos Serviços de modo a garantir que a RECEPTORA se beneficie deles.

Por sua vez, quanto à forma de remuneração, o contrato previu, além da cláusula de reembolso de despesas (item 2.03), os seguintes honorários, a saber:

2.01 Em contraprestação aos Serviços prestados por PIC ENERGY SERVICES, sob o presente Contrato, a RECEPTORA

aceita e compromete-se a pagar honorários de Serviço. O valor dos honorários de Serviço (os "Honorários") será determinado multiplicando-se os honorários diários indicados no Anexo "B" ao presente pelo tempo efetivamente empregado pelo pessoal na prestação dos Serviços à RECEPTORA. O tempo de viagem de e para as instalações da RECEPTORA será tratado como tempo de Serviço para os fins de cálculo dos Honorários previstos no presente.

Assim, da leitura do contrato firmado entre a PIC Brasil e a PIC EUA, os serviços estão discriminados no anexo A e a forma de cálculo para remuneração dos respectivos serviços está discriminado no anexo B.

O anexo A do contrato, às fls. 226 e 227 prevê os seguintes serviços:

1. Preparação de Manual de Apoio à Fase de Condicionamento. Preparação de um Manual de Condicionamento, que detalhe aspectos organizacionais, procedimentos de planejamento técnico e documentos e procedimentos específicos para a implementação, avaliação e controle dos serviços de condicionamento. O Trabalho inclui, ainda, atividades administrativas e baseadas em documentação executadas em preparação para a mobilização da equipe de comissionamento — incluindo a disponibilização de membros de equipes qualificados e disponíveis, a identificação dos equipamentos de segurança e o teste/diagnóstico dos equipamentos necessários e subsequentemente obtidos pelo Cliente; revisão das informações técnicas, manuais de equipamentos e projetos de sistemas do Cliente; e a geração de limites do sistema e um plano de comissionamento detalhado.

2. Preparação de Manual de Apoio às Fases Pré-operacional e de Inicialização. Este trabalho inclui a preparação e planejamento das fases pré-operacional e de inicialização do Projeto, incluindo: a identificação dos sistemas operacionais, a subdivisão dos sistemas operacionais em subsistemas, a definição da seqüência de prioridades para a ativação dos sistemas e subsistemas. Planejamento do uso de recursos em termos de materiais, ferramentas, equipamento, apoio do fabricante e pessoal necessário para efetuar a pré-operação e inicialização do Projeto, de forma segura e confiável. Este trabalho será executado utilizando-se os P&IDs do Cliente e desenhos elétricos de uma linha; o Contratante deverá identificar os conteúdos e limites de cada sistema dentro do Projeto até os limites das interfaces com outras propriedades e serviços externos, como por exemplo água bruta, esgoto, linhas de transmissão elétricas e pontos de entrega de combustível ("Sistema"). A documentação pré-operacional e de inicialização supracitada será organizada na forma de um manual pré-operacional e de inicialização.

3. *Preparação de Manual de Apoio à Fase Inicial de Operação.* Este trabalho inclui a preparação de um Manual de Operação e Manutenção. Este manual incluirá uma introdução, uma descrição do Projeto, as características dos equipamentos, uma descrição dos Sistemas do Projeto, condicionamento, procedimentos pré-operacionais e de inicialização, procedimentos de operação normal, parada normal e parada de emergência, controle de qualidade, procedimentos de manutenção de rotina, e documentos de referência.

4. *Revisão da Operacionalidade do Projeto.* A Contratante inspecionará o Projeto de modo a elaborar uma lista de deficiências aparentes que possam afetar de forma adversa a operação e manutenção do Projeto, ou de melhorias a serem implementadas ao mesmo, incluindo estações de operação inacessíveis, problemas de acesso para manutenção, arranjos de válvulas de isolamento e derivação adicionais ou modificados, segregação de cabos e problemas de roteamento. A Contratante deverá submeter tal lista de recomendações ao Cliente. A decisão -- --aceitar, rejeitar, implementar ou de outra forma agir com base em qualquer recomendação apresentada pela Contratante exclusivamente do Cliente. A Contratante não se responsabiliza, junto ao Cliente, pela abrangência ou precisão de qualquer recomendação apresentada na lista, que são apresentadas de boa fé.

5. *Cronograma de Inicialização da Contratante.* A Contratante desenvolverá, com base no cronograma de projeto do Cliente, um cronograma lógico das atividades de Trabalho e condições precedentes, incluindo a conclusão da construção dos Sistemas e os testes de pré-comissionamento de OEM dos equipamentos de engenharia.

Por sua vez, a remuneração por estes serviços será realizada, conforme a qualificação profissionais, pelos seguintes valores por hora:

Qualificação do Funcionário Prestando o Serviço	Honorários (Por hora de trabalho) (moeda)
---	---

Item	Qualificação	Tarifa Por Hora (US\$)	Quantidade	Horas Estimadas
1	Gerente do Projeto	US\$ 80,67	1	3024
2	Mecânico Chefe	US\$ 64,53	1	3024
3	Eletricista Chefe	US\$ 56,47	1	3024
4	Engenheiro Mecânico 1	US\$ 40,33	1	1389
5	Engenheiro Eletricista 1	US\$ 40,33	1	1389
6	Engenheiro de I&C	US\$ 64,53	1	2363
7	Operador 1	US\$ 40,33	1	1243
8	Auxiliar de Operador 1	US\$ 32,27	1	1243
9	Engenheiro de Desempenho	US\$ 96,80	1	1243

Basicamente, o contrato prevê a prestação de serviços (i) pré-operacionais e (ii) pós-operacionais.

Os serviços pré-operacionais estão descritos nos itens 1, 2, 3 e 5, sendo que os três primeiros referem-se à elaboração de manuais de apoio às fases pré-operacionais; e o último refere-se à elaboração de um cronograma de implantação do projeto.

O serviço pós-operacional está relacionado no item 4, e refere-se à ajustes nos procedimentos previstos nos manuais descritos nos itens 1, 2 e 3, elaborando *recomendações* por meio de “*uma lista de deficiências aparentes que possam afetar de forma adversa a operação e manutenção do Projeto, ou de melhorias a serem implementadas ao mesmo*”.

Permissa venia, em que pese a decisão proferida pela DRJ do Rio de Janeiro, não encontrei elementos no contrato assinado pela Contribuinte com a PIC EUA, qualquer respaldo que sustente a tese adotada na impugnação. Ressalto que a cessão do contrato pela PIC EUA para a PIC Caribbean não alterou o objeto do negócio, sua forma de execução ou de remuneração.

Veja-se: não está previsto, no contrato, a vinda de técnicos estrangeiros para trabalhar no Brasil, mas apenas e tão somente, na parte pré-operacional, a elaboração de manuais por meio de técnicos estrangeiros, como forma de instruir a operacionalização futura do empreendimento do Brasil.

Ainda, não existe qualquer prova de que as cláusulas do contrato tenham sido alargadas, com o emprego de mão-de-obra estrangeira operacional na instalação do empreendimento no Brasil. Não procede, assim, a afirmação da Contribuinte, em sua impugnação, de que não poderia ter havido a transferência de tecnologia, por falta de pessoal no Brasil, assim como não identifico substância na afirmação de que “foi necessário recorrer a técnicos estrangeiros para prestação de tais serviços”.

Por outro lado, identifico que o contrato em comento foi objeto de registro perante o Instituto Nacional de Propriedade Industrial, na Diretoria de Transferência de Tecnologia, com o objeto “SAT – serviços técnicos relacionados ao condicionamento, preparação para funcionamento, pré-operação, colocação em funcionamento e operação inicial da usina termoeletrica “Três Lagoas” e dos sistemas interconectados”; ou seja, exatamente o mesmo que foi descrito pela decisão recorrida como suficiente ao afastamento do limite de dedução de custos.

Salvo melhor juízo, a partir do momento em que o contrato é registrado no INPI, afigura-se a existência de transferência de tecnologia na sua execução. Concordo com o Contribuinte quando, em suas razões de impugnação, assevera que, num mesmo contrato registrado perante o INPI, podem existir serviços com transferência de tecnologia, e serviços sem transferência de tecnologia.

No entanto, partindo-se do pressuposto de que o contrato está registrado no INPI, caberia ao contribuinte comprovar qual serviço não comporta transferência de tecnologia.

No caso dos autos, (i) todas as descrições de serviços apresentadas na impugnação relacionavam-se à fase pré-operacional; (ii) não havia previsão contratual de

realização de serviços operacionais diretamente por meio de mão-de-obra estrangeira, como alegado na impugnação e (iii) não se comprovou que esta mão de obra tenha sido efetivamente prestada.

Ressalto, neste ponto, que a empresa PIC Caribbean, recebedora da maioria dos pagamentos realizados pela Contribuinte, não possui, no seu objeto social (fls. 159-verso e 160), atividade operacional pretendida na impugnação, o que reforça a natureza dos pagamentos realizados em seu favor, relacionados à transferência de tecnologia.

No que toca ao contrato mantido pela Contribuinte com a PIC Argentina (fls. 263/264), o mesmo de fato refere-se a serviços de consultoria financeira e consultoria de recursos humanos, não sujeitos à dedutibilidade.

Ainda, quanto ao reembolso de despesas, por óbvio as mesmas não integram a base de limitação da dedutibilidade.

Por fim, no que toca à base de incidência para o cálculo do limitador, tem razão a decisão recorrida. De fato, o IRRF não deve ser deduzido na receita líquida para fins de aplicação do limite de 5% .

Diante do exposto, entendo deva ser dado parcialmente provimento ao recurso de ofício, de forma a que apenas as despesas relacionadas nos itens 1, 3, 11, 12, 13, 18, 19, 20, 21, 25, 28, 31, 32, 35 e 37 (reembolso) 33 e 24 (PIC Argentina) sejam expurgadas do limite de dedução previsto no art. 355 do RIR/99, observando a orientação da DRJ quanto à forma de apuração da Receita Líquida, com a exclusão do IRRF das deduções aplicáveis à receita bruta.

Aplicam-se, quanto ao ano-calendário 2003 (glosa de prejuízos) e à CSLL, os efeitos reflexos do entendimento supra apontado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator