

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 310 - Cosit**Data** 14 de junho de 2017**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL****ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. DESPESA NECESSÁRIA. DEDUÇÃO.**

As importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de *royalties* são dedutíveis, para fins de apuração do resultado ajustado, quando se constituir despesa necessária à atividade da empresa.

ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA E ADMINISTRATIVA. PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. DESPESA NECESSÁRIA. DEDUÇÃO.

As importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, podem ser deduzidas como despesas operacionais, desde que consideradas necessárias à atividade da empresa.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, arts. 69 e 85 e Anexo I – Tabela de Adições ao Lucro Líquido, item 99.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.**

São indedutíveis os *royalties* pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas.

ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA E ADMINISTRATIVA. PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. DESPESA. DEDUÇÃO. LIMITE.

As importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa, podem ser deduzidas como despesas operacionais. São enquadráveis nessa categoria de despesa, com os efeitos do art. 354 do RIR/1999, aquelas que importem em transferência de conhecimentos para a fonte pagadora, como a remuneração pelo treinamento de empregados, por técnicos enviados por empresa situada no exterior.

Dispositivos Legais: Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, art. 12, § 1º; Decreto n.º 3.000, de 1999, arts. 352, 353, 354, 355; Portaria MF n.º 436, de 1958; Instrução Normativa n.º 16, de 2013, do Presidente do Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, art. 2º.

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a parte da consulta que não identifica os dispositivos legais motivadores de dúvidas.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, art. 18, II.

Relatório

Trata-se de consulta, protocolada em 11/7/2014, a respeito da interpretação da legislação tributária federal, no que se refere a pagamento de *royalties* e assistência técnica e administrativa a empresa situada no exterior.

2. A consulente, pessoa jurídica sob a forma de sociedade de responsabilidade limitada, informa que incluirá em sua atividade a produção de item cuja tecnologia de fabricação é de propriedade intelectual de outra empresa sediada no Japão, a qual participa de seu quadro societário com 0,1759% do capital com direito a voto. No texto da consulta, usa as identificações TBI e TRI para referir-se a si própria e à pessoa jurídica sediada no Japão, respectivamente.

3. Acrescenta que será confeccionado contrato, a ser registrado no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) - e no Banco Central do Brasil (Bacen), pelo qual pagará à sócia japonesa valores a título de *royalties* pelo uso de processos de fabricação, bem assim de assistência técnica e administrativa por serviços efetivamente prestados, mediante o treinamento de empregados da consulente, por técnicos da empresa japonesa.

4. Diante do que expõe, apresenta alguns questionamentos acerca do tratamento tributário aplicável à operação industrial planejada.

5. O primeiro deles refere-se aos pagamentos a título de *royalties*. Observa a consulente que, lendo o inciso I do art. 353 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), bem como a Decisão MF RFB n.º 133 de 19 de dezembro de 2000, entende ser indedutível do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) o pagamento pela TBI dos *royalties* devidos ao sócio pessoa jurídica (TRI).

6. Pondera, todavia, que a alínea “b” do inciso III do mesmo art. 353, em conjunto com seu parágrafo único, prevê a dedutibilidade posterior a 31/12/1991, desde que haja o registro do contrato no INPI e no Bacen, na hipótese de *royalties* pelo uso de processo de fabricação pagos pela sociedade com sede no Brasil à pessoa domiciliada no exterior que mantenha direta ou indiretamente controle do seu capital com direito a voto.

7. Já com relação ao pagamento da assistência técnica e administrativa, caracterizado anteriormente, a dúvida consiste em saber se, na específica situação acima

exposta, o pagamento da TBI a TRI de assistência técnica e administrativa será ou não dedutível do IRPJ, do adicional do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na apuração do lucro real trimestral.

8. Um outro grupo de indagações refere-se à regra de dedutibilidade de *royalties* inscrita no art. 355 do RIR/1999. Relata a consulente que o dispositivo *“obriga a soma dos royalties apenas se relativos a exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, para fins de dedução.”* “Entretanto” - observa - *“o parecer normativo CST nº 117 de 26/09/1975 inclui que devem ser somados a este cálculo não somente os royalties citados, como também os relativos a processos de fabricação”*.

9. Por fim, e ainda com relação ao critério de assistência técnica, a consulente noticia que *“os empregados da empresa farão no Japão a formação de preço de venda do produto através de planilha Excel e encaminharão via e-mail para o Brasil, dado que a empresa desconhece o processo de fabricação para elaborar o preço de venda do produto, que será proposto para seus clientes”*. Tendo em conta o disposto no inciso II do artigo 354 do RIR/1999, entende a consulente que o procedimento *caracterize-se “como instruções enviadas ao País, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa e deve seguir toda a sistemática de tributação da assistência técnica ou administrativa”*

10. Expostos os elementos de fato e de direito que instruem a consulta, cumpre reproduzir as questões formuladas:

- a) Os royalties pagos pela TBI pelo uso de processo de fabricação a sócia pessoa jurídica domiciliada no exterior TRI serão ou não dedutíveis do IRPJ, adicional de IRPJ e CSLL na apuração do lucro real trimestral?
- b) Na situação exposta [item 7, supra], o pagamento da TBI a TRI de assistência técnica e administrativa será dedutível no IRPJ, adicional de IRPJ e CSLL na apuração do lucro real trimestral?
- c) Os royalties relativos a processos de fabricação deverão ser somados ao total da assistência técnica e administrativa, para fins do limite previsto no art. 355 do RIR/1999?
- d) Quando o art. 355 do RIR/1999 diz "a soma das quantias devidas", envolverá os desembolsos tributários inerentes a esta obrigação ou limitará ao valor enviado ao exterior e previsto no contrato de câmbio?
- e) Na base de cálculo dos royalties, devem ser deduzidos os componentes importados da TRI ou de quem ela indique? Caso positivo, as matérias primas importadas que compõem a formulação do produto também devem ser descontadas? Ainda se positivo, se aplica para matérias primas importadas, que são adquiridos pela TBI por distribuidores brasileiros (revendedores)?
- f) O art. 355 define que o limite de dedutibilidade é calculado sobre a Receita Líquida. Entretanto, constam no art. 355 diversos tipos de royalties, mas não cita o termo "royalties sobre processos de fabricação". Neste caso, os royalties sobre processos de fabricação serão calculados sobre receita bruta ou líquida? Caso seja a receita líquida, quais os impostos e devoluções devem ser deduzidos para fins da definição da receita líquida?
- g) O mencionado art. 355 também prevê que este limite incidirá sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido. Entretanto, como a linha é nova, a sociedade ainda não possui o preço de venda do produto no momento da assistência técnica. Nesta hipótese, o pagamento é indedutível ou o gasto deve ser

contabilizado no ativo (pré-operacional) e apropriado no resultado quando do confronto com a Receita?

h) Na questão anterior, caso seja apropriado quando da efetiva receita, deverá ser feito proporcional à Receita auferida no período (dado que haverá inúmeras despesas pré-operacionais de produtos não vendidos) ou na primeira venda todo o valor deve ser apropriado e caso exceda, apenas o limite previsto na Portaria MF será dedutível?

i) Como o art 355 define que o limite possa ser da receita líquida de vendas do produto fabricado ou vendido, no momento em que a sociedade já souber o preço de venda, o pagamento da assistência técnica é indedutível até que houver NF de venda? Caso negativo, como será o cálculo para fins do limite sobre o "produto fabricado" citado no referido artigo?

j) O entendimento [expresso ao final do item 9, supra] está correto? Caso negativo, qual a natureza desta despesa e esta será dedutível?

11. Por fim, presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

12. O presente processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

13. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

14. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada, exceto em relação à questão “e”, cuja formulação carece de elementos necessários à sua resposta.

14.1. Falta à referida questão, com efeito, tanto a indicação de algumas informações necessárias ao seu esclarecimento, quanto a especificação do dispositivo legal que a suscitou. Deficiências de instrução dessa ordem configuram a hipótese de ineficácia prevista no inciso II do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, nos termos do qual não produz efeitos a consulta formulada “*em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida*”.

15. No que pertine à questão “g”, embora a indagação careça de esclarecimentos adicionais para sua resolução, contém afirmação por parte do consulente, de que realiza ou pode vir a realizar despesas com referido tipo de *royalty*, em relação a produto que ainda não tenha sido vendido. A partir dessa situação, busca saber o critério contábil e fiscal que deve usar para reconhecer o pagamento do dispêndio. Nesse contexto, cumpre destacar que o tratamento para fins contábeis deve se submeter a normas situadas nessa seara normativa. Em consequência, a presente análise se restringirá ao tratamento dos gastos ali indicados, à luz das regras próprias da esfera tributária, visando à definição de seus efeitos fiscais.

16. A respeito do tratamento tributário relativo aos gastos com *royalties*, dispõe o Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

Royalties

Art. 352. A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71).

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

II - as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

III - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

a) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz;

b) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

IV - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior;

V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Parágrafo único. O disposto na alínea "b" do inciso III deste artigo não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam 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).

(Grifos não constam do original)

17. O art. 352 do RIR/1999 prevê a dedutibilidade dos gastos com *royalties*, para fins de apuração do lucro real, quando atendidos os requisitos para admissão como despesas operacionais. A par disso, também são apresentadas hipóteses específicas de indedutibilidade dessa espécie de despesa, no artigo 353 do RIR/1999.

18. No que se aplica ao caso narrado, verifica-se que o inciso I do citado artigo veda a dedução de pagamentos de *royalties* a sócios. Por seu turno, o inciso III prevê casos específicos de indedutibilidade para as espécies de *royalties* concernentes ao uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio.

19. Conforme informado, a empresa beneficiária dos pagamentos a título de *royalties* é sócia da consulente fonte pagadora, mas não mantém, direta ou indiretamente, controle do capital com direito a voto desta. Tal situação se enquadra na hipótese descrita no inciso I do art. 353 do RIR/1999, restando, portanto, que o valor pago é indedutível para fins de apuração do lucro real. No entanto, essa conclusão não é transferível à CSLL. De acordo com o parágrafo único do art. 85 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que, por sua vez, remete ao art. 69 da citada IN, o valor despendido pela pessoa jurídica a título de *royalties* será dedutível para fins de apuração do resultado ajustado quando for uma despesa necessária às operações da empresa.

Art. 85. Para efeito de apuração do lucro real a dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, o uso ou a fruição do bem ou direito que produz o rendimento.

Parágrafo único. Na apuração do resultado ajustado deve ser observado o disposto no art. 69.

Art. 69. Serão inedutíveis na apuração do resultado ajustado as despesas desnecessárias às operações da empresa.

(...)

(Grifos não constam do original)

20. Ademais, salienta-se que o item 99 do Anexo I – Tabela de Adições ao Lucro Líquido da IN RFB nº 1.700, de 2017, deixa claro que o limite de dedutibilidade aplicável, nos casos previstos na legislação, ao IRPJ não se aplica à CSLL.

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ	Aplica-se à CSLL	Dispositivo na IN
99	Royalties e Assistência Técnica, Científica e Administrativa	O valor dos royalties e das importâncias pagas a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que forem indedutíveis nos termos: (1) dos arts. 52 e 71, caput, alínea 'a', e parágrafo único, alíneas 'c' a 'g', da Lei nº 4.506, de 1964; (2) do art. 50 da Lei nº 8.383, de 1991; (3) do art. 74, caput, da Lei nº 3.470, de 1958; (4) do art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962; e (5) do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979.	Sim	Não	Arts. 85 a 88

21. Cabe-nos observar ainda que, apesar de a IN RFB nº 1.700, de 2017, ter adquirido vigência após a data de protocolo da consulta, aquela é plenamente aplicável ao caso posto pela consulente. No que diz respeito à natureza jurídica das instruções normativas, estas são atos que têm por função complementar e normatizar a legislação tributária, enquadrando-se

no art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966. Têm, também, esses atos, natureza interpretativa, explicitando o sentido e alcance dos atos legais.

22. Entende-se, assim, que o valor pago a título de *royalties* pela exploração de processos de fabricação é dedutível para fins de apuração do resultado ajustado se configurado como despesa necessária à atividade da empresa, não se subordinando aos limites estabelecidos pela legislação do Imposto sobre a Renda.

23. No tocante às perguntas sobre o tratamento das despesas relativas à “*assistência técnica, científica e administrativa*”, cumpre analisar as disposições a seguir do RIR/1999:

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 nº 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.

§ 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).

(Grifos não constam do original)

24. É de se perceber que a abrangência do termo “assistência técnica, científica ou administrativa” refere-se a situações em que se verifica a transferência de tecnologia, na forma de aquisição de conhecimentos tecnológicos, como se verifica do teor do § 3º do art. 355 do RIR/1999, bem como do art. 2º da Instrução Normativa nº 16, de 18 de março de 2013, do Presidente do Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI.

25. Nessa concepção, a Solução de Consulta nº 252, de 1998, elaborada pela Divisão de Tributação da 7ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal, analisou o tema, expressando que “... o dispositivo é aplicável a casos em que a empresa estrangeira fornece à

nacional, conhecimentos que possibilitam a introdução de processo especial de produção; vale dizer, novas tecnologias que modifiquem a forma pela qual a empresa nacional leve adiante seu processo produtivo".

26. Dessa forma, conclui-se que, no caso sob análise, são enquadráveis como despesas com assistência técnica, científica e administrativa, com os efeitos do citado art. 354 do RIR/1999, aquelas que importem transferência de conhecimentos para a fonte pagadora, como ocorre com o treinamento dos empregados desta, por técnicos enviados pela empresa japonesa. Também se enquadra nessa categoria o pagamento relativo à aquisição de conhecimento por parte dos empregados.

27. No presente caso, conquanto indedutíveis as despesas com *royalties*, para fins de apuração do lucro real, são dedutíveis aquelas relativas a assistência técnica, científica e administrativa, submetidas, por sua vez, a limites previstos nos termos do art. 355 do RIR/1999:

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).

§ 1º 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, § 1º).

§ 2º 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.

(Grifos não constam do original)

28. Nos termos normatizados, o montante objeto da limitação corresponde à soma 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. Nessa soma, as categorias de despesas devem ser consideradas englobadamente, no que diz respeito ao IRPJ, inadmitindo-se o uso do percentual de forma separada entre as espécies tratadas. Entretanto, cumpre repisar a indedutibilidade relativa aos *royalties*, para fins de apuração do lucro real, no presente caso, conforme explanado no item 19 acima.

29. O limite percentual previsto no art. 355 do RIR/1999 - cinco por cento -, constitui parâmetro genérico máximo, cabendo ainda a definição mais específica por meio de ato do Ministro de Estado da Fazenda. Tal percentual é aplicado sobre o valor da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, conforme a maneira pactuada para a dita remuneração, em consonância com as regras previstas na Portaria n.º 436, de 30 de dezembro de 1958, do Ministro da Fazenda, baseada na Lei n.º 3.470, de 28 de novembro de 1958.

30. Entretanto, dos dispositivos legais destacados anteriormente, erige uma questão associada à atividade econômica da empresa, a qual indica como sua principal atividade na CNAE a fabricação de artefatos de borracha, e informa que dentre os produtos fabricados constam autopeças (linha de fabricação de autopeças). Só que a Portaria MF n.º 436 de 30 de dezembro de 1958, estabeleceu os seguintes limites máximos de dedução da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido decorrente de operações com emprego do novo processo produtivo, integrado das novas tecnologias, como despesas operacionais decorrentes de gastos 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:

- a) até 5% para atividade de fabricação de autopeças; e
- b) até 2% para atividade de fabricação de artefatos de borracha.

30.1. Cabe ao consulente segregar as receitas líquidas das vendas de cada tipo de produto fabricado ou vendido decorrente de operações com emprego do novo processo produtivo, integrado das novas tecnologias, como despesas operacionais decorrentes de gastos 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.

31. Esse montante contempla tanto a receita relativa a vendas efetivas, como a correspondente ao preço de venda dos estoques de produtos fabricados e não vendidos. Caso o valor de royalties devidos seja determinado com base em produtos fabricados, deverá ser adicionado o valor da receita líquida dos produtos não vendidos, com base no último preço de fatura, e excluído o valor que tiver sido adicionado no ano anterior, por essa mesma forma, nos termos da Portaria MF n.º 436, de 1958.

32. Observa-se que a receita líquida corresponde à definição estabelecida no § 1º do art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a partir da receita bruta:

Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

- I - devoluções e vendas canceladas;
- II - descontos concedidos incondicionalmente;
- III - tributos sobre ela incidentes; e
- IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

(...)

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(Grifo não consta do original)

33. Outro questionamento acerca das despesas com “assistência técnica, científica e administrativa”, diz respeito à composição do valor a ser computado como tal, em especial, se a expressão “a soma das quantias devidas”, “envolverá os desembolsos tributários inerentes a esta obrigação, ou limitará ao valor enviado ao exterior e previsto no contrato de câmbio.”

34. Esse questionamento carece de detalhes que permitam a identificação da dúvida específica, em especial sobre os desembolsos tributários mencionados. De todo modo, inobstante a ausência de detalhes, pode-se registrar que o valor a ser considerado para fins de análise da dedutibilidade corresponde ao que deva ser contabilizado a débito de despesa da pessoa jurídica pagadora, equivalendo ao valor bruto a ser atribuído ao beneficiário, sem cômputo de qualquer espécie de dedução de valores a serem descontados da remuneração, ou seja, “a soma das quantias devidas” corresponde ao valor total do rendimento pago ou creditado.

35. Além disso, as condições de dedutibilidade mencionadas anteriormente atuam igualmente no modelo normativo no caso de importâncias remetidas ao exterior por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer dizer, além de obedecerem os limites de até 5% para atividade de fabricação de autopeças e de até 2% para atividade de fabricação de artefatos de borracha, as importâncias remetidas contemplam tanto a receita relativa a vendas efetivas, quanto o valor correspondente ao preço de venda dos estoques de produtos fabricados e não vendidos. Caso o valor seja determinado com base em produtos fabricados, deverá ser adicionado o valor da receita líquida dos produtos não vendidos, com base no último preço de fatura, e excluído o valor que tiver sido adicionado no ano anterior, por essa mesma forma, nos termos da Portaria MF nº 436, de 1958.

36. No que tange ao tratamento tributário aplicável às despesas relativas à assistência técnica, científica e administrativa, na determinação do resultado ajustado, menciona-se, novamente, o art. 69 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

37. De acordo com este artigo, as despesas necessárias à atividade da empresa serão dedutíveis na apuração do resultado ajustado. E, conforme explicado no item 20, o Anexo I – Tabela de Adições ao Lucro Líquido da IN RFB nº 1.700, de 2014, em seu item 99, não impõe limite de dedutibilidade de valor pago a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante no tocante à CSLL.

38. Ademais, consoante item 21 desta consulta, reforça-se o caráter interpretativo das instruções normativas, fato pelo qual admite-se a aplicação da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017 ao presente caso.

39. Por conseguinte, os valores pagos a título de assistência técnica, científica e administrativa são dedutíveis para fins de apuração do resultado ajustado, se caracterizada a necessidade dessa despesa para a atividade da entidade, não se subordinando aos limites estabelecidos pela legislação do Imposto sobre a Renda.

Conclusão

40. Com base no exposto, cumpre responder da forma seguinte às questões versadas na consulta:

Questão “a”

40.1 Os valores pagos a sócia pessoa jurídica, a título de *royalties*, são indedutíveis na apuração do lucro real e dedutíveis, para fins de apuração do resultado ajustado, quando se constituírem despesa necessária à atividade da entidade.

Questão “b”

40.2 As importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante podem ser deduzidas como despesas operacionais, na apuração do lucro real, observados os limites previstos na legislação, e do resultado ajustado. Para fins de dedução da base de cálculo da CSLL as importâncias pagas devem ser caracterizar como despesa necessária à atividade da entidade.

Questão “c”

40.3 Sim, para fins de apuração do lucro real. As quantias devidas a título de *royalties* relativos a processos de fabricação, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, devem ser consideradas em conformidade com as seguintes descrições na Portaria n.º 436, de 1958: 1º GRUPO - INDÚSTRIAS DE BASE TIPOS DE PRODUÇÃO:

a) item 5 - MATERIAL DE TRANSPORTES - Autopeças 5% da receita líquida das vendas do produto; e

b) item 11 - ARTEFATOS DE BORRACHA E MATÉRIA PLÁSTICA 2 % da receita líquida das vendas do produto.

40.3.1. Obedecidos os limites individuais assinalados nas letras “a” e “b”, pela sua soma, ou seja, de forma englobada, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido, desde que os *royalties* relativos a processos de fabricação referidos não sejam pagos a sócia pessoa jurídica, hipótese demonstrada no caso em análise. Caso o valor de *royalties* e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante seja determinado com base em produtos fabricados, deverá ser adicionado o valor da receita líquida dos produtos não vendidos, com base no último preço de fatura, e excluído o valor que tiver sido adicionado no ano anterior, por essa mesma forma, consoante prevê a Portaria MF n.º 436, de 1958

Questão “d”

40.4 Para aferição da “soma das quantias devidas”, de que trata o art. 355 do RIR/1999, considera-se o valor que deva ser contabilizado a débito de despesa da pessoa jurídica pagadora, equivalendo ao valor bruto a ser atribuído ao beneficiário, sem cômputo de

qualquer espécie de dedução de valores a serem descontados da remuneração, ou seja, “*soma das quantias devidas*”, corresponde ao valor total do rendimento pago ou creditado.

Questão “e”

40.5 Ineficaz a consulta no tocante à questão, por não preencher os requisitos previstos no inciso II do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Questão “f”

40.6 O limite de dedutibilidade e a base de cálculo dos “*royalties sobre processos de fabricação*” são os mesmos aplicáveis aos demais tipos regulados na Portaria nº 436, de 1958, isto é, trata-se de limite incidente sobre a receita líquida, tal como definida no § 1º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598 de 1977. Ressalte-se que os *royalties* pagos a sócia pessoa jurídica são indedutíveis na apuração do lucro real.

Questão “g”

40.7 O pagamento de royalties e das importâncias remetidas ao exterior e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, a que se refere a questão somente é dedutível, nos casos previstos na legislação, se importar transferência de conhecimentos para a fonte pagadora e a partir do registro do contrato no INPI e no Banco Central, observando-se, ainda, o limite legal. Esse montante contempla tanto a receita relativa a vendas efetivas, como a correspondente ao preço de venda dos estoques e produtos fabricados e não vendidos. Caso as importâncias remetidas ao exterior e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, assim com o valor de royalties devidos, sejam determinadas com base em produtos fabricados, deverá ser adicionado o valor da receita líquida dos produtos não vendidos, com base no último preço de fatura, e excluído o valor que tiver sido adicionado no ano anterior, por essa mesma forma, nos termos da Portaria MF nº 436, de 1958.

Questão “h”

40.8 A resposta à questão está contida no item 40.7, acima.

Questão “i”

40.9 Respondida nos termos do item 40.7, acima.

Questão “j”

40.10 Observados os prazos e condições fixados no art. 354 do RIR/1999 e a legislação aplicável à CSLL, são computáveis como despesas com “*assistência técnica, científica e administrativa*”, aquelas que importem transferência de conhecimentos para a fonte pagadora, a exemplo da remuneração pelo treinamento de empregados, por técnicos enviados por empresa situada no exterior.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
JANSEN DE LIMA BRITO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente
ALDENIR BRAGA CHRISTO
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit02

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit