



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

Processo nº 13850.000025/2007-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.537 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de março de 2014
Matéria Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE
Recorrente EMBRAER EMPRESA BRASILEIRA AERONÁUTICA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2002

MUDANÇA DE ENTENDIMENTO ACERCA DE INTERPRETAÇÃO TRIBUTÁRIA - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO - ART. 146 DO CTN - APLICAÇÃO SOMENTE A FATOS GERADORES POSTERIORES À SUA INTRODUÇÃO

Nos termos do artigo 146 do CTN, a modificação introduzida, de ofício, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

CIDE SOBRE ROYALTIES - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - ILEGALIDADE,

Não incide a CIDE sobre o valor reajustado do pagamento feito pelo contribuinte ao exterior, por meio da utilização da regra de reajustamento prevista no art. 725 do RIR/99, mas somente sobre o valor dos pagamentos feitos ao exterior, nos termos do art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/00, com a redação da Lei nº 10.332/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: Por maioria, deu-se provimento ao recurso para considerar nulo, por vício material, o lançamento. Vencidos os Conselheiros Júlio Ramos e Fenelon Moscoso. Fez sustentação oral pela recorrente dr. Tácio Lacerda Gama OAB/SP 219045.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS- Presidente.

(assinado digitalmente)

FERNANDO MARQUES CLETO DUARTE - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Alves Ramos (Presidente), Robson Jose Bayerl (Substituto), Jean Cleuter Simoes Mendonca, Fernando Marques Cleto Duarte, Fenelon Moscoso De Almeida (Suplente), Angela Sartori.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela EMPRESA BRASILEIRA DE AERONAUTICA - EMBRAER, em face de acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas - SP, que julgou improcedente parte da impugnação, mantendo em parte o crédito tributário lançado.

De acordo com a peça introdutória, trata-se de Auto de Infração relativo à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE (Remessas ao Exterior), lavrado em 28/03/2007 e cientificado ao contribuinte em 29/03/2007, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 4.237.640,29, com os acréscimos legais cabíveis até a data da lavratura, em virtude da falta/insuficiência de recolhimento da contribuição em períodos de 31/01/2002 a 31/08/2002 (fls. 7382).

Em procedimento fiscal a autoridade tributária verificou que em relação às operações efetuadas entre os meses de janeiro a agosto de 2002, o interessado “não incluiu nas bases de cálculo das CIDE devidas, os valores relativos ao IRRF sobre remessas ao exterior, confirmado esse fato, inclusive por meio das DCTF retificadoras entregues;”.

O acórdão vergastado restou ementado nos termos que ora transcrevo abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Anocalendarário: 2002

PRELIMINAR. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. DESCABIMENTO.

Ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, pretende depois alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.

Aplicase o art. 146 do Código Tributário Nacional apenas aos casos em que o novo lançamento se fizer para alterar elementos que a lei deixa à escolha da autoridade administrativa.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, tendo havido apuração e pagamento antecipado do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa e ausente imputação de má-fé, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue no prazo de 5 (cinco) anos a contar da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, impondo-se o cancelamento da exigência formalizada a destempo.

Nas circunstâncias em que fique caracterizada a ausência de pagamento antecipado, o prazo decadencial rege-se pela norma contida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional CTN.

CIDEREMESSAS. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. ÔNUS ASSUMIDO PELA FONTE PAGADORA.

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CideRemessas),

instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, nas hipóteses em que esta seja devida, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto.

SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA e SEMELHANTES

A partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE passou a ser devida pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no exterior, não havendo, nestes casos, para a caracterização da hipótese de incidência da contribuição, qualquer vinculação com transferência de tecnologia.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte” (ff. 184/185)

Buscando reverter a decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário (ff. 220 a 245), aduzindo em síntese:

a) preliminar de nulidade, por violação ao Art. 146 do CTN: impossibilidade de mudança do critério jurídico em relação ao mesmo fato gerador;

- b) que o inadimplemento da CIDE ora exigida decorreu de equívoco da ora recorrente que pagou IRRF no percentual de 25% sobre as remessas ao exterior, quando o correto seria o recolhimento de 15% a este título e de 10% a título de contribuição;
- c) preliminar de nulidade, por violação ao Art. 149 do CTN: impossibilidade de lançamento complementar com base em erro de direito;
- d) diversamente do que alega a autoridade recorrida, mesmo que se entenda que houve erro de direito no presente caso, a lei não permite que seja ele sanado mediante lavratura de Auto de Infração Complementar;
- e) decadência dos fatos ocorridos entre 1º a 29 de março de 2002;
- f) ilegalidade do reajustamento da base de cálculo da CIDE- Royalties, divergência de natureza e regime jurídico entre IRRF e CIDE;
- g) necessidade de expressa previsão legal para reajustamento da base de cálculo e a violação do Art. 108, § 1º, do CTN;
- h) ilegalidade da exigência de CIDE-Royalties nas hipóteses em que não há efetiva transferência de tecnologia;
- i) não incidência da CIDE-Royalties sobre: (i) remessa destinada à remuneração da aquisição de software onde não há cessão do código de fonte – regra interpretativa da Lei nº 11.452/07; (ii) pagamento de escola dos filhos dos funcionários lotados em Beijing; (iii) cursos de funcionários no exterior; (iv) assinaturas de jornais e revistas; (v) serviços de decoração de unidades no exterior (vi) e certificação do túnel de vento.

Sem contrarrazões, os autos foram encaminhados à apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte

DA ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e presentes se encontram os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele eu conheço.

DA VIOLAÇÃO AO ART. 146 DO CTN

Ora, para analisar a arguição de nulidade feita pelo contribuinte, necessário se faz a conceituação de interpretar. Interpretar significa captar o verdadeiro alcance e conteúdo da lei, por meio de regras próprias. Significa sistematizar os princípios destinados à atuação da lei visando a assegurar a todos os seus fins sociais, econômicos e jurídicos. Interpretar é função da doutrina e dos tribunais, estes em caráter de decisão definitiva.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/08/2014 por FERNANDO MARQUES CLETO DUARTE, Assinado digitalmente em 05/08/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 05/08/2014 por FERNANDO MARQUES CLETO DUARTE

Impresso em 12/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É comum o fisco alterar o seu entendimento acerca de determinado dispositivo legal implicando encargo maior ou menor para o contribuinte. Quando a mudança de posicionamento do fisco favorece o contribuinte não temos dúvida de que o novo critério interpretativo poder ser aplicado retroativamente em razão do princípio da retroatividade benéfica (art. 5º, XL da CF).

É diferente quando se tratar de retroação que agrava o encargo tributário do contribuinte, hipótese em que não poderá retroagir o critério interpretativo, quer em razão do já citado princípio da retroatividade benéfica que veda a retroação quando maléfica, quer em função da vinculação da administração a seus próprios atos.

De fato, o fisco limita-se a aplicar a lei ao caso concreto. Logo, se a lei não pode retroagir, salvo se for a nova lei mais benigna, parece evidente que o critério jurídico de interpretação dessa lei, também, não possa retroagir a menos que se trate de um novo critério mais favorável ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria.

Na prática, é comum o fisco promover o desenquadramento do regime do SIMPLES, ou do regime de tributação fixa do ISS, com efeito retroativo alegando novo entendimento formado à luz da jurisprudência administrativa ou judicial.

Essa prática é ilegal e contraria o princípio da boa-fé do contribuinte, de um lado. E de outro lado, representa insubmissão da administração a seus próprios atos, o que é inadmissível por implicar violação do princípio da segurança jurídica.

O novo critério interpretativo só pode ser aplicado para o futuro, jamais para o passado. Regulando o assunto dispõe o art. 146 do CTN:

“Art. 146- A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

Resta claro do texto supra transcrito que a alteração do critério jurídico de interpretação só pode ser aplicada em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente a essa alteração.

A norma objeto de exame demonstra, também, ao contrário do sustentado por alguns estudiosos que, tanto as atividades administrativas, quanto as atividades jurisdicionais podem implicar mudanças de critérios interpretativos à luz de novos estudos, até mesmo para corrigir os procedimentos ou entendimentos errôneos do passado, na aplicação da lei.

Na prática, a norma do art. 146 do CTN está a afirmar que a fiscalização de determinado contribuinte sob a égide de um critério interpretativo então vigente não possibilita ao fisco fiscalizar o mesmo período já fiscalizado a pretexto de que houve alteração no critério jurídico de interpretação que torna possível a lavratura do auto de infração.

No caso em apreço, a recorrente pautava sua conduta na a Solução de Consulta nº 99 emitida pela DISIT da 6ª Região Fiscal em 31 de maio de 2001, que traz em sua ementa o seguinte:

“A partir de primeiro de janeiro de 2001, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por pessoa jurídica sediada no País a residentes ou domiciliados no exterior, em pagamento de serviços prestados, com ou sem transferência de tecnologia, estão sujeitos ao pagamento da CIDE, à alíquota de 10% (dez por cento).

Mencionada contribuição é encargo da pessoa jurídica remetente e incide sobre a base de cálculo sem reajustamento.”

Todavia, posteriormente, a Receita Federal se posicionou de maneira diferente através da Solução de Consulta Interna COSIT nº 09/2006, conforme segue:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico CIDE

Base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000 (Cide-Remessas).

CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. ÔNUS ASSUMIDO PELA FONTE PAGADORA.

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide-Remessas), instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, nas hipóteses em que esta seja devida, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto.

Sendo a Solução de Consulta Interna COSIT nº 09/2006 a base da fundamentação do auto de infração do presente processo, conclui assim, que houve modificação de critérios jurídicos por parte da Receita Federal em relação ao contribuinte, violando o art. 146 do CTN.

Este Conselho, em caso análogo, já decidiu que a mudança de interpretação acerca de incidência tributária não pode ter efeitos retroativos, conforme se observa do Acórdão 3202-00.023, de relatoria do Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda.

MUDANÇA DE INTERPRETAÇÃO ACERCA DE NOTA COMPLEMENTAR DA TIPI - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO - ART. 146 DO CTN - APLICAÇÃO SOMENTE A FATOS GERADORES POSTERIORES À SUA INTRODUÇÃO

Nos termos do artigo 146 do CTN, a modificação introduzida, de ofício, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/08/2014 por FERNANDO MARQUES CLETO DUARTE, Assinado digitalmente em 05/08/2014 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 05/08/2014 por FERNANDO MARQUES CLETO DUARTE

Impresso em 12/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Destarte, entendo que razão assiste á recorrente, devendo o acórdão a quo ser anulado por violação ao art. 146 do CTN.

DA IMPOSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO COMPLEMENTAR POR ERRO DE DIREITO

Caso ultrapassada a primeira preliminar, entendo que a nulidade também se opera se analisarmos que o lançamento complementar foi efetuado com base em erro de direito, em verdadeiro afronte ao artigo 149 do CTN.

Ora, definitivamente constituído o lançamento, somente pode ser alterado nas hipóteses do art. 145 do CTN:

“Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.”

Assim, a iniciativa de ofício da autoridade administrativa esta sujeito ao quanto disposto no art. 149 do CTN:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX – quando se comprove que no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

Assim, observa-se que se a autoridade administrativa incorrer em erro de direito por ocasião do lançamento, procedendo ao enquadramento errôneo no lançamento, incorrendo em equívoco na valoração jurídica dos fatos, o lançamento não poderá ser modificado. Esse erro de direito só poderá ser sanado na ocorrência do próximo fato gerador, por força do disposto no art. 146 do CTN:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Mudança de critério interpretativo, na verdade, tem o mesmo efeito de modificação legislativa e, portanto, só pode ser aplicada para situações futuras, salvo nos casos de retroação benéfica.

Verifica-se que o Código Tributário Nacional em perfeita harmonia com o disposto no seu art. 146 não permite a revisão do lançamento de ofício fundado em erro de direito, ou seja, em erro decorrente de um fato de seu pleno conhecimento ao qual só passou a atribuir relevância jurídica em momento posterior ao lançamento efetivado. O que enseja a revisão é apenas a desconsideração jurídica do fato que não era do conhecimento da autoridade administrativa tributária, geralmente, por omissão do contribuinte.

Assim, razão assiste a contribuinte neste ponto.

DA CIDE REMESSA

A questão meritória do recurso interposto refere-se à possibilidade de se fazer incidir a CIDE sobre o valor reajustado do pagamento feito pelo contribuinte ao exterior, por meio da utilização da regra de reajustamento prevista no art. 725 do RIR199, ao invés de se considerar o valor líquido dos pagamentos feitos ao exterior, nos termos do art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/00, com a redação da Lei nº 10.332/2001.

O art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/00, com a redação atribuída pela Lei nº 10.332/2001 determina que a CIDE terá como base de cálculo os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior como remuneração das obrigações.

O texto legal referido é bastante claro e prevê o seguinte:

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

(...)

§3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no R" deste artigo.

No caso da ora recorrente, a base de cálculo utilizada pela fiscalização, além de incluir os valores referidos naquele dispositivo legal, acabou por incluir também o montante de IRRF, o qual, por óbvio, não se insere no conceito de "os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações" sujeitas ao IRRF.

O IRRF suportado pelo contribuinte na remessa de valores ao exterior não se coaduna com o conceito de valores pagos a residente ou domiciliado no exterior, justamente por se tratar de valor destinado ao Erário e não deixa em momento algum o território nacional.

Desta maneira, ao contrário do se afirmou no acórdão recorrido, a incidência da CIDE sobre o IRRF pago pela Recorrente não é decorrência lógica da aplicação da legislação, mas seria uma indevida ampliação de seu campo de incidência.

Tampouco é possível admitir a aplicação do art. 725 do RIR199, para que se mantenha a tributação sobre o IRRF, pois o referido dispositivo contém regra de reajustamento de base de cálculo exclusivamente para fins do cálculo do Imposto de Renda devido, nos casos em que a fonte pagadora assume o ônus do imposto devido pelo beneficiário do tributo.

Este não é o caso. Inclusive por não existir previsão legal neste sentido.

Assim, tem-se que no presente caso a fiscalização não poderia ter incluído o valor do IRRF recolhido pela ora recorrente, na apuração do montante devido a título de CIDE, devendo, para este fim, ser considerado apenas o valor líquido pago aos beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer o recurso do contribuinte, e no mérito dar-lhe provimento pelos motivos supra alinhavados.

Fernando Marques Cleto Duarte - Relator

CÓPIA