



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10283.003030/2003-53
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.545 – 3ª Turma
Sessão de 18 de outubro de 2018
Matéria CIDE-REMESSAS
Recorrente NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 16/01/2001 a 30/04/2002

CIDE-REMESSAS. FATO GERADOR. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PREVISTA NA LEI QUE PRIMEIRO OCORRER.

Conforme previsto na Lei nº 10.168/2000, cuja eficácia se deu a partir de 1º de janeiro de 2001, a contribuição incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, o que primeiro ocorrer (Solução de Consulta Cosit nº 153/2017). Não cabe a cobrança, portanto, relativa a remessa feita em 2001, se o respectivo creditamento em conta contábil do Passivo havia de dado em dezembro de 2000.

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO PELA FAZENDA PÚBLICA. CABIMENTO SOMENTE NO CASO DE INDETERMINAÇÃO PELO SUJEITO PASSIVO.

Só quando não exercido o direito de imputação de pagamento pelo contribuinte devedor que faz surgir para a Fazenda Nacional o de fazê-lo, seguindo o estabelecido no artigo 163 do CTN. Se os pagamentos foram realizados especificando a que tributo e período de apuração se referem, incabível que sejam alterados, de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o

conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 446 a 471 – antes previsto regimentalmente, contra julgamento de Recurso de Ofício pelo Conselho de Contribuintes levado a efeito em data anterior a 30/06/2009) e de Recurso Especial de Divergência (fls. 544 a 560) interpostos pelo contribuinte, contra Acórdão 301-33.869, proferido pela Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes (fls. 390 a 405), sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 16/01/2001 a 30/04/2002

TAXA SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE.

O Conselho de Contribuintes, como órgão da Administração Direta da União, não é competente para decidir acerca da inconstitucionalidade de norma legal.

CIDE. FATO GERADOR. PROCESSUAL. MULTA ISOLADA. DESQUALIFICAÇÃO.

Inconcebível a existência de fato gerador sem Lei que o defina.

CIDE.INCIDÊNCIA

O valor do crédito da CIDE toma por base a contribuição devida, cujo conceito diverge do de contribuição incidente.

TRIBUTO.MAJORAÇÃO.PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.

O Princípio da Anterioridade garante ao contribuinte que nenhuma inovação legislativa que implique em majoração do tributo pode ser aplicada dentro do mesmo exercício em que foi editada.

RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO A QUE SE DÁ PROVIMENTO PARCIAL.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, em Despacho de Exame de Admissibilidade (fls. 609 a 611) no qual também é feita menção ao Recurso Voluntário.

No Recurso Voluntário, o contribuinte insurge-se contra **(i)** a tributação de valor creditado na contabilidade em conta de passivo em 30/12/2000, quando a Lei nº

10.168/2000 ainda não produzia efeitos, pois utilizou a Fiscalização o critério de que o fato gerador ocorreu na efetiva remessa, feita em janeiro de 2001 (e somente neste caso, pois, para as remessas posteriores, foi considerado o simples creditamento como ocorrência do fato imponível) e (ii) a incidência de juros sobre a multa de ofício (que não foi tratada no *decisum*, mas sabe o recorrente que lhe seriam cobrados).

Já, no Recurso Especial, contesta a sistemática utilizada para a imputação do depósito judicial e dos pagamentos efetuados, argumentando que deveriam ser alocados aos débitos mais antigos ora cobrados, e não necessariamente nos períodos de apuração aos quais eles fazem referência.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 614 a 620), somente no que tange ao Recurso Voluntário, e especificamente no que se refere ao primeiro fato gerador objeto do lançamento, dizendo que *"se houve remessa de valores ao exterior na vigência da lei, é indubitável que o fato gerador da CIDE ocorreu"*.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço dos Recursos Voluntário (*) e Especial.

(*) Ressalvando que a incidência de juros sobre a multa de ofício não poderia ser objeto de recurso a esta CSRF neste caso em particular, já que não foi objeto de análise no Acórdão recorrido – mas, como se trata de matéria já sumulada no CARF, inútil ficar divagando a respeito:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

No **mérito**, no que se refere ao **Recurso Voluntário**, cumpre-nos decidir sobre qual deve ser considerado o momento da ocorrência do fato gerador da CIDE-Remessas ao exterior, mais especificamente: se já no creditamento do valor a pagar em conta do Passivo ou somente quando da efetiva remessa.

O assunto, por si só, já é complexo e, neste caso, ainda há uma particularidade adicional: a motivação da decisão recorrida foi distinta da adotada pela Fiscalização (apesar de, ao final, resultar na mesma exigência).

Simplesmente lendo a Ementa, não fica claro que a Turma decidiu ser passível a cobrança sobre remessa feita em janeiro de 2001, mesmo que o creditamento tenha se dado em dezembro de 2000, pois não pode haver fato gerador sem lei que o defina (como efetivamente não existia, à época), e não por que qualquer um dos momentos elencados na lei (creditamento ou efetiva remessa) pode ser adotado – como a Fiscalização o fez, considerando a remessa somente para o primeiro e o creditamento para os demais.

Vejamos o que rezava a Lei nº 10.168/2000, que instituiu a contribuição – já com as alterações trazidas pela Lei nº 10.332/2001 (pois o Auto de Infração, em sua maior parte, as contempla), mas consignado também a redação original do § 2º do art. 2º, que é o que interessa especificamente a esta discussão:

Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

~~*§ 2º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput deste artigo.*~~

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

*§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores **pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos**, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)*

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (Incluído pela Lei nº 10.332, de 2001)

(...)

***Art. 2º-A.** Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes. (Incluído pela Lei nº 10.332, de 2001)*

(...)

***Art. 3º** Compete à Secretaria da Receita Federal a administração e a fiscalização da contribuição de que trata esta Lei.*

***Parágrafo único.** A contribuição de que trata esta Lei sujeita-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, previstas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, bem como, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.*

(...)

***Art. 8º** Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2001.*

Os fatos geradores “eleitos” pela lei, então, seriam o pagamento, o creditamento, entrega, emprego ou remessa de valores ao exterior.

Discute-se aqui se:

- Interpretando o Acórdão recorrido, poderia haver fato gerador previsto antes da lei instituidora da contribuição;
- Se a Fiscalização poderia ter eleito, a seu livre critério, para um determinado período a efetiva remessa, e para outros o simples creditamento contábil.

No primeiro aspecto, a solução me parece simples: hipótese de incidência é uma coisa; fato gerador é outra.

A hipótese de incidência é aquela que a lei define como um fato concreto passível de ser tributado; fato gerador é a materialização desta hipótese.

Importar produtos do exterior, por exemplo, é hipótese de incidência do Imposto de Importação. Se a minha empresa efetivamente importar algo, será, como regra, devedora do tributo – mas, obviamente, se a lei, à época da importação, já assim o estabelecer.

Mas, aqui, a pergunta é: Pode ocorrer um fato gerador antes que a lei o defina como fato imponible ???

Sem dúvida. A importação de bens não era fato gerador da Cofins, e todo dia se importava. Depois, passou a ser, por imposição legal (porém, mais que indiscutivelmente, sujeita ao princípio da irretroatividade).

E a Lei nº 10.168/2000 só passou a produzir efeitos a partir de 2001 (antes disso, ocorresse o que fosse, não era fato imponível).

Não é “nesta linha”, portanto que a lide pode ser dirimida, mas sim com a determinação do **momento da ocorrência** do fato gerador **tributável** pela CIDE-Remessas.

Em primeiro lugar, há que interpretar se o texto legal, ao falar em “creditamento”, refere-se a “crédito em conta”, ou seja, o mesmo que efetiva remessa. Se assim fosse, ao meu ver, a lei conteria palavras inúteis, pois diria a mesma coisa duas vezes (o que, obviamente, não poderia ser considerado necessário para que o seu aplicador a bem compreendesse).

Cabe-nos decidir, então, qual seria o fato gerador aplicável. Se a lei prevê mais de um (“valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remitidos”) pela lógica, em primeira análise, seria o primeiro a ocorrer.

Há quem diga (e eu diria também, de forma bastante informal), que a CIDE-Remessas ao Exterior é, na realidade, uma conversão de 10 % do Imposto de Renda Retido na Fonte, devido nestes casos (que, se a CIDE-Remessas não existisse, seria exigido à alíquota de 25 %), em contribuição para intervenção no domínio econômico, com a finalidade de estimular que a tecnologia (hoje, mais que fundamental para desenvolvimento da atividade empresarial) seja desenvolvida no País.

A própria lei induz a este entendimento, nos seus art. 2º-A e art. 3º, parágrafo único (por tal razão, grifados).

Não é sem motivo, então, que, no Voto Condutor do Acórdão de 1º instância, da DRJ/Belém (fls. 279 e 280), depois de já citados dois pareceres normativos relativos ao Imposto de Renda (nºs 440/70 e 7/1986), ainda é dito o seguinte:

“17. Acrescente-se que, com base no Parecer Normativo CST nº 140, de 1973, entre as várias hipóteses – crédito, pagamento, entrega, emprego ou remessa para o exterior – prevalece a que primeiro ocorrer para efeito de definição do fato gerador, ocorrendo, portanto, no momento em que os valores tornam-se devidos e foram registrados como obrigação na contabilidade da empresa.

18. Tais conclusões foram exaradas com base na legislação do Imposto de Renda, contudo, não existe nenhum óbice para sua aplicação à legislação que disciplina a CIDE, uma vez que esta empregou os termos já consagrados por aquela. Destarte, pode-se afirmar que os pagamentos efetuados em 2001, mas relativos a valores creditados no ano de 2000, não estão sujeitos ao recolhimento da Contribuição em questão, pois, nesses casos, o fato gerador teria ocorrido no momento do creditamento, portanto, não abarcado pela Lei nº 10.168, de 2000.”

Acrescento a isto a recente Solução de Consulta nº 153 da Cosit, de 02/03/2017, que aplica o mesmo entendimento aos dois tributos, em um só pronunciamento a respeito (utilizando como fundamentos inclusive pareceres normativos também trazidos pela instância de piso):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. FATO GERADOR. CRÉDITO DOS RENDIMENTOS.

A hipótese de crédito de rendimentos de serviços técnicos a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior como fato gerador do imposto de renda incidente na fonte materializa-se por ocasião do lançamento contábil representativo da obrigação de pagar a quantia ajustada com o prestador dos serviços, realizado pela fonte pagadora em seus livros (crédito contábil), desde que caracterizada a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.418, de 1975, art. 6º; Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 3º; Lei nº 10.168, de 2000, arts. 2º, § 1º, 2º-A e 8º; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), art. 708; Pareceres Normativos CST nº 140, de 1973, nº 27, de 1984, e nº 7, de 1986.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE CONTRATOS DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA FIRMADOS COM RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. SERVIÇOS TÉCNICOS. FATO GERADOR. CRÉDITO DA REMUNERAÇÃO.

A hipótese de crédito de rendimentos de serviços técnicos a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior como fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide materializa-se por ocasião do lançamento contábil representativo da obrigação de pagar a quantia ajustada com o prestador dos serviços, realizado pela fonte pagadora em seus livros (crédito contábil), desde que observados a efetiva prestação dos serviços e os prazos contratuais.

Visto que a apuração da Cide se efetiva segundo períodos de apuração mensais, o seu fato gerador só se consuma no último dia do mês.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.168, de 2000, art. 2º, §§ 1º e 3º; Pareceres Normativos CST nº 140, de 1973, nº 27, de 1984, e nº 7, de 1986.

À vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte (ressalvando, novamente, que não está em discussão a incidência de juros sobre a multa de ofício).

Já, no que se refere ao **Recurso Especial** (imputação de pagamentos/depósitos judiciais), o pagamento é uma forma de extinção do crédito tributário pelo sujeito passivo, e o sujeito passivo é o contribuinte, o qual, obviamente, deve consignar expressamente a que valor que considera devido ele se refere.

Admitir o que o recorrente defende, seria, por exemplo, exigir que a Fazenda Pública, a cada um dos milhões de pagamentos feitos pelos contribuintes, tivesse que verificar se há algum débito em aberto mais antigo para alocá-lo de ofício.

A imputação a que se refere o art. 163 do CTN, então, só é cabível no caso de pagamentos não identificados – norma hoje (mais de 50 anos após a sua edição, quando ainda existiam as “coletorias”) até considerada, em regra, inócua, por boa parte da doutrina, pois inconcebível que esta situação se verifique, na prática, em que os pagamentos são feitos através de guias nas quais são exigidas as informações pertinentes, pagas no sistema bancário – que, obviamente, não tem qualquer ingerência sobre o assunto.

Até nos casos de pagamento indevido ou a maior (em que “o sujeito passivo seria o ativo”), o contribuinte tem prazo e forma estabelecidos para pedir a sua restituição.

Por fim, transcrevo o que o próprio contribuinte diz em seu Recurso Especial, o que, contraditoriamente, vem militar, até como argumento basilar, a seu desfavor:

“4.2.4 Por outro lado, vale ressaltar que o entendimento segundo o qual o recolhimento do tributo se feito mediante DARF com indicação do período de apuração deve quitar o tributo naquele período, é justamente para proteger o contribuinte.”

Sem dúvida. Se a Fazenda Pública pudesse livremente imputar qualquer pagamento a outro tributo ou a outro fato gerador, ainda que observadas as regras do art. 163 do CTN, o sujeito passivo viveria em uma – inadmissível – eterna insegurança.

Assim, só quando não exercido o direito (“declaratório”) de imputação de pagamento pelo contribuinte devedor, que faz surgir para a Fazenda Nacional o de fazê-lo, seguindo o estabelecido no artigo 163 do CTN.

Voto, então, por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas