



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10600.720063/2016-46
ACÓRDÃO	3002-004.479 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAGNESITA REFRATÁRIOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2011

CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. IRRF. INCLUSÃO.

Nos termos da Súmula CARF nº 158, compõe a base de cálculo da CIDE-Remessas o Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, ainda que a fonte pagadora assumam o ônus financeiro do imposto retido.

CIDE. PAÍSES SIGNATÁRIOS DE TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação são aplicados em impostos idênticos ou semelhantes que forem posteriormente introduzidos no país contratante, o que não abrange as contribuições, no presente caso, a CIDE - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, por possuir natureza jurídica diversa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

ÔNUS DA PROVA. FATO MODIFICATIVO OU EXTINTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AUTUAÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Neiva Aparecida Baylon, Winderley Moraes Pereira (substituto integral), Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Por economia processual e por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida.

1. A empresa acima identificada foi submetida a procedimento fiscal, que resultou na lavratura do Auto de Infração da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, Remessas ao Exterior (fls. 02/10 - observe-se que os números de folha mencionados no presente processo referem-se sempre à numeração digital), relativo à falta/insuficiência de recolhimentos referentes a fatos geradores ocorridos nos períodos de apuração de junho a dezembro de 2011.
2. O tributo calculado, multa de ofício e juros de mora calculados até 06/2016 totalizam o montante de R\$ 425.634,19 (quatrocentos e vinte e cinco mil, seiscentos e trinta e quatro reais e dezenove centavos).
3. Os demonstrativos de apuração, cálculo dos juros e demais acréscimos legais, bem como o enquadramento legal, fazem parte do referido Auto de Infração.
4. No Termo de Verificação de Infração (fls. 12/16) consta a descrição do procedimento fiscal realizado; das intimações feitas à contribuinte e informações/documentos por ela apresentados; objeto social da empresa; legislação aplicável; e das infrações apuradas, das quais se extrai os seguintes trechos:

(...)

1 - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CIDE

19. Conforme já informado neste Termo, o contribuinte recolheu a CIDE apenas em relação aos royalties, porém verificamos através da planilha apresentada pelo mesmo que em quatro remessas relativas a royalties houve o mesmo erro na apuração da base de cálculo da CIDE, pois o IRRF não integrou à base de cálculo da CIDE calculada pelo contribuinte. Tal fato

acarretou insuficiência de recolhimento da CIDE, a qual está sendo objeto de lançamento por esta fiscalização mediante Auto de Infração.

20. Para demonstrar os valores das insuficiências apuradas e para facilitar o entendimento dos valores da CIDE lançados e a quais remessas e períodos se referem, elaboramos planilha, baseada no modelo apresentado pelo contribuinte, a qual encontra-se anexa a este Termo de Verificação de Infração sendo parte integrante do mesmo.

2 - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CIDE

21. Por outro lado, conforme também já relatado neste Termo, a fiscalizada entende que a CIDE não é devida sobre as demais operações constantes da planilha entregue pelo contribuinte e objeto de análise pela fiscalização, porém o campo de incidência da CIDE abrange não somente os royalties, mas também a prestação de assistência técnica (serviços de assistência técnica e serviços técnicos especializados), a prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e assemelhados. Portanto, para todas as operações identificadas na planilha entregue pelo contribuinte, cujo objeto se subsuma nas hipóteses de incidência retro citadas, esta fiscalização efetuou o lançamento para constituição do crédito tributário relativo à CIDE, uma vez que consultoria, serviços técnicos profissionais, serviços de projetos de engenharia, serviços de telefonia, serviços jurídicos e de visita técnica encaixam-se perfeitamente na norma que definiu o campo de incidência da CIDE.

22. Da mesma forma, para demonstrar os valores das faltas de recolhimento apuradas e para facilitar o entendimento dos valores da CIDE lançados e a quais operações, remessas e períodos se referem, incluímos na mesma planilha elaborada pela fiscalização (citada no item 20 acima) as quarenta e duas operações para as quais não houve recolhimento da CIDE, a qual encontra-se anexa a este Termo de Verificação de Infração sendo parte integrante do mesmo.

(...)

5. A planilha citada, anexa ao Termo de Verificação de Infração, encontra-se juntada à fl. 18.

6. A documentação entregue pela contribuinte, que embasou o procedimento fiscal, encontra-se juntada aos autos.

7. A interessada tomou ciência do Auto de Infração e interpôs, tempestivamente (conforme despacho de fl. 594), em 29/07/2016 (fl. 521), a impugnação de fls. 577/590 alegando, em síntese, que:

- Trata da tempestividade para apresentação da manifestação de inconformidade e do lançamento efetuado.

- Com relação à falta de recolhimento da CIDE incidente sobre remessas de valores ao exterior, afirma que *a Fiscalização deixou de observar, contudo, é que o Brasil possui acordo para evitar a dupla tributação celebrado com vários dos países para os quais foram feitas remessas, sendo que a existência da convenção, neste caso, limita a competência brasileira para tributar o item de receita.*
- Quanto aos países com os quais o Brasil possui acordo para evitar a dupla tributação e para os quais foram feitas remessas, cita os seguintes países: Áustria, Bélgica, Chile, Equador, França, Japão e Venezuela.
- *embora os tratados internacionais firmados com os países acima identificados restrinjam a sua aplicação ao Imposto sobre a Renda, fato é que o parágrafo 2, do artigo 2 dos referidos tratados, viabiliza a aplicação das regras ali impostas também “aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos atuais ou a substituí-los”.*
- *é possível concluir que o parágrafo 2 inclui a CIDE, tendo em conta que, a despeito de se tratar de um tributo com regime jurídico próprio e distinto do imposto de renda, recai sobre as remessas feitas ao exterior, tanto quanto ocorre com o fato gerador do IRRF.*
- *Além disso, a absorção da CIDE pelas convenções também deriva de que a redução do IRRF pela lei interna - Medida Provisória nº 2062-60/2000 - somente ocorre quando a remuneração sofra a incidência da CIDE, de tal forma que esta, embora com destinação da sua arrecadação distinta da atribuída ao IRRF, em termos de obrigação tributária, é substitutiva daquela que tem por objeto o imposto de renda.*
- *Muito embora os tratados tragam o vocábulo “imposto” e não “tributo”, jamais poderia, no caso, fazer uma interpretação literal do referido dispositivo, para o fim de evitar o alcance das normas previstas nas convenções para a CIDE... É de se destacar que, sob este entendimento, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região entendeu por bem estender as regras convencionadas nos tratados internacionais à hipótese da CPMF...*
- *de se ressaltar a existência de precedente do antigo Conselho de Contribuintes (acórdão n. 101-95.802), admitindo a aplicação do tratado Brasil-Espanha à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSL)...*
- *as regras previstas nos tratados internacionais, firmados com os países acima abordados, abrangem também a CIDE, sendo que, no caso vertente, fixada tal premissa, resta inquestionável que não há qualquer valor relativo à referida contribuição passível de exigência.*
- Cita decisão do Superior Tribunal de Justiça referente à não incidência do IRRF.
- *Não obstante, as remessas identificadas na planilha acima, referem-se à remuneração da prestação de serviços técnicos, entendendo, portanto, a*

Impugnante, que a regra aplicável seria a insculpida no artigo 12 dos tratados firmados com os países em questão, que trata especificamente de royalties.

- *E isto porque os Protocolos constantes nos tratados internacionais firmados com os países em questão estendem as regras relativas às remessas de royalties também às remessas decorrentes da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos. Cite-se, por oportuno, o item 5, do protocolo, relativo ao tratado firmado com o Equador...*
- *os tratados internacionais firmados entre o Brasil e os países acima abordados estabelecem que as remunerações pagas a título de royalties poderão ser tributadas, no país de sua origem, à alíquota máxima de 15%, prevendo, em casos particulares, a fixação da alíquota ao percentual máximo de 25%.*
- *restando inquestionável que as regras previstas nos tratados internacionais devem ser estendidas à CIDE, conclui-se que os rendimentos decorrentes da prestação de serviços técnicos, muito embora passíveis de tributação, no Brasil, pela referida contribuição e pelo IR/Fonte, ficam sujeitos à alíquota máxima de 15%.*
- *considerando que sobre as remessas procedidas pela impugnante já foi recolhido o IR/Fonte à alíquota de 15% — o que foi constatado pela própria fiscalização, conforme se infere da planilha constante do Termo de Constatação Fiscal — é inviável o recolhimento adicional da CIDE, à alíquota de 10%, eis que o limite percentual estabelecido pelos tratados internacionais já foi alcançado.*
- *nos termos do art. 98 do CTN, “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.*
- *A supremacia das convenções e tratados tributários em relação à legislação interna ordinária foi reconhecida em inúmeros precedentes na jurisprudência... Cita exemplos*
- *Nem mesmo o Fisco discorda disso, como esclarecido no Parecer Normativo CST n. 94/74 e no art. 1º da Instrução Normativa SRF n. 244/02.*
- *Assim, no caso vertente... para evitar a bitributação, não há que se cogitar a incidência da CIDE, em razão de tal remuneração já ter sido tributada pelo IRRF à alíquota de 15%, de modo que a infração deve ser afastada.*
- *Com relação às remessas para países com os quais o Brasil não possui acordo para evitar a dupla tributação, cita: Alemanha, EUA, Inglaterra e Suíça.*
- *Cita a legislação que instituiu e regulamentou a CIDE, e a IN RFB nº 1.455/2014, que dispõe sobre serviço técnico e assistência técnica, e alega que a fiscalização abarcou nesta hipótese uma série de serviços indistintamente, apenas mencionando a sua subsunção à norma de incidência e que, todavia, a inclusão de tais serviços depende de análise de*

cada caso, demonstrando que cada uma das espécies de serviço incluída se encaixa no conceito de serviço técnico ou de assistência técnica.

- Na planilha de valores fornecida, a fiscalização se limita a indicar os serviços como “Serviços Técnicos Profissionais”, “Consultoria”, “Visita Técnica”, entre outros, sem indicar a que se referem especificamente e, sobretudo, sem justificar a sua adequação ao conceito de serviço técnico ou de assistência técnica.
- *O que a fiscalização termina por fazer é imputar uma infração à Impugnante com base em fundamentação genérica, o que implica em sua nulidade, por ofensa ao art. 59, II do Decreto 70.235/72*
- Quanto à insuficiência no recolhimento da CIDE incidente sobre remessa de valores ao exterior, afirma que *não é que inexistente dispositivo legal que autorize a retirada do IRRF da base de cálculo da CIDE; o que não existe é dispositivo legal que determine a sua inclusão.*
- Nota-se, na legislação que tratou da CIDE, que a contribuição incide sobre o valor efetivamente percebido pelo residente ou domiciliado no exterior, como contraprestação do serviço por ele prestado, não havendo na legislação qualquer exceção para a ampliação da base de cálculo da referida contribuição.
- A fiscalização, ao lavrar o presente Auto de Infração, não demonstrou o dispositivo legal que determina o reajuste da base de cálculo da CIDE, para o fim de incorporar o valor relativo ao IRRF quando seu ônus financeiro é absorvido pelo remetente, escorando-se, portanto, em dispositivo adstrito ao Imposto sobre a Renda — artigo 725, do RIR/99.
- A base imponível do IRRF nas hipóteses de remessas ao exterior é exatamente a mesma prevista para a incidência da CIDE. Entretanto, no caso do IR/Fonte, nas hipóteses em que há a assunção do ônus financeiro do referido imposto pelo remetente do rendimento, a legislação trouxe disposição expressa, determinando a sua incidência sobre o valor do rendimento reajustado, para fins de inclusão, na referida base, do montante relativo ao IRRF devido.
- Portanto, a fiscalização, atribuindo maior elasticidade à base imponível da CIDE, sem qualquer amparo de lei, viola o princípio da legalidade. Neste sentido, é a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conforme se infere da ementa transcrita.
- Assim, a infração imputada à Impugnante merece ser cancelada.
- *pede a Impugnante seja julgado improcedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração/PTA nº 10600-720.063/2016-46, com a extinção do crédito tributário.*

8. Os documentos apresentados com a manifestação de inconformidade encontram-se juntados às fls. 522/576.

9. É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo (SP) julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme o Acórdão nº 16-79.896, da Sexta Turma, proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

CITAÇÕES DE JURISPRUDÊNCIA E DECISÕES ADMINISTRATIVAS.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB) expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada às decisões administrativas ou judiciais proferidas em processos dos quais não participe a interessada ou que não possuam eficácia *erga omnes*.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente será considerado nulo o ato administrativo praticado por agente incompetente. (Art. 59, I, do Decreto nº 70.235/1972)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2011

TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA. CIDE. INAPLICABILIDADE.

Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, no caso do Brasil, são aplicados especificamente ao Imposto sobre a Renda, e também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes, introduzidos após a data de sua assinatura, o que não abrange a CIDE, por possuir natureza jurídica diversa.

CIDE. INCIDÊNCIA. REMESSAS AO EXTERIOR. SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA.

A partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE passou 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 (§ 2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, alterada pela Lei nº 10.332/2001).

CIDE. BASE DE CÁLCULO.

O valor do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF.

INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de declaração e de recolhimento de débitos pelo sujeito passivo, deve ser formalizado o crédito tributário pelo lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão em 26/09/2017 a recorrente apresentou recurso voluntário em 25/10/2017, no qual, essencialmente, repisa os argumentos expostos em sede de impugnação do lançamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha**, Relator.

1 DA COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO

Com base nos artigos 45, 48 e 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

2 DO CONHECIMENTO

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço.

3 PRELIMINAR

3.1 Nulidade do lançamento e da decisão recorrida

Com relação às remessas para países com os quais o Brasil não possui acordo para evitar a dupla tributação, alega a recorrente que a fiscalização não logrou demonstrar a subsunção de vários dos serviços tributados ao conceito de serviço técnico ou de assistência técnica consignados na Instrução Normativa RFB nº 1455/2014, o que acarretaria a nulidade do lançamento, por ofensa ao art. 59, II do Decreto 70.235/72.

Em relação a este mesmo assunto, aduz que o acórdão recorrido revela a sua nulidade por não ter se debruçado sobre as provas que constam nos autos e tampouco sobre as informações trazidas pelo próprio Relatório da Fiscalização que acompanha o Auto de Infração.

As hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, nos seguintes termos:

Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

No caso em tela, o auto de infração e o acórdão recorrido foram lavrados por pessoas competentes, razão pela qual, neste aspecto, não se configurou nulidade.

Quanto ao cerceamento de defesa, porém, uma vez que a alegação está ligada à produção probatória, que se confunde com o mérito, a análise da nulidade estará inserida adiante, no tópico acerca das remessas a países sem tratado para evitar a dupla tributação.

4 MÉRITO

Inicialmente, cumpre destacar que os precedentes judiciais invocados pela recorrente para sustentar suas alegações, quando oriundos de processos dos quais ela não tenha integrado a relação processual ou que não detenham eficácia *erga omnes*, não produzem efeito vinculante sobre as decisões proferidas por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

De igual modo, os precedentes administrativos mencionados não possuem caráter normativo, por inexistir previsão legal que lhes atribua tal eficácia, nos termos do art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Embora constituam relevantes subsídios interpretativos e possam contribuir para o exame da matéria, tais precedentes servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação da defesa, não podendo ser aplicados genericamente a outros casos, restringindo-se sua incidência às situações especificamente analisadas.

4.1 Incidência da CIDE quando há Tratado Internacional para evitar a bitributação

A Recorrente sustenta ser indevida incidência da CIDE sobre remessas ao exterior relativas à contratação de serviços técnicos e de assistência técnica prestados por residentes em países com os quais o Brasil possui tratados para evitar a dupla tributação (Áustria, Bélgica, Chile, Equador, França, Japão e Venezuela).

Argumenta que, embora o acórdão recorrido reconheça a existência desses tratados, afastou sua aplicação sob o argumento de que eles se limitariam ao Imposto de Renda (IRRF), não alcançando a CIDE. Defende que essa interpretação é excessivamente restritiva e

contraria as regras de interpretação dos tratados internacionais, especialmente a Convenção-Modelo da OCDE e a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

Segundo a Convenção da OCDE, os tratados abrangem “taxes” sobre a renda, expressão ampla que engloba não apenas impostos, mas também outros tributos com base na renda, inclusive contribuições. Ademais, o art. 2º, §4º, da Convenção permite a inclusão de tributos idênticos ou substancialmente similares aos originalmente previstos, mesmo que instituídos posteriormente — hipótese em que se enquadra a CIDE.

No contexto brasileiro, como apenas o IR incide formalmente sobre a renda enquanto imposto, os tratados destinados a evitar a bitributação da renda devem alcançar também contribuições incidentes sobre a mesma base econômica, sob pena de esvaziar sua finalidade.

A Recorrente destaca ainda que a CIDE possui natureza substitutiva ou complementar ao IRRF, pois sua incidência influencia a redução da alíquota do imposto de renda, reforçando sua vinculação à tributação da renda. Assim, afastar a aplicação dos tratados à CIDE resultaria em bitributação da mesma renda, em afronta ao espírito e à finalidade dos acordos internacionais.

São citados precedentes administrativos e judiciais que admitem a extensão de tratados internacionais a contribuições (como CPMF e CSLL), bem como decisões do STJ que afastam a tributação no Brasil de rendimentos enquadrados como lucros operacionais, nos termos do art. 7º dos tratados.

Subsidiariamente, a Recorrente sustenta que, tratando-se de serviços técnicos, aplica-se o art. 12 dos tratados (royalties), uma vez que os protocolos estendem esse regime à assistência técnica. Ainda assim, a tributação na fonte ficaria limitada à alíquota máxima de 15%, já integralmente alcançada pelo IRRF recolhido.

Diz que este ponto foi abordado pela Impugnação apresentada, mas sequer foi analisado pelo acórdão recorrido. Sendo assim, caso este CARF entenda pela desnecessidade de que a DRJ julgue o presente à luz desta alegação, deve ser o mesmo analisado nesta esfera recursal, com o seu acolhimento.

Dessa forma, exigir adicionalmente a CIDE à alíquota de 10% resultaria em tributação total de 25%, superior ao limite convencional, o que violaria os tratados internacionais, os quais, nos termos do art. 98 do CTN, prevalecem sobre a legislação interna.

Conclui, portanto, que não é exigível a CIDE sobre as remessas realizadas, devendo ser afastada a autuação.

Entendo não assistir razão à recorrente quanto à tese de que não deve incidir CIDE-Remessas nas hipóteses de tratados internacionais para evitar bitributação.

Ao apreciar a matéria o julgador *a quo* decidiu que:

17. Ao verificar os tratados internacionais, nota-se que são tratados firmados entre o Brasil e os países citados para evitar a dupla tributação e, como informa a própria defesa, em seu “artigo 2”, referem-se ao Imposto sobre a Renda, e não à CIDE.

18. Quanto à possibilidade de aplicação destas convenções “a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos impostos já existentes, ou em sua substituição...”, prevista no parágrafo “2” do “artigo 2” dos referidos tratados, ao contrário do que entende a impugnante, não pode ser aplicado à CIDE, visto que as contribuições, previstas no artigo 149 da Constituição de 1988, são espécies de tributo distinta do imposto, de que tratam as convenções e, portanto, possuem natureza e regime jurídico distintas.

19. Com relação ao Parecer Normativo CST nº 94/74 e a Instrução Normativa SRF nº 244/02 citados, nota-se que os mesmos não servem para fundamentar as alegações da defesa, visto que ambos relacionam-se à aplicação de tratados internacionais e referem-se ao imposto sobre a renda, e não à CIDE.

20. Cumpre ainda observar, no caso de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa, que as remessas para o exterior são tributadas com base no art. 685 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), com relação aos rendimentos de pessoa física ou jurídica residente no exterior, pelo pagamento dos serviços prestados a fonte situada no País, estando sujeitos à incidência na fonte. Assim, o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF tem como contribuinte o prestador de serviços residente ou domiciliado no exterior, ou seja, quem auferiu o rendimento.

21. Já, a pessoa jurídica contribuinte da CIDE, é aquela que contrata referidos serviços no Brasil, e efetua a remessa ou o pagamento ao exterior, ou seja, as pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa, de acordo com o parágrafo 2º, do art. 2º da Lei nº 10.168/2000:

Lei nº 10.168/2000:

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. (Vide Decreto nº 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

§ 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 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)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

22. A defesa também alega que, embora as remessas em análise refiram-se à remuneração da prestação de serviços técnicos, e a regra estabelecida no “artigo 12” dos tratados se refira especificamente a royalties, tais regras devem ser aplicadas no presente caso, visto que “os Protocolos constantes nos tratados internacionais firmados com os países em questão estendem as regras relativas às remessas de royalties também às remessas decorrentes da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos”.

23. Neste caso, vale apenas observar que, conforme Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5/2014, abaixo citado, teria que ser analisado o tratado com cada país, a fim de verificar se, ao tratar *royalties*, há previsão de que serviços técnicos e de assistência técnica recebam o mesmo tratamento:

ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB Nº 5, DE 16 DE JUNHO DE 2014

Dispõe sobre o tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no Brasil, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XVI do art. 1º e os incisos III e XXVI do art. 280

do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil,

DECLARA:

Art. 1º O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção:

I - no artigo que trata de royalties, quando o respectivo protocolo contiver previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil; (g.n.)

(...)

24. No entanto, como se lê no próprio Ato, a matéria tratada nos acordos internacionais mencionados diz respeito especificamente ao Imposto sobre a Renda, não à CIDE e, portanto, como visto, não se aplica ao caso dos autos.

25. Por fim, conclui-se que, com relação às operações discriminadas na planilha elaborada pela fiscalização (fl. 18), anexa ao Termo de Verificação de Infração, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residentes ou domiciliados nos países citados, Áustria, Bélgica, Chile, Equador, França, Japão e Venezuela, a título de remuneração pela prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa, estão sujeitas à incidência da CIDE à alíquota de 10% (dez por cento), nos termos da legislação acima citada.

Considero corretas as conclusões da DRJ.

Os tratados internacionais se aplicam à renda das empresas estabelecidas no exterior, beneficiárias de pagamentos decorrentes de royalties ou pela prestação de serviços em outro país. Esse, todavia, não é o caso da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000, que recai sobre o tomador dos serviços no Brasil, e não sobre o prestador residente ou domiciliado no exterior.

Outrossim, não procede a alegação de que a DRJ não teria analisado o argumento de que os rendimentos decorrentes da prestação de serviços técnicos passíveis de tributação pela CIDE e pelo IR/Fonte estariam sujeitos à alíquota máxima de 15%, em razão dos Tratados Internacionais firmados entre o Brasil e os países acima abordados.

O acórdão recorrido abordou essa alegação nos termos a seguir: “Argumenta que (...) para evitar a bitributação, tendo em vista que ambos recaem sobre as remessas feitas ao exterior, e que tal remuneração já foi tributada pelo IRRF à alíquota de 15%, limite percentual

estabelecido pelos tratados internacionais, não há que se cogitar a incidência da CIDE” (fls. 603/604).

Em seguida, se posicionou a respeito:

18. Quanto à possibilidade de aplicação **destas convenções** “a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos impostos já existentes, ou em sua substituição...”, prevista no parágrafo “2” do “artigo 2” dos referidos tratados, **ao contrário do que entende a impugnante, não pode ser aplicado à CIDE, visto que as contribuições, previstas no artigo 149 da Constituição de 1988, são espécies de tributo distinta do imposto, de que tratam as convenções e, portanto, possuem natureza e regime jurídico distintas.**

19. **Com relação ao Parecer Normativo CST nº 94/74 e a Instrução Normativa SRF nº 244/02** citados, nota-se que os mesmos não servem para fundamentar as alegações da defesa, visto que **ambos relacionam-se à aplicação de tratados internacionais e referem-se ao imposto sobre a renda, e não à CIDE.** (Grifou-se)

Verifica-se, portanto, que o acórdão recorrido examinou os argumentos deduzidos pela impugnante e apresentou motivação suficiente para a conclusão adotada, ainda que em sentido desfavorável à recorrente, circunstância que não enseja a nulidade.

Ante o exposto, voto por negar provimento a este tópico.

4.2 Remessas a países sem tratado para evitar a dupla tributação

As remessas realizadas a países com os quais o Brasil não possui acordo para evitar a dupla tributação (Alemanha, Estados Unidos, Inglaterra e Suíça) foram tributadas pela fiscalização com base na incidência da CIDE, prevista na Lei nº 10.168/2000 e regulamentada pelo Decreto nº 4.195/2002, que alcança pagamentos ao exterior a título de royalties, serviços técnicos e assistência técnica.

Alega a recorrente que, embora para a caracterização da incidência da CIDE, devam ser observados os conceitos de serviço técnico e assistência técnica definidos pela IN/RFB nº 1.455/2014, a fiscalização teria enquadrado de forma genérica diversos serviços como sujeitos à CIDE, sem análise individualizada que demonstrasse sua adequação aos referidos conceitos.

Sustenta que a autoridade fiscal não comprovou que determinados serviços efetivamente se enquadrariam como serviços técnicos ou de assistência técnica, o que configuraria nulidade do lançamento, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

Conforme o próprio Relatório de Fiscalização, a CIDE teria incidido sobre pagamentos relativos a serviços de telefonia, serviços jurídicos e serviços profissionais diversos, sem qualquer detalhamento técnico que justificasse sua submissão à norma de incidência; e que o acórdão recorrido teria se limitado a afirmar, de forma genérica, que documentos constantes dos

autos comprovariam tratar-se de assistência técnica, sem enfrentar as provas ou os fatos descritos no relatório fiscal.

Além disso, o acórdão atribuiu indevidamente à contribuinte o ônus de demonstrar a não incidência da CIDE, em afronta ao art. 142 do CTN, que impõe à autoridade administrativa o dever de apurar, qualificar e descrever corretamente os fatos geradores no lançamento. A deficiência da fiscalização não pode ser suprida por uma suposta omissão do contribuinte, sob pena de violação aos princípios da motivação e da eficiência administrativa (art. 37 da Constituição Federal).

Diante disso, requer a reforma do acórdão e o reconhecimento da nulidade do lançamento no tocante aos serviços indevidamente enquadrados como sujeitos à CIDE.

Sem razão a recorrente neste ponto.

Verifica-se que, no procedimento fiscal que culminou no lançamento da CIDE em face das operações discriminadas na planilha elaborada pela fiscalização (fl. 18), foi lavrado, inicialmente, o Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 26/29), por meio do qual foram requisitados diversos documentos de natureza contábil e fiscal à contribuinte, em especial relativamente ao “*IRRF códigos 0422 (Royalties e Assistência Técnica do Exterior) e 0473 (Rendimentos do Trabalho – Residentes no exterior)*”.

Após a análise da documentação apresentada, foi expedido o Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls. 114/118), no qual a interessada foi instada a comprovar o recolhimento da CIDE referente a **144 operações previamente por ela classificadas como sujeitas ao IRRF em remessas ao exterior**, sendo que, nos casos em que não tivesse ocorrido o recolhimento da contribuição, fossem apresentadas, de forma individualizada, as justificativas e os respectivos fundamentos legais para cada operação, conforme trecho a seguir:

(...)

b) caso não tenha havido o recolhimento/compensação da CIDE sobre qualquer uma das 144 operações mencionadas, justificar individualizadamente a razão e os fundamentos legais, operação a operação;

(...)

Esse procedimento da fiscalização, de solicitar à contribuinte “*a razão e os fundamentos legais, operação a operação*” para a não tributação das operações em questão pela CIDE, se mostrou totalmente pertinente uma vez que as mesmas operações foram tributadas pelo IR Fonte, que adota os conceitos de serviço técnico e assistência técnica definidos pela IN/RFB nº 1.455/2014, que a própria recorrente alega serem aplicáveis à CIDE.

Ora, uma vez que, por se subsumirem aos conceitos de serviço técnico e assistência técnica definidos pela IN/RFB nº 1.455/2014, tais operações, em tese, estariam sujeitas à incidência da CIDE, caberia à recorrente justificar o fato de não tê-las tributado por esta contribuição, conforme solicitado pela fiscalização.

Em resposta, a contribuinte apresentou manifestação à fiscalização (fls. 119/121), acompanhada da planilha constante às fls. 142/147 e de documentos comprobatórios, juntados por meio dos Termos de Anexação de Arquivo Não Paginável (fls. 148 e 149).

Porém, no tocante à ausência de recolhimento da CIDE relativamente às operações que não se referissem a royalties, limitou-se a afirmar que *“não houve o recolhimento da CIDE nas hipóteses em que as remessas não se enquadravam na hipótese de incidência do tributo, nos termos da Lei nº 10.168/00”*. Ou seja, reconheceu que não houve o recolhimento, mas não explicou a razão de não se enquadrarem na hipótese de incidência.

Quanto a essas operações e aos lançamentos realizados, a fiscalização fundamentou-se nos documentos apresentados pela própria interessada ao longo do procedimento fiscal, constantes do anexo denominado *“Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável – Documentação suporte selecionada pela fiscalização”* (fl. 150). Destacam-se dentre tais documentos, contratos de câmbio relativos a transferências financeiras para o exterior, nos quais está indicada a natureza das operações como referentes à prestação de serviços técnicos.

Portanto, a documentação apresentada pela própria recorrente evidencia que as remessas ao exterior tiveram por objeto a remuneração de serviços técnicos sujeitos à incidência da CIDE, por se subsumirem às hipóteses de incidência do IRRF e aos conceitos de serviços técnicos e de assistência técnica definidos na Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014.

Assim, com a apresentação da impugnação, caberia à interessada a juntada de documentos adicionais, como os contratos firmados com os prestadores dos serviços, caso entendesse que alguma das operações apontadas pela fiscalização não se referia, efetivamente, à prestação de serviços técnicos sujeitos à CIDE.

Tal providência seria necessária para demonstrar eventual improcedência do lançamento, nos termos do disposto nos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, que assim estabelecem:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Em vez disso, como já mencionado, a recorrente se limitou a alegar com base no art. 142 do CTN (fl. 633):

(...) ser atribuição exclusiva da fiscalização o ônus de apurar os fatos tributáveis e não do contribuinte. Logo, mesmo que a Recorrente, no decorrer da fiscalização, tenha apenas dito que tais serviços não foram tributados pela CIDE por não se amoldarem ao conceito de serviço técnico ou de assistência técnica, não pode a ausência de detalhamento pelo contribuinte se sobrepor ao dever do fiscal de apurar os fatos e descrevê-los com exatidão no lançamento.

Segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, de acordo com o art. 36 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

No mesmo sentido, o art. 373 da Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015 (CPC):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

(...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Em sede de prova, nada alegar e alegar, mas não provar o alegado, se equivalem. Nesse sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

"*Allegare nihil et allegatum non probare paria sunt* — nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais. (HABEAS CORPUS Nº 1.171-0 — RJ, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 4, (39): 211-276, novembro 1992, p. 217)".

Assim, tendo em vista que, embora intimada, a recorrente se limitou a alegar, de forma genérica, a inexistência de enquadramento nas hipóteses de incidência previstas na Lei nº 10.168/2000 e não apresentou "*a razão e os fundamentos legais, operação a operação*" para a não tributação das operações em questão pela CIDE, tenho por correto o lançamento de ofício desta contribuição sobre os pagamentos ou remessas efetuados ao exterior a título de serviços técnicos e de assistência técnica, conforme detalhado na planilha elaborada pela fiscalização (fl. 18).

Verificada a ausência de declaração e de recolhimento dos valores devidos, a constituição do crédito tributário por meio do lançamento decorre do caráter vinculado e obrigatório do ato administrativo, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Assim, considerando a expressa previsão legal de incidência da CIDE sobre pagamentos relativos a serviços técnicos, de assistência administrativa e congêneres, prestados por pessoas residentes ou domiciliadas no exterior, mostram-se corretos e devidamente fundamentados os lançamentos efetuados pela autoridade fiscal, bem como a decisão recorrida.

4.3 Insuficiência no recolhimento da CIDE incidente sobre remessa de valores ao exterior

A recorrente sustenta que é indevida a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, por inexistir previsão legal que autorize tal ampliação. Embora o acórdão recorrido afirme que a base da CIDE corresponde ao valor pago, creditado ou remetido ao exterior, é equivocado o entendimento de que o IRRF integraria esse montante com fundamento nos arts. 708 e 710 do RIR/99.

Segundo a Recorrente, o próprio raciocínio do acórdão é contraditório, pois o IRRF é imposto retido no Brasil e destinado ao Fisco, não sendo pago, creditado ou remetido ao prestador estrangeiro. Assim, não pode compor a base de cálculo da CIDE, que, nos termos do art. 2º, §3º, da Lei nº 10.168/2000, incide exclusivamente sobre o valor efetivamente percebido pelo residente ou domiciliado no exterior.

A legislação da CIDE jamais previu o reajustamento de sua base impositiva para inclusão do IRRF quando o ônus do imposto é assumido pelo remetente. Diferentemente do que ocorre com o IRRF, cuja legislação contém regra expressa nesse sentido (art. 725 do RIR/99), a CIDE teve apenas seu campo material de incidência ampliado ao longo do tempo, sem qualquer modificação quanto à base de cálculo.

A fiscalização e o acórdão recorrido fundamentaram-se exclusivamente em normas aplicáveis ao imposto de renda para justificar a inclusão do IRRF na base da CIDE, o que configura indevida analogia e afronta direta ao princípio da legalidade tributária.

Tal entendimento já foi consolidado no âmbito do CARF, que reconheceu a ilegalidade da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, ao afirmar que o imposto retido não se enquadra no conceito de valores pagos ao exterior, por se tratar de montante destinado ao Erário e que sequer deixa o território nacional.

Diante da ausência de previsão legal específica e da jurisprudência administrativa favorável, conclui que a autuação por suposta insuficiência no recolhimento da CIDE é ilegal, devendo ser integralmente cancelada.

Sem razão a recorrente.

A respeito da não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas, tema em que houve amplo debate no âmbito deste Tribunal Administrativo, verifica-se a necessária aplicação do disposto na Súmula CARF nº 158 que assim dispõe:

Súmula CARF nº 158

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido.

Acórdãos Precedentes:

3102-002.141, 3302-005.578, 3201-003.344, 3201-003.461, 9303-004.142, 9303-005.195, 9303-005.293, 9303-007.067, 3201-001.518 e 3301-001.683.

Por essa razão, voto por negar provimento neste ponto.

5 CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha