



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13603.720184/2016-56
ACÓRDÃO	3101-003.953 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FCA FIAT CHRYSLER AUTOMOVEIS BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2011, 2012

AUTO DE INFRAÇÃO. CIDE-REMESSA. INCLUSÃO DO IRRF NA BASE DE CÁLCULO. SÚMULA CARF Nº 158.

Súmula CARF nº 158. 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.

CIDE-REMESSAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA. INCIDÊNCIA.

Ocorre a incidência da CIDE sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração dos contratos de natureza técnica ou de assistência administrativa, independentemente do modelo ou tipo de remuneração adotada pela empresa tomadora do serviço.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade do auto de infração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar a nulidade do auto de Infração. Vencida Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa que votou por anular integralmente o auto de infração. Designado Conselheiro Renan Gomes Rego para redigir o voto vencedor. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a rubrica “serviços diversos - comissões contratuais - outras, serviço, direitos autorais s/ programas de computador, indenizações e multas”, e a exigência em duplicidade em relação às invoices nº F1207283 e F1207282.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Por economia processual, adoto o relatório do acórdão recorrido, abaixo reproduzido:

Relatório

Trata o presente processo do auto de infração (fls. 02/11) lavrado pela DRF Contagem em Minas Gerais, referente aos fatos geradores apurados nos anos-calendário 2011 e 2012 por meio do qual é exigido da interessada a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, no valor de R\$ 4.229.210,91, acrescida da multa proporcional de 75% e dos encargos moratórios, totalizando crédito tributário no importe de R\$ 9.119.626,70, tendo por base legal os arts. 2º e 3º da Lei nº 10.168/2000, alterada pela Lei nº 10.332/2001, art. 6º.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 12/28) que:

(...)

O sujeito passivo apresentou, em 28/04/2015, novos Demonstrativos de Apuração da CIDE devidamente assinados e em meio digital, conforme planilha denominada “Item 8 – Planilha CIDE”, bem como os demais arquivos discriminados no Recibo de Entrega de Arquivos Digitais constituído de 44 (quarenta e quatro) folhas.

(...)

Da análise das planilhas “MEMORIA IR 0422 – 2011” e “MEMORIA IR 0422 – 2012” constantes do arquivo “Item 9 – planilha IRRF”, verificou-se que determinados valores remetidos ao exterior, em sua maioria a título de SERVIÇOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS, foram adicionados às bases de cálculo do IRRF, porém não foram incluídos na base de cálculo da CIDE que foi apresentada na data de 28/04/2015.

Portanto, tais valores irão compor a base de cálculo apurada de ofício.

(...)

II – DAS NORMAS JURÍDICAS APLICÁVEIS À CIDE - REMESSAS DE VALORES AO EXTERIOR

(...)

Tendo em vista que, durante os anos de 2011 e 2012, a FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA efetuou remessas de valores ao exterior estabelecidas com base em compromisso contratual, cujo adimplemento envolveu pagamentos fixados em moeda estrangeira e, considerando o disposto no parágrafo único do artigo 3º da lei nº 10.168/2000, tornam-se aplicáveis as disposições expressas pelos artigos 3º e 4º, da lei nº 9.816, de 23/08/1999, e a regulamentação conferida pela Instrução Normativa SRF (IN) nº 41, de 19/04/1999, transcritas a seguir: (...)

Verifica-se, portanto, que o contribuinte utilizou diferentes taxas de câmbio para realizar a conversão de moeda estrangeira na apuração das bases de cálculo do IRRF e da CIDE, sendo que para esta última citou como fundamento a norma prevista no art. 143 do CTN, já para aquela, os artigos 3º e 4º da Lei nº 9.816/1999.

Porém, para ambos os tributos, deve-se observar a regra contida nos artigos 3º das leis nº 9.816/1999 e nº 10.305/2001, que preveem a determinação da base de cálculo com base na cotação de venda do maior valor entre duas datas, ou seja, “a correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da contratação da respectiva operação de câmbio ou, se maior, da operação de câmbio em si”.

III – DA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CIDE – REMESSAS DE VALORES AO EXTERIOR

No que se refere à composição da base de cálculo da CIDE, transcreve-se a seguir a fundamentação constante da Solução de Divergência nº 17/2011, de 29 de junho de 2011, da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit): (...)

Em face do exposto, conclui-se que o valor do IRRF incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior “compõe a base de cálculo da CIDE – Remessas ao Exterior, nas hipóteses em que esta seja devida, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto”.

IV – DO LANÇAMENTO

Da análise dos documentos e dos arquivos em meio digital apresentados, apurou-se a infração à legislação tributária federal conforme relatado a seguir.

IV.1 - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE/REMESSAS DE VALORES AO EXTERIOR – JANEIRO DE 2011 A DEZEMBRO DE 2012

O sujeito passivo assumiu o ônus do pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre as remessas efetuadas ao exterior em relação a estes tipos de contratos:

- Serviços técnicos profissionais;
- Publicidade e propaganda;
- Direitos autorais sobre programas de computador;
- Garantia de mão de obra;
- Serviços técnico jurídico, contábil e consultorias.

Porém, ao compor a base de cálculo da CIDE, não incluiu os respectivos valores do IRRF, cujo ônus do pagamento foi assumido pela própria FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA. Portanto, apurou bases de cálculo menores que as devidas.

Constatou-se também que, ao efetuar a conversão das importâncias remetidas em moeda estrangeira para determinar a base de cálculo da CIDE, não observou o disposto nos artigos 3º das leis nº 9.816/1999 e nº 10.305/2001, que estabelecem que, para fins de determinação da base de cálculo dos tributos administrados pela Receita Federal, o valor em reais das transferências para o exterior será apurado com base na cotação de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da contratação da respectiva operação de câmbio ou, se maior, da operação de câmbio em si, conforme relatado nos itens I e II do presente Termo de Verificação Fiscal.

Da análise das planilhas denominadas “MEMÓRIA IR 0422 – 2011” e “MEMÓRIA IR 0422 – 2012” constantes do arquivo “Item 9 – planilha IRRF”, verificou-se que determinados valores remetidos ao exterior, em sua maioria a título de SERVIÇOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS, foram adicionados às bases de cálculo do IRRF, porém não foram incluídos na base de cálculo da CIDE apresentada na data de 28/04/2015, conforme relatado às folhas 7 deste Termo.

Por conseguinte, tais valores compuseram a base de cálculo da CIDE apurada de ofício.

Diante do exposto, esta fiscalização constatou a insuficiência de recolhimento e elaborou os demonstrativos anexos ao presente Termo de Verificação Fiscal, que discriminam as diferenças apuradas.

A contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

1) no tocante à inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, discorda da Solução de Divergência COSIT nº 17/2011, que ratificou o entendimento da SCI Cosit nº 9/2006, que, na sua visão, não se coaduna com o ordenamento jurídico vigente, pelos seguintes motivos: primeiro, porque a Lei nº 10.168/2000 prevê expressamente a base de cálculo da CIDE como a remuneração destinada ao exterior; segundo, porque a regra de reajustamento de base de cálculo se aplica ao IRRF e não há qualquer previsão para tal reajuste na legislação da CIDE. Completa dizendo que a base de cálculo da CIDE é, tão somente, o valor líquido remetido ao exterior e previsto contratualmente, conforme expressa disposição legal. Cita acórdãos do CARF nesse sentido. Menciona o princípio da legalidade estrita e que o emprego da analogia com o IRRF é expressamente vedado pelo artigo 108, § 1º, do CTN, acrescenta acórdão do CARF sobre ilegalidade da exclusão ou inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE;

2) também alega que a aplicação da taxa de câmbio realizada pelo Fisco vai de encontro à legislação aplicável a matéria, uma vez que o critério temporal da CIDE é mensal, com recolhimento até a segunda quinzena do mês subsequente à ocorrência do fato gerador, sendo aplicável o artigo 143 do CTN. Conclui que os art. 3º das Leis 9.816/1999 e nº 10.305/2001 são aplicáveis somente a tributos com apuração do montante devido com base diárias, quando a CIDE é mensal. Cita a Solução de Divergência Cosit 4/2005;

3) quanto às remessas ao exterior tributadas pelo IRRF sobre as quais a contribuinte não teria recolhido a CIDE, tais remessas não se coadunam com a hipótese de incidência do referido tributo. Derivam, em sua grande maioria, de “serviços diversos - outros administrativos”, trazendo alguns exemplos. Destaca que: Nesse ponto, insta destacar que a Receita Federal do Brasil (“RFB”) já se manifestou, por meio da Solução de Consulta nº 65/2010, no sentido de que a remessa ao exterior a título de reembolso não deve ser considerada fato gerador da CIDE. Logo, evidente que a pretensa tributação pela CIDE sobre tais remessas não procede. Também a aquisição de software de prateleira e planos de

"incentivos de vendas" não são fatos geradores da CIDE (Solução de Consulta 135/2012 e SC Cosit 278/2014). A empresa recolheu IRRF sobre referidos serviços diversos - outros administrativos à alíquota de 25% e não de 15% exatamente por não se enquadrarem como remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes. Destaca ainda que:

Destaque-se, ainda, que os registros "Serviços Diversos - Outros Administrativos" se deram em razão da exigência de normas regulatórias do Banco Central. O Sr. Agente Fiscal bem poderia ter compreendido a natureza desses pagamentos, pois a Impugnante devidamente apresentou as invoice e contratos durante a fiscalização.

Como se não bastasse, vale mencionar outro evidente equívoco do Sr. Agente Fiscal, que indevidamente incluiu as remessas referentes às invoices nº F1207283 e F1207282 como se fossem fatos geradores da CIDE. Todavia, as duas remessas ao exterior referem-se ao mesmo o serviço, o que ocorreu em duplicidade. Tal valor pago em duplicidade foi inclusive devolvido à Impugnante, o que ressalta o equívoco na tributação cometido pelo Sr. Agente Fiscal (Doc.04).

Resta claro, portanto, que as remessas que a Fiscalização intenta considerar como fato gerador da CIDE em nada se adequam à hipótese de incidência, tal qual prevista pelo art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

Traz ementas do CARF que tratam de matéria similar e, caso não sejam aceitos seus argumentos para esse tópico, solicita compensação do valor pago a maior de IRRF;

4) o lançamento é nulo, em razão do não cumprimento das formalidades essenciais, contidas no artigo 142 do CTN, tais como a liquidez e certeza do montante exigido;

5) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

É o relatório.

Seguindo a marcha processual, parte da autuação foi reformada pela DRJ, sendo cancelado o valor de R\$ 1.348.410,65 da CIDE-REM exigida em razão do ajuste da base de cálculo para aplicação da taxa de câmbio da data da ocorrência do fato gerador e, ainda, porquanto excluída da base de cálculo do crédito as aquisições de software standards por falta de previsão legal.

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2011, 2012

INCIDÊNCIA

A contribuição (CIDE) incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto: I-fornecimento de tecnologia; II-prestação de assistência técnica: a) serviços de assistência técnica; b) serviços técnicos especializados; III-serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; IV-cessão e licença de uso de marcas; e V- cessão e licença de exploração de patentes.

BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

O valor do Imposto de Renda 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 -remessas), ainda que a fonte pagadora tenha assumido o ônus do imposto.

Destaque-se que, no caso analisado não houve a assunção do ônus do imposto pela fonte pagadora brasileira que agiu como contribuinte substituto.

BASE DE CÁLCULO. CONVERSÃO EM MOEDA NACIONAL.

Para determinar a base de cálculo da contribuição, o valor em reais das transferências externas será apurado conforme determina o artigo 143 do CTN, ou seja, com base na taxa de câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade do auto de infração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Tão logo intimada, a recorrente protocolizou recurso voluntário apresentando os tópicos a seguir:

II - PRELIMINARMENTE

II.1. - ILIQUIDEZ E INCERTEZA DO AUTO DE INFRAÇÃO

II.2. - DOS VÍCIOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO

- Do Reconhecimento pela DRJ Acerca do ônus Probatório do Fisco: Necessidade de Cancelamento de Toda a Autuação Fiscal
- Da Necessidade de Efetiva Apreciação dos Documentos Anexados à Impugnação da Recorrente
- Da Impossibilidade de Manutenção de Parte do Lançamento com Base em Premissa sem Fundamento Legal ou Mesmo Lógico
- Do ônus da Prova ser do Fisco Também com Relação às Comissões
- Da Necessidade de se Enfrentar o Disposto no Art. 108, §10 do CTN
- Conclusões

III - DO MÉRITO

III.1. - DA INDEVIDA INCLUSÃO DO IRRF NA BASE DE CÁLCULO DA CIDE

III.2. - VALORES TRIBUTADOS PELO IRRF E QUE NÃO CONFIGURAM FATO GERADOR DA CIDE

IV - PEDIDO

A recorrente trouxe como pedidos:

IV - PEDIDO

Ante o exposto, requer-se a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o recebimento, o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, para que seja parcialmente reformado o acórdão recorrido, de modo que seja reconhecida a nulidade do auto de infração originário deste processo, uma vez que, como demonstrado, este é ilíquido e incerto.

Caso assim não se entenda, o que se alega a título de argumento, pede-se que ao menos sejam reconhecidos os vícios no acórdão recorrido indicados em sede de preliminar, de modo que este processo seja devolvido à Delegacia de Julgamento para que esta os sane.

Por fim, ainda que sejam superadas todas as questões preliminares, o que se alega a título de argumento, requer-se que este E. Conselho determine a reforma parcial do acórdão recorrido, com o consequente cancelamento integral do auto de infração que originou este processo.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora

- Juízo de admissibilidade recursal.

O Recurso Voluntário além de tempestivo, preenche os demais requisitos formais de admissibilidade devendo, pois, ser conhecido.

- Sinopse fática.

Consoante narrado, estar-se diante de auto de infração para exigência da CIDE-REM paga a menor nos anos-calendários de 2011 e 2012, decorrentes das importações de serviços técnicos profissionais, jurídico, contábil e consultorias, de mão de obra, de direitos autorais (royalties) e de publicidade e propaganda; consubstanciada a autuação nas constatações:

- (i) Indeferimento quanto a retificação dos DARF e DCTF¹;
- (ii) Inserção dos valores remetidos ao exterior sobre os serviços diversos – outros administrativos, na base de cálculo da CIDE-REM²;
- (iii) Determinação da base de cálculo da CIDE-REM a cotação de venda de maior valor da operação de câmbio³;
- (iv) Composição da base de cálculo da CIDE-REM o IRRF incidente sobre a remessa ao exterior⁴.

¹ E-fl. 18. (...) No que concerne ao pedido “para a retificação dos respectivos DARF's e DCTF's, a fim de se adequar os valores da apuração apresentada com as informações disponíveis no banco de dados da Receita Federal”, tendo em vista que teriam ocorrido equívocos quanto aos pagamentos do IRRF e haveria também “divergências entre os valores recolhidos e informados nas DCTF's, e, ainda, pagamentos realizados a maior ou em duplicidade, divergências estas que se encontram detalhadas nas planilhas intituladas Resumo”, cabe esclarecer que o sujeito passivo poderia ter adotado as providências que julgava cabíveis em relação ao cumprimento de suas obrigações acessórias e aos recolhimentos efetuados quanto aos códigos de receita em questão, pois os tributos objetos da presente auditoria restringiram-se ao IPI e à CIDE, de acordo com o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) nº 06.1.10.00-2015-00004-3.

Assim, não caberia a esta fiscalização pronunciar-se quanto aos valores apurados pelo contribuinte e que constam dos demonstrativos referentes aos códigos de receita 0422 e 0481. E, tampouco, autorizar a retificação dos DARFs em questão. (...)

² E-fl. 18. (...) Da análise das planilhas “MEMORIA IR 0422 – 2011” e “MEMORIA IR 0422 – 2012” constantes do arquivo “Item 9 – planilha IRRF”, verificou-se que determinados valores remetidos ao exterior, em sua maioria a título de SERVIÇOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS, foram adicionados às bases de cálculo do IRRF, porém não foram incluídos na base de cálculo da CIDE que foi apresentada na data de 28/04/2015. (...)

³ E-fl. 22. (...) Verifica-se, portanto, que o contribuinte utilizou diferentes taxas de câmbio para realizar a conversão de moeda estrangeira na apuração das bases de cálculo do IRRF e da CIDE, sendo que para esta última citou como fundamento a norma prevista no art. 143 do CTN, já para aquela, os artigos 3º e 4º da Lei nº 9.816/1999. Porém, para ambos os tributos, deve-se observar a regra contida nos artigos 3º das leis nº 9.816/1999 e nº 10.305/2001, que preveem a determinação da base de cálculo com base na cotação de venda do maior valor entre duas datas, ou seja, “a correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da contratação da respectiva operação de câmbio ou, se maior, da operação de câmbio em si”. (...)

Analizado o caso, a DRJ reconheceu a improcedência de parte da contribuição exigida procedendo no ajuste da base de cálculo para aplicação da taxa de câmbio da data da ocorrência do fato gerador e para excluir as aquisições de software standards sob as seguintes razões:

1º PONTO - INCLUSÃO DO IRRF NA BASE DE CÁLCULO DA CIDE

Sobre a matéria, transcrevo o entendimento da RFB, expresso na solução de divergência abaixo transcrita, que vincula este colegiado de 1ª instância administrativa.

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 17, DE 29/06/11 (DOU de 05/07/2011)

(...)

Portanto, segundo a solução de divergência, o valor do IRRF, ainda que assumido pela fonte pagadora brasileira, deve compor a base de cálculo da CIDE remessas.

De modo que, sendo vinculante a solução de divergência acima reproduzida, os argumentos da contribuinte se mostram inócuos nessa instância administrativa.

2º PONTO - A TAXA DE CÂMBIO A SER APLICADA NA CONVERSÃO PARA REAIS

(...)

Resta claro que a Lei 10.168/2000, ao tratar da CIDE, determinou que aplica-se à contribuição em pauta subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis; a Lei 9.816/1999, tratando do IRPJ para o ano-calendário 1999, definiu o momento da transferência da moeda estrangeira para Reais, para fins da determinação da base de cálculo dos tributos administrados pela SRF; a IN SRF 41/1999, replica o teor da Lei 9.816/1999 e regulamenta a forma de obtenção da taxa de câmbio.

A impugnante parece ter entendido que a utilização da Lei 9.816/1999 e da IN SRF 41/1999 não alcançaria a CIDE. Alega que o fato gerador da CIDE é mensal e do IRRF não.

A regra é válida para todos os tributos administrados pela RFB, inclusive para a CIDE e não vejo qual óbice seria interposto por ser o fato gerador da CIDE mensal. Destaque-se que a regra se aplica ao IRPJ que pode ter fato gerador trimestral ou anual.

⁴ E-fl. 25. (...) Em face do exposto, conclui-se que o valor do IRRF incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior “compõe a base de cálculo da CIDE – Remessas ao Exterior, nas hipóteses em que esta seja devida, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto”. (...)

Por outro lado, a contribuinte cita ainda a Solução de Divergência 4/2005. Cumpre então analisar o referido ato, com parte da fundamentação transcrita a seguir.

(...)

A situação discutida no ato acima se reporta ao IRRF, entretanto suas conclusões afetam também a CIDE, na medida em que resta claro, especialmente em seus itens 24 e 25 acima reproduzidos, que as disposições contidas na Lei 9.816/1999 e na Lei 10.305/2001 só se aplicam para os períodos nelas mencionados. De modo que, para os anos-calendário 2011 e 2012, aqui em análise, não têm aplicação, utilizando-se no caso em discussão o artigo 143 do CTN.

Sobre o assunto, o CARF assim se manifestou, através do acórdão 3101-001.694 - 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 16/09/2014: (...)

Assim, o lançamento deve ser ajustado, aplicando-se a taxa de câmbio da data da ocorrência do fato gerador da CIDE.

3º PONTO - SERVIÇOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS

(...)

Compulsando os termos e documentos juntados ao processo, verifiquei que a contribuinte em nenhum momento foi intimada para justificar a não inclusão na base de cálculo da CIDE das remessas ao exterior tributadas no IRRF, registradas, em geral, sob o título SERVIÇOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS. **De modo que, o ônus da prova de que essas remessas teriam que sofrer tributação da CIDE continuou sendo do FISCO.**

Com base na legislação pertinente tem-se que:

(...)

Para elucidar a questão, regulamentando o disposto nas Leis 10.168/2000 e Lei 10.332/2001, foi editado o Decreto nº 4.195/2002, que assim dispõe:

(...)

Observe-se que, no artigo 10 do Decreto acima reproduzido, somente o inciso I se reporta ao fornecimento de tecnologia, nos demais incisos não há qualquer menção à necessidade de transferência de tecnologia para incidência da CIDE.

Portanto, nas hipóteses do § 2º do artigo 2º da Lei 10.168/2000 com alteração produzida pela Lei 10.332/2001, não há necessidade de transferência de tecnologia para que ocorra a incidência da CIDE.

Entretanto, não é qualquer serviço técnico e de assistência administrativa e semelhantes que sofre a tributação da CIDE.

Em sua impugnação, discorre a contribuinte que:

No presente caso, analisando-se as remessas que o Sr. Agente Fiscal pretende ver tributadas pela CIDE, em grande maioria denominadas "Serviços Diversos -Outros Administrativos", tem-se evidente que não se adequam à hipótese de incidência dessa Contribuição. Como exemplo, citam-se as seguintes remessas (apresenta-se ainda planilha anexa contendo descrição da natureza das remessas - Doc. 03): (...)

O documento 3 mencionado pela defesa não foi juntado ao processo com a impugnação, portanto não existe como prova.

Juntei ao processo parte da planilha apresentada pela contribuinte para o IRRF, contendo somente as remessas ao exterior tributadas pelo IRRF que não compuseram a base de cálculo da CIDE, sob o título de "Serviços Diversos", de onde se observa que:

1) SERVIÇOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS, PEQUENOS COMPROMISSOS e COMISSÃO DE FIANÇA foram tributados no IRRF com aplicação da alíquota reajustada de 33,33% (25%);

2) SERVIÇOS DIVERSOS - COMISSÕES CONTRATUAIS - OUTRAS, SERVIÇO TÉCNICO PROFISSIONAL, DIREITOS AUTORAIS S/ PROGRAMAS DE COMPUTADOR, AQUISIÇÃO DE SOFTWARE STANDARD, INDENIZAÇÕES E MULTAS foram tributados no IRRF com aplicação da alíquota reajustada de 17,65% (15%).

(...)

A contribuinte tributou tais remessas na fonte à alíquota reajustada de 33,33% (correspondente à alíquota de 25%), indicando que essas remessas não estariam sujeitas à CIDE e, como não foi instada a justificar sua conduta, a prova da incidência da CIDE permaneceu com o Fisco.

Na solução de consulta acima reproduzida, observa-se que nem todo serviço administrativo está sujeito à CIDE.

Assim, a Fiscalização teria que se aprofundar sobre essas remessas para concluir pela incidência da CIDE sobre elas.

Como não o fez, seria necessário analisar os documentos referentes às transações em comento para caracterizar ou não a incidência da CIDE, que demandaria em inovação na motivação utilizada pelo autuante, não havendo mais prazo para tais verificações em razão do prazo decadencial.

Já no tocante as remessas tributadas na fonte à alíquota de 15% (alíquota reajustada de 17,65%) a contribuinte, ao aplicar referida alíquota, indicou que sobre essas a CIDE incidiria. Então, resta analisar os argumentos constantes de sua defesa sobre não incidência da contribuição.

Sobre a AQUISIÇÃO DE SOFTWARE STANDARDS não há dúvidas sobre a não incidência da CIDE, portanto a remessa sob esse título deve ser excluída da base de cálculo apurada pelo Fisco.

Sobre SERVIÇOS DIVERSOS - COMISSÕES CONTRATUAIS - OUTRAS, a Solução de Consulta Cosit 278/2014 definiu que: (...)

Portanto, as comissões não sujeitas à CIDE são aquelas destinadas a representantes comerciais, em que não haja vínculo de dependência entre as partes contratantes, revestidas de caráter habitual (não eventual), condições essas que, de acordo com os elementos juntados ao processo, não estão comprovadas. Some-se a isso que a própria contribuinte aplicou para essas remessas à alíquota de 15% do IRRF.

As outras remessas indicadas na planilha tributadas no IRRF à alíquota reajustada de 17,65% (alíquota de 15%) são inerentes à incidência da CIDE e não foram rechaçadas pela defesa.

Em função das disposições acima, nesse tópico serão mantidas na base de cálculo da CIDE somente as remessas tributadas no IRRF à alíquota reajustada de 17,65% (alíquota de 15%), **exceto aquela discriminada como AQUISIÇÃO DE SOFTWARE STANDARDS.**

JUROS SOBRE A MULTA

Essa matéria já se encontra definida no âmbito administrativo através de súmula vinculante do CARF, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

CONCLUSÃO

Com lastro nos fundamentos acima, foi elaborada planilha dos valores mantidos em 1ª instância, a partir da planilha da CIDE apresentada pela contribuinte, anexada ao processo sob o título "Valores Mantidos em Primeira Instância", com contribuição total a pagar no importe de R\$ 2.880.800,26, sendo R\$ 1.621.444,17 para o ac2011 e R\$ 1.259.356,09 para o ac2012, que deve ser acrescido de juros de mora e multa de ofício.

Registre-se que nos meses de junho e dezembro de 2012 há erro no cálculo da Fiscalização, sendo que os valores apurados na planilha de 1ª instância ficariam maiores do que o lançado no auto de infração, motivo pelo qual foram mantidos os valores definidos durante a Fiscalização, evitando assim agravamento para os períodos em questão.

Pelo exposto, voto pela procedência parcial da impugnação.

(destaques nossos)

Julgando procedente, em parte, a demanda da recorrente, a DRJ cancela o lançamento em relação a CIDE sobre a aquisição de software standards por falta de previsão legal

e as remessas tributadas tributados no IRRF com aplicação da alíquota reajustada de 33,33% (25%) ante a ausência de provas e motivação pela fiscalização.

Restou sob litígio, portanto, a discussão concernente ao IRRF recolhido nas remessas ao exterior e a composição da base de cálculo da CIDE.

- Recurso Voluntário.

- Preliminares de nulidade do auto de infração.

- Da patente ausência de investigação dos fatos pela fiscalização.

Do que fora examinado nos tópicos anteriores, até mesmo pela sistemática perfilhada pela fiscalização qual seja, utilizar como sustentáculo do lançamento o simples fato de a recorrente recolher o IRRF, que muito bem sabemos é devido nas remessas ao exterior (artigos 760, 764, 765, 766 e 767 do Regulamento do IRPJ), acaba por macular a autuação em razão da rasa fundamentação legal para a exigência da CIDE com base na Lei nº 10.168/2002.

Esclareço.

A fiscalização sustenta:

Ressalte-se que o fato gerador da CIDE não se dá no momento da efetiva remessa dos valores para o exterior, mas no mês em que houve a respectiva remessa, ou seja, o fato gerador é mensal, conforme dispõe o § 3º do art. 2º da lei nº 10.168/2000, com as alterações da lei nº 10.332/2001.

(...)

Tendo em vista que, durante os anos de 2011 e 2012, a FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA efetuou remessas de valores ao exterior estabelecidas com base em compromisso contratual, cujo adimplemento envolveu pagamentos fixados em moeda estrangeira e, considerando o disposto no parágrafo único do artigo 3º da lei nº 10.168/2000, tornam-se aplicáveis as disposições expressas pelos artigos 3º e 4º, da lei nº 9.816, de 23/08/1999, e a regulamentação conferida pela Instrução Normativa SRF (IN) nº 41, de 19/04/1999, transcritas a seguir: (...)IV.1 - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE/REMESSAS DE VALORES AO EXTERIOR – JANEIRO DE 2011 A DEZEMBRO DE 2012 O sujeito passivo assumiu o ônus do pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre as remessas efetuadas ao exterior em relação a estes tipos de contratos:

- Serviços técnicos profissionais;
- Publicidade e propaganda;
- Direitos autorais sobre programas de computador;
- Garantia de mão de obra;

- Serviços técnico jurídico, contábil e consultorias.

Porém, ao compor a base de cálculo da CIDE, não incluiu os respectivos valores do IRRF, cujo ônus do pagamento foi assumido pela própria FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA. Portanto, apurou bases de cálculo menores que as devidas.

Constatou-se também que, ao efetuar a conversão das importâncias remetidas em moeda estrangeira para determinar a base de cálculo da CIDE, não observou o disposto nos artigos 3º das leis nº 9.816/1999 e nº 10.305/2001, que estabelecem que, para fins de determinação da base de cálculo dos tributos administrados pela Receita Federal, o valor em reais das transferências para o exterior será apurado com base na cotação de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da contratação da respectiva operação de câmbio ou, se maior, da operação de câmbio em si, conforme relatado nos itens I e II do presente Termo de Verificação Fiscal.

Da análise das planilhas denominadas “MEMORIA IR 0422 – 2011” e “MEMORIA IR 0422 – 2012” constantes do arquivo “Item 9 – planilha IRRF”, verificou-se que determinados valores remetidos ao exterior, em sua maioria a título de SERVIÇOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS, foram adicionados às bases de cálculo do IRRF, porém não foram incluídos na base de cálculo da CIDE apresentada na data de 28/04/2015, conforme relatado às folhas 7 deste Termo.

Por conseguinte, tais valores compuseram a base de cálculo da CIDE apurada de ofício.

Diante do exposto, esta fiscalização constatou a insuficiência de recolhimento e elaborou os demonstrativos anexos ao presente Termo de Verificação Fiscal, que discriminam as diferenças apuradas.

A DRJ em suas razões de decidir de um lado confirma que a recorrente não foi intimada a prestar esclarecimentos sobre os contratos, de outro, afirma que a recorrente não apresentou provas que afastasse a cobrança da contribuição em relação as comissões e que as demais cobranças não teriam sido rechaçadas pela recorrente, vejamos:

A contribuinte tributou tais remessas na fonte à alíquota reajustada de 33,33% (correspondente à alíquota de 25%), indicando que essas remessas não estariam sujeitas à CIDE e, como não foi instada a justificar sua conduta, a prova da incidência da CIDE permaneceu com o Fisco.

(...)

Portanto, as comissões não sujeitas à CIDE são aquelas destinadas a representantes comerciais, em que não haja vínculo de dependência entre as partes contratantes, revestidas de caráter habitual (não eventual), condições essas que, de acordo com os elementos juntados ao processo, não estão comprovadas. Some-se a isso que a própria contribuinte aplicou para essas remessas à alíquota de 15% do IRRF.

(...)

As outras remessas indicadas na planilha tributadas no IRRF à alíquota reajustada de 17,65% (alíquota de 15%) são inerentes à incidência da CIDE e não foram rechaçadas pela defesa.

Ainda em impugnação a recorrente anota em sua defesa a essencial análise de cada remessa efetuada por ela ao exterior para fins de confirmação da incidência da CIDE, abaixo reproduzida:

Conforme já visto nestes autos, a Autoridade Fiscal justificou parte do lançamento originário deste processo constituindo uma premissa de que todas as remessas para o exterior tributadas pelo IRRF deveriam ser tributadas pela CIDE.

Tendo em vista que tal premissa não veio acompanhada de qualquer lógica e muito de dispositivo legal que a fundamentasse, a Recorrente demonstrou em sua Impugnação (mais especificamente no tópico II.3) que esta não poderia ser aceita, até porque, apesar de serem tributos similares, não são idênticos, de modo que era impossível a manutenção da autuação sob esta ilação, sendo imprescindível se olhar cada uma das remessas realizadas.

Pois bem, sem circunstanciar a referida norma, sabe-se que a CIDE é devida nas seguintes hipóteses (i) Deter licença de uso ou adquirir conhecimento tecnológico (art. 2º, caput); (ii) Transferir tecnologia, mediante (art. 2º, caput c/c § 1º), a) Exploração de patente; b) Uso de marcas; c) Fornecimento de tecnologia; d) Prestação de assistência técnica; (iii) Prestar serviços técnicos (Art. 2º, § 2º); (iv) Prestar serviços de assistência administrativa e semelhantes (art. 2º, § 2º); e, (v) Pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter royalties, a qualquer título (art. 2º, § 2º).

Relativamente acerca dos compromissos contratuais assumidos pela recorrente, a fiscalização não se debruça vindo apenas afirmar que o IRRF pago pela recorrente, por si só, atrai a CIDE. Contudo, a meu ver, o simples fato de ter havido recolhimento do IRRF, isoladamente, não subsome o fato à norma da CIDE.

Não está clara a natureza de cada operação contratual atinente aos contratos assumidos pela recorrente de serviços técnicos profissionais, publicidade e propaganda, direitos autorais sobre programas de computadores, garantia de mão de obra, serviços técnico jurídico, contábil e consultorias.

A dúvida paira por exemplo em relação a qual serviço técnico profissional foi contratado pela recorrente e com quem? Sua prestação se deu em qual país (local do resultado)? A garantia de mão de obra teria relação com qual prestação de serviços?

Também não tratou a fiscalização sobre os direitos autorais, qual direito estaria protegido, porque não está claro se seriam tão somente sobre programas de computadores, patente, licença de software ou se houve, em conjunto, transferência de tecnologia e sua importância na operação da montadora/vendedora recorrente.

O cenário impede que a recorrente possa, inclusive, exercer o seu direito a ampla defesa já que ausente fundamento legal para exigência da CIDE sobre tais operações. E nesse

ponto, voltamos ao fundamento da DRJ “(...) não foram rechaçadas pela defesa”, dado que os esclarecimentos dariam arrimo à defesa.

Contudo a recorrente apresentou, sim, defesa sobre a matéria como visto:

Conforme já mencionado, nos termos da Lei nº 10.168/2000, art. 2º, *caput* e §2º, a CIDE tem como hipótese de incidência, mais especificamente o **critério material**, a aquisição de (i) conhecimento tecnológico; (ii) assistência técnica (serviços de assistência técnica e serviços técnicos especializados); (iii) serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; (iv) cessão e licença de uso e de marcas; e (v) cessão e licença de exploração de patentes.

Sobre a definição de serviço técnico e de assistência técnica, a Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014, art. 17, §1º, inciso II, embora trate de IRRF, pode ser usada como base para interpretação dos referidos conceitos:

a) serviço técnico: “a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizadas por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico”; e

b) assistência técnica: “a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedida”.

Ocorre que, no presente caso, o Sr. Agente Fiscal sequer analisou detalhadamente a natureza dos pagamentos que pretende ver tributados e concluiu, por meio de um trabalho superficial e **desconsiderando as informações/documentos disponibilizados pela Impugnante durante a Fiscalização**, que as descrições dos serviços nas planilhas de apuração dos tributos seriam suficientes para subsumi-los à norma de incidência da CIDE.

E como afirmado pela DRJ, os contratos não foram esmiuçados pela fiscalização, o que reforça a carência de informações sobre a natureza dos serviços prestados por residente ou domiciliado estrangeiro restando, assim, descumpridos os requisitos legais de validade do ato administrativo a) fato gerador da obrigação (art. 2º da Lei nº 10.168/2002); b) disposição legal infringida; b) matéria tributável (consolidação contrato e valor de cada remessa); e, c) alíquota aplicável (§ 4º do art. art. 2º da Lei nº 10.168/2002).

Nos autos sequer estão carreados os compromissos contratuais referenciados pela fiscalização que reforça o descumprimento do requisito probatório por parte da fiscalização (art. 9º do Decreto nº 70.235/72).

Demonstrado o cerceamento do direito de defesa em favor da recorrente, violação à legalidade, motivação, entendo nulo o auto de infração e, por isso, decido pelo cancelamento da autuação fiscal.

Se vencida, prossigo analisando os demais argumentos da defesa.

- Ilíquidez e incerta do lançamento.

Segundo a recorrente, sendo ilíquido e incerto, o auto de infração é nulo, sustentando:

Ao apreciar a supracitada defesa, a Delegacia de Julgamento acabou por reconhecer que a taxa de câmbio utilizada pela Autoridade Fiscal estava equivocada e que uma parte dos valores remetidos ao exterior e incluídos na base de cálculo da CIDE neste caso não era devida, decisão esta que, repise-se, já é definitiva.

Ou seja, a própria Delegacia de Julgamento acabou por reconhecer, ainda que tacitamente, que o auto de infração que originou este processo era ilíquido e incerto, na medida em que continha diversos vícios na apuração do tributo supostamente devido, fato que se tornou incontroverso, dado que a decisão daquela Delegacia, na parte em que deu provimento à Impugnação da Recorrente, não foi objeto de Recurso de Ofício.

Ocorre que, não obstante o cenário fático acima, a Delegacia de Julgamento, ao tratar da nulidade do lançamento em questão, se limitou a afirmar que as hipóteses de nulidade estão insculpidas no artigo 59, § 30, do Decreto no 70.235/1972, não sendo possível verificar nenhuma delas nos presentes autos.

Entretanto, equivocou-se a Delegacia de Julgamento quanto à taxatividade do rol de nulidades no processo administrativo fiscal, vez que a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais desse E. CARF já se posicionou no sentido de que as matérias de ordem pública (artigo 485, do Código de Processo Civil - "CPC") podem ensejar a nulidade do auto de infração, sendo passíveis de conhecimento de ofício pelo órgão julgador: (...)

Assim, não se sustenta o entendimento de que a iliquidez e a incerteza do crédito tributário constituído não se enquadram no rol de nulidades existentes, dado que essas não se limitam àquelas insculpidas no Decreto no 70.235/1972, mas estão circunscritas no que o CPC aponta como requisitos para o desenvolvimento válido e regular do processo (art. 485, inciso IV).

(...)

Assim, verifica-se que é plenamente cabível que esta C. Turma Julgadora determine a nulidade dos autos de infração que deram origem a este processo, uma vez que o lançamento realizado pela Autoridade Fiscal descumpriu um pressuposto de validade de tal ato.

Efetivamente, o crédito tributário constituído via auto de infração não pode ser ilíquido. A certeza com relação ao montante exigido é intrínseca ao lançamento tributário. Nesse sentido, cite-se Aurélio Pitanga Seixas Filho: (...)

Discordo, em parte, da recorrente, por duas razões.

Primeiro, a recorrente não indica de forma mais elucidativa o motivo da 'iliquidez' e 'incerteza' da autuação, trazendo razões genéricas consubstanciadas nos artigos 10 do Decreto nº 70.235/1972 e do 142 do CTN.

Diz-se de uma obrigação 'ilíquida' quando ignorado o fato-norma, e 'incerta' se desconhecido o seu montante devido; ainda, importante lembrar que os critérios de validade do

lançamento estão firmados nos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/1972, e do 142 do CTN, *in verbis*:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Examinando a autuação, excetuando a matéria atinente aos serviços tributados pelo IRRF a alíquota de 33,33% que será abordado em tópico específico no presente voto; não vislumbro qualquer mácula a ensejar sua nulidade quanto as demais matérias.

- a) O autuado foi qualificado;
- b) A descrição do fato encontra-se bem definida e delimitada;
- c) A disposição legal infringida e penalidade aplicável estão indicadas;
- d) A fiscalização trouxe provas dos fatos;
- e) O fato gerador e alíquota estão estabelecidas – matéria tributável e montante do tributo.

Segundo, ao ajustar a taxa de câmbio, a DRJ acolhe os argumentos da defesa, reconhecendo a correta taxa e data de conversão em moeda nacional do valor lançado. Tal fato,

por si só, não demonstra o descumprimento dos pressupostos de validade do ato tampouco, o cerceamento do direito de defesa da recorrente (art. 59 do Decreto nº 70.235/72).

Portanto, rejeito o presente pedido.

- Preliminar de vícios da decisão recorrida.

A recorrente também sugere que a decisão recorrida padece de vícios, eis que violado/inobservado:

- a) Que houve o reconhecimento do descumprimento do ônus probatório do fisco sobre os serviços diversos – outros administrativos;
- b) Contradição em relação a inexistência de provas (Doc. 03);
- c) À necessidade de motivar as premissas adotadas para manter a contribuição se houver (a) a tributação pelo IRRF à alíquota de 25% de uma remessa para o exterior, haveria a indicação de que esta não estaria sujeita à CIDE; (b) a tributação pelo IRRF à alíquota de 15% de uma remessa para o exterior, haveria a indicação de que esta estaria sujeita à CIDE;
- d) A inversão do ônus da prova quanto a inexistência de vínculo de dependência entre a recorrente e contratada para o pagamento da CIDE-REM sobre as comissões;
- e) Omissão acerca do argumento atinente ao art. 108 do § 10, do CTN.

a) Que houve o reconhecimento do descumprimento do ônus probatório do fisco sobre os serviços diversos – outros administrativos.

Destaco os seguintes pontos da peça recursal:

(...)

Nos termos do acórdão recorrido, a própria Delegacia de Julgamento consignou que a Autoridade Lançadora não se desincumbiu de seu Ônus probatório no que tange às remessas ao exterior objeto do lançamento. Veja-se:

"[...] a contribuinte em nenhum momento foi intimada para justificar a não inclusão na base de cálculo da CIDE das remessas ao exterior tributadas no IRRF, registradas, em geral, sob o título SERVIÇOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS. De modo que, o ônus da prova de que essas remessas teriam que sofrer tributação da CIDE continuou sendo do FISCO". (fl. 16 do acórdão recorrido - g.n)

Dessa forma, não caberia à Delegacia de Julgamento agir para "salvar" o lançamento ou para refazer o trabalho fiscal, mas apenas exonerar os valores exigidos da Recorrente sem a devida fundamentação da acusação fiscal.

Nesse sentido, como bem caminhou o próprio órgão julgador, a análise dessa matéria pela Delegacia de Julgamento faz com que haja efetiva inovação na motivação utilizada pela Autoridade Fiscal, o que acaba por macular o lançamento. Confira-se:

"[...] a Fiscalização teria que se aprofundar sobre essas remessas para concluir pela incidência da CIDE sobre elas. Como não o fez, seria necessário analisar os documentos referentes às transações em comento para caracterizar ou não a incidência da CIDE, que demandaria em inovação na motivação utilizada pelo autuante, não havendo mais prazo para tais verificações em razão do prazo decadencial". (fl. 18 do acórdão recorrido - g.n.)

(...)

Assim, restam evidenciados os primeiros vícios do acórdão recorrido (inovação e contradição), os quais, juntamente com os demais que serão demonstrados a seguir, levarão este E. Conselho a reconhecer a necessidade do retorno destes autos à DRJ para que esta tenha a oportunidade de saná-los.

Embora concorde com a recorrente, ainda assim não vejo razões para declarar nula a decisão recorrida isso porque, o juiz a quo corrigiu o vício perpetrado no trabalho fiscal.

Veja, a DRJ reconhece que a fiscalização não foi tão diligente em relação aos SERVIÇOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS, a demandar exame minucioso dos fatos com chances de se incorrer em alteração de critério jurídico, a destempo (decadência), para manutenção do lançamento.

A questão diz respeito aos serviços tributados pelo IRRF a alíquota de 25%, reproduzo:

- 1) SERVIÇOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS, PEQUENOS COMPROMISSOS e COMISSÃO DE FIANÇA foram tributados no IRRF com aplicação da alíquota reajustada de 33,33% (25%);

(...)

A contribuinte tributou tais remessas na fonte à alíquota reajustada de 33,33% (correspondente à alíquota de 25%), indicando que essas remessas não estariam sujeitas à CIDE e, como não foi instada a justificar sua conduta, a prova da incidência da CIDE permaneceu com o Fisco.

(...)

Na solução de consulta acima reproduzida, **observa-se que nem todo serviço administrativo está sujeito à CIDE.**

Assim, a Fiscalização teria que se aprofundar sobre essas remessas para concluir pela incidência da CIDE sobre elas.

Como não o fez, seria necessário analisar os documentos referentes às transações em comento para caracterizar ou não a incidência da CIDE, que demandaria em inovação na motivação utilizada pelo autuante, não havendo mais prazo para tais verificações em razão do prazo decadencial.

Consta na planilha de apuração elaborada pela fiscalização os seguintes dados:

Demonstrativo das Diferenças Apuradas - Ano 2011

Nº da Fatura / Invoice	Modalidade	Nº Contrato de Câmbio	Data da Remessa	Moeda	Taxa de Câmbio	Valor da Invoice	Valor Pago em Moeda	Valor Pago em Reais	Percentual do IRRF	IRRF	CIDE - Base de Cálculo	Alíquota de Contribuição	Cide Apurada	Declaração - Art. 4º da MP nº 2.158-7/2001	CIDE Declarada em DCTF	Diferença Apurada
S-2011-1855	DIREITOS AUTORAIS E/ PROGRAMAS DE COMPUTADOR	11022387	23/02/2011	USD	1,669400	4.900,00	4.900,00	8.180,06	17,647058	1.443,54	9.623,60	10,00%	962,36			
10047	SERV. TEC. JURIDICO, CONTABEIS E CONSULTORIAS	11022390	23/02/2011	USD	1,669400	1.303,00	1.303,00	2.175,23	17,647058	383,88	2.559,09	10,00%	255,91			
10-727	SERVICOS TECNICO PROFISSIONAIS	11022427	23/02/2011	EUR	2,294300	27.739,13	27.739,13	63.841,89	17,647058	11.230,92	74.872,81	10,00%	7.487,28			
140066	DIREITOS AUTORAIS E/ PROGRAMAS DE COMPUTADOR	11022419	23/02/2011	EUR	2,294300	2.272,58	2.272,58	5.213,98	17,647058	920,11	6.134,09	10,00%	613,41			
2511300003	SERVICOS TECNICO PROFISSIONAIS	11022424	23/02/2011	EUR	2,294300	130.000,00	110.500,00	253.520,15	15	44.738,85	298.259,00	10,00%	29.825,90			
406A001020911	DIREITOS AUTORAIS E/ PROGRAMAS DE COMPUTADOR	11022420	23/02/2011	EUR	2,294300	10.000,00	10.000,00	22.943,00	17,647058	4.048,76	26.991,76	10,00%	2.699,18			
420510	SERVICOS TECNICO PROFISSIONAIS	11022428	23/02/2011	EUR	2,294300	7.183,00	7.183,00	16.479,96	17,647058	2.908,23	19.388,19	10,00%	1.938,82			
420610	SERVICOS TECNICO PROFISSIONAIS	11022428	23/02/2011	EUR	2,294300	7.183,00	7.183,00	16.479,96	17,647058	2.908,23	19.388,19	10,00%	1.938,82			
4400160508	DIREITOS AUTORAIS E/ PROGRAMAS DE COMPUTADOR	11022418	23/02/2011	EUR	2,294300	37.881,08	32.198,92	73.873,98	15	13.036,59	86.910,57	10,00%	8.691,06			
50009614	DIREITOS AUTORAIS E/ PROGRAMAS DE COMPUTADOR	11022421	23/02/2011	EUR	2,294300	46.260,00	46.260,00	106.134,32	17,647058	18.729,58	124.863,90	10,00%	12.486,39			
9700521	SERVICOS TECNICO PROFISSIONAIS	11022425	23/02/2011	EUR	2,294300	95.000,00	95.000,00	217.659,50	17,647058	38.463,26	256.121,76	10,00%	25.612,18			
S-2011-1855	SERV. TEC. JURIDICO, CONTABEIS E CONSULTORIAS	11022387	23/02/2011	USD	1,669400	1.630,00	1.630,00	5.724,13	17,647058	1.001,30	3.721,83	10,00%	372,18			
11022393	PROCURAS COMPROMISSOS	11022437	23/02/2011	EUR	2,294300	285,80	285,80	655,25	33,333333	218,42	873,67	10,00%	87,37			
11022394	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022423	23/02/2011	EUR	2,294300	1.350,00	1.350,00	3.097,21	33,333333	1.032,43	4.129,64	10,00%	412,97			
11022429	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022429	23/02/2011	EUR	2,294300	2.937,59	2.937,59	7.242,21	33,333333	2.414,11	9.656,32	10,00%	965,63			
11022430	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022430	23/02/2011	EUR	2,294300	1.100,00	1.100,00	2.532,73	33,333333	841,24	3.373,97	10,00%	337,40			
11022431	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022431	23/02/2011	EUR	2,294300	1.800,00	1.800,00	4.129,74	33,333333	1.376,58	5.506,32	10,00%	550,63			
11022432	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022432	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022433	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022433	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022434	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022434	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022435	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022435	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022436	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022436	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022437	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022437	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022438	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022438	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022439	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022439	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022440	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022440	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022441	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022441	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022442	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022442	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022443	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022443	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022444	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022444	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022445	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022445	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022446	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022446	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022447	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022447	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022448	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022448	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022449	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022449	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022450	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022450	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022451	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022451	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022452	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022452	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022453	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022453	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022454	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022454	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022455	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022455	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022456	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022456	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022457	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022457	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022458	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022458	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022459	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022459	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022460	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022460	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022461	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022461	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022462	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022462	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022463	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022463	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022464	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022464	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022465	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022465	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022466	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022466	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022467	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022467	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022468	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022468	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022469	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022469	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022470	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022470	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022471	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022471	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333	1.261,96	5.047,76	10,00%	504,75			
11022472	SERVICOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS	11022472	23/02/2011	EUR	2,294300	1.850,00	1.850,00	3.785,80	33,333333							

de cancelar a contribuição sobre os serviços administrativos (outros), pequenos compromissos e comissão de fiança e, em consequência, afastou da base de cálculo da CIDE tais parcelas.

Nesse sentido, apenas reitero à necessidade de exclusão da base de cálculo da CIDE-REM os serviços tributados a alíquota reajustada de 33,33% (25%) sobre os contratos de pequenos compromissos, de comissão de fiança e de serviços administrativos (outros), com base no inciso II.

b) Contradição em relação a inexistência de provas (Doc. 03).

Contrapondo a DRJ, a recorrente reafirma a juntada da planilha denominada DOC. 03, as e-fls. 1.955/1.958 dos autos.

Avançando na leitura do acórdão recorrido, tem-se que a Delegacia de Julgamento negou provimento em parte à Impugnação, no que diz respeito a maioria das remessas denominadas "Serviços Diversos - Outros Administrativos", ao entendimento de que a Recorrente não teria juntado, à primeira defesa, planilha anexada como Documento 03 ("Doc. 03") e "portanto não existe(n)te) como prova".

Contudo, a Recorrente juntou sim a referida planilha (Doc. 03 da Impugnação) que consta nos autos às fls. 1955/1958 do e-Processo.

É importante destacar que a planilha em questão traz a descrição da natureza de todas as remessas questionadas nestes autos, de modo que resta afastada, desde já, a ilação inserta no acórdão recorrido de que parte das remessas questionadas pelo Sr. Agente Fiscal não teriam sido rechaçadas pela defesa (fl. 19 do acórdão recorrido).

Além disso, a Recorrente também anexou à sua peça impugnatória (vide Doc. 04) os documentos necessários a comprovar que o Sr. Agente Fiscal incluiu na base de cálculo do lançamento originário deste processo pagamentos realizados em duplicidade, os quais vieram acompanhados das devidas explicações na referida Impugnação (fl. 23).

Entretanto, mais uma vez, a Delegacia de Julgamento não trouxe no acórdão recorrido uma consideração sequer sobre estes documentos e esclarecimentos.

Entendo prejudica a matéria, porque reconhecida a nulidade da exigência fiscal sob os fundamentos externados no tópico anterior ***“a) Que houve o reconhecimento do descumprimento do ônus probatório do fisco sobre os serviços diversos – outros administrativos.”***

Além disso, ao contrário do afirmado pela DRJ a planilha de consolidação dos serviços, contrato de câmbio e *invoice* encontra-se, sim, juntada ao processo. Patente, pois, a omissão da DRJ quanto a análise das provas.

Dito isso, ressalto que **o pleito foi reconhecido no tópico acima.**

c) À necessidade de motivar as premissas adotadas para manter a contribuição (a) se houver a tributação pelo IRRF à alíquota de 25% de uma remessa para o exterior, haveria a indicação de que esta não estaria sujeita à CIDE; (b) se houver a tributação pelo IRRF à alíquota de 15% de uma remessa para o exterior, haveria a indicação de que esta estaria sujeita à CIDE.

Aborda a recorrente, acerca do tema:

Se não bastassem os equívocos acima esclarecidos, constata-se da análise do acórdão recorrido que a Delegacia de Julgamento adotou as seguintes premissas: (a) se houver a tributação pelo IRRF à alíquota de 25% de uma remessa para o exterior, haveria a indicação de que esta não estaria sujeita à CIDE; (b) se houver a tributação pelo IRRF à alíquota de 15% de uma remessa para o exterior, haveria a indicação de que esta estaria sujeita à CIDE5.

Contudo, a Delegacia de Julgamento não esclareceu qual seria o fundamento legal que a teria autorizado a estabelecer tais premissas ou mesmo a lógica que teria sido aplicada, limitando-se a trazê-las no acórdão recorrido como se estas fossem incontroversas, fato que, por si só, já configura uma obscuridade.

Mas não é só, uma vez que, na realidade, esse tipo de premissa já havia sido devidamente questionado na Impugnação da Recorrente, de modo que a sua manutenção só seria possível se os argumentos trazidos na referida defesa houvessem sido enfrentados. Explica-se.

Conforme já visto nestes autos, a Autoridade Fiscal justificou parte do lançamento originário deste processo constituindo uma premissa de que todas as remessas para o exterior tributadas pelo IRRF deveriam ser tributadas pela CIDE.

Tendo em vista que tal premissa não veio acompanhada de qualquer lógica e muito de dispositivo legal que a fundamentasse, a Recorrente demonstrou em sua Impugnação (mais especificamente no tópico II.3) que esta não poderia ser aceita, até porque, apesar de serem tributos similares, não são idênticos, de modo que era impossível a manutenção da autuação sob esta ilação, sendo imprescindível se olhar cada uma das remessas realizadas.

Com todas as vênias, a meu ver, a irresignação da recorrente não configura nulidade do ato administrativo.

A motivação está posta tanto pela fiscalização quanto pela DRJ. O que a recorrente pretende é reformar a decisão, guardando a peça recursal discordâncias a respeito do arrimo legal.

Os pilares que sustentam o acréscimo do IRRF na base de cálculo da CIDE-REM serão abordados mais adiante, no mérito do voto.

Logo, fundada a decisão na livre convicção do julgador e em fundamentos fáticos-jurídicos (ar. 31 do Decreto nº 70.235/72 e art. 50 da Lei nº 9.784/99), rejeito o pedido da recorrente neste ponto.

d) A inversão do ônus da prova quanto a inexistência de vínculo de dependência entre a recorrente e contratada para o pagamento da CIDE-REM sobre as comissões.

Expõe a recorrente:

A Delegacia de Julgamento negou provimento à Impugnação, no que diz respeito às comissões ao entendimento de que a Recorrente não teria comprovado inexistir vínculo de dependência entre as partes contratantes, revestidas de caráter habitual (não eventual), somando ao fato que a própria Recorrente aplicou para essas remessas a alíquota de 15% do IRRF.

Nos termos em que aduzido acima, na mesma decisão reconheceu-se que competiria ao Fisco provar a obrigação tributária. Como é, então, que se nega o direito da Recorrente por não ter comprovado determinado fato se o ônus permaneceu com o Fisco? Contraditório, portanto, o entendimento apresentado.

A questão foi apreciada na temática ***“Que houve o reconhecimento do descumprimento do ônus probatório do fisco sobre os serviços diversos – outros administrativos”***, de modo que resta dispensada nova análise.

Como se não bastasse, não foi a falta de provas a causa desencadeada pela fiscalização que incluiu na base de cálculo da CIDE-REM os serviços diversos - contratos de comissão. Ao contrário, a simples inclusão dos referidos serviços na base de cálculo do IRRF foi suficiente para a composição da base de cálculo da contribuição, confira-se:

IV.1 - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE/REMESSAS DE VALORES AO EXTERIOR – JANEIRO DE 2011 A DEZEMBRO DE 2012

O sujeito passivo assumiu o ônus do pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre as remessas efetuadas ao exterior em relação a estes tipos de contratos:

- Serviços técnicos profissionais;
- Publicidade e propaganda;
- Direitos autorais sobre programas de computador;
- Garantia de mão de obra;
- Serviços técnico jurídico, contábil e consultorias.

Porém, ao compor a base de cálculo da CIDE, não incluiu os respectivos valores do IRRF, cujo ônus do pagamento foi assumido pela própria FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA. Portanto, apurou bases de cálculo menores que as devidas.

Constatou-se também que, ao efetuar a conversão das importâncias remetidas em moeda estrangeira para determinar a base de cálculo da CIDE, não

observou o disposto nos artigos 3º das leis nº 9.816/1999 e nº 10.305/2001, que estabelecem que, para fins de determinação da base de cálculo dos tributos administrados pela Receita Federal, o valor em reais das transferências para o exterior será apurado com base na cotação de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da contratação da respectiva operação de câmbio ou, se maior, da operação de câmbio em si, conforme relatado nos itens I e II do presente Termo de Verificação Fiscal.

Da análise das planilhas denominadas “MEMORIA IR 0422 – 2011” e “MEMORIA IR 0422 – 2012” constantes do arquivo “Item 9 – planilha IRRF”, verificou-se que determinados valores remetidos ao exterior, em sua maioria a título de SERVIÇOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS, foram adicionados às bases de cálculo do IRRF, porém não foram incluídos na base de cálculo da CIDE apresentada na data de 28/04/2015, conforme relatado às folhas 7 deste Termo.

Por conseguinte, tais valores compuseram a base de cálculo da CIDE apurada de ofício.

Com isso, partindo da legislação e pareceres da Receita Federal do Brasil a fiscalização incluiu o IRRF na base de cálculo da contribuição, sem que houvesse, para tanto, qualquer discussão a respeito das provas, ou sua ausência pela recorrente.

Nesta ocasião ventilar falta de provas pela recorrente, quando o litígio circunda o direito, entendo que a decisão da DRJ além de modificar o critério jurídico do lançamento, viola os princípios do contraditório e da ampla defesa uma vez que, afasta a manifestação pela fiscalização sobre elementos de provas.

Apesar do acertado contraponto da recorrente, deixo de anular a decisão recorrida neste ponto uma vez que **dou provimento** ao pleito da recorrente para excluir da base de cálculo da contribuição as remessas atinentes as comissões contratuais, pelas mesmas razões expostas nos tópicos ‘a’ (que houve o reconhecimento do descumprimento do ônus probatório do fisco sobre os serviços diversos – outros administrativos) e ‘b’ (omissão pela fiscalização quanto ao exame pormenorizado dos fatos).

- Mérito recursal.

Do expediente recursal o pano de fundo versa unicamente sobre a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, como visto abaixo do excerto da peça:

III.1. - DA INDEVIDA INCLUSÃO DO IRRF NA BASE DE CÁLCULO DA CIDE

(...)

No presente caso, a despeito de a legislação aplicável minuciosamente elucidar os aspectos que compõem os critérios da regra-matriz de incidência tributária da CIDE, a Fiscalização objetivou alterá-los para fazer incluir na base de

cálculo da Contribuição os valores relativos ao IRRF pagos em decorrência das remessas ao exterior (cujo ônus foi suportado pela Recorrente), conduta essa erroneamente referendada pela DRJ.

Ambos entendimentos, conforme já abordado, se basearam na Solução de Divergência COSIT nº 17/2011, que ratificou o entendimento da Solução de Consulta Interna COSIT nº 9/2006. Nesse sentido, o que pretendeu a Receita Federal, portanto, é que a CIDE incidisse sobre os valores reajustados do pagamento feito ao exterior, por meio da regra de reajustamento da base de cálculo do IRRF prevista pelo artigo 725 do RIR/99 ("Gross up"), ao invés de se considerar os valores líquidos efetivamente remetidos.

Todavia, tal entendimento não se coaduna com o ordenamento jurídico vigente: primeiro, porque a Lei nº 10.168/2000 prevê expressamente a base de cálculo da CIDE como a remuneração destinada ao exterior; segundo, porque a regra de reajustamento de base de cálculo se aplica ao IRRF e não há qualquer previsão para tal reajuste na legislação da CIDE.

Conforme anteriormente mencionado, o § 3º do artigo 2º da Lei nº 10.865/2000 determina que a base de cálculo da CIDE deve ser o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido a título de remuneração a residente ou domiciliado no exterior. Complementarmente, o artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002 dispõe que tal valor é aquele previsto nos respectivos contratos.

Evidente, assim, que a base de cálculo da CIDE é, tão somente, o valor líquido remetido ao exterior e previsto contratualmente, conforme expressa disposição legal. Tal Contribuição incide apenas sobre a remuneração efetivamente percebida pelo beneficiário sediado no exterior.

Importante ressaltar que esse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já teve, recentemente, oportunidade de se debruçar sobre referida controvérsia, tendo corretamente se posicionado no sentido de que a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE/Remessas ao exterior não possui amparo legal. Confira-se: (...)

Diante do exposto, resta claro que a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE não deve prosperar, pois não encontra respaldo no ordenamento jurídico brasileiro, devendo ser afastada a aplicação da Solução de Divergência COSIT no 17/2011, posição essa já adotada por esse E. Conselho Administrativo, com a consequente reforma do Acórdão no 09-70.596 e cancelamento integral do auto de infração que originou este processo.

III.2. - VALORES TRIBUTADOS PELO IRRF E QUE NÃO CONFIGURAM FATO GERADOR DA CIDE

Como mencionado anteriormente, no Termo de Verificação Fiscal a Autoridade Fiscal defendeu que a Recorrente teria recolhido CIDE a menor, pois efetuou remessas ao exterior que foram tributadas pelo IRRF e não foram pela Contribuição em comento. Veja-se: (...)

Diante deste cenário, como dito em sede de preliminar, a própria Delegacia de Julgamento consignou no acórdão recorrido que a Autoridade Lançadora não se de incumbiu de seu Ônus probatório no que tange às remessas ao exterior objetos do lançamento, motivo pelo qual concluiu que a "prova de que essas remessas teriam que sofrer tributação da CIDE continuou sendo do FISCO" (fl. 16 do acórdão recorrido - g.n.).

Deste modo, não há como se manter a tributação sobre qualquer valor autuado. Isso porque, não caberia à Delegacia de Julgamento agir para "salvar" o lançamento, mas apenas exonerar integralmente os valores por falta da devida fundamentação na acusação fiscal, entendimento consignado inclusive no acórdão recorrido (vide fl. 18), conforme já devidamente demonstrado no tópico II. 2 deste Recurso.

(...)

Assim, reforça-se: não restam dúvidas de que a decisão recorrida deve ser parcialmente reformada por este E. CARF, com a consequente exoneração total do crédito tributário lançado, uma vez que nela mesmo se reconheceu, expressamente, ser dever do Fisco provar que as remessas ao exterior deveriam ter sido incluídas na base de cálculo da CIDE.

(...)

Ocorre que, no presente caso, o Sr. Agente Fiscal sequer analisou detalhadamente a natureza dos pagamentos que pretendia ver tributados e concluiu, por meio de um trabalho superficial e desconsiderando as informações/documentos disponibilizados pela Recorrente durante a Fiscalização, que as descrições dos serviços nas planilhas de apuração dos tributos seriam suficientes para subsumi-los à norma de incidência da CIDE.

Ainda, pretendeu fundamentar tal entendimento no sentido de que, dado que a Recorrente tributou as remessas pelo IRRF, deveria tê-las incluído na base de cálculo da Contribuição.

(...)

Deveras, apesar de o IRRF e a CIDE possuírem hipóteses de incidência similares à primeira vista, fato é que cada um desses tributos possui a sua própria regra-matriz de incidência tributária, com particularidades quanto ao critério material. Enquanto o IRRF tem como pressuposto "auferir renda", a CIDE exige que haja a remuneração pela cessão e licença de uso e de marcas, por exemplo.

Portanto, não se pode admitir que a incidência de um tributo pressuponha a incidência de outro ou que a aplicação de uma determinada alíquota de um tributo pressuponha a incidência de outro.

De fato, é necessário se avaliar em cada caso se os eventos ocorridos no mundo fenomênico são capazes de se adequar à previsão legal da hipótese de incidência do tributo específico, especialmente o critério material. Se sim, haverá

a subsunção do fato à norma. Caso contrário, não há que se falar em qualquer valor devido de tributo.

O pilar argumentativo da fiscalização é a confissão pela recorrente a respeito do recolhimento do IRRF à alíquota de 15% em relação aos serviços (i) técnico profissional; (ii) de publicidade e propaganda; (iii) para garantia de mão de obra; (iv) técnico jurídico, contábil e de consultoria. Também sobre direito autoral e demais serviços tributos pelo IRRF. Ou seja, o valor exigido corresponde a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE.

Sobre os referidos serviços se são ou não fatos geradores da CIDE a recorrente não esmiuçou.

Passo ao voto.

Indubitável a correlação entre o IRRF e a CIDE (Lei nº 10.168/00) construída pelo legislador sobre as remessas para residentes no exterior eis que, guardam o mesmo fato gerador se utilizada a premissa da fiscalização, sendo, pois, (i) o pagamento a título de royalties (art. 767); (ii) creditamento pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira (art. 766); (iii) sobre rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do País e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e da data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (art. 765); (iv) as importâncias pagas aos produtores, aos distribuidores ou aos intermediários no exterior, como rendimento decorrente da exploração de obras audiovisuais estrangeiras no território nacional ou por sua aquisição ou importação a preço fixo (art. 764); e, (v) as remessas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas (art. 760).

Figurando como hipótese de incidência da CIDE e do IRRF, à luz dos ensinados de Paulo de Barros Carvalho, respectivamente:

- Lei nº 10.168/00:

Antecedente da norma:

1. Critério material:

- a. Deter licença de uso ou adquirir conhecimento tecnológico (art. 2º, caput);
- b. Transferir tecnologia, mediante (art. 2º, caput c/c § 1º):
 - i. Exploração de patente;
 - ii. Uso de marcas;
 - iii. Fornecimento de tecnologia;

- iv. Prestação de assistência técnica;
 - c. Prestar serviços técnicos (Art. 2º, § 2º);
 - d. Prestar serviços de assistência administrativa e semelhantes (art. 2º, § 2º);
 - e. Pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter royalties, a qualquer título (art. 2º, § 2º);
- 2. Critério espacial:** todo o território nacional (obrigações que são firmadas e prestadas por residentes no exterior – art. 2º, §§ 1º e 2º);
- 3. Critério temporal:** momento do pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa (art. 2º, § 5º);

Consequente da norma:

1. Critério pessoal:

a. **Sujeito ativo:** União Federal;

b. Sujeito passivo:

- i. pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos firmados com residentes ou domiciliados no exterior;
- ii. signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia firmados com residentes ou domiciliados no exterior;
- iii. 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; e,
- iv. pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

2. Critério quantitativo:

- a. **Base de cálculo:** o valor mensal do pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa (art. 2º, § 5º);
- b. **Alíquota:** 10% (art. 2º, § 4º).

- Decreto nº 9.580/2018:

Antecedente da norma:

4. Critério material:

- a. Pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas (art. 760);
 - b. Pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter como rendimento decorrente da exploração de obras audiovisuais estrangeiras no território nacional ou por sua aquisição ou importação a preço fixo (art. 764);
 - c. Pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter a título de rendimentos sobre serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do País, independentemente da forma de pagamento e do local e da data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (art. 765);
 - d. Pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter em razão de aquisição ou remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira (art. 766);
 - e. Pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter royalties, a qualquer título (art. 767);
5. **Critério espacial:** todo o território nacional (obrigações que são firmadas com beneficiários residentes ou domiciliados no exterior);
6. **Critério temporal:** momento do pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa (art. 2º, § 5º);

Consequente da norma:

3. Critério pessoal:

- a. **Sujeito ativo:** União Federal;
- b. **Sujeito passivo:**
 - i. o remetente (§ 1º do art. 160 e do art. 767);
 - ii. o remetente que paga aos produtores, aos distribuidores ou aos intermediários no exterior (art. 764);
 - iii. prestador dos serviços no território nacional que remete a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior (art. 765);
 - iv. beneficiários do crédito, do emprego, da remessa, da entrega ou do pagamento pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de direitos relativos à transmissão, por meio de radiodifusão de sons e imagens e de serviço de comunicação

eletrônica de massa por assinatura, de obras audiovisuais ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira, poderão beneficiar-se de abatimento de setenta por cento do imposto sobre a renda devido, desde que invistam no desenvolvimento de projetos de produção de obras cinematográficas brasileira de longa-metragem de produção independente ou na coprodução de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de produção independente de curta, média e longas-metragens, documentários, telefilmes e minisséries (§ 1º do art. 766);

- v. pessoa jurídica responsável pela remessa das importâncias pagas, creditadas, empregadas, entregues ou remetidas aos contribuintes de que trata o caput terá preferência na utilização dos recursos decorrentes do benefício fiscal de que trata este artigo (§ 2º do art. 766);

4. Critério quantitativo:

- a. **Base de cálculo: o valor mensal do pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos;**
- b. **Alíquota: 15%.**

Não existe previsão legal para a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE ou vice-versa.

Correto afirmar também que o IRRF será devido sempre que houver pagamento creditamento, entrega, emprego ou remessa, por fonte situada no Brasil, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, devido à alíquota de 15%, exceto em casos específicos disciplinados no Regulamento do IR caminhando no mesmo sentido o posicionamento da fiscalização exarado por meio da Solução de Consulta Cosit nº 146/2019 e na IN RFB nº 1.455/2014.

Sem esmiuçar a legislação do Imposto sobre a Renda até porque não é o objeto da lide, temática afeta a 1ª Seção de Julgamento deste Tribunal Administrativo, reforço que o envio de rendimento, ganhos de capital e demais proventos para o exterior incorrerá no recolhimento do IRRF:

Art. 744. Os rendimentos, os ganhos de capital e os demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, ficam sujeitos à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica prevista neste Capítulo, inclusive nas seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100 ; Lei nº 3.470, de 1958, art. 77 ; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28):

[omissis]

§ 1º Os rendimentos de residentes ou domiciliados em países ou dependências classificados, observado o disposto no art. 254 , como de tributação favorecida, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda, à alíquota de vinte e cinco por cento, exceto quanto às hipóteses previstas nos incisos III, VI e VII do caput . (Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º) .

Art. 760. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100 ; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28).

Art. 763. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residente ou domiciliado no exterior, provenientes de rendimentos produzidos por bens imóveis situados no País (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100 ; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28)

Art. 764. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues aos produtores, aos distribuidores ou aos intermediários no exterior, como rendimento decorrente da exploração de obras audiovisuais estrangeiras no território nacional ou por sua aquisição ou importação a preço fixo (Decreto-Lei nº 1.089, de 1970, art. 13 ; Lei nº 9.249, de 1995, art. 28 ; Lei nº 3.470, de 1958, art. 77 ; e Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100).

Art. 765. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do País e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e da data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 6º ; Lei nº 9.249, de 1995, art. 28 ; Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º ; Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, art. 2º-A ; e Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 3º).

Art. 766. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira (Lei nº 9.430, de 1996, art. 72).

Art. 767. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou

remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título (Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 3º).

Além das hipóteses em que o IRRF estará sujeito a alíquota zero, estão dispensadas da retenção as seguintes remessas:

Art. 754. Não ficam sujeitas à retenção de que trata o art. 741 as seguintes remessas destinadas ao exterior (Lei nº 13.315, de 2016, art. 2º, caput, incisos I e II):

I - as importâncias para pagamento de apostilas decorrentes de curso por correspondência ministrado por estabelecimento de ensino com sede no exterior;

II - os valores, em moeda estrangeira, registrados no Banco Central do Brasil, como investimentos ou reinvestimentos, retornados ao seu país de origem;

III - as importâncias para pagamento de livros técnicos importados, de livre divulgação;

IV - para dependentes no exterior, desde que efetuadas em nome dos referidos dependentes, nos limites estabelecidos pelo Banco Central do Brasil, e que não se trate de rendimentos auferidos pelos favorecidos ou que estes não tenham perdido a condição de residentes ou domiciliados no País, quando se tratar de rendimentos próprios;

V - as remessas:

a) para fins educacionais, científicos ou culturais; e b) em pagamento de taxas:

1. escolares;

2. de inscrição em congressos, conclave, seminários ou assemelhados; e 3. de exames de proficiência; e VI - remessas por pessoas físicas, residentes e domiciliadas no País, para cobertura de despesas médico-hospitalares com tratamento de saúde, no exterior, do remetente ou de seus dependentes.

Dos pressupostos conclui-se que, independentemente da ocorrência ou não da CIDE, o IRRF será pago em todos os casos sendo, inclusive, condição para que a remessa seja efetivada, segundo o art. 774, *in verbis*:

Art. 774. As pessoas físicas e jurídicas que desejarem fazer transferência para o exterior a título de lucros, dividendos, juros e amortizações, royalties, assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes deverão submeter aos órgãos competentes do Banco Central do Brasil e da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda os contratos e os documentos que forem considerados necessários para justificar a remessa (Lei nº 4.131, de 1962, art. 9º, caput).

Parágrafo único. As remessas para o exterior dependem, sem prejuízo do disposto no art. 952, do registro da pessoa jurídica no Banco Central do Brasil e de prova do

pagamento do imposto sobre a renda devido, se for o caso (Lei nº 4.131, de 1962, art. 9º, § 1º).

Na trilha, manifesta-se a Autoridade Fiscal por meio da Solução de Consulta Cosit nº 146/2019 e na IN RFB nº 1.455/2014, abaixo transcrita:

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

A despeito da incidência da contribuição conclui-se que, o IRRF será sempre devido, sendo um equívoco estabelecer proposições contrárias; incluído na base de cálculo da CIDE o IRRF além inexistir previsão legal para o seu cômputo, haveria pagamento em duplicidade sobre mesmos fatos; e a confirmação do IRRF não configura confissão de dívida da CIDE, no meu sentir.

A despeito do meu posicionamento sobre a inclusão do IRRF na base de cálculo da contribuição, preciso me curvar ao entendimento perfilhado pelo Tribunal Administrativo quando da aprovação da Súmula CARF nº 158, em 03 de setembro de 2019:

Súmula CARF nº 158. 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.

O sumulado é cumprido obrigatoriamente por seus Conselheiros, a teor do § 4º, art. 123 e inciso II, §12, art. 114, ambos da Portaria MF nº 1.634/2023), sob pena de representação (art. 131 da Portaria MF nº 1.634/2023).

À vista disso, **mantenho a cobrança.**

Conclusão.

Por todo o exposto, dou **parcial provimento** ao recurso voluntário para afastar a rubrica “serviços diversos - comissões contratuais - outras, serviço, direitos autorais s/ programas de computador, indenizações e multas”, e a exigência em duplicidade em relação às invoices nº F1207283 e F1207282

É o voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Renan Gomes Rego, redator designado

Em que pese as muito bem lançadas razões de decidir da eminente Relatora, ouse a discordar quanto a sua posição acerca da nulidade integral do auto de infração.

O entendimento da Relatora foi no sentido de que houve a nulidade da exigência fiscal sob os fundamentos externados no tópico anterior *a) Que houve o reconhecimento do descumprimento do ônus probatório do fisco sobre os serviços diversos – outros administrativos.*

Primeiramente, cabe destacar que a autuação fiscal lançou a CIDE sobre as remessas ao exterior sobre os valores constantes na **tabela do anexo de folhas 29 a 43**, após verificar que tais remessas eram registradas no IRRF no código de receita nº 0473 e 0481, mas não ofertadas a incidência da CIDE em DCTF, para os anos de 2011 e 2012.

A Recorrente foi intimada a prestar esclarecimentos e entendeu que as remessas foram registradas indevidamente no IRRF, devendo terem sido declaradas no código de receita nº 0422, conforme alertado pela Fiscalização.

Solicitou assim a permissão do Fisco para retificar suas DCTFs. Senão vejamos:

A INTIMADA informa ainda que foram identificados pagamentos de IRRF realizados indevidamente com os códigos 0473 e 0481, quando seria devido o recolhimento com o código 0422, bem como divergências entre os valores recolhidos e informados nas DCTF's, e, ainda, pagamentos realizados a maior ou em duplicidade, divergências estas que se encontram detalhadas nas planilhas intituladas

Com base nas divergências apontadas, solicitamos autorização desta fiscalização para a retificação dos respectivos DARF's e DCTF's, a fim de se adequar os valores da apuração apresentada com as informações disponíveis no banco de dados da Receita Federal.

Houve o indeferimento da retificação, pois o entendimento foi de que:

o sujeito passivo poderia ter adotado as providências que julgava cabíveis em relação ao cumprimento de suas obrigações acessórias e aos recolhimentos efetuados quanto aos códigos de receita em questão (ou seja, para o IRRF), já que os tributos objetos da presente auditoria restringiram-se ao IPI e à CIDE. Assim, não caberia a Fiscalização pronunciar-se quanto aos valores apurados pelo contribuinte e que constam dos demonstrativos referentes aos códigos de receita 0422 e 0481. E, tampouco, autorizar a retificação dos DARFs em questão.

Pois bem! Para fins didáticos, podemos dividir as remessas do referido anexo de folhas 29 a 43 em três grupos.

O **primeiro grupo** é formado pelos serviços de i) Serviços técnicos profissionais; ii) Publicidade e propaganda; iii) Direitos autorais sem programas de computador; iv) Garantia de mão de obra; v) Serviços técnico jurídico, contábil e consultorias.

Quanto ao mérito de tais remessas, a Recorrente já fazia o recolhimento da CIDE, contudo sem a inclusão o IRRF na base de cálculo da contribuição, conforme TVF:

IV.1 - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE/REMESSAS DE VALORES AO EXTERIOR – JANEIRO DE 2011 A DEZEMBRO DE 2012

O sujeito passivo assumiu o ônus do pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre as remessas efetuadas ao exterior em relação a estes tipos de contratos:

- Serviços técnicos profissionais;*
- Publicidade e propaganda;*
- Direitos autorais sobre programas de computador;*
- Garantia de mão de obra;*
- Serviços técnico jurídico, contábil e consultorias.*

*Porém, **ao compor a base de cálculo da CIDE, não incluiu os respectivos valores do IRRF**, cujo ônus do pagamento foi assumido pela própria FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA. **Portanto, apurou bases de cálculo menores que as devidas.***

Assim, reconhece o procedimento fiscalizatório e não faz impugnação para o tópico. Manteve-se a autuação.

O **segundo grupo** é subdividido em três: i) *Serviços Diversos – Outros administrativos;* ii) *Pequenos Compromissos e* iii) *Comissão de Fiança.*

No tocante a esse grupo dois, existiu impugnação da Recorrente em Manifestação de Inconformidade, no tópico II.3 – *Valores tributados pelo IRRF e que não configuram fato gerador da CIDE.*

Nessa perspectiva, ocorreu a análise pelo julgador *a quo*, no tópico do voto: **3º PONTO - SERVIÇOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS.** O entendimento da autoridade julgadora foi de que a contribuinte em nenhum momento foi intimada para justificar a não inclusão na base de cálculo da CIDE das remessas ao exterior tributadas no IRRF, registradas, em geral, sob o título SERVIÇOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS. De modo que, o ônus da prova de que essas remessas teriam que sofrer tributação da CIDE continuou sendo do FISCO.

Informa que o documento 3 mencionado pela defesa não foi juntado ao processo com a impugnação, portanto não existiu como prova.

Ainda assim, mesmo sem as provas do documento 03, parece que a autoridade julgadora avançou na análise da planilha elaborada pela autoridade fiscal e concluiu que ela teria que se aprofundar sobre essas remessas para concluir pela incidência da CIDE. E explicou que *como não o fez, seria necessário analisar os documentos referentes às transações em comento para caracterizar ou não a incidência da CIDE, que demandaria em inovação na motivação utilizada pelo autuante, não havendo mais prazo para tais verificações em razão do prazo decadencial.*

Nessa perspectiva, o julgador *a quo* decidiu por afastar a incidência de todo o grupo dois: SERVIÇOS DIVERSOS - OUTROS ADMINISTRATIVOS, PEQUENOS COMPROMISSOS e COMISSÃO DE FIANÇA.

Portanto, discordo da conclusão da i. Relatora Dra. Sabrina Coutinho Barbosa em *cancelar a cobrança da CIDE sobre os serviços tributados a alíquota reajustada de 33,33% (25%) concernentes aos contratos de pequenos compromissos, de comissão de fiança e de serviços administrativos (outros)*, pois essas remessas **já foram canceladas pela autoridade julgadora *a quo* diante da fragilidade da autuação fiscal.**

Já em relação ao **terceiro grupo**, ele é residual e trata-se de i) *Aquisição de Software Standard* e ii) *Serviços Diversos – Comissões Contratuais – Outras*, que foram tributados a alíquota de 17,65% pelo IRRF.

Em respeito ao mérito da incidência da CIDE, esse grupo não foi objeto específico de impugnação no recurso inaugural. Na verdade, a própria recorrente indicou que sobre tais remessas incidiria a CIDE, mas deveria apenas haver um reajuste da base de cálculo. Podemos observar isso na própria peça recursal:

Referido dispositivo do RIR/99 contém regra de reajustamento de base de cálculo **exclusivamente para cálculo do Imposto de Renda** devido quando a fonte pagadora assume o ônus do imposto devido pelo beneficiário. Em outras palavras, nos casos em que a fonte pagadora situada no Brasil assumir o ônus financeiro do IRRF, **deverá ser promovido ajuste na base de cálculo do imposto, de modo que o valor a ser remetido ao exterior corresponda à remuneração pretendida pelo beneficiário localizado no exterior.**

Tal sistemática pode ser exemplificada pelo seguinte cálculo:

Valor da Operação	Base de Cálculo Ajustada (art. 725 do RIR)	IRRF - Alíquota 15%	Valor líquido da remessa ao exterior	CIDE sobre o valor da operação - alíquota 10%	CIDE sobre BC ajustada - alíquota 10%
100,00	117,65	17,65	100,00	10,00	11,76

Ocorre que, ao contrário da legislação do IRRF, a legislação da CIDE não prevê esse reajustamento. Logo, **se a legislação da CIDE não estabelece como base de cálculo o mesmo valor previsto na legislação do IRRF devido em função da remessa dos valores ao exterior, não há como se justificar a incidência da Contribuição nesta extensão**, por observância ao princípio da estrita legalidade que rege toda e qualquer matéria tributária.

Esse reajuste da base de cálculo do grupo três foi deferido pela DRJ.

Mesmo sem impugnação, ainda assim, a autoridade julgadora foi além para promover a exclusão do item *Aquisição de Software Standard*, pois entendeu que não há dúvidas sobre a não incidência da CIDE.

Com isso, em relação aos SERVIÇOS DIVERSOS - COMISSÕES CONTRATUAIS – OUTRAS, as conclusões da DRJ foram no sentido da concordância da incidência da CIDE por parte da Recorrente, como também pela falta de defesa:

Já no tocante as remessas tributadas na fonte à alíquota de 15% (alíquota reajustada de 17,65%) a contribuinte, ao aplicar referida alíquota, indicou que sobre essas a CIDE incidiria. Então, resta analisar os argumentos constantes de sua defesa sobre não incidência da contribuição.

Portanto, as comissões não sujeitas à CIDE são aquelas destinadas a representantes comerciais, em que não haja vínculo de dependência entre as partes contratantes, revestidas de caráter habitual (não eventual), condições essas que, de acordo com os elementos juntados ao processo, não estão comprovadas. Some-se a isso que a própria contribuinte aplicou para essas remessas à alíquota de 15% do IRRF.

As outras remessas indicadas na planilha tributadas no IRRF à alíquota reajustada de 17,65% (alíquota de 15%) são inerentes à incidência da CIDE e não foram rechaçadas pela defesa.

Em função das disposições acima, nesse tópico serão mantidas na base de cálculo da CIDE somente as remessas tributadas no IRRF à alíquota reajustada de 17,65% (alíquota de 15%), exceto aquela discriminada como AQUISIÇÃO DE SOFTWARE STANDARDS.

No entanto, o Colegiado, por unanimidade de votos, também concorda com i. Relatora ao defender uma necessidade maior sobre elementos de provas que nutrem a autuação fiscal no tocante ii) Serviços Diversos – Comissões Contratuais – Outras, além de outras rubricas como direitos autorais s/ programas de computador, indenizações e multas, por isso que a conclusão foi de afastar o lançamento sobre esses valores.

Ainda na sessão de julgamento, decidimos por impedir a autuação sobre duas remessas (invoices nº F1207283 e F1207282), já que se referem ao mesmo o serviço, o que ocorreu em duplicidade. Tal valor pago em duplicidade foi inclusive devolvido à Impugnante, o que ressalta o equívoco na tributação cometido pela autoridade fiscal.

Nada obstante as conclusões ditadas pela DRJ e pelo CARF sobre os valores do grupo dois e três, com afastamento do lançamento fiscal, a autuação fiscal permanece firme (sem qualquer possibilidade de nulidade) quanto ao grupo um (formado pelos serviços de i) Serviços técnicos profissionais; ii) Publicidade e propaganda; iii) Direitos autorais sem programas de computador; iv) Garantia de mão de obra; v) Serviços técnico jurídico, contábil e consultorias), que, como exposto acima, a Recorrente já fazia o recolhimento da CIDE, contudo sem a inclusão o IRRF na base de cálculo da contribuição, tema também pacificado na súmula CARF nº 158.

Por fim, sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade do auto de infração.

Diante do exposto, voto por rejeitar a nulidade do auto de Infração.

É como voto.

ACÓRDÃO 3101-003.953 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13603.720184/2016-56

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego

DOCUMENTO VALIDADO