



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

Processo n° 10283.006251/2008-98
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-002.445 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2014
Matéria CIDE - RESTITUIÇÃO
Recorrente NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2003

CIDE. ROYALTIES. FATO GERADOR. REMESSA PARA O EXTERIOR.

O fato gerador da CIDE sobre os royalties é mensal e se caracteriza pela remessa do seu valor para o exterior por meio de pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa de royalties a beneficiários residente ou domiciliado no exterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os conselheiros Maria da Conceição Arnaldo Jacó (relatora), que dava parcial provimento para excluir a multa de mora na imputação do pagamento, e Alexandre Gomes, que dava provimento integral ao recurso. Designado o conselheiro Walber José da Silva para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA – Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relatora.

EDITADO EM: 23/03/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente); Gileno Gurjão Barreto (vice presidente); Alexandre Gomes; Fabiola Cassiano Keramidas; Mara Cristina Sifuentes e Maria da Conceição Arnaldo Jacó.

Relatório

Trata-se de declaração de compensação em que o contribuinte aponta crédito de pagamento indevido ou a maior da CIDE royalties nos termos do § 3º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001. Por meio deste buscou compensar crédito de CIDE decorrente de pagamento indevido ou a maior no valor de R\$ 1.618.597,48, código 8741, com débito da mesma contribuição, do período de apuração de outubro/2003, com vencimento em 14/11/2003, valor original de R\$ 1.664.657,65.

Em despacho decisório a DRF em Manaus não homologou a compensação declarada por entender que a interessada não havia comprovado a liquidez e certeza do direito creditório. Ainda segundo a unidade de origem, o pagamento efetuado em 15/09/2003 (e-fls.28) não estaria caracterizado como pagamento indevido ou a maior.

Após ciência do despacho, apresentou manifestação de inconformidade em 22/04/2009, alegando, em síntese, que:

- 1) *Em 13/08/2003, a requerente efetuou remessa de royalties por ela devidos à sua controladora no exterior, conforme contrato de royalties (doc.02) em relação às vendas efetuadas no 1º trimestre/2003, como comprova o contrato de câmbio;*
- 2) *Por equívoco, considerou que o fato gerador da CIDE devida em decorrência dos royalties por ela devidos à sua controladora no exterior, em relação ao 1º trimestre/2003, havia ocorrido no momento da remessa destes royalties, de modo que no dia 15/09/2003 recolheu a CIDE a ele relativa;*
- 3) *Reavaliando seus procedimentos, constatou que o momento da ocorrência do fato gerador do tributo, conforme disposto no §3º do art.2º da Lei 10.168/2000 havia ocorrido quando da disponibilização jurídica dos valores relativos aos royalties ao credor, que, de acordo com o contrato celebrado entre a requerente e sua controladora no exterior ocorrera já em 30/04/2003 e não apenas quando da efetiva remessa dos royalties. Desse modo, verificou a requerente que a CIDE deveria haver sido recolhida em 15/05/2003;*
- 4) *Constatado o equívoco, a requerente procedeu a novo recolhimento da CIDE em 31/03/2004 sobre o valor dos royalties relativos às vendas efetuadas no 1º trimestre/2003,*

em valor principal idêntico àquele do recolhimento que efetuara em 15/09/2003;

- 5) *Entendendo não ser aplicável a multa de mora nesse pagamento, por se tratar de denúncia espontânea, deu início à sua discussão na esfera judicial, tendo depositado o valor da multa de mora sub judice;*
- 6) *Ainda, para dar cumprimento à legislação fiscal, a Requerente procedeu à retificação das respectivas DCTFs, incluindo o valor da referida CIDE na declaração de abril, como Período de Apuração em abril, **indicando como DARF hábil para efeito de quitação da CIDE devida aquele recolhido em 31 de março de 2004, com data de vencimento em 15 de maio de 2003 (doc. 03).**(grifos do original)*
- 7) *Portanto, a requerente considerou que o recolhimento originalmente feito em 15/09/2003 constituía **pagamento indevido** pois efetuado sem a existência do correspondente fato impositivo determinado por lei, e, ainda, pagamento efetuado em duplicidade, na medida em que se referia à **mesma CIDE que fora recolhida novamente em 31/03/2004, extemporaneamente, com data de vencimento em 15/05/2003;**(grifos do original)*
- 8) *A interpretação da legislação tributária utilizada no Parecer para definir o momento de ocorrência do fato gerador é equivocada, pois admite que a mera apropriação contábil mensal dos valores relativos aos royalties possa ser subsumida na expressão "creditado", constante do §3º do art.2º da Lei 10.168/2000;*
- 9) *equivoca-se o Parecer ao assumir que meras apropriações contábeis, para o resguardo do regime de competência, tenham o condão de caracterizar a ocorrência do fato gerador da CIDE, na forma definida nos parágrafos 2º e 3º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, sob o pretexto de haver-se caracterizado o "creditamento" previsto nestes dispositivos legais.*
- 10) *Os §§ 2º e 3º do art 2º da Lei 10.168/2000 expõem claramente que o surgimento da obrigação tributária ocorre com a primeira concretização da hipótese fática de incidência;*
- 11) *a forma e o período de concretização dos royalties (concretização da renda do credor externo) somente é verificável a luz do que acordaram as partes licenciante, credor externo, e licenciada, ora Requerente.*
- 12) *Os royalties nascem trimestralmente; ou seja, somente após o fechamento do trimestre é que os royalties existem; E apenas sendo existentes, podem ser passíveis de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, devendo o primeiro evento que ocorrer definir o **momento da ocorrência do fato gerador da CIDE.***

- 13) *No caso concreto, o primeiro evento juridicamente relevante que torna os royalties existentes devidos ou creditáveis é o transcurso do prazo de 30 dias após o encerramento do trimestre;*
- 14) *A Solução de Consulta nº 90, de 06 de junho de 2002, citada no Parecer (fl. 143, item 18), incorre em equívoco, quando afirma peremptoriamente que "ocorre a incidência da referida contribuição na data do lançamento contábil, já que o § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, elegeu o 'crédito' como momento de ocorrência do fato gerador", pois confunde o mero lançamento contábil "a crédito" com o conceito jurídico de crédito, constante dos dispositivos legais - disponibilização jurídica do rendimento.*
- 15) *Não pode a contabilidade da requerente ser causa suficiente para determinar o momento da ocorrência do fato gerador. Tampouco pode a contabilidade modificar unilateralmente o contrato fazendo com que a requerente determine o momento em que o direito de seu parceiro no exterior fique configurado em razão da contabilização no título contábil Contas a Pagar Relativos a Estoques - Interno (fl. 143). (Cita jurisprudência).*
- 16) *Portanto, resta claro que a mera contabilização mensal a crédito de conta do passivo, como procedeu a Requerente, não constitui o fato gerador da CIDE, pois tal procedimento não tem o condão de concretizar o fato gerador, sem que exista a caracterização plena do aspecto material - serem os royalties existentes e devidos - que, no caso concreto, ocorre 30 dias após o encerramento de cada trimestre.*
- 17) *A disponibilidade jurídica ou econômica da renda auferida pela licenciadora não pode ocorrer antes do término de seu período de apuração, que, conforme a cláusula 6.3 do contrato (doc.02), é trimestral. Admitir-se o contrário permitiria reconhecer que a cada venda de telefone celular haveria a caracterização dos royalties, acrescendo o patrimônio da credora;*
- 18) *caso inadmitidos os argumentos antes expostos, o que, frise-se, se admite apenas para argumentar, deveria, quando menos, o momento da ocorrência do fato gerador da CIDE ser caracterizado no encerramento do período de apuração, vale dizer, em 31 de março de 2003, devendo a recomposição da CIDE supostamente devida considerar esse marco temporal como o de ocorrência do fato gerador.*
- 19) *Caso não se considere o fato gerador como o efetivo creditamento dos royalties ao beneficiário no exterior, na sua acepção jurídica, ao menos deve ser reconhecido que o pagamento efetuado em 31/03/2004 seja considerado em primeiro lugar para compensar os supostos débitos da CIDE apontados no Parecer, a fim de que seja parcialmente homologada a compensação declarada.*

A DRJ em Belém, por maioria de votos, considerou em parte procedente o pedido da contribuinte, em conformidade com o voto vencedor proferido, para:

1. *Reconhecer, in casu, o mês de mar/03 como período de apuração da CIDE incidente sobre os royalties calculados no período de jan a mar/2003;*
2. *Solicitar que a unidade de origem bloqueie o pagamento da CIDE realizado no dia 31/03/2004 (fl. 28). posto que integralmente vinculado ao débito acima indicado;*
3. *Reconhecer, a favor do sujeito passivo, o crédito da CIDE, código de receita 8741, no valor de R\$ 1.284.733,76, resultante do pagamento realizado em 15/09/2003 (fl. 27);*
4. *Reconhecer parcialmente o direito creditório do sujeito passivo indicado na PER/DCOMP (fl. 03), no valor indicado no item anterior;*
5. *Julgar a manifestação de inconformidade procedente em parte, homologando parcialmente a compensação de que trata este processo.*

Cientificada em 29/12/2009, apresentou recurso voluntário em 28/01/2010, no qual expõe os fundamentos de fato e de direito para a reforma parcial do acórdão recorrido pleiteando ao final, a homologação da compensação, ou seja julgado parcialmente procedente o presente recurso para não considerar o valor da multa de mora alegadamente devida quando do recolhimento extemporâneo da CIDE Royalties relativa aos royalties referentes ao primeiro trimestre de 2003.

Por meio do Acórdão nº 380302.684, a 3ª Turma Especial, em Sessão de 22 de março de 2012, declinou da competência para julgamento sob o fundamento de tratar-se de processo que excede o valor de alçada das turmas especiais.

Em conformidade com o regimento, o processo foi a mim distribuído.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Verifica-se que a lide trazida à este colegiado refere-se a:

- i. definir o elemento temporal do fato gerador da CIDE, ou seja, o momento em que efetivamente ocorreu a disponibilidade jurídica dos royalties referentes ao primeiro trimestre de 2003, fato gerador da CIDE: se ao

final do período de apuração trimestral da CIDE estipulado no contrato (conforme decidiu a DRJ/BEL); ou se 30 dias após o final do período de apuração, que se refere ao prazo contratual para efetuar o depósito nas contas da controladora no exterior (conforme defende a recorrente);

- ii. A incidência, ou não, da multa de mora nos cálculos para a apuração do indébito.

Em vista dos fatos e das provas que instruem os Autos, verifica-se que os lançamentos contábeis de royalties efetuados mensalmente pela contribuinte foram tomados no Despacho Decisório DRF/MNS/SEORT N° 111/2009, com base no Parecer da DRF de origem, como suporte fático material da ocorrência dos fatos geradores mensais da CIDE.

No entanto, entendeu o Acórdão DRJ/BEL n° 01-15476 que, em razão do Contrato definir que os royalties seriam apurados a cada trimestre, o fato gerador da CIDE ocorreria ao final de cada trimestre (no presente caso, 31 de março de 2003), quando se tem a apuração final dos royalties devidos no período, e não trinta dias após o final de cada trimestre, quando, de acordo com o Contrato, seria o prazo estabelecido para os royalties ser depositados nas contas bancárias do credor, a sua controladora no exterior.

Por sua vez, defende a recorrente que *“nos termos do Contrato; a disponibilidade jurídica do crédito, essencial para que se verifique a ocorrência do fato gerador da CIDE Royalties, só se verificará após transcorrido o período de trinta dias após o encerramento do trimestre, por ser esse o momento definido no Contrato como aquele a partir do qual os royalties passam a ser devidos pela Recorrente a sua controladora no exterior (em outras palavras, momento em que o crédito dos royalties passa a ser líquido, certo e exigível)”*.

Passa-se à análise.

DO MOMENTO DA OCORRÊNCIA DA DISPONIBILIDADE JURÍDICA DOS ROYALTIES

O fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 114 do CTN, é a "situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".

A Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico foi instituída pela Lei Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000 para financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação.

O Art. 2º e seus parágrafos 2º e 3º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000 estabelecem:

“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.

(...)

§ 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 19.12.2001)

§ 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 19.12.2001)

Em conformidade com o disposto no §3º do Art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, constata-se que a incidência da CIDE se dá pela disponibilidade jurídica ou econômica de valor ao beneficiário por meio de uma das formas ali mencionadas, a que primeiro ocorrer, quais sejam: “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 19.12.2001).

Portanto, conforme bem esclarecido na decisão recorrida, a expressão “créditos” estabelecida na lei refere-se à uma disponibilidade jurídica.

Conforme ressaltou a decisão ora recorrida, a mera escrituração contábil dos royalties pela contribuinte não caracteriza necessariamente a sua disponibilidade jurídica para o licenciante, devendo-se para tanto observar o que as partes (licenciante e licenciada) contrataram a respeito de sua exigibilidade. Esta questão já foi superada pela decisão da DRJ/BEL por meio do voto vencedor, não se encontrando mais sob litígio. O que se busca agora é definir o aspecto temporal dessa disponibilidade jurídica, sob o aspecto do “crédito”, com base no que foi firmado no contrato entre as partes.

No caso concreto, a forma e o período de concretização dos royalties estabelecidos no contrato são os seguintes:

“6.1. Royalties. A Licenciada pagará a Nokia (a ser subsequentemente rateado entre Nokia e Suas afiliadas, conforme determinado por Nokia) a título de royalties de Nokia (e de suas Afiliadas) pelos Produtos o equivalente (a) às quantias estabelecidas para tanto no Anexo I apenso ao presente instrumento, que constitui parte integrante do mesmo, de todas os Produtos Iniciais vendidos, alugados ou por outra forma transferidos ou postos em uso durante o prazo especificado.

(...)

6.3. Os royalties apurados de acordo com a Cláusula 6.1 para cada Produto vendido, alugado ou por outra forma transferido ou colocado em utilização durante cada trimestre calendário durante o prazo do presente serão depositados em conta ou contas bancárias na Finlândia designadas por Nokia de tempos

em tempos, trimestralmente, em dólares das Estados Unidos, dentro de 30 (trinta) dias calendário a contar do final de cada trimestre calendário em que os produtos forem vendidos, alugados ou Pôr outra forma transferidos ou colocados em utilização pela Licenciada.”

Exatamente em face do que foi estabelecido entre as partes é que a DRJ/BEL entendeu corretamente ter o fato gerador ocorrido em 30/03/2003, quando do termo final do período de apuração dos royalties. Em face da clareza, transcreve-se a seguir, trecho dos fundamentos da decisão recorrida, o qual adoto, haja vista que os argumentos da recorrente não são suficientes para reformá-los:

“A celeuma gira em torno do momento de ocorrência do crédito dos royalties. Note-se a contradição dos acórdão de 1ª instância acima citados.

Urge então definir o sentido do núcleo ‘crédito’ empregado na hipótese de incidência.

Plácido e Silva (2007) aponta diversas acepções para ‘crédito’:

- Em sua acepção econômica significa a confiança que uma pessoa deposita em outra, a quem entrega coisa sua, para que, em futuro, receba dela coisa equivalente;*
- Juridicamente, significa o direito que tem a pessoa de exigir de outra o cumprimento da obrigação contraída;*
- Na técnica da escrituração mercantil, compreende o lançamento de haver feito em qualquer conta de uma escrita comercial ou a soma líquida (resultado balanceado) anotada no haver da mesma conta;*
- Na terminologia do Direito Administrativo, assim se diz para as somas consignadas nos orçamentos (verbas orçamentárias), destinadas a fazerem face às despesas públicas;*

Ora, o fato gerador da CIDE sobre o pagamento de royalties nasce no seio da obrigação contraída entre o titular do direito de propriedade intelectual e o usuário deste direito. Por consequência, entendo que o crédito aqui empregado tem uma acepção jurídica, ou seja, o direito que tem a pessoa de exigir de outra o cumprimento da obrigação contraída. Em outras palavras, a disponibilidade jurídica.

O entendimento se alinha com aquele expresso no Parecer Normativo CST nº7 de 1986 para o momento de ocorrência do fato gerador do IRRF. Senão, vejamos:

...

11. O pagamento e a entrega de quantias não envolvem maiores dificuldades na apuração de sua ocorrência temporal, visto que ambas só podem ser operacionalizadas por meio de tradição. Portanto, o entrada dos recursos na empresa beneficiária marca o momento da ocorrência do respectivo fato gerador.

12. Com respeito ao crédito, porém, não ocorre similar facilidade. Enquanto o pagamento e a entrega dizem respeito à aquisição da disponibilidade econômica da renda, o crédito está atrelado à aquisição da disponibilidade jurídica dessa mesma renda, tudo segundo o recorte de fato gerador do imposto de renda perfilhado no Código Tributário Nacional.

...

(grifei).

De se ver, o IRRF também tem no núcleo da hipótese de incidência o pagamento e o crédito. De efeito, por analogia, conclui-se, mais uma vez, que o crédito dos royalties está condicionado apenas a sua disponibilidade jurídica.

Ocorre que disponibilidade jurídica nada mais é que o direito que tem a pessoa de exigir de outra o cumprimento da obrigação contraída. É o direito exigível, caracterizado pela sua liquidez e certeza.

Eduardo Sabag (2009), corroborando com o entendimento da RFB, assim aborda a questão:

Disponibilidade Jurídica é a obtenção de direitos de créditos não sujeitos à condição suspensiva, representados por títulos de liquidez e certeza. Representa o 'ter o direito, abstratamente'.

Desse modo, a disponibilidade jurídica surge no momento em que uma das partes da relação jurídica (credor) adquire o direito de exigir da outra (credora) o cumprimento de uma obrigação determinada (líquida e certa).

Nesse aspecto, é de se reconhecer que o critério de reconhecimento da disponibilidade jurídica de determinada obrigação é a mesma utilizada pela contabilidade para o reconhecimento das receitas, segundo o regime de competência. O que não permite inferir que todo lançamento dessa obrigação na contabilidade do sujeito passivo representa necessariamente a disponibilidade jurídica da mesma. Isto porque o lançamento contábil da obrigação pode ter caráter de provisão e não representar, portanto, sua disponibilidade jurídica.

Como dito, a disponibilidade jurídica só surge quando a obrigação é exigível, líquida e certa.

A questão da disponibilidade jurídica não deve ser olhada exclusivamente sob a ótica do lançamento contábil do devedor. Mas, sim, conjuntamente, pelas alterações patrimoniais ocorridas, ou ao menos que devam ocorrer, no balanço de ambas as partes (credor e devedor). Isto porque no momento da disponibilidade jurídica deve surgir um ativo para o credor e um passivo para o devedor.

Para isso é fundamental compreender os exatos contornos da obrigação no caso concreto para definir o momento de sua disponibilidade jurídica.

O caso versa sobre o pagamento de royalties. Obrigação, via de regra decorre de um contrato de transferência de tecnologia, no qual as partes - licenciante e licenciada - aventam a forma de apuração do quantum debeatur, tanto no seu aspecto material quanto temporal.

Destarte, como o critério temporal da hipótese de incidência da CIDE sobre os royalties é mensal, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, pela perspectiva do crédito, ao final do mês em que surgiu para o credor a disponibilidade jurídica dos royalties.

No caso concreto, os royalties foram definidos com base no contrato de transferência de tecnologia de folhas 197-220. De efeito, será com base neste contrato e nos fatos dele decorrentes que se definirá o momento do surgimento da disponibilidade jurídica dos royalties e, portanto, a data de ocorrência do fato gerador da CIDE.

Através do referido contrato, as partes (licenciante e licenciada) aventaram que os royalties devidos para cada produto vendido, alugado ou por outra forma transferido ou colocado em utilização durante cada trimestre calendário, deveriam ser depositados nas contas bancárias do credor dentro do prazo de trinta dias a contar do final de cada trimestre.

Ora, as partes definiram que os royalties seriam apurados a cada trimestre do ano-calendário. Logo, somente a final de cada trimestre, quando ocorre apuração final dos royalties devidos no período, é que a obrigação (royalties) se torna líquida, certa e exigível, passando a integrar definitivamente o passivo da licenciada e o ativo da proprietária da tecnologia.

Por essa razão tenho que, in casu, muito embora a licenciada tenha efetuado lançamentos contábeis mensais dos royalties, a disponibilidade jurídica dessa obrigação somente surgiu no final do trimestre para o qual foi apurada. Portanto, como a hipótese de incidência da CIDE é mensal, o fato gerador ocorreu no mês correspondente ao último do trimestre.”

Portanto, a exemplo do acórdão recorrido, é de se entender que sendo trimestral o período de apuração dos royalties, conforme estabelecido contratualmente, é no final deste período que se concretiza o direito de crédito de Royalties da licenciante.

É verdade que o contrato estabelece o prazo de 30 (trinta) dias para que seja efetuado o depósito nas contas da controladora. Entretanto, o ato de depósito a ser efetuado no prazo estipulado caracteriza outro núcleo da hipótese de incidência do qual decorre a disponibilidade econômica - que significa o efetivo solver do crédito a favor do credor - posterior à disponibilidade jurídica, que, no caso, deu-se pelo surgimento do direito aos royalties em face de concluído o período de apuração trimestral definido contratualmente. Adota-se, assim, o primeiro núcleo da hipótese de incidência ocorrido, qual seja, a disponibilidade jurídica.

Segundo as próprias palavras da recorrente, “a caracterização efetiva do direito aos royalties somente se encerra após atingido o termo final do período de verificação de sua apuração. Isso porque a apuração dos royalties é um ato complexivo. O direito aos royalties está circunscrito a um determinado aspecto temporal. Sem que esse termo seja alcançado, não há que se falar na existência de royalties, mas mera expectativa de royalties”.

DA DECADÊNCIA: A AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO DO SUPOSTO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DA CIDE ROYALTIES REFERENTE AO ALEGADO FATO GERADOR OCORRIDO EM MARÇO DE 2003

Pretende a contribuinte ver o segundo pagamento efetuado em 31/03/2004 - que teve a indicação de ocorrência do fato gerador em 30/04/2003 -, alocado ao crédito tributário da CIDE referente ao 1º trimestre de 2003, a partir do qual tem o propósito de ver excluído do pagamento a incidência da multa de mora, em face da suposta ocorrência da “denúncia espontânea”, cuja discussão levou ao judiciário por meio de Mandado de Segurança Preventivo, no processo nº 210432.00.002342-7, interposto em 30/04/2004, e que, segundo pesquisa efetuada no sítio do TRF 1ªR, foi transitado em julgado em 22/01/2013, cuja decisão, à unanimidade, deu provimento à apelação.

Em vista da decisão proferida que decidiu pela ocorrência do fato gerador em 30/03/2003, e que, em consequência, teria calculado os juros e a multa de mora desde 15 de abril de 2003 e não desde 15 de maio de 2003, como procedeu a Recorrente, argüi que não houve o lançamento do suposto crédito tributário relativo ao alegado fato gerador da CIDE Royalties que haveria ocorrido no último dia do mês de março de 2003, que, assim, foi atingido pela decadência, nos termos do artigo 173 do Código Tributário Nacional, estando, portanto - e de há muito extinto, nos termos do artigo 156, inciso V, deste mesmo Código Tributário Nacional. Que, tratando-se de crédito tributário já extinto, não poderia ele agora ser argüido pelo r: Acórdão recorrido, como sendo o crédito ao qual deveriam ser imputados os, pagamentos realizados pela Recorrente.

E ainda alega que tampouco houve o lançamento do valor excedente que seria devido pela Recorrente a título de juros e multa de mora, em decorrência da conclusão de que o fato gerador haveria ocorrido no último dia de março de 2003, e não em 30 de abril de 2003, como entende a Recorrente.

Aduz que o único crédito tributário devidamente constituído por meio de lançamento por homologação, por meio da DCTF retificadora, é o crédito tributário oriundo do fato gerador da CIDE Royalties ocorrido em 30 de abril de 2003, o qual, afirma, encontra-se já devidamente homologado por compensação.

Pois bem, não se trata aqui de lançamento, mas de análise de indébito.

De modo que, o Despacho Decisório é o ato hábil e legal da autoridade administrativa para decidir sobre o deferimento, ou não, do pedido de restituição ou ressarcimento e sobre a homologação, ou não, da compensação, sendo necessária a verificação da liquidez e certeza do crédito informado pelo o contribuinte, por ocasião da análise de direito creditório em pedido de restituição/ressarcimento ou compensação declarada pelo o contribuinte, dentro do prazo preclusivo de 5 (cinco) anos a partir da entrega da PERDCOMP (registre-se que o PERDCOMP foi entregue em 29/03/2004 e o Despacho Decisório DRF/MNS/SEORT N° 111/2009 emitido em 23/03/2009). E, tendo em vista os princípios da supremacia do interesse público e da indisponibilidade do crédito tributário, tem-se a ressaltar

que para verificar a liquidez e certeza do crédito informado pelo o contribuinte, em relação à tributo sujeito ao lançamento por homologação, pode-se averiguar não somente o crédito apurado, mas, também os aspectos da obrigação tributária, tais quais o fato gerador, a base de cálculo e alíquota aplicada, com base nos documentos e livros contábeis e fiscais. Sobre isso, não existem restrições no CTN.

Assim, a negativa de restituição ou ressarcimento no valor integral solicitado e a homologação parcial da compensação declarada pelo o contribuinte independe de lançamento de ofício. Esta assertiva fundamenta-se no fato de a Administração Tributária não poder deferir um crédito que sabe não ser líquido e certo, premissa estabelecida pela letra do próprio art. 170 do CTN:

“Art. 170. A lei pode, nas condições e garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a fazenda pública.”

Portanto, não há que se falar em decadência de lançamento.

Tampouco, inexistente a ocorrência da alegada homologação tácita referente à CIDE lançada por meio de DCTF retificadora, atinente à fato gerador de abril/2003, e cujo pagamento foi efetuado em 31/03/2004, haja vista que, ao iniciar lide que envolve diretamente a CIDE relativa ao período de apuração ali compreendido (1º trim de 2003), cuja solução atinge igualmente o 2º pagamento efetuado em 31/03/2004, a homologação desse lançamento foi submetida à autoridade administrativa julgadora, cuja DRJ competente, por meio da decisão ora recorrida, ao tratar do indébito, manifestou-se nos termos postos a seguir, com os quais corroboro e passo a adotar, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999¹:

“O crédito pleiteado pelo sujeito passivo se refere à CIDE incidente sobre os royalties apurados no período de janeiro a março de 2003, e tem por objeto o pagamento realizado em 15/09/2003. com valor principal de R\$ 1.618.597,48 (fl. 27).

Para justificar o indébito o sujeito passivo aduz que realizara este pagamento sob o entendimento que o fato gerador da CIDE ocorrera em 13/08/2003. E que posteriormente, passou a entender que o fato gerador ocorrera em 30/04/2003. Razão pela qual efetuou novo pagamento, no dia 31/03/2004, em mesmo valor, acrescido dos juros moratórios (fl. 28), concluindo ao final que o primeiro pagamento seria indevido porque se referira a um fato gerador inexistente. O entendimento também tinha fundamento numa pretensão judicial de ver afastada a multa moratória sobre o segundo pagamento.

O raciocínio da recorrente guarda certa lógica com a sistemática de alocação de débitos versus créditos. De efeito, supondo-se que o débito tivesse fato gerador em 30/04/2003 e que o contribuinte obtivesse êxito na demanda judicial, o

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: [...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

primeiro pagamento não seria alocado ao débito por causa da indicação errônea do fato gerador. ao passo que o segundo pagamento o seria, extinguindo-o totalmente. Dessa forma, o primeiro pagamento restaria solto (não alocado a qualquer débito), enquanto que o segundo estaria totalmente vinculado ao débito. Logo, após o segundo pagamento, o primeiro ficaria indevido por erro na elaboração do DARF (art. 165 do CTN).

Ocorre que o contribuinte não identificou corretamente o fato gerador e tampouco logrou êxito na demanda judicial. Demonstrei acima, que, no caso, por força do contrato de transferência de tecnologia, o fato gerador da CIDE ocorreu no último mês do trimestre para o qual os royalties foram apurados (mar/2003). Dessa forma, ambos os pagamentos não fazem referência correta ao fato gerador da obrigação.

O sujeito passivo afirma, e a unidade de origem concorda, que ambos os pagamentos tiveram como objetivo liquidar o débito da CIDE incidente sobre os royalties do período de janeiro a março de 2003. Logo, é forçoso alocar de ofício os pagamentos ao débito existente.

Note-se que aqui a homologação do pagamento não se dá na forma indicada nos documentos de recolhimento, posto que estes não identificam corretamente o fato gerador da obrigação tributária. E, sim, pela retificação de ofício das informações trazidos nas guias de recolhimento, com base nos dados coletados no processo.

Via de regra, a alocação de ofício dos pagamentos aos débitos deve ser feita de maneira menos gravoso ao sujeito passível. Todavia, não há vedação legal para que os pagamentos sejam alocados na seqüência indicada pelo sujeito passivo.

A recorrente pede que o segundo pagamento seja alocado primeiramente ao débito, a fim de que o saldo do indébito reste do primeiro pagamento. E dessa forma aloquei os pagamentos, pelo que restou um crédito a favor do sujeito passivo no valor de R\$ 1.284.733,76, referente ao pagamento efetuado em 15/09/2003.”(grifos nossos).

Cabe ressaltar, inclusive, que a autoridade julgadora de 1ª instância administrativa ao decidir no sentido de que o fato gerador da CIDE atinente ao período de apuração trimestral de Royalties deu-se no último dia do 1º trimestre de 2003 (31/03/2003) atendeu ao pedido formulado pela contribuinte em sua manifestação de inconformidade, o que se demonstra com a transcrição abaixo:

“4.1.3.6 Dessa forma, caso inadmitidos os argumentos antes expostos, o que, frise-se, se admite apenas para argumentar, deveria, quando menos, o momento da ocorrência do fato gerador da CIDE ser caracterizado no encerramento do período de apuração, vale dizer, em 31 de março de 2003, devendo a recomposição da CIDE supostamente devida considerar esse marco temporal como o de ocorrência do fato gerador.”

Diante do que foi acima exposto, mostra-se totalmente indevida a arguição da contribuinte nos pontos imediatamente acima analisados.

DA IMPOSSIBILIDADE DE SE CONSIDERAR O VALOR DA MULTA DE MORA NA IMPUTAÇÃO DOS CRÉDITOS HAVIDOS PELA RECORRENTE

A recorrente, também, alega que o suposto crédito tributário referente à multa de mora sobre o pagamento realizado em 31 de março de 2004 para extinção da CIDE referente aos royalties apurados no primeiro trimestre de 2003 encontra-se com sua exigibilidade suspensa, na forma do artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional, em face da interposição do Mandado de Segurança e, logo, não pode ser exigido ou considerado na imputação do crédito relativo ao pagamento indevido realizado pela Recorrente em 15 de setembro de 2003.

Nesta questão, é de se dar razão à recorrente.

Ao ingressar com Mandado de Segurança Preventivo, com depósito integral do valor da multa de mora relativamente ao pagamento ocorrido em 31/03/2004, onde se levou ao judiciário a discussão acerca da ocorrência de “denúncia espontânea”, encontra-se referida parcela do crédito tributário com a sua exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional, e, logo, não pode ser exigido ou considerado na imputação do crédito, de modo a ser solvida pelo o pagamento indevido realizado pela Recorrente em 15 de setembro de 2003.

Conforme bem argumentado pela recorrente:

“4.3.9 O Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente só poderá ter dois desfechos: ou i) a Recorrente obterá êxito na demanda judicial, de forma que restará declarado o direito de a Recorrente, não se ver obrigada a recolher a multa de mora sobre os pagamentos a que se refere o Mandado de Segurança nº 2004.32.00.002342-7, e levantará os depósitos judiciais efetuados; ou ii) a Recorrente não obterá êxito na demanda judicial, hipótese em que o depósito realizado no Mandado de Segurança nº 2004.32.00.002342-7 será convertido em renda da União, de forma que o crédito tributário a que se referia o depósito restará extinto na forma do artigo 156, inciso VI, do Código Tributário Nacional.

4.3.10 Dessa forma, seja qual for o desfecho do -Mandado de Segurança nº 2004.32.00.002342-7, não restará qualquer crédito tributário devido pela Recorrente em relação a multa de mora, que segundo o r. Acórdão recorrido seria devida, em 31 de março de 2004, quando do pagamento da CIDE Royalties relativa aos royalties referentes ao primeiro trimestre de 2003.”

Mesmo levando-se em conta que o depósito efetuado apontou como fato gerador 30/04/2003, ao invés de 31/03/2003, tem-se que considerar que a discussão levada ao judiciário objetivava o reconhecimento da “denúncia espontânea”, que, se acatada pela justiça, afastaria a multa de mora, qualquer que fosse o fato gerador considerado (31/03/2003 ou 30/04/2003). Cabendo registrar que o valor depositado (doc. 02, Grupo CIDE, 1ª linha, na coluna valor da multa, combinado com o valor total do depósito de R\$ 3.486.669,99 - fl 59) é idêntico àquele imputado à Recorrente pelo r Acórdão recorrido (fl. 281, verso) — R\$

323.719,50, que corresponde à 20% do valor do principal, portanto, representa o valor total atribuído ao contribuinte sob este título.

Como visto na transcrição acima do voto da autoridade julgadora de 1ª instância, esta ressaltou que a contribuinte não logrou êxito na demanda judicial, o que, provavelmente, a tenha motivado para inserir a multa de mora nos cálculos de imputação. Contudo, como a contribuinte ressaltou, houve apelação da decisão de 1º grau que havia lhe sido desfavorável e, repita-se, em pesquisa ao sítio do TRF1R, constatou-se que referido Mandado de Segurança teve trânsito em julgado em 22/01/2013, cuja decisão, à unanimidade, deu provimento à apelação. (Anexou-se à e-fl a tela da pesquisa efetuada)

Desse modo, deve-se excluir a multa de mora dos cálculos de imputação.

CONCLUSÃO

Diante do que foi acima exposto, conduzo o meu voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para determinar a exclusão da multa de mora dos cálculos de imputação, mantendo, porém, a decisão de 1ª instância quanto à definição do fato gerador da CIDE atinente ao período de apuração do 1º trimestre de 2003 em 31/03/2003 e, em consequência, homologar parcialmente a compensação, até o limite do crédito apurado em conformidade com a decisão aqui formulada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relatora

Voto Vencedor

Ouso discordar do entendimento sobre o momento da ocorrência do fato gerador da CIDE-Royalties (Lei nº 10.168/2000), a que chegou a Recorrente, a DRF e a DRJ, acompanhada que foi pela Ilustre Conselheira Relatora, pelas razões que seguem.

Em resumo, no dia 13/08/2003 a NOKIA remeteu royalties para o exterior, royalties este apurado no período de janeiro a março de 2003. No dia 15/09/2003, recolheu a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE (Lei nº 10.168/2000), por considerar que o fato gerador da contribuição ocorreu na data da remessa do royalties para o exterior.

Em março de 2004, a NOKIA mudou de entendimento sobre a data de ocorrência do fato gerador da contribuição. Ao invés da data da remessa do royalties para o exterior, entendeu que o fato gerador ocorre na data da disponibilização jurídica do royalties, conforme previsto em contrato, no caso, o fato gerador do primeiro trimestre de 2003 ocorreu no dia 30/04/2003. Fez, então, o pagamento integral do valor devido (não há lide sobre o valor devido) da CIDE do primeiro trimestre de 2003, acrescido dos juros Selic, devidos até a data do pagamento, e depositou em juízo a multa de mora. Em razão do novo pagamento integral, a NOKIA considerou indevido o pagamento feito em 15/09/03 e ingressou com a PER/DCOMP objeto desta lide, pleiteando a sua restituição integral.

A DRF de origem entendeu que o fato gerador da CIDE ocorreu na data em que a NOKIA apropriou, em sua contabilidade, a obrigação de pagar o royalties, ou seja, no último dia dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2003, sendo o vencimento no dia 15 do mês seguinte. Este entendimento decorre do fato de que, na lei, está previsto que “*A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, ...*”. E a empresa efetuou o crédito do royalties na contabilidade, portanto, na data do lançamento contábil do crédito ocorreu o fato gerador da CIDE, no entendimento da DRF. Em consequência, o pagamento feito pela NOKIA no dia 15/09/2003 não era indevido e, mais ainda, era insuficiente para liquidar o débito da CIDE dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2003.

Por sua vez, a DRJ que proferiu o acórdão recorrido entendeu que o fato gerador da CIDE, para os royalties calculados e creditados no período de janeiro a março/2003, correu no mês de março/03, com vencimento no dia 15/04/2003. Em razão desse entendimento, e atendendo à solicitação da recorrente, alocou primeiro ao débito o valor pago em 31/03/04 e, depois, o valor pago em 15/09/03, apurando um crédito a favor da recorrente no valor de R\$ 1.254.733,76, a ser utilizado nas compensações declaradas. Sobre este crédito reconhecido pela decisão recorrida não há litígio.

No meu entendimento, nem a DRF, nem a NOKIA e nem a DRJ têm razão.

Não tem razão a NOKIA porque a lei não fala em “disponibilidade jurídica” de royalties para a incidência da CIDE. Disponibilidade jurídica é instituto muito diferente de pagamento, de creditamento, de entrega, de emprego ou de remessa. Todos estes institutos pressupõem a fruição imediata e direta (ou indireta) pelo beneficiário (recebedor) do royalties. A disponibilidade jurídica prevista em contrato, defendida pela Recorrente, não possibilita à beneficiária a imediata e irrestrita fruição do recurso. Tanto o é que a beneficiária só pode dele usufruir com a remessa para o exterior ou a entrega a terceiros, no país, por exemplo. Portanto, as regras contratuais (sobre período de apuração, base de cálculo, prazo de pagamento, forma de pagamento, meios de pagamento) são absolutamente irrelevantes, exceto aquelas que prevêm a fruição ou o emprego (direta ou indiretamente) do royalties pela titular deste direito, sem a efetiva transferência física dos recursos para o exterior.

Também não tem razão a DRF e a DRJ porque a expressão “creditados”, da Lei nº 10.168, não é sinônimo de contabilizado a crédito ou contabilizado em contra de obrigação (credora) da pessoa jurídica contribuinte da CIDE. O reconhecimento contábil (provisionamento) da obrigação de pagar royalties não é fato gerador da CIDE porque não representa saída de recursos do país ou disponibilidade econômica do crédito, embora possa ser disponibilidade jurídica. O crédito na contabilidade do devedor não pode ser usufruído pelo seu titular. A escrituração contábil é somente o reconhecimento da obrigação (que pode ou não se efetivar) por parte do devedor, em obediência ao regime de competência.

A esta mesma conclusão chegou a Segunda Câmara do extinto Terceiro Conselho de Contribuinte, ao julgar o Recurso de Ofício nº 136.528 (Processo nº 18471.001506/2005-78), conforme se constata pela redação da ementa do Acórdão nº 302-39.165, de 04/12/2007, abaixo transcrito:

CIDE. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O lançamento contábil não constitui, por si só, fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000.

Também não há, na Lei nº 10.168/2000, qualquer indicação de que o fato gerado da CIDE dependa de algum pacto existente entre o contribuinte e o titular do royalties, residente no exterior. Portanto, irrelevante o período de apuração do royalties pactuado em contrato para a ocorrência do fato gerador da CIDE. O que importa, no presente caso, é a data da transferência para o exterior (pagamento), fato que ocorreu no dia 13/08/2003. É, portanto, esta a data em que ocorreu o fato gerador da CIDE objeto destes autos. Conseqüentemente, correto pagamento realizado pela Recorrente no dia 15/09/2003.

Isto porque o cerne do fato gerador é a transferência de recurso para o exterior por qualquer meio: pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa. Não importa a forma ou o meio, o que precisa ocorrer é a fruição real (direta ou indireta), pelo residente no exterior, do royalties gerado no Brasil.

Quanto ao valor do crédito que tem direito a Recorrente à repetição, a decisão recorrida adotou o seguinte critério para o seu reconhecimento:

A recorrente pede que o segundo pagamento seja alocado primeiramente ao débito, a fim de que o saldo do indébito reste do primeiro pagamento. E dessa forma aloquei os pagamentos, pelo que restou um crédito a favor do sujeito passivo no valor de R\$ 1.284.733,76, referente ao pagamento efetuado em 15/09/2003.

[Tabela Demonstrando o Crédito Apurado]

O crédito apurado em favor do sujeito passivo se refere ao pagamento indicado na PER/DCOMP (fl. 03), razão porque não vejo qualquer empecilho para ser utilizado na compensação de que trata este processo.

Utilizando o mesmo critério da decisão recorrida, apenas invertendo a ordem de aproveitamento dos pagamentos (alocação), o crédito a favor da Recorrente monta R\$ 1.862.843,85.

Débito			Crédito		Juros	Multa	Saldo do Crédito
PA	Dt Venc	Valor	Dt Pag	Valor			
Ago/03	15/09/03	1.618.597,48	15/09/03	1.618.597,48	-	-	-
			31/03/04	1.862.843,85			1.862.843,85
(-) Crédito Reconhecido pela Decisão Recorrida							1.284.733,76
(=) Crédito Adicional Reconhecido pelo CARF							578.110,09

Considerando que a decisão recorrida já reconheceu um crédito no valor de R\$ 1.284.733,76, tem a Recorrente direito ao crédito adicional de R\$ 578.110,09, em valor original.

Isto posto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o crédito adicional no valor original de R\$ 578.110,09.

Processo nº 10283.006251/2008-98
Acórdão n.º **3302-002.445**

S3-C3T2
Fl. 19

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

CÓPIA