



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

Processo nº 19515.001705/2007-57
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-003.708 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2019
Matéria Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Recorrentes EVERIS BRASIL CONSULTORIA DE NEGOCIOS E TECNOLOGIA DA
INFORMAÇÃO LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002, 2003

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR MÍNIMO PARA O CONHECIMENTO NÃO ATINGIDO. SUMULA CARF 03.

Em virtude da exoneração de crédito tributário em montante inferior a R\$2.500.000,00 (Portaria MF. nº 63, de 09/02/2017), cumpre não conhecer o Recurso de Ofício, em atenção às disposições do art. 34, inc. I, Dec. nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97.

GLOSA DE DESPESAS. SERVIÇOS OU ASSISTÊNCIA TÉCNICA. REMESSAS A EMPRESAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR. Não são dedutíveis do lucro líquido, na apuração do lucro real, as importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagem da receita ou do lucro, se os contratos firmados não forem registrados no INPI e no BACEN. A dedução somente seria admitida se satisfeitos todos os limites e requisitos estipulados por lei.

PREJUÍZO FISCAL DE ANOS ANTERIORES COMPENSADOS INDEVIDAMENTE.

Procede a constatação fiscal de saldo de prejuízo fiscal insuficiente para compensação com lucro real do anocalendarário de 2003, uma vez utilizado para compensar lucro real apurado de infração referente ao ano anterior.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora..

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Inicialmente, adota-se o relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

Versam os presentes autos sobre lançamento de ofício formalizado em decorrência de ação fiscal procedida nos livros e documentos fiscais da Recorrente, relativamente aos anos calendários de 2002 e 2003, iniciada após revisão de ofício das respectivas DIPJ's, entregues pelo sistema denominado "*Lucro Real Anual*". No curso da ação fiscal a autoridade administrativa intimou a Recorrente a comprovar, mediante documentação hábil idônea, bem como a demonstrar a efetividade da prestação dos serviços e sua necessidade face aos objetivos da empresa, em relação as (i) despesas contabilizadas no ano calendário de 2002; além de comprovar a autenticidade de (ii) contratos de câmbios; (iii) pagamentos de IRRF, (iv) CIDE das despesas objeto das referidas intimações fiscais; e apresentar os contratos de prestação de serviços de assistência técnica, registrado junto ao Banco Central, celebrados com as pessoas envolvidas nas respectivas despesas.

Após resposta a intimação fiscal, a autoridade administrativa entendeu que a Recorrente não comprovou os valores passíveis de dedução do lucro real a título de pagamento por assistência técnica pagas ao exterior, e procedeu a glosa desses valores submetendo-os a tributação pelo lançamento de ofício em foco, ressaltando que, considerando resposta a intimação fiscal na qual a Recorrente afirma ter procedido a estornos em razão da devolução de valores relativos a horas de consultoria prestada por empresas do Chile e da Espanha, deduzidas na apuração de resultados declarados em DIPJ, subtraiu estes valores da base de calculo do lançamento.

Ademais, a autoridade fiscal procedeu a compensação dos prejuízos fiscais apurados durante os anos-calendários de 2001 e 2002.

Em decorrência do aproveitamento integral, tanto dos prejuízos fiscais quanto das bases de calculo negativas da CSLL, tendo em vista a glosa realizada no ano calendário de 2002, as compensações com o lucro líquido ajustado e com a base de calculo da CSLL declarada no ano calendário de 2003 tornaram-se indevidas. De tal sorte, foi apurado lucro em relação ao mencionado período fiscal, também levado a tributação pelo lançamento em foco.

Cientificada da autuação, a Recorrente apresentou tempestiva impugnação requerendo a anulação do lançamento ante a ausência de motivação da autuação haja vista que não se procedeu a busca da verdade material no curso da fiscalização.

Para fundamentar tal alegação, a impugnação menciona que a limitação à compensação aduzida pela autoridade fiscal somente se aplicam nos casos em que há efetiva transferência de tecnologia, situação que não foi mencionada e tampouco comprovada durante o curso da ação fiscal.

Prossegue asseverando que a fiscalização limita-se a partir da premissa de que as despesas deduzidas referem-se a prestação de serviços de assistência técnica, sem justificar tal assertiva em relação aos fatos e documentos disponibilizados, sendo que, todavia, tais despesas correspondiam a necessidade que a Recorrente teve de

contratar outras empresas do grupo para prestar serviços no Brasil, tendo em vista que no início de suas atividades o seu quadro de funcionários no país era bastante reduzido.

Assim, considerando que as despesas deduzidas eram necessárias e não meramente assistência técnica, justifica a não apresentação de contratos registrados no BACEN, que são obrigatórios somente nas prestações de serviços de assistência técnica provenientes do exterior.

Ademais, aduz que o fato de a autoridade fiscal ter constatado a existência de pagamentos feitos sob código de receita 0422, referente a prestação de serviços de assistência técnica, isoladamente, não é suficiente para comprovar que tais despesas são decorrentes da prestação de serviços de assistência técnica, tendo em vista que tais recolhimentos correspondem a pequena parcela dos valores objetos da autuação, asseverando que a grande maioria dos recolhimentos a título de IRRF foram efetuados mediante o código 0473, referente a rendimentos do trabalho, aluguéis e arrendamentos.

Outro princípio invocado pela impugnação é o do dever da investigação, pelo o qual o Fisco tem o dever de apurar, verificar e certificar-se acerca da existência de determinada conduta. Assim, uma vez inexistente qualquer evidência de que os serviços contratados referiam-se a assistência técnica, e que, tampouco, consistiam transferência de tecnologia, não se pode aplicar as limitações impostas pela autoridade fiscal.

Além disso, a impugnação traz os conceitos de “assistência técnica” e “transferência de tecnologia”, no intuito de descaracterizar as infrações constatadas. De acordo com a Recorrente, o contrato de transferência de tecnologia constitui uma autorização do detentor de determinada tecnologia para outra pessoa utilizar em seu processo produtivo, trazendo o conceito de tecnologia.

Quanto a assistência técnica, salienta tratar-se de pressuposto para a transferência de tecnologia, ou seja, a comunicação de informações relativas ao fornecimento de conhecimento, know-how.

Assim, aduz que inexistente, nas despesas glosadas, tanto a prestação de serviços de assistência técnica quanto transferência de tecnologia, tratando-se tais despesas apenas de prestação de serviço que requer o emprego de conhecimentos especializados.

Além disso, quanto a base de cálculo da CSLL, aduz a impugnação, ainda que admitida a hipótese de que as despesas referem-se a assistência técnica e transferência de tecnologia, é inaplicável a limitação da dedução de tais despesas da base de cálculo da CSLL.

Tal situação decorreria da inexistência de qualquer previsão legal que determine a adição de despesas com prestação de serviços de assistência técnica para determinação da base de cálculo da CSLL.

Por fim, na hipótese de prevalecer a autuação, apenas a título de argumentação, pugna pela inaplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício aplicada.

Após a apresentação da peça impugnatória, a Recorrente trouxe ao conhecimento da autoridade de primeira instância fato superveniente, no intuito de reforçar os argumentos defensórios. Tais fatos consistem no requerimento de juntada de cópia integral do Processo de Consulta INPI/DIRTEC/Nº 076269 no qual o INPI se manifestou pela ausência de transferência de tecnologia nos serviços tomados

pela Recorrente, quando da análise de contrato de prestação de serviços da mesma natureza dos apreciados pela autoridade fiscal.

A decisão de primeira instância considerou parcialmente procedente a impugnação apresentada, consoante ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2002, 2003

PRELIMINAR. NULIDADE. Não se acata a arguição de nulidade se o lançamento foi efetuado por agente competente, com a observância dos requisitos exigidos pela legislação tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2002, 2003

GLOSA DE DESPESAS. SERVIÇOS OU ASSISTÊNCIA TÉCNICA. REMESSAS A EMPRESAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR. Não são dedutíveis do lucro líquido, na apuração do lucro real, as importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagem da receita ou do lucro, se os contratos firmados não forem registrados no INPI e no BACEN. A dedução somente seria admitida se satisfeitos todos os limites e requisitos estipulados por lei.

DEDUTIBILIDADE. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. Se não há averbação do contrato em razão de as importâncias pagas a domiciliados no exterior não envolverem transferência de tecnologia, trata-se de assistência técnica ou serviços genuínos, não dedutíveis, para efeito de apuração do lucro real.

PREJUÍZO FISCAL DE ANOS ANTERIORES COMPENSADOS INDEVIDAMENTE.

Procede a constatação fiscal de saldo de prejuízo fiscal insuficiente para compensação com lucro real do ano-calendário de 2003, uma vez utilizado para compensar lucro real apurado de infração referente ao ano anterior.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996. No caso em pauta, o crédito tributário constituído pelo lançamento abrange tributo e multa de ofício, portanto, incidem juros de mora sobre o montante total do débito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Exercício: 2002, 2003

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. Uma vez que a glosa das despesas não foi motivada pela falta de comprovação e/ou suposta inexistência das despesas deduzidas, mas em razão da impossibilidade de dedução prevista na legislação do Imposto sobre a Renda, a base de cálculo da CSLL não é afetada, pois esta corresponde ao resultado do exercício, submetido a ajustes entre os quais não estão contempladas expressamente as despesas com assistência técnica pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL DE ANOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO.

Não subsiste a glosa fiscal da compensação da base de cálculo negativa efetuada na DIPJ/2004, pois decorrente da exigência da contribuição do ano-calendário de 2002, considerada improcedente nesta instância julgadora.

Lançamento Procedente em Parte

Destarte, de acordo com a decisão *a quo*, o lançamento não padece de qualquer nulidade, pois foi constituído de acordo com o artigo 10 do Decreto 70.235/1972. Além disso, inexistem quaisquer das hipóteses de nulidade positivadas pelo artigo 59 do referido diploma legal.

Quanto as deduções, a autoridade julgadora *a quo enfatiza* que a fiscalização, mediante os documentos de fls. 212/490, comprovou tratarem-se de despesas com assistência técnica, asseverando que tais serviços nem sempre pressupõem transferência de tecnologia. Neste sentido, traz à baila o ADN (COSIT) nº 01, de 05 de janeiro de 2000, o qual impõe a tributação do IRRF aos contratos de prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia, contrapondo-se a alegação de que a limitação da dedução só se aplicaria nos casos em que houvesse transferência de tecnologia.

Além disso, esclarece a autoridade *a quo*, ainda que houvesse a possibilidade de deduzir tais despesas, haveria de se adicionar ao lucro real o valor correspondente à diferença entre o montante dos pagamentos anuais e o limite legal.

Quanto ao fato superveniente, sustenta que tal documentação contraproduz os efeitos buscados pela Recorrente, uma vez que ela equivoca-se ao aduzir que o regime fiscal invocado pela autoridade fiscal somente se aplica quando houver transferência de tecnologia.

No tocante aos prejuízos fiscais compensados no exercício de 2004 a decisão recorrida assevera que a procedência do lançamento do IRPJ do ano calendário de 2002 se aplica, igualmente, ao ano calendário seguinte, uma vez que o saldo de prejuízos utilizados na DIPJ/2004 foi consumido pela compensação do lucro real de 2002 apurado de infrações.

A respeito da base de cálculo da CSLL, a decisão recorrida considerou insubsistente a glosa, porquanto, diferentemente do IRPJ, inexistem qualquer disposição legal quanto a vedação ou a existência de limites específicos para a dedução da base de cálculo da referida contribuição.

No que tange a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, a autoridade julgadora *a quo* sustenta que tal previsão encontra-se positivada nos artigos 43 e 61, §3º da Lei 9.430/1996.

Por fim, quanto a base negativa da CSLL de anos anteriores, compensada indevidamente no exercício de 2004, aponta que, uma vez reconhecida a improcedência do lançamento relativo ao ano calendário de 2002, o mesmo se aplica ao ano calendário seguinte.

Inconformada, a Recorrente interpôs recurso voluntário contra a decisão que manteve o lançamento correspondente ao IRPJ, alegando, em síntese, que a autoridade julgadora *a quo* adotou premissa equivocada ao classificar como assistência técnica os serviços correspondentes aos pagamentos deduzidos, modificando a acusação fiscal ao sustentar que é possível existir prestação de serviços de assistência técnica sem transferência de tecnologia, numa tentativa de esquivar-se da discussão sobre o conceito de assistência técnica, trazendo o conceito de assistência técnica extraído da IN 252/02, concluindo que os serviços relativos as despesas deduzidas tratavam-se disponibilização de mão-de-obra qualificada e apta a aplicar conhecimentos especializados, tanto para trabalhos que beneficiariam diretamente a Recorrente quanto para atender a demanda de clientes locais desta, que haviam a contratado para prestar tais serviços.

Ademais, assevera a Recorrente que, não obstante a ausência de qualquer diligência no sentido de verificar se os serviços tomados pela Recorrente referiam-se a assistência técnica, ela mesmo tomou a iniciativa de formular consulta ao INPI, que ao analisar o mesmo contrato de prestação de serviço entregue a autoridade fiscal, concluiu que tais serviços não são caracterizados como de assistência técnica, nos termos do artigo 211, da Lei 9279/96.

Ainda, salienta que a efetividade das despesas deduzidas restaram amplamente demonstradas no curso da fiscalização, uma vez que foram apresentados os contratos de prestação de serviços firmados entre a Recorrente e empresas do grupo localizadas em outros países; relatórios de atividades desenvolvidas, contratos de câmbios das remessas de valores, dentre outras evidências.

Por fim, pugna a Recorrente pela inaplicabilidade do juro de mora sobre a multa de ofício aplicada, uma vez que se admitida, tal providencia implicaria no enriquecimento ilícito do Erário público.

Em sessão de 13 de junho de 2013, decidiu esta mesma turma converter o processo em diligência, através da Resolução nº 1202000.197, nos seguintes termos (fl. 1302):

Antes de apreciar a questão sob o critério meritório, quanto a glosa realizada sobre as despesas deduzidas do IRPJ cabe tecer algumas considerações;

A autoridade fiscal considerou que os serviços cujos pagamentos foram deduzidos da base de cálculo referiam-se a prestação de serviços de assistência técnica e, portanto, tais deduções eram indevidas;

Em sua Impugnação, a Recorrente assevera não se tratar de assistência os serviços prestados, cujos pagamentos foram deduzidos da base de cálculo, uma vez que tais serviços não consistiam em transferência de tecnologia, alegando que tais serviços eram despesas necessárias, ou seja, de natureza eminentemente operacional;

A decisão recorrida, por sua vez, sustenta que, ainda que não exista transferência de tecnologia, as prestações de serviços relativas a assistência técnica não podem ser totalmente deduzidos da base de cálculo do IRPJ;

A Recorrente reitera a alegação de que tais serviços não referem-se a assistência técnica trazendo resposta a consulta realizada junto ao INPI, que analisou o mesmo contrato analisado pela autoridade fiscal, e conclui não se tratar de prestação de serviços de assistência.

Assim, é crucial para o esclarecimento fático do presente litígio, a descrição real e verdadeira sobre a natureza das despesas glosadas pela autoridade fiscal.

Neste sentido, considerando que a Recorrente já se manifestou sobre tal situação, e considerando a necessidade real verificação sobre a natureza de tais serviços, uma vez que a decisão recorrida apenas se manifesta sobre a impossibilidade de dedução dos serviços prestados sem transferência de tecnologia, remanesce a dúvida concreta se realmente são serviços de assistência técnica, ou se são despesas operacionais, em confronto com o contrato de prestação de serviços e com a efetividade dos serviços prestados, sejam, ou não, de assistência técnica.

Diante tal questão fática, apresenta-se necessária, considerando a busca da verdade material sobre os fatos que embasam a autuação fiscal, propor a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade de origem constate, mediante análise dos contratos de prestações de serviços da Recorrente, por amostragem, e seus clientes no território nacional, intimando-os para tanto, a fim de descrever, efetivamente, os serviços realizados decorrentes dos contratos indigitados, após o que, colher a manifestação, no prazo de 30(trinta) dias da Recorrente.

Em observância à Resolução CARF nº 1202.000.197, foi apresentado Relatório de Diligência (fl. 1776).

Uma vez encerrada a Diligência Fiscal o Recorrente foi cientificado e facultado a manifestar-se, dentro do prazo legal, sobre seu conteúdo. Tendo em vista que não houve manifestação do Recorrente, os autos retornaram ao CARF para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Bianca Felícia Rothschild - Relatora

Recurso de Ofício

Compulsando os autos, verifica-se que o recurso de ofício foi interposto visto que a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo de determinada parcela do crédito tributário originalmente lançado, parcela esta relacionada aos seguintes itens do auto de infração :

- falta de recolhimento da CSLL: artigo 2º, *caput* e parágrafos, da Lei nº 7.689/1988, artigo 19 da Lei nº 9.249/1995, artigo 10 da Lei nº 9.316/1996, artigo 28 da Lei nº 9.430/1996 e artigo 6º da MP nº 1.858/1999 e reedições;

- compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores: artigo 2º, *caput* e parágrafos, da Lei nº 7.689/1988, artigo 58 da Lei nº 8.981/1995, artigo 16 da lei nº 9.065/1995 e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002.

Conforme demonstrativo do crédito tributário constante da decisão de primeira instância (fl. 1.250) que o valor exonerado total da CSLL foi inferior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) para fins do limite proposto pela Portaria MF nº 63, de 10/02/2017.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM REAIS**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ
EXIGIDO E MANTIDO**

Ano-calendário	Imposto	Multa
2002	1.662.419,69	1.246.814,75

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSLL
EXIGIDO E EXONERADO**

Ano-calendário	Contribuição	Multa
2002	602.176,69	451.632,51

Neste caso, aplica-se a Sumula CARF 103, vejamos:

Súmula CARF nº 103:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Baseado em tais assertivas, entendo que o **Recurso de Ofício** deve ser **NÃO CONHECIDO**, nos termos da Portaria MF nº 63/17, com amparo no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235/72.

Recurso Voluntário

Admissibilidade

A admissibilidade do recurso voluntário já foi analisado por este colegiado, motivo pelo qual se passa a análise dos argumentos levantados em sede recursal.

Fatos

Conforme relatado acima em mais detalhes, em resumo, contra a empresa em epígrafe foi lavrado o auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), fls. 512 a 518, em razão da apuração das irregularidades descritas nos Termos de Verificação Fiscal nº 01 e 02 (fls. 499 a 511), quais sejam:

(i) Indedutibilidade de despesas com assistência técnica, científica ou tecnológica de beneficiários no exterior.

(ii) Glosa de prejuízos compensados indevidamente.

Passamos a análise dos itens mencionados.

I. Indedutibilidade de despesas com assistência técnica, científica ou tecnológica de beneficiários no exterior a beneficiários domiciliados no exterior

A Fiscalização considerou não dedutíveis as despesas com serviços prestados por profissionais especializados oriundos da matriz na Espanha e filiais no Chile e Argentina, que ao seu ver deveriam ser enquadradas como de assistência técnica pois que a Recorrente não teria cumprido com os requisitos legais dos artigos 354 e 355 do RIR, que tratam da dedutibilidade de despesas de serviços de assistência técnica, dentre os quais o registro no Banco Central do Brasil e averbação no Instituto Nacional de Propriedade Intelectual - INPI.

Em breve resumo a Recorrente reafirma suas alegações de defesa, em sede de Recurso Voluntário, que somente estaria sujeita aos comandos dos artigos 354 e 355 do RIR/99, caso ocorrida uma efetiva transferência de tecnologia, o que não se verificaria em seu caso, motivo pelo qual as respectivas despesas seriam dedutíveis por força da regra geral prevista no art. 299 do RIR/1999.

Em relação a este tópico, as principais questões abordadas pelas partes e que devem ser enfrentadas para fins de deslinde do caso em tela dizem respeito:

(i) a necessidade de ocorrência de transferência de tecnologia para fins de enquadramento dos serviços prestados como de assistência técnica e, conseqüentemente, às regras dos artigos 354 e 355 do RIR/99.

(ii) o enquadramento dos serviços efetivamente prestados pelas contratadas da Recorrente e relativos às glosas de despesas realizadas no conceito de "assistência técnica", e, conseqüentemente, às regras dos artigos 354 e 355 do RIR/99.

Diante destes pontos, ao meu ver, cabe em um primeiro momento revisitar os dispositivos legais referentes ao tema em tela para então passarmos a análise do caso concreto e verificação de subsunção do fato às normas.

I.a Regras legais de dedutibilidade

As despesas realizadas pela pessoa jurídica serão dedutíveis, como regra geral, no momento em que forem incorridas ou pagas e quando se mostrarem necessárias, usuais ou normais no tipo de operações ou atividades da empresa, nos termos preconizados pelo art. 47 da Lei nº 4.506/1964, regulamentado no art. 299 do RIR/1999:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1o).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2o).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem. Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

Os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade são condições gerais mínimas para que qualquer despesa possa ser considerada dedutível na determinação do Lucro Real.

A legislação do imposto de renda, impõe, no entanto, uma série de condições adicionais para que seja autorizada a dedução, como despesa operacional, das importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, encontrando-se o assunto regulamentado pelo artigo 354 do RIR/1999:

Art. 354. As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagem da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 52):

- constarem de contrato registrado no Banco Central do Brasil;
 - corresponderem a serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos ou instruções enviadas ao País, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa;
- III - o montante anual dos pagamentos não exceder ao limite fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda, de conformidade com a legislação específica.

§ 1º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo esse prazo ser prorrogado até mais cinco

anos por autorização do Conselho Monetário Nacional (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, §3º).

§ 2º Não serão dedutíveis as despesas referidas neste artigo, quando pagas ou creditadas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 52, parágrafo único):

I- pela filial de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;

II - pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto.

§ 3º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50). (realcei)

Já o art. 355 do RIR/1999 regulamenta os limites de dedução comuns às despesas com royalties e com assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes:

Limite e Condições de Dedutibilidade

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).

§ 1- Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12)

§ 2- Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de -invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica; administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Decreto ou excederem aos limites referidos neste artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei nº 4.131, de 1962, arts. 12 e 13).

§ 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. (grifei)

Os condicionamentos legais que autorizam a atual dedução de importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de royalties e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, regulamentados pelos artigos 354 a 355 do RIR/1999, permitem concluir que a política cambial e tributária procura restringir remessas de tais naturezas quando as partes são relacionadas, indicando que, nestas situações, a não dedutibilidade dessas despesas seria a regra, somente ultrapassada pela via da exceção, quando atendidos determinados limites e requisitos, dentre os quais, o registro no Bacen e a averbação no INPI dos respectivos contratos.

Nota-se que o § 3º do art. 355 do Regulamento, em simetria com o dispositivo anterior, além de repetir a necessidade de averbação no INPI, como condição de dedutibilidade, vincula as atividades de "assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços especializados" à expressão "transferência de tecnologia".

I. b Serviços de assistência técnica

A conceituação de assistência técnica é dada pela legislação do imposto de renda no artigo 17 da Instrução Normativa 1.455/2014, vejamos:

II - considera-se:

(...) 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 efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

Pela leitura do dispositivo acima, extrai-se que o serviço de assistência técnica tem caráter acessório a um contrato prévio de cessão de "processo ou fórmula secreta" e que se materializa mediante "técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes" para que se possa efetivar a utilização de tal "processo ou fórmula secreta".

I.c Transferência de Tecnologia

Os contratos de transferência de tecnologia são regulados em nosso sistema jurídico por um conjunto de normas diversas, não consolidadas, envolvendo, principalmente o INPI, Banco Central e legislação tributária.

Já o Instituto Nacional de Propriedade Industrial ("INPI"), órgão responsável pela execução de normas que regulam a propriedade industrial, elenca os contratos que impliquem em transferência de tecnologia da seguinte forma: (i) os contratos de licença de direitos (exploração de patentes ou de uso de marca); (ii) os de aquisição de conhecimentos tecnológicos (fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica e científica), e ainda (iii) os contratos de franquia.

Como se vê, o INPI não define os contratos de transferência de tecnologia da mesma forma que a legislação do IRPJ o faz. Na legislação do IRPJ, o contrato de assistência técnica assemelha-se ao que seria para o INPI, o contrato de transferência ou fornecimento de

tecnologia. Para o INPI, assistência técnica assemelha-se ao que seria pela legislação do IRPJ, o contrato de projetos ou serviços técnicos especializados.

A legislação do IRPJ não traz especificações ou distinções entre os contratos de transferência ou fornecimento de tecnologia e os contratos de assistência técnica, enquadrando ambos no conceito geral de transferência de tecnologia. Já o INPI prevê como gênero os contratos de aquisição de conhecimentos tecnológicos, subdividindo-os em contratos de fornecimento de tecnologia e de prestação de serviços de assistência técnica.

No que se refere à legislação do IRPJ, ao dispor sobre a dedutibilidade das importâncias pagas a título de royalties e remuneração por transferência de tecnologia, o art. 355, § 3º do Regulamento do Imposto de Renda, instituído pelo Decreto nº 3.000/99, faz distinção ao categorizar os contratos em (i) exploração ou cessão de patentes; (ii) uso ou cessão de marcas, e (iii) transferência de tecnologia, incluindo-se entre estes últimos os de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados.

Terminologias à parte, passaremos agora a tratar do conceito e da natureza jurídica dos contratos de fornecimento de tecnologia e de prestação de serviços de assistência técnica e científica, tal como entendidos pelo INPI, importantes para a análise dos aspectos tributários em questão.

No Brasil, o “fornecimento” de tecnologia é considerado “venda” e não licença. Este contrato visa a transferência a outra pessoa, durante prazo determinado, de conhecimentos, técnicas, processos de fabricação não patenteados, ou seja, “know-how”.

No que se refere aos contratos de prestação de serviços de assistência técnica, estes regulam a prestação de todo e qualquer serviço técnico que esteja diretamente ligado a atividades inerentes ao sistema produtivo, ou seja, a todo e qualquer serviço técnico especializado prestado à indústria, como por exemplo, obtenção de técnicas, métodos, pesquisas, estudos e projetos. Nesses contratos será necessário especificar o custo do homem/hora detalhado por tipo técnico, o prazo para realização do serviço e o valor total estimado para a prestação do serviço.

A essência dos contratos de fornecimento de tecnologia ou “know-how” é a própria tecnologia envolvida no negócio. Quanto à natureza jurídica desses contratos, verifica-se que é complexa, pois tais contratos podem estabelecer obrigações variadas como: “de dar” (coisa certa, como projetos impressos, plantas) ou “de fazer” (treinamentos, avisar sobre melhoramentos) ou ainda obrigações complementares como as “de não fazer” (como por exemplo, de não-concorrência).

Embora tais contratos possam estabelecer obrigações “de fazer”, como por exemplo, nos contratos de assistência técnica, sua atividade principal continua sendo a própria transferência de tecnologia (obrigação “de dar”).

De acordo com a legislação aplicável, os contratos de transferência de tecnologia devem ser averbados perante o INPI para os seguintes propósitos: (i) produzir efeito perante terceiros; (ii) viabilizar a remessa de pagamentos e (iii) possibilitar a dedutibilidade fiscal dos pagamentos.

Conclusão

Os serviços de assistência técnica envolvem, portanto, uma necessária transferência de tecnologia, cabendo ao INPI a atribuição de averbar contratos de prestação de serviços que apresentem essa característica.

Portanto, se, no caso concreto, os contratos não forem passíveis de averbação no INPI, ou seja, não forem de transferência de tecnologia, o tomador dos serviços no País estaria autorizado a deduzir os respectivos pagamentos da base de cálculo do IRPJ, na medida que a essa modalidade de despesa, estaria sujeita somente aos requisitos gerais de dedutibilidade discriminados no art. 299 do RIR/1999.

Primeira conclusão, o serviço de assistência técnica necessariamente envolve transferência de tecnologia para fins de enquadramento nos artigos 354 e 355 do RIR/99.

II. Do caso concreto - Diligencia fiscal

Uma vez esclarecidos os conceitos aqui envolvidos, vale analisar se os serviços prestados efetivamente pela Recorrente em território nacional utilizando-se de colaboradores estrangeiros são serviços de assistência técnica e, por conseguinte, envolvem transferência de tecnologia.

Neste sentido, foi requerida diligencia, nos seguintes termos (fl. 1308):

Assim, é crucial para o esclarecimento fático do presente litígio, a descrição real e verdadeira sobre a natureza das despesas glosadas pela autoridade fiscal.

Neste sentido, considerando que a Recorrente já se manifestou sobre tal situação, e considerando a necessidade real verificação sobre a natureza de tais serviços, uma vez que a decisão recorrida apenas se manifesta sobre a impossibilidade de dedução dos serviços prestados sem transferência de tecnologia, remanesce a dúvida concreta se realmente são serviços de assistência técnica, ou se são despesas operacionais, em confronto com o contrato de prestação de serviços e com a efetividade dos serviços prestados, sejam, ou não, de assistência técnica.

Diante tal questão fática, apresenta-se necessária, considerando a busca da verdade material sobre os fatos que embasam a autuação fiscal, propor a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade de origem constate, mediante análise dos contratos de prestações de serviços da Recorrente, por amostragem, e seus clientes no território nacional, intimando-os para tanto, a fim de descrever, efetivamente, os serviços realizados decorrentes dos contratos indigitados, após o que, colher a manifestação, no prazo de 30(trinta) dias da Recorrente.

Neste sentido, foram requeridas pela autoridade fiscal as seguintes informações à Recorrente (Diligencia Fiscal de fl. 1776):

Para podermos verificar o tipo de serviço prestado pelo contribuinte no território nacional conforme solicitado, intimamos a demonstrar a sua receita bruta, do ano calendário de 2002, desmembrando seu faturamento por clientes, a fim de selecionarmos os maiores clientes, e de posse dessa relação, selecionamos os maiores clientes, diante da necessidade de apurarmos a natureza dos serviços prestados, intimamos o contribuinte a:

Fornecer cópias dos contratos de prestação de serviços, na forma da legislação, dos seguintes serviços prestados referentes às notas fiscais de sua emissão referentes o ano calendário de 2002, cujos números e clientes, descrevemos, a saber:

A - Banco do Estado de São Paulo - Banespa CNPJ 61.411.633/0001-87, contratos de prestação de serviços prestados através de suas notas fiscais de números; : 049, 052, 053, 054, 055, 056, 057 , 058, 062, 093, 094, 095, 096, 097, 098, 099, 100, 101, 102, 103, 109, 110, 11, 112, 113, 118, 119, 120.

B - Telefônica Empresas S/A - CNPJ 04.027.547/0001-61; contratos de prestação de serviços prestados através de suas notas fiscais de números; 064, 074, 086, 087, 088, 089, 091, 107,

C - Esmena do Brasil S/A CNPJ - 04.660.028/0001-06 ; contratos de prestação de serviços prestados através de suas notas fiscais de números; 077, 078, 080, 081, 083, 084, 092, 106, 114, 116, 121, 123, 124, 126.

De sua resposta através de seu ofício de 27/03/2014, o contribuinte entre outras informações nos informa em resumo com relação aos serviços prestados à essas empresas:

A - Banco do Estado de São Paulo - Banespa CNPJ 61.411.633/0001-87:

Nos informa o contribuinte que " infelizmente, não conseguiu localizar em seus arquivos o contrato de serviços firmado como Banespa em virtude de tratar-se de documento firmado há mais de 12 anos passados..."

" Além disso, a fim de demonstrar a sua boa fé, a contribuinte procede nesse momento a juntada das notas fiscais nºs 049, 052, 053, 054, 055, 056, 057 , 058, 062, 093, 094, 095, 096, 097, 098, 099, 100, 101, 102, 103, 109, 110, 11, 112, 113, 118. 119, 120. - (doe 3) que permitem verificar, por meio da análise do campo "descrição dos serviços prestados" que os serviços prestados pela ora contribuinte ao Banespa foram também, como nos casos dos contratos acima, de ordem de consultoria administrativa e de tecnologia da informação (sistema ALTAIR BANESPA)".

B - Telefônica Empresas S/A - CNPJ 04.027.547/0001-61:

Nos informa, "A empresa contribuinte foi contratada justamente, portanto, para prestar os serviços que "envolvem desenvolvimento, operação e implementação de funcionalidades, processos e procedimentos em todos os componentes da solução" relacionados ao sistema tecnológico PRISMA (pag 16)".

C - Esmena do Brasil S/A CNPJ - 04.660.028/0001-06:

Nos informa em resumo, ..." o grupo econômico DMR se responsabilizava em linhas gerais , por prestar consultoria administrativa e de tecnologia da informação, tanto na Espanha quanto no Brasil, de forma : (1) a obter um modelo economico-financeiro adequado, segundo a legislação brasileira, para a implantação de empresa do grupo Esmena no Brasil; (2) gerar um modelo flexível e compatível para todo o grupo Esmena; (3) realizar, no Brasil, um desdobramento da funcionalidade de toda a cadeia logística implantada na Esmena Espanha...; (4) promover todas as adaptações/implementações necessárias no sistema tecnológico SAP/3..."

Em síntese ao acima, a Recorrente informou que prestou os seguintes serviços:

(i) Banco do Estado de São Paulo - consultoria administrativa e de tecnologia da informação

(ii) Telefônica Empresas S/A - desenvolvimento, operação e implementação de funcionalidades, processos e procedimentos em todos os componentes da solução" relacionados ao sistema tecnológico PRISMA

(iii) Esmena do Brasil S/A - prestar consultoria administrativa e de tecnologia da informação, tanto na Espanha quanto no Brasil, de forma: (1) a obter um modelo econômico-financeiro adequado; (2) gerar um modelo flexível e compatível para todo o grupo Esmena; (3) realizar, no Brasil, um desdobramento da funcionalidade de toda a cadeia logística implantada na Esmena Espanha; (4) promover todas as adaptações/implementações necessárias no sistema tecnológico SAP/3.

Conforme legislação do INPI - Resolução INPI Nº 54 DE 18/03/2013 temos uma lista de serviços de contratos de Serviços de Assistência Técnica que não são averbáveis, por não implicarem em transferência de tecnologia e portanto não são registráveis:

Art. 1º. Divulgar a lista dos contratos de Serviços de Assistência Técnica que não são averbáveis, por não implicarem em transferência de tecnologia:

1. Agenciamento de compras, incluindo serviços de logística (suporte ao embarque, tarefas administrativas relacionadas à liberação alfandegária, etc.);
2. Serviços realizados no exterior sem a presença de técnicos da empresa brasileira, que não gerem quaisquer documentos e/ou relatórios, como por exemplo, beneficiamento de produtos;
3. Homologação e certificação de qualidade de produtos;
4. Consultoria na área financeira;
5. Consultoria na área comercial;
6. Consultoria na área jurídica;
7. Consultoria visando participação em licitação;
8. Serviços de marketing;
9. Consultoria remota, sem a geração de documentos;
10. Serviços de suporte, manutenção, instalação, implementação, integração, implantação, customização, adaptação, certificação, migração, configuração, parametrização, tradução, ou localização de programa de computador (software);
11. Serviços de treinamento para usuário final ou outro treinamento de programa de computador (software);

12. Licença de uso de programa de computador (software);
13. Distribuição de programa de computador (software);
14. Aquisição de cópia única de programa de computador (software).

Consulta ao INPI - Fato Superveniente

Visando reafirmar seus argumentos de defesa de que os serviços prestados não se enquadram como de assistência técnica, a Recorrente julgou oportuno apresentar consulta ao INPI visando o registro de contrato idêntico ao ora em comento.

A confirmação de suas alegações teria advindo do posicionamento que o INPI aditou ao entender pela impossibilidade de registro, demonstrando ainda mais a inexistência de transferência de tecnologia/know-how nos casos em questão.

Note-se que a redação e o objeto dos contratos firmados com as empresas do grupo situadas na Espanha, na Argentina e no Chile são praticamente idênticos, conforme se verifica das cópias dos contratos anexadas à impugnação apresentada (docs. 03 a 05 da impugnação - fls 646 e segs), razão pela qual a Recorrente formulou consulta ao INPI apenas em relação ao contrato firmado com a empresa do grupo situada na Espanha.

Cumprе ressaltar que o contrato oferecido à análise do INPI é exatamente o mesmo contrato apresentado à D. Autoridade Fiscal quando do processo de fiscalização, tal qual se pode verificar da análise do contrato anexado à impugnação (doc. 03 da impugnação) e das folhas 67 a 84 do Processo de Consulta INPI/DIRTEC/Nº 076269, cuja cópia integral foi anexada à presente contenda.

A resposta do INPI só pode corroborar a defesa, no sentido de que somente se caracteriza como de assistência técnica o serviço que implique direta ou indiretamente na transferência de tecnologia apresentada.

Vejamos a resposta a consulta no INPI (fl. 1192 e segs):

"Em atenção à consulta feita por essa empresa em carta de 06/09/2007, protocolada neste instituto em 05/10/2007, constante do processo em referência, comunicamos a Vossas Senhorias que o Contrato de Serviços Entre Escritórios firmado com a empresa EVERIS SPAIN S.L. não é passível de averbação por este Instituto, por não caracterizar Transferência de Tecnologia nos termos do disposto no Artigo 211 da Lei No 9279/96."

Considerando que os serviços apurados conforme diligência fiscal foram no sentido de que são não registráveis no INPI, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para que sejam revertidas a glosa de despesas aqui analisadas conforme fundamentação acima realizada.

Glosa de prejuízos fiscais

Uma vez comprovado o descabimento da autuação no que tange à glosa das despesas deduzidas pela Recorrente, totalmente descabida também no que tange ao IRPJ apurado no ano-calendário de 2003 (recomposição dos prejuízos fiscais do ano-calendário de 2002).

Juros sob Multa de Ofício

Súmula CARF 108

Tendo em vista o acima fundamentado, entendo que a análise sobre esta tópico encontra-se prejudicada, no entanto, enfrento-a pois se trata de matéria sumulada.

A recorrente alega ainda que a incidência de juros sobre a multa de ofício viola o ordenamento tributário que estabelece a cobrança de juros apenas sobre tributos. Como a multa tem natureza de sanção, sustenta que não se confunde com tributo, a teor dos artigos 3º, 113 e 139 do CTN, devendo por isso ser cancelada a cobrança de juros sobre a multa.

Entendo, em linha com o que defenda a Recorrente, que o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 determina que "sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

À evidência, a expressão "sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora que inaugura o dispositivo supra transcrito, diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento.

Basta ver que o caput do art. 61 da Lei nº 9.430 está assim redigido: "Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (...), não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora (...)"

Resta evidente que o "débito" a que se refere a lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago. Posteriormente ao vencimento é que são lançados os acréscimos de multa e juros.

Falta, portanto, lei que autorize a União a incluir a multa como parte integrante do principal, para efeitos de incidir os juros sobre ambos, o que viola, segundo meu entender, o princípio da legalidade.

Não obstante meu posicionamento foi editada sobre esta matéria Súmula CARF 108 de aplicação vinculante aos processos administrativos conforme Regimento Interno deste Conselho, vejamos:

Súmula CARF 108: Incidem juros moratórias, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Conclusão

Diante de todo o acima exposto, voto no sentido de **NÃO CONHECER** do Recurso de Ofício e **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild.