



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.001705/2007-57
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.191 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 21 de março de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EVERIS BRASIL CONSULTORIA DE NEGOCIOS E TECNOLOGIA DA INFORMACAO LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2002, 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

O dissídio interpretativo é demonstrado quando os acórdãos recorrido e paradigma, tratando de situações fáticas similares, adotam interpretação divergente em relação à legislação tributária de regência.

GLOSA DE DESPESAS. ASSISTÊNCIA TÉCNICA. REMESSAS A EMPRESAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. REQUISITOS LEGAIS.

Na apuração do lucro real a dedução, do lucro líquido, das importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante somente é admitida se satisfeitos os limites e requisitos estipulados em lei, independentemente de haver ou não transferência de tecnologia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencido o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso (relator do conhecimento), que não o conhecia. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Fernanda Melo Leal (relatora de mérito), Leonam Rocha de Medeiros e Guilherme Paes de Barros Geraldi, que negavam provimento. Designado para redigir voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros. Não votou no conhecimento a conselheira Fernanda Melo Leal, em razão de voto proferido pelo conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso na sessão de 26/10/2023 e Guilherme Paes de Barros Geraldi em razão de voto proferido pelo conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim na sessão de 29/02/2024.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal - Redator *ad hoc*

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, Leonam Rocha de Medeiros, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Mario Hermes Soares Campos, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Guilherme Paes de Barros Geraldi (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marcelo Milton da Silva Risso e Regis Xavier Holanda (Presidente)

Relatório

Cuida-se de **Recurso Especial da Fazenda** cujo julgamento foi iniciado em 26/10/2023, no entanto não finalizado nas ocasiões respectivas em razão de pedido de vista, convertida em vista coletiva. As atas de julgamento registram os atos processuais concernentes ao deliberado, mas não definitivamente julgado.

Por ter sido designada *ad hoc*, em relação ao conteúdo já votado pelo relator originário, sirvo-me da minuta inserida, pelo relator originário, no repositório eletrônico interno oficial do CARF, por ocasião da sessão de julgamento mencionada, para representar, com fidedignidade, o relatório do caso:

01 - Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1301-003.708, julgado em 22/01/2019 pela C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, que por unanimidade de votos por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

02 - A ementa do Acórdão de recurso voluntário e de ofício está assim transcrito e registrado, *verbis*:

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 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.

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.

03 – Pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 1.827/1.836 foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional para questionar a seguinte matéria: **indedutibilidade das despesas com assistência técnica, científica ou tecnológica de beneficiários no exterior – arts. 354 e 355 do RIR/99**. O contribuinte, intimado apresentou contrarrazões às e-fls. 1.844/1.866. É o relatório do necessário.

04 – O processo foi distribuído para essa C. Turma da CSRF de acordo com os termos das Portarias CARF nº 22.564/2020 e 12.202/2021 que estendeu temporariamente à essa 2ª Turma as matérias constantes do seu anexo único para processar e julgar os recursos que versem sobre as matérias da 1ª Turma da CSRF sendo esse o relatório do necessário.

Voto Vencido

Conselheira Fernanda Melo Leal, Redatora *ad hoc*.

Como Redatora *ad hoc*, verifiquei que a minuta de voto de conhecimento inserida pelo relator originário no repositório oficial do CARF está em conformidade com a decisão por ele proferida registrada em ata, de modo que me sirvo da referenciada minuta para formalizar a decisão dele, considerando o dever regimental:

Conhecimento - Voto do relator originário

Paradigmas 1102-00.026

04 – O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, contudo o contribuinte questiona o seu cabimento em vista que o paradigma não preenche os requisitos legais, alegando que a legislação analisada é a do RIR/94 e não o RIR/99 que apesar de correlatos possuem redações diversas e que a matéria fática é diversa havendo necessidade do revolvimento probatório para provimento ao recurso.

05 – Concordo com os fundamentos das razões em preliminar de contrarrazões expostas pelo contribuinte, além do fato da legislação em relação ao RIR/94 e RIR/99 apesar de artigos correlatos são legislações diferentes não havendo no RICARF exceção a tal regra da mesma legislação.

Isto porque o acórdão trazido como base da divergência analisa a questão sob a égide do Regulamento do Imposto de Renda de 1994, enquanto que o acórdão v. recorrido trata da questão sob a luz do Regulamento de Imposto de Renda de 1999. E, embora os artigos possam ser correlatos, não tem eles redações idênticas e pertencem a duas legislações diferentes.

06 – Temos as seguintes redações do RIR/94 destacadas no voto paradigma:

“art. 293 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 n.º 4.506/64, art. 52):

(...)

Parágrafo 2.º - Não serão dedutíveis as despesas referidas neste artigo, quando pagas ou creditadas (Lei n.º 4.506/64, art. 52, parágrafo único):

(...)

b) 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.

Parágrafo 3.º O disposto na alínea “b” do parágrafo anterior não se aplica às despesas decorrente 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 n.º 8.383/91, art. 50)”

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 n.º 4.506, de 1964, art. 52):

I - constarem de contrato registrado no Banco Central do Brasil;

II - 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.

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 n.º 4.506, de 1964, art. 52):

(...)

§ 2º Não serão dedutíveis as despesas referidas neste artigo, quando pagas ou creditadas (Lei n.º 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 n.º 8.383, de 1991, art. 50).

07 – Em relação ao RIR/99 do acórdão recorrido:

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)

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 n- 3.470, de 1958, art. 74, e Lei w-º 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 n- 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 n- 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 n 9.279, de 14 de maio de 1996. (grifei)

08 – Diz a decisão recorrida quanto o motivo da glosa que trata da *indedutibilidade de despesas com assistência técnica, científica ou tecnológica de beneficiários no exterior*. Além disso entendo a decisão recorrida firmou seu entendimento em prova carreada aos autos, no caso em fato superveniente que foi uma consulta ao INPI cuja resposta foi:

Consulta ao INPI Fato Superveniente

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 (sic) 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. (Grifei)

09 – O argumento utilizado no paradigma com base no RIR/94 (legislação diversa da utilizada pela decisão recorrida) quanto ao seu art. 354 e como argumento para glosar a

despesa foi com base no fato ter uma situação diversa da ocorrida no acórdão recorrido, em que diz:

A recorrente não questiona o fato da Essilor Internacional possuir o controle indireto da maior parte do capital social com direito a voto da recorrente. O inconformismo da recorrente é quanto à discordância de que os serviços prestados pela Essilor Internacional seriam serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

(...)

Nessa esteira, verifica-se que a legislação trata duas situações de maneiras distintas, quais sejam:

A primeira autoriza a dedução das despesas pagas a pessoas domiciliadas no exterior não coligadas, desde que obedecidos os requisitos legais. (Art. 354 Caput).

A segunda Profile a dedução dessas despesas se forem pagas a pessoas que mantenham direta ou indiretamente o controle do capital, exceto se o contrato tiver registro no INPI e no BACEN. (Art. 354, inciso II e parágrafo 3º).

O objetivo do inciso II do artigo 354 é coibir a remessa disfarçada de lucros ao exterior através de contratos de prestação de serviços celebrados com as empresas controladoras.

Enquanto que o objetivo do parágrafo 3º do mesmo artigo é estimular a troca e o desenvolvimento tecnológico no Brasil, por isso que, ele autoriza as deduções que incorrerem em transferência de tecnologia. Ressalta-se, novamente, que nas operações entre empresas controladas/controladora apenas e tão somente esse tipo de despesas poderão ser deduzidas.

Tanto que a Lei determina que os contratos devem ser registrados no INPI, órgão competente para analisar se a prestação de serviço no exterior terá ou não transferência de tecnologia.

No caso em tela verifica-se que o contrato não possui o registro no INPI, tendo em vista que, conforme informado pela própria contribuinte, foi solicitado o registro de um contrato com objeto idêntico ao INPI, o qual indeferiu o pedido por não se tratar de transferência de tecnologia.

*Verifica-se, também, que existe relação de controlada/controladora entre as empresas haja vista que a empresa Essilor Internacional detinha 99,99% do capital social da Brasilor Participações Ltda, sócia majoritária da contribuinte. **Dessa maneira, a condição sine quo non para que as despesas fossem deduzidas seria a efetiva comprovação de que houve transferência de tecnologia, sendo que essa comprovação, obrigatoriamente, deveria ser feita através do registro do contrato no INPI. O que não foi feito.***

10 – Vemos que em ambos os casos houve discussão fática acerca do registro do contrato no INPI. No caso do acórdão recorrido houve protocolo mas o INPI confirma não se tratar de transferência de tecnologia e portanto foi afastada a glosa, enquanto no paradigma, sequer o protocolo foi feito para se ter uma análise da natureza do contrato e portanto não havendo provas a Turma paradigmática manteve a glosa.

11 – O voto recorrido entendeu, em decorrência da comprovação do contrato não ser considerado de transferência de tecnologia, e portanto o fundamento da decisão recorrida foi esse apenas para afastar a glosa, por conta do art. 355 § 3º e diz:

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".

(...)

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.

(...)

A confirmação de suas alegações teria advindo do posicionamento que o INPI adotou 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.'

12 - Em razão da falta de similitude fática entre o Acórdão recorrido e o paradigma, bem como de estarem interpretando legislação tributária diversa, entende-se não ser possível estabelecer a divergência jurisprudencial alegada. Para que o Recurso Especial seja conhecido, é necessário que a Recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, enfrentando questão fática equivalente, a mesma legislação tenha sido aplicada de forma diversa, conforme manda o art. 67, do Anexo II do RICARF, o que não ocorreu no confronto das decisões aqui apresentadas (recorrida e paradigma), não merecendo conhecimento o recurso especial.

Mérito

Como Redatora *ad hoc*, verifiquei que não há minuta de voto de mérito inserida pelo relator originário no repositório oficial do CARF. Assim, passo a análise de mérito.

De acordo com o relatório do acórdão recorrido, 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

Vale dizer, entendeu a fiscalização que os serviços analisados se deram sob a forma de “assistência técnica” e, como tais, estariam sujeitos às restrições para a dedutibilidade de despesas previstas nos artigos 354 e 355 do RIR (decreto n.º 3.000/99).

Relembre-se que 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.

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”.

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.

Ocorre que ao longo do processo a contribuinte demonstrou a inaplicabilidade das restrições de dedutibilidades previstas nos artigos 354 e 355 do RIR, tendo em vista os serviços contratados do exterior não se tratavam de ‘assistência técnica’, uma vez que não configuravam transferência de tecnologia e não estavam relacionados a qualquer contrato prévio em que houvesse transferência de tecnologia.

Esclareceu que no início de suas atividades (2001/2002), ainda contava com quadro profissional bastante reduzido e, em razão da grande demanda de serviços por parte de seus clientes, surgiu a necessidade de contratar outras empresas do grupo para auxiliar na prestação dos serviços realizados no Brasil. Por essa razão firmou três contratos de prestação de serviços com empresas do grupo localizadas na Espanha, na Argentina e no Chile que envolviam a contratação de serviços a serem prestados tanto em relação à própria contribuinte (serviços de marketing e pesquisa), como também de serviços a serem prestados diretamente em relação a seus clientes no Brasil (consultoria nas áreas financeiras e comerciais, preparo de planos de projetos, etc).

Assim, entendendo que os serviços foram prestação fim e não acessória a outro fim (transferência de tecnologia/know-how), a contribuinte houve por bem conceituá-los, não como assistência técnica, mas sim como serviços puros, que se constituem como despesas necessárias, e, portanto, passíveis de serem deduzidas integralmente da base de cálculo do IRPJ (art. 299 RIR).

Aliás, ressaltou também a contribuinte que, em processo de consulta INPI/DIRTEC/Nº 076269, quando da análise do contrato de prestação de serviços em análise firmado com a EVERIS SPAIN, o próprio INPI se manifestou pela ausência de transferência de tecnologia nos serviços tomados do exterior no presente caso.

Ressalte-se que devido a “*existência de dúvida concreta se realmente os serviços*” em questão são “*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*”, a segunda instância desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais houve por bem converter o julgamento do recurso interposto 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*”.

Feita a diligência, ficou absolutamente comprovado nos autos que os serviços contratados do exterior pela contribuinte não foram de assistência técnica – eis que não envolveram transferência de tecnologia – mas sim serviços fins puros (pesquisa, análise, consultoria administrativa e implementação de tecnologia da informação) – que se constituem em despesas absolutamente necessárias da ora contribuinte.

Apenas para que haja mais uma fundamentação, fulcral que se assevere que apesar de não ter tido apontamento pela autoridade fiscal de DDL – distribuição disfarçada de lucros, a prestação de serviços pela contribuinte fora feita a pessoas do mesmo grupo econômico bem como a terceiros.

Por estes motivos, entendo que deve ser mantido o entendimento de afastamento da glosa. Assim, deve ser negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Conclusão

Portanto, pelo exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal

Voto Vencedor

Encaminha o Relator original pelo não conhecimento do recurso ao fundamento de que **i)** as legislações envolvidas não teriam a mesma redação e **ii)** que a matéria fática seria diversa havendo necessidade do revolvimento probatório para provimento ao recurso.

Não vejo dessa forma.

De plano, esclareça-se que os regulamentos têm por objetivo reunir/consolidar a legislação pertinente ao tributo neles tratado, de forma que, ainda que nos julgados sejam mencionados diferentes regulamentos, em função da vigência de cada um deles, de acordo com o momento de ocorrência dos respectivos fatos geradores, eles podem efetivamente tratar da mesma legislação. Nesse passo, o que importa para a verificação do dissídio interpretativo, obviamente, é se o fundamento legal dos dispositivos correspondentes, em cada regulamento, é o mesmo.

No caso, os dispositivos reproduzidos, tanto no RIR/94 (art. 293) quanto no RIR/99 (art. 354), são embasados pelas mesmas leis tributárias – Lei nº 4.506, de 1964, Lei nº 4.131, de 1962 e Lei nº 8.383, de 1991 – o que se confirma inclusive pela leitura do voto vencedor do paradigma, que traduz efetivamente o que restou decidido naquele acórdão, e no qual, mesmo estando o RIR/94 vigente no ano-calendário da autuação naquele caso concreto, reproduziu o art. 354 do RIR/99, fazendo referência que se tratava do art. 293 do RIR/94.

Nesse sentido, curiosamente a Contribuinte, embora argumente que o paradigma não é apto para demonstração de divergência por se reportar a artigo do RIR/94, colaciona a seu favor Solução de Consulta da SRRF da 7ª Região Fiscal da RFB, que trata a matéria à luz dos artigos 293 e 294 do RIR/94, e ainda insere nota de rodapé alertando para a correspondência com os artigos 354 e 355 do RIR/99.

Passando aos casos propriamente dito, em princípio, o cerne da questão, poder-se-ia dizer, seria definir qual o tratamento dado a **despesas com assistência técnica** contratada com **empresa do mesmo grupo** (contratante X contratada) no **exterior**, quando não há a transferência de tecnologia, é dizer, quando não há a averbação do contrato no INPI.

De sua vez, a recorrente intenta rediscutir a matéria sob a ótica da não averbação no INPI. Confira-se os seguintes fragmentos do recurso:

A Turma afastou a glosa no caso concreto, por entender que se os contratos não são passíveis de averbação no INPI, ou seja, se não envolvem 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, afastando os arts. 354 e 355, do mencionado regulamento.

[...]

Enquanto o acórdão recorrido entendeu que se os contratos de prestação de serviços não forem passíveis de averbação no INPI, por não envolverem transferência de tecnologia, não há que aplicar o art. 354 do RIR/99, mas sim a regra geral de dedutibilidade prevista no art. 299 do RIR; o acórdão paradigma, fixou o entendimento de que as despesas com tais contratos são indedutíveis, porque não registrados no INPI, em razão de não envolverem transferência de tecnologia. Segundo o paradigma a regra de despesas entre empresas controlada/controladora é pela indedutibilidade, salvo quando o contrato tiver registro no INPI (art. 354, II, § 3º). Ao contrário do acórdão recorrido, afirma, expressamente, que apenas e tão somente se envolverem transferência de tecnologia é que tais despesas serão dedutíveis.

[...]

Destarte, o acórdão paradigma manteve a autuação com base no art. 354 do RIR/99 (repetição do art. 293, do RIR/94), por entender que somente são dedutíveis as despesas com contratos de assistência técnica científica, administrativa ou semelhante, caso os contratos de prestação de serviços estejam registrados no INPI, ou seja, desde que envolvam transferência de tecnologia, caso contrário, em que não há transferência de tecnologia, não há que se falar em dedutibilidade da despesa

Já no recorrido, consoante se observa do voto condutor do acórdão, a Relatora traçou a seguinte linha de raciocínio:

1 - Delimitou o escopo da análise como sendo:

- (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 relativos às glosas de despesas realizadas no conceito de "assistência técnica", e, conseqüentemente, às regras dos artigos 354 e 355 do RIR/99.

2 – Após transcrever a legislação em análise, estabeleceu que haveria uma necessária vinculação das atividades de “*assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços especializados*” à expressão “*transferência de tecnologia*”.

3 – trouxe ao voto a conceituação de “*Serviços de Assistência Técnica*” e “*Transferência de Tecnologia*” para, em seguida, concluir que “**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.**”

4 – Na sequência, em razão do resultado de diligência fiscal, passou a relacionar os serviços prestados pelas contratadas no exterior como sendo os abaixo reproduzidos (extraídos do voto). Todavia, de forma aparentemente contraditória com o que estabelecera, no sentido de que **os serviços de assistência técnica envolveriam uma necessária transferência de tecnologia**, acabou por destacar a Resolução INPI Nº 54 de 18/3/13, segundo a qual, em seu artigo 1º, estabeleceria “**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**”, sem que, ainda assim, houvesse promovido qualquer cotejo entre os serviços prestados que identificara e aqueles elencados no artigo 1º acima citado.

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.

5 – ao final, após citar resposta à consulta formulada junto ao INPI, em relação aos serviços prestados por uma das contratadas, concluiu, supostamente ao amparo dessa informação, que: “*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.*”

Confira-se a resposta do INPI reproduzida pela Relatora:

"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."

Note-se do noticiado acima que o foco dado pela recorrente ao caso é justamente à não averbação do contrato no INPI, por não envolver transferência de tecnologia. Diz que no recorrido tal condição foi fundamental para o enquadramento da despesa operacional na regra

geral do artigo 299 do RIR/99, já que se entendeu que essa ausência de averbação descaracterizaria os serviços com sendo aquele do artigo 354; ao passo que no paradigma tal circunstância teria acarretado a incidência desse mesmo artigo 354 do regulamento.

De fato, muito embora a Relatora, como dito acima, tenha colacionado ao voto excerto de resolução do INPI onde há a relação de serviços de assistência técnica, cujos contratos não seriam passíveis de averbação naquele instituto, o ponto é que, sem ser conclusiva quanto aos serviços contratados se enquadrarem ou não naquele rol, vazou o entendimento de que a não averbação, *de per si*, implicaria considerar tais serviços como não sendo de assistência técnica e, com isso, sujeitos à regra geral.

Já no paradigma – acórdão nº **1102-00.026** - a tese vencedora foi no sentido de que a não averbação no INPI implicaria a indedutibilidade da despesa em razão de contratos celebrados com empresa ligada no exterior. Nesse ponto, é de se destacar que, consoante se observa do voto vencedor, **não há uma abordagem ou análise** acerca do objeto daqueles contratos serem ou não de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, levando-me a crer que a não averbação foi, de fato, o motivo determinante à manutenção do lançamento e, sob esse aspecto, parece-me que, indubitavelmente, aquele colegiado – caso houvesse julgado este caso - teria negado provimento ao recurso voluntário do aqui recorrido à luz dos serviços que a Relatora do acórdão fustigado identificara.

Ademais, diferentemente do que aventou o Relator, não vejo que para a solução da divergência se faça necessário o revolvimento probatório, vez que os serviços contratados, as circunstâncias da contratação e o tratamento dado a eles encontram-se bem descritos no acórdão vergastado.

Nesse rumo, não vejo reparos no despacho de prévia admissibilidade da lavra da presidência da câmara recorrida, motivo pelo qual encaminho por conhecer do apelo.

Quanto ao **mérito**, tenho posicionamento, mais uma vez, divergente do do Relator original.

Segundo o compilado e a descrição dos serviços envolvidos, promovidos pela Relatora do recorrido, não tenho dúvidas, dada a sua natureza, tratarem de serviços de **assistência técnica** ou de **assistência científica** ou de **assistência administrativa** ou semelhante. Vejamos, novamente, a relação dos serviços:

consultoria administrativa e de tecnologia da informação; desenvolvimento, operação e implementação de funcionalidades, processos e procedimentos em todos os componentes da solução" relacionados ao sistema tecnológico PRISMA; prestação de 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.

O próprio artigo 1º da Resolução do INPI citado ao norte e abaixo reproduzido, acabou trazendo uma série de serviços considerados como de **assistência técnica**, dentre os quais penso constar os acima elencados, que, todavia, por não implicarem transferência de tecnologia, não seriam suscetíveis de registro naquele INPI. Note-se, portanto, que diferentemente do que entendeu o colegiado *a quo*, o serviço não deixou de ser de “assistência técnica” pelo simples fato de a impossibilidade de seu registro.

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).

De sua vez, o § 3º do artigo 354 do RIR/99 excetua a indedutibilidade desses tipos de serviços quando há a transferência de tecnologia, fazendo crer haver duas formas de prestação desses serviços, a saber, sem ou com a transferência de tecnologia.

Estabelecida a premissa de que se tratam de serviços cuja natureza encontra-se contemplada no *caput* do artigo 354 do RIR/99, passo à análise da repercussão tributária.

Pois bem. O artigo 299 do Decreto 3000/99 estabelece que para determinada despesa operacional possa ser considerada dedutível da base de cálculo do IR, faz-se necessário que ela tenha sido incorrida e imprescindível à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Essas são, portanto, as exigências básicas para a dedutibilidade de qualquer despesa operacional.

Não obstante, quando se trata de despesa operacional com **assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante contratada no exterior**, o legislado houve por bem exigir, além daqueles requisitos básicos do 299, a comprovação do registro do contrato no BACEN (foco no controle na saída da dívida), uma maior e mais específica comprovação da efetiva prestação do serviço, além de estipular um limitador para o aproveitamento dessas despesas (novamente temos o foco no controle na saída da dívida).

Tais exigências **adicionais** se justificam, penso eu, em razão de uma maior necessidade de se aferir a efetiva prestação desses serviços, que dada a sua natureza, mostram-se por demasiado efêmeros e por vezes abstratos, ao mesmo tempo em que implicam a saída de divisas do território nacional. É a lógica inversa que dá parcial sustentáculo à imunidade/isenção nas exportações. Note-se que quando esse tipo de serviços são prestados no Brasil e caso

observado, aí sim, o artigo 299 do RIR/99, se por um lado há a dedutibilidade desse tipo de despesa; por outro, a aferição da tributação da respectiva receita por parte do contratado não é tarefa que se mostra inviável.

E não parou por aí a preocupação do legislador.

Quando tais serviços forem contratados de pessoas ligadas (*incisos I e II do § 2º do artigo 354*), é dizer, quando a remessa ao exterior tiver como destinatário aqueles pessoas, tais despesas serão indedutíveis na apuração do IR. Penso que referido impeditivo buscou evitar, *a priori*, a distribuição disfarçada de lucros nas saídas de divisas acobertadas por um contrato de prestação desses serviços.

Abre-se aqui um parêntese para registrar que me afigura incontroverso que os serviços foram prestados por profissionais especializados oriundos **da matriz** na Espanha e **filiais** no Chile e Argentina. Veja-se, inclusive, como tal questão foi esclarecida no recurso voluntário, com destaques meus:

8 Como já ressaltado na impugnação, a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado e tem como objeto social, dentre outras atividades, a **prestação de serviços de consultoria relativa a práticas administrativas, aconselhamento relacionado à tecnologia da informação, planejamento, seleção, pesquisa, desenvolvimento, elaboração de testes, avaliação, melhoria, atualização, adaptação e implementação de programas de computador, de equipamentos de computação e de componentes de produtos relacionados à tecnologia da informação e administração de projetos.**

9 Tendo em vista que no início de suas atividades a Recorrente ainda contava com **quadro profissional bastante reduzido e, em razão da grande demanda de serviços por parte dos seus clientes, surgiu à necessidade de contratar outras empresas do grupo para auxiliar na prestação dos serviços realizados no Brasil.**

9.1 E foi por esta razão que a Recorrente firmou três contratos de prestação de serviços (ora em debate) com empresas do grupo localizadas na Espanha, na Argentina e no Chile - já acostados a presente contenda - visando suprir sua demanda interna de serviços.

10 Os contratos foram celebrados com as seguintes empresas: (i) DMR Consulting (Estrategia y Tecnologia de La Informacion) S.L.; (ii) DMR Argentina S.A.; e (iii) DMR Consulting Group (Chile) S.A.I.

11 Como se depreende da leitura dos contratos, apresentados em sede de fiscalização e de impugnação, foram contratadas a prestação de serviços de marketing, consultoria nas áreas financeiras e comerciais, preparo de planos de projetos, dentre outros serviços, os quais, como acima descrito, são também alguns dos serviços prestado pela Recorrente aos seus clientes.

Prosseguindo na análise da legislação, ponderou-se que quando houvesse a transferência de tecnologia, importante para o desenvolvimento do país, haveria de se relativizar esse impeditivo, admitindo-se, nessas condições, a dedutibilidade da despesa, sem prejuízo, decerto, da aplicação das regras de preço de transferência.

Nesse contexto, penso assistir razão à recorrente e pelo fato de os contratos de prestação dos serviços, cuja natureza é contemplada no *caput* do artigo 354, prestados por pessoas ligadas no exterior, não serem suscetíveis de averbação no INPI por não consubstanciarem a transferência de tecnologia, são indedutíveis as despesas a eles relacionados.

Expressando-se de outro jeito, nas palavras do julgador de primeira instância, se não há a averbação do INPI, trata-se de assistência ou serviço genuíno, sem necessidade de contratação de empresas no exterior, o que impõe a indedutibilidade da despesa.

Pelo exposto, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, declaração de voto.

Encaminha a divergência, quanto ao mérito, pela não dedutibilidade.

Não vejo dessa forma. Acompanho a Eminente Relatora. Explico.

A acusação fiscal com a glosa efetivada tem por motivação a não dedutibilidade de despesas com assistência técnica, científica ou tecnológica de beneficiários no exterior. Os pagamentos foram realizados para empresas partes relacionadas com o contribuinte. A fiscalização considera não dedutível as despesas com serviços prestados por profissionais ditos especializados oriundos do exterior.

Os serviços prestados seriam de assistência técnica e não haveria a observância dos arts. 354 e 355 do RIR/99, que tratam dos requisitos para possibilitar a dedutibilidade de despesas de serviços de assistência técnica pagos no exterior, dentre os quais constam como necessários o registro no Banco Central do Brasil e a averbação dos contratos no Instituto Nacional de Propriedade Intelectual (INPI).

Muito bem. É essencial destacar que, por regra, as despesas realizadas pela pessoa jurídica devem ser dedutíveis no momento em que forem incorridas ou pagas, quando se mostrem necessárias, normais ou usuais no tipo de operações ou atividades da empresa. É o que prescreve o art. 47 da Lei n.º 4.506, de 1964, regulamentado no art. 299 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), de 1999, vigente à época, veja-se:

Seção III

Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Subseção I

Disposições Gerais

Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1.º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1.º).

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

§ 3.º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

A dedutibilidade é a regra para que a pessoa jurídica possa corretamente apurar o seu resultado. É uma consequência lógica da própria concepção das partidas dobradas que para aferir receitas tenha-se a contrapartida das despesas incorridas correlatas.

Observa-se que os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade ou utilidade são condições gerais para que uma despesa possa ser considerada dedutível na determinação do Lucro Real.

É certo, no entanto, que a legislação brasileira, preocupada com a fuga de divisas, impõe 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 art. 354 do RIR, de 1999, a saber:

Seção III

Custos, Despesas Operacionais e Encargos

(...)

Subseção XIV

Aluguéis, Royalties e Assistência Técnica, Científica ou Administrativa

(...)

Assistência Técnica, Científica ou Administrativa

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 n.º 4.506, de 1964, art. 52):

I - constarem de contrato registrado no Banco Central do Brasil;

II - 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.

§ 1.º 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 n.º 4.131, de 1962, art. 12, § 3.º).

§ 2.º Não serão dedutíveis as despesas referidas neste artigo, quando pagas ou creditadas (Lei n.º 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.

§ 3.º 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 n.º 8.383, de 1991, art. 50).

Tem-se, ainda, o art. 355 do RIR, de 1999, regulamentando os limites de dedução comuns às despesas com *royalties* e com assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes:

Seção III

Custos, Despesas Operacionais e Encargos

(...)

Subseção XIV

Aluguéis, Royalties e Assistência Técnica, Científica ou Administrativa

(…)

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 n.º 3.470, de 1958, art. 74, e Lei n.º 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 6.º).

§ 1.º 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 n.º 4.131, de 1962, art. 12)

§ 2.º 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 n.º 4.131, de 1962, arts. 12 e 13).

§ 3.º 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 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 n.º 9.279, de 14 de maio de 1996.

Por conseguinte, realmente, a legislação brasileira, preocupada com a fuga de divisas, impõe condições extras para a dedutibilidade de remessas ao exterior à título de *royalties* e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

As normas dos arts. 354 e 355, do RIR/1999, permitem, pois, concluir que a política cambial e tributária procura restringir remessas ao exterior a título de pagamento de *royalties* e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

Para tais pagamentos serem dedutíveis dever-se-á atender determinados limites e requisitos, dentre os quais, o registro no Bacen e a averbação no INPI dos respectivos contratos, este último critério pretendendo estimular a transferência tecnológica para o Brasil, como medida de estímulo ao desenvolvimento nacional.

Ocorre que, o fato de haver restrições e maior controle para a dedutibilidade de pagamentos ao exterior quando as remessas são a título de *royalties* e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, não afasta, por si só, para pagamentos outros ao exterior, a regra geral de dedutibilidade prevista no art. 299, especialmente quando a despesas se apresentam como necessárias, usuais e normais da atividade econômica da pessoa jurídica e não se tratam de remessas para remunerar *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

Neste horizonte, considerando que o próprio INPI afirmou que os contratos pactuados pelo contribuinte no caso concreto não seriam passíveis de averbação por não se tratarem de transferência de tecnologia ou de assistência técnica correlata com tal viés, inclusive

por força da Resolução INPI n.º 54, de 18/03/2013, o tomador do serviço no País (o contribuinte dos autos) está autorizado a deduzir os respectivos pagamentos da base de cálculo do IRPJ, na medida em que essa modalidade de despesa se sujeita aos requisitos gerais de dedutibilidade do art. 299 do RIR/99, haja vista se apresentarem como necessárias, úteis e usuais.

Interessante notar que consta dos autos informação, a partir do recorte do acórdão recorrido, que, após a realização de diligências, se constata ser os serviços prestados pelo contribuinte autuado os seguintes:

- (a) Banco do Estado de São Paulo – consultoria administrativa e de tecnologia da informação;
- (b) Telefônica Empresas S/A – desenvolvimento, operação e implementação de funcionalidades, processos e procedimentos em todos os componentes da solução relacionados ao sistema tecnológico PRISMA;
- (c) Esmena do Brasil S/A – prestar consultoria administrativa e de tecnologia da informação, tanto na Espanha quanto no Brasil, de forma: (i) a obter um modelo econômico-financeiro adequado; (ii) gerar um modelo flexível e compatível para todo o grupo Esmena; (iii) realizar, no Brasil, um desdobramento da funcionalidade de toda a cadeia logística implantada na Esmena Espanha; (iv) promover todas as adaptações/implementações necessárias no sistema tecnológico SAP/3.

Para prestar os referidos serviços o autuado se utilizou da mão-de-obra dos serviços prestados por profissionais ditos especializados pela fiscalização, profissionais ligados ao exterior, vinculados à empresa estrangeira, daí a remuneração paga no exterior pela importação da mão-de-obra, sendo o pagamento para parte relacionada com o sujeito passivo.

A questão é que referidos profissionais (a mão-de-obra) foram necessários para concretizar a prestação dos serviços, sendo a despesa incorrida necessária para aferir a receita relativa aos serviços prestados (serviços fins puros, tais como, pesquisa, análise, consultoria administrativa etc.).

Portanto, não se cuidam de serviços técnicos com transferência de tecnologia (*serviços especializados com transferência de Know How*), tampouco de assistência técnica correlata, mas sim de *serviços de caráter geral* (o contribuinte denomina de “serviços puro” necessários às suas atividades, que, no caso, foi a prestação de serviços).

Destarte, não havendo que se falar em assistência técnica, inclusive sequer havendo possibilidade de averbação dos contratos no INPI, tanto que, após consulta, sobreveio resposta quanto a impossibilidade da averbação por não possuírem os contratos a qualificação pretendida pela fiscalização, sendo, em realidade, despesas de caráter geral, ademais necessárias para a fonte produtora, úteis e usuais, de modo a permitir a dedutibilidade por força do art. 299 do RIR/99, não se aplica a disciplina dos arts. 354 e 355 do RIR/99.

Importa, inclusive, comentar que o conceito de *assistência técnica* pode ser apropriado das **alíneas “a” e “b” do inciso II do art. 17 da Instrução Normativa RFB n.º 1.455, de 6 de março de 2014, que definem o que se considera serviço técnico e de assistência técnica**, para fins de determinação da incidência do IRRF sobre os pagamentos feitos a domiciliados no exterior, normativo que pode ser utilizado no presente caso e demonstra que, realmente, a questão destes autos não se amoldam ao referido conceito.

Lá consta que consideram-se: *“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.”*

Ou seja, é um conceito ligado a ideia de transferência de tecnologia. Se não há a transferência de tecnologia, nem é caso de *royalties*, então não se fala em *assistência técnica*.

De mais a mais, a acusação fiscal, repita-se, foi restrita a não dedutibilidade de despesas com assistência técnica, científica ou tecnológica de beneficiários no exterior, quando ausente a averbação no INPI, de forma que inexistindo assistência técnica e viabilidade de averbação no INPI, conforme diligência e resposta do próprio INPI, não subsiste a motivação do lançamento.

Ante o exposto, minha declaração de voto, após vista dos autos, é por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É minha declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros