



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

Processo nº 13005.000391/2006-68
Recurso nº 344405
Resolução nº 3201.00-178 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Data 27 de outubro de 2010
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente PROFIGEN DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

RESOLVEM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso voluntário em diligência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


Judith do Amaral Marcondes Armando - Presidente

Mércia Helena Trajano D'Amorim - relatora

FORMALIZADO EM. 15 de outubro de 2010.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Judith do Amaral Marcondes Armando, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Marcelo Ribeiro Nogueira, Luis Eduardo Garrossino Barbieri e Daniel Mariz Gudino.

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria /RS

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, às fls. 281/286, que transcrevo, a seguir:

“Contra a contribuinte foi lavrado auto de infração da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Remessas ao Exterior (fls 176 a 179), no valor de R\$ 138.469,64, acrescida da multa de ofício de 75% e dos correspondentes juros de mora, por falta de recolhimento da contribuição incidente sobre os valores contabilizados como royalties devidos a beneficiários domiciliados no exterior.

Segundo o Relatório da Ação Fiscal (fls. 180/188) a autuação deve-se, em síntese, aos seguintes fatos:

A contribuinte possui contratos com pessoas jurídicas e físicas em que a obriga ao pagamento de royalties sobre as vendas de determinadas variedades de semente de fumo.

Embora impossibilitado legalmente da remessa dos royalties, conforme fls. 05/09 e 21/26, a contribuinte, a partir de julho de 2003, começou a provisionar contabilmente, todo o mês, a parcela correspondente aos royalties devidos a cada beneficiário no exterior.

Nos valores contabilizados como obrigação/despesas estavam inclusos os valores relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF e à CIDE devidos, embora não recolhidos, conforme demonstram as planilhas de fls 67/122.

Esses valores, registrados no passivo circulante, eram baixados na medida em que seu sócio majoritário (Profigen Inc., situada nos EUA) efetuava o pagamento aos beneficiários – diretamente no exterior – quando de seus vencimentos contratuais (fls 08/09, 129, 130, 150, 161 e 168). Nesse momento a obrigação era transferida do beneficiário dos royalties para uma conta de obrigação junto à Profigen Inc.

A exigibilidade da CIDE encontra fundamento nos artigos 2º e 3º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, aplicando-se subsidiariamente, no que couber, a legislação do imposto de renda, devendo se utilizar o conceito de royalty definido por essa legislação, que se encontra no art. 22, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

Para verificar se os créditos efetuados a beneficiários estrangeiros estariam sujeitos à incidência da CIDE, foi solicitado à contribuinte que apresentasse documentos que demonstrassem a natureza dos negócios realizados, tendo sido disponibilizados os contratos firmados entre ela e os beneficiários dos royalties, contratos esses que versavam sobre o licenciamento para a produção e comercialização de diversas

variedades de sementes de tabaco e a assistência técnica e orientações sobre a correta condução da produção da semente PVH19.

Com isso ficou demonstrado que os valores contabilizados se destinavam a remunerar essas pessoas pela exploração de direitos autorais por elas licenciados.

Os valores creditados aos beneficiários no exterior a título de pagamento de royalties devem constituir a base de cálculo da CIDE e estão discriminados no Demonstrativo nº 1 (fls. 189 a 191), os quais foram extraídos das planilhas de cálculos utilizados pela fiscalização (fls. 67 a 122). As referidas planilhas serviram de base para que a fiscalizada fizesse a apropriação mensal desses valores, conforme cópias dos livros Razão (fls. 123 a 175).

Como a lei determina que a CIDE incida sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos em cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título das obrigações indicadas anteriormente, foi incluído na base de cálculo o valor do IRRF, por ser parte integrante da remuneração devida aos beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

As normas que disciplinam a CIDE, incidente sobre a remessa de royalties para o exterior, define o momento da ocorrência do fato gerador dessa exação como sendo o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de royalties a qualquer título a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, devendo ser descartada a suposição de que o termo creditarem, contido no art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168, de 2000 refira-se a valores creditados em conta corrente bancária do beneficiário.

Quando a legislação do imposto de renda localiza o fato gerador em um crédito, faz referência à aquisição da disponibilidade jurídica de renda (CTN, art. 43). O crédito em conta bancária, por sua vez assemelha-se a pagamento, gerando aquisição de disponibilidade econômica de renda. Portanto, crédito deve ser entendido como lançamento contábil pelo qual o rendimento é colocado de forma incondicional à disposição de seus titulares.

Acrescente-se que, entre as várias hipóteses -- crédito, pagamento, entrega, emprego ou remessa para o exterior -- prevalece a que primeiro ocorrer (PN CST nº140, de 1973). Portanto, para o presente caso foi adotado como aspecto temporal do fato gerador da contribuição o período em que a fiscalizada reconhecia contabilmente em seu passivo a obrigação de pagamento dos royalties aos beneficiários, ou seja, normalmente o último dia de cada mês, a partir de julho de 2003.

Foram atribuídos à contribuinte os créditos previstos no art. 4º, da Medida Provisória nº 2 159-69, de 27 de julho de 2001.

A contribuinte impugnou o lançamento (fls. 198/2374), alegando, em síntese, que:

Com a edição da Lei nº 9.456, de 25 de abril de 1997, teve início a implantação do Sistema Nacional de Sementes e Mudas (SNSM) do

Governo Federal, cujo propósito é controlar toda a produção e direitos de propriedade intelectual de cultivares no País. O Decreto nº 2.366, de 05 de novembro de 1997, regulou a matéria e a Lei nº 10.711, de 05 de agosto de 2003, completou o arcabouço legislativo que rege o sistema de controle de cultivares no País.

A autoridade maior do SNSM é o serviço Nacional de proteção de Cultivares (SNPC), do Ministério da Agricultura, a quem compete publicar os descritores mínimos dos cultivares comercializadas no País, sem os quais não é possível certificá-las; receber e aprovar as inscrições de cultivares no Registro Nacional de Cultivares, nos termos da Lei nº 10.711, de 2003, e conceder o Certificado de Proteção de Cultivar, nos termos da Lei nº 9.456, de 1997.

A certificação de cultivares tem por objetivo proteger os direitos de propriedade intelectual do criador de cada cultivar certificada, principalmente no que tange ao recebimento e pagamento de royalties. O pedido de certificação ou proteção de um cultivar só é possível depois da publicação pelo SNPC do descritor mínimo da espécie, nos termos do artigo 4º, § 2º, da Lei nº 9.456, de 1997.

Acontece que o tabaco, atualmente, não tem descritor mínimo publicado e não há previsão de que isso aconteça, pois não é prioridade do governo e, portanto, não há expectativa quanto à data de publicação do referido descritor mínimo.

Ciente dessa situação, iniciou junto ao Banco Central processo de consulta objetivando a obtenção de regime especial que permitisse remeter royalties ao exterior e cumprir todas as obrigações relacionadas a tais operações, não logrando êxito, pois o BACEN insistia que a remessa de royalties relativos a sementes de fumo somente poderia ser feita com o Certificado de Proteção de Cultivar.

Entrou com recurso junto ao BACEN, requerendo autorização especial para a remessa ao exterior dos royalties sobre sementes de tabacos, tendo aquela autarquia informado que aceitaria as cópias de todos os contratos de transferência de sementes e expressa manifestação do SNPC quanto à não oposição daquele órgão à remessa dos royalties ao exterior. Solicitou à SNPC que firmasse a declaração requerida pelo BACEN, a qual negou-se a fornecer a declaração solicitada (docs 03 e 04 – fls 275/278).

Por essa razão, é totalmente infundada a autuação, já que não se pode exigir CIDE sobre royalties que não foram pagos e que, aliás, sequer poderiam ter sido pagos.

O mero crédito contábil (provisão) não é fato gerador da CIDE, pois efetivamente não pagou royalties ao exterior, eis que tal remessa não lhe é permitida.

Na ausência de todos os elementos necessários à conformação da hipótese de incidência da CIDE, é imprescindível o recurso à legislação do IRRF, conforme determina o art. 3º, da Lei nº 10.168, de 2000.

É inequívoco que o fato gerador do IRF de não-residentes somente se dá no momento da percepção dos rendimentos pelo beneficiário, conforme prevê o artigo 682 do Regulamento do Imposto de Renda. A "percepção" dos rendimentos corresponde à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda que se constitui no fato gerador do Imposto de Renda em geral, enquanto modalidade de incidência do IR, deve atender, obrigatoriamente, o disposto no artigo 43 do CTN.

O cálculo do IRF baseado nas provisões contábeis efetuadas aos beneficiários estrangeiros, afronta o artigo 43 do CTN, pois é característica básica das provisões o fato de os seus valores serem normalmente estimados ou serem apenas prováveis as perdas de valor ou obrigações a que se referem.

A motivação que a levou à constituição de uma provisão para pagamento dos royalties foi, exatamente, a dívida quanto ao momento que a remessa dos valores devidos poderia ser efetuada – já que, como demonstrado, está impedida de remeter tais valores ao exterior, diante da inexistência de autorização pelo BACEN – e o valor a ser remetido, já que a obrigação fora contraída em dólares americanos, é passível de alteração.

Os valores provisionados foram considerados indedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, em atendimento ao disposto no artigo 13, I, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que considera indedutíveis as provisões, salvo aquelas expressamente numeradas que, a rigor, sequer têm natureza de provisão.

Com o intuito de justificar o lançamento com base em mera provisão contábil dos valores devidos a título de royalties, o próprio AFRF afirmou que crédito deve ser entendido como lançamento contábil pelo qual o rendimento é colocado de forma incondicional à disposição de seus titulares. Todavia, a alegada incondicionalidade e disponibilidade aos beneficiários estrangeiros não existe.

O autuante assumiu que a variação cambial apropriada pelo impugnante, pelo regime de competência, seria acréscimo patrimonial do beneficiário dos royalties no exterior, sujeito ao IRF, sem levar em conta que, por ocasião da efetiva remessa dos valores, tal variação pudesse ter sido anulada ou mesmo ter se tornado negativa em virtude de futura desvalorização cambial.

Se o mero registro contábil da variação cambial que, potencialmente reduz a obrigação assumida pelo devedor em moeda estrangeira, não pode ser considerado acréscimo patrimonial até que se liquide a obrigação e se efetue o pagamento, igualmente não o pode a contabilização da provisão para pagamento, em data futura e incerta, de royalties, já que, também neste caso, está-se diante de registro contábil que traduz evento provisório, não merecendo prosperar a exigência fiscal.

A CIDE, prevista no art. 149 da Constituição Federal (CF), é espécie de tributo vinculado, ou seja, aquele cuja constituição é preordenada à consecução de uma certa finalidade, podendo ter a mesma base de

cálculo de impostos ou taxas, pois o que importa é a finalidade para a qual ela se destina, compatíveis com o disposto no art. 170, da CF.

Além de uma destinação específica, a contribuição deve guardar relação com uma determinada "área", ou segmento econômico, não se sujeitando a ela as pessoas jurídicas que não possuem relação direta com a área em questão. Entretanto, a criação da CIDE não atendeu a estes preceitos. Além disso a base de cálculo sobre a qual ela incide está em desconformidade com o prescrito no art. 149, § 2º, inciso III, alínea "a", da CF.

A CIDE incidente sobre royalties é inconstitucional em virtude de haver incongruência entre a sua instituição e os fundamentos da ordem econômica, previstos no art. 170, da CF; por se tratar de verdadeiro adicional do imposto de renda, violando o art. 167, inc IV, da CF; por não haver uma vinculação da sua arrecadação com um determinado segmento econômico; por não existir o Fundo Nacional de Desenvolvimento Tecnológico e Científico (FNDCT), criado pelo Decreto-lei nº 719, de 1969, mas extinto antes do seu restabelecimento pela Lei nº 8.172, de 1991, em virtude das disposições do art. 36, do ADCT; por ter caráter perpétuo, quando deveria ser temporária; por possuir a mesma base de cálculo do IRRF, em contradição com o § 2º, do art. 149 da CF, acrescido pela Emenda Constitucional (EC) nº 33, de 2001; e por violar o princípio da não-discriminação tributária no plano internacional, em virtude de ser incompatível sua cobrança após a instituição do PIS/Cofins sobre a importação criada pela Lei nº 10.865, de 2004, afrontando o art. 3º, do GATT (General Agreements on Trade and Tarifes).

Ao calcular o valor da CIDE supostamente devida, a fiscalização incluiu na sua base de cálculo o IRRF lançado no processo nº 13005.000393/2006-57, o que é indevido, porque a contribuinte não assumiu o ônus do IRRF devido.

Os juros de mora foram calculados sobre a multa de ofício, com base na Portaria nº 370, de 23 de dezembro de 1988, o que não é permitido. Também não é permitida a atualização monetária do valor da multa. Assim, a cobrança dos juros sobre a multa de ofício é ilegal.

Requeru a impugnante que seja julgado totalmente improcedente o auto de infração, ou, pelo menos, cancelada a exigência da CIDE incidente sobre os valores de IRRF indevidamente incluídos na base de cálculo. Em qualquer caso, requer seja impedida a cobrança de juros de mora calculados sobre a multa de ofício consignado no auto de infração.

Protestou a impugnante, ainda, pela posterior produção de provas que se fizerem necessárias para comprovar os argumentos apresentados, inclusive periciais.

O impugnante fundamenta seus argumentos em doutrina e acórdãos judiciais e do Conselho de Contribuintes.

Juntamente com a impugnação foram apresentados os documentos que se encontram às fls. 239 a 278.

A tempestividade da impugnação foi atestada à fl. 279.”

O pleito foi indeferido, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/STM nº 18/10.012, de 04/12/2008, proferida pelos membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria/RS, às fls. 280/289, cuja ementa dispõe, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/06/2005

ROYALTIES. FATO GERADOR.

O crédito contábil dos royalties, nominal ao beneficiário, configura fato gerador da CIDE, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente.

PRELIMINAR. INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade de atos legais regularmente editados é privativa do Poder Judiciário.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

O julgamento foi no sentido de rejeitar a preliminar de inconstitucionalidade e dar provimento ao lançamento.

O Contribuinte protocolizou o Recurso Voluntário, tempestivamente, no qual, basicamente, reproduz as razões de defesa constantes em sua peça impugnatória.

Ressalta, que o mero crédito contábil (provisão) não é fato gerador da CIDE.

O processo foi distribuído a esta Conselheira.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Mércia Helena Trajano D'Amorim, Relator

O presente recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Versa o presente processo de auto de infração, pelo qual se exige o recolhimento de **R\$ 138.469,64** de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – **CIDE**, acrescida da multa de lançamento de ofício de 75%, além dos acréscimos legais

A autuação ocorreu devido à falta de recolhimento da **CIDE** sobre a remessa de valores ao exterior, com fatos geradores a partir de 01/07/2003 a 30/06/2005.

Às fls. 180/188, consta Relatório da Ação Fiscal, no qual o procedimento administrativo é detalhado.

Observa-se que há descrição pela fiscalização:

-A recorrente possui contratos com pessoas jurídicas e físicas em que a obriga ao pagamento de royalties sobre as vendas de determinadas variedades de semente de fumo (contratos com a North Carolina State University (NCCSU), a Gold Leaf Seed Company Inc o Dr. Earl Wernsman);

-Embora impossibilitada legalmente da remessa dos royalties, conforme fls. 05/09 e 21/26, a empresa, a partir de julho de 2003, começou a provisionar contabilmente, todo o mês, a parcela correspondente aos royalties devidos a cada beneficiário no exterior;

-Nos valores contabilizados como obrigação/despesas estavam inclusos os valores relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF e à **CIDE** devidos, embora não recolhidos, conforme demonstram as planilhas de fls. 67/122;

-Esses valores, registrados no passivo circulante, eram baixados na medida em que seu sócio majoritário (Profigen Inc, situada nos EUA) efetuava o pagamento aos beneficiários – diretamente no exterior – quando de seus vencimentos contratuais (fls. 08/09, 129, 130, 150, 161 e 168); e

-quando nesse momento a obrigação era transferida do beneficiário dos royalties para uma conta de obrigação junto à Profigen Inc.

Para minha convicção, sugiro que baixe o processo em diligência para que a entidade preparadora informe os movimentos contábeis da conta onde é realizado o crédito contábil dos royalties nominal ao beneficiário, para fins de verificação de eventual redução da referida conta.

Em havendo redução, deve ser informado quais os lançamentos realizados e qual o destino do valor.

Realizada a diligência, intime-se à recorrida para manifestar-se, se assim o desejar. Retornem os autos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, devendo a secretaria providenciar a intimação da Procuradoria da Fazenda Nacional para se manifestar sobre o resultado da diligência realizada e a manifestação do contribuinte.


Mércia Helena Trajano D'Amorim