



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

Processo nº 15504.726158/2013-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-003.152 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria CIDE
Recorrente ALMAVIVA DO BRASIL TELEMARKETING E INFORMÁTICA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2010

CIDE. REEMBOLSO DE DESPESAS. OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE FINS ECONÔMICOS E DE LUCRO. INOCORRÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. VERDADE MATERIAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 378/2017.

Na hipótese dos autos ocorreu mero reembolso de despesas e não remuneração por prestação de serviços, o que faz com que não incida a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE. Pela Solução de Consulta COSIT 378/2017 é possível perfilar o entendimento de que quando a remuneração por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a sócio-administrador ou profissional expatriado residente no País, com pagamento no exterior realizado por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial domiciliada no exterior, as remessas ao exterior a título de reembolso não deverão ser tributadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcelo Giovani Vieira.

Winderley Morais Pereira - Presidente.

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

"Em decorrência da ação fiscal, foi lavrado auto de infração para exigir da interessada a CIDE – Remessas ao exterior, sobre fatos geradores que ocorreram no ano de 2005, no valor de R\$ 103.534,07 acrescido de juros de mora e multa de ofício de 75%.

DA AUTUAÇÃO

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl. 2 a 6 e Termo de Verificação fiscal (fl. 7 a 16), foram feitos lançamentos fiscais relativos à falta/Insuficiência de pagamentos de IRRF, sendo apurados os fatos descritos a seguir.

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE CIDE - REMESSA DE VALORES PARA O EXTERIOR

O contribuinte foi intimado a apresentar contratos que impliquem transferência de tecnologia, assistência técnica e assemelhados com residentes ou domiciliados no exterior, além de livros e DARF.

O contribuinte informou que em relação ao período requerido não havia contratos que implicassem a transferência de tecnologia e/ou prestação de serviços, assistência técnica e assemelhados, com residentes ou domiciliados no exterior, não havia importâncias pagas, creditadas, entregues ou remetidas a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos contratos relativos a fornecimento de tecnologia, prestação de serviços, serviços de assistência técnica, serviço técnico especializado e de assistência administrativa ou semelhante, não havia processos judiciais movidos em que estivessem sendo discutidos os tributos fiscalizados e que não houve incidência de PIS e COFINS (Importação).

Em 28/03/2013 o contribuinte foi questionado sobre o recolhimento de IRRF, através do DARF (cód. 0422), tendo em vista que se tratava de retenção na fonte de pagamento de royalties e/ou remuneração a título de assistência técnica a beneficiários sediados no exterior.

Em 01/04/2013, o senhor Nivaldo Lima, Gerente de Contabilidade e Fiscal da empresa encaminhou um e-mail informando que: "o recolhimento de IRRF relacionado à remessa ao exterior identificada foi indevido, tendo sido considerado como indébito e, inclusive, já compensado com outros tributos através de PER/DCOMP. Não houve

recolhimento de CIDE, PIS e COFINS, tendo em vista que não foi configurado o fato gerador dos referidos tributos". O contribuinte foi intimado a apresentar os seguintes documentos: número do PER/DCOMP utilizado para a compensação do valor pago, através do Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, em 14/07/2010, com Código de Receita 0422, Documentos de caixa que respaldam todos os lançamentos contábeis escriturados na conta 1872 -"Imposto de Renda Expatriados a Pagar".

O contribuinte informou que o número do PER/DCOMP utilizado para compensação do valor pago através do DARF, em 14/07/2010, com código de receita. 0422 é 25381.91084.120811.1.3.04-6374.

Com relação aos lançamentos contábeis escriturados na conta 1872 -Imposto de Renda Expatriados a Pagar", informou que: "Em consonância com os esclarecimentos solicitados sobre os lançamentos contábeis escriturados na conta IR EXPATRIADOS A PAGAR temos a informar que tal conta era utilizada inicialmente para registrar os valores a pagar de impostos, supostamente incidentes sobre a remessa de reembolsos de gastos, em moeda estrangeira à Almagora italiana. Tais reembolsos seriam realizados em decorrência do pagamento, feito na Itália, dos salários e encargos sociais dos funcionários da empresa estrangeira que se encontravam trabalhando em sua controlada brasileira por decorrência de seu contrato de trabalho temporário. A Almagora do Brasil, por mal interpretar a operação realizada à época, optou por provisionar tais valores em sua contabilidade.

Afirmou que após estudar a operação praticada e confrontá-los com o posicionamento atual da Receita Federal do Brasil, a Almagora procedeu ao estorno dos valores provisionados, pois inexistia qualquer variável que pudesse ensejar o pagamento de impostos. Alegou que o reembolso do custo não contém qualquer margem de lucro, os funcionários objeto dos pagamentos realizados no Brasil eram vinculados aos quadros da empresa Italiana do mesmo Grupo Econômico, tais serviços eram prestados em caráter "intuitu personae" e com prazo de validade tipificado em contrato de trabalho. É de ressaltar que, a par do ordenamento brasileiro contemplar (e possibilitar), a operação tal como fora delimitada, também o Direito Italiano possui um instituto que regem as relações de trabalho denominado "Distacep" cujas características principais foram todas mencionadas acima e solenemente atendidas pelas empresas envolvidas. Além de inexistir prejuízo ao Erário existe ainda um outro motivo que explica é norteia a operação, sob a ótica da empresa cedente italiana que é o de possibilitar o desenvolvimento de serviços por parte de seu quadro de funcionários para o desenvolvimento da empresa cessionária no Brasil. O rateio de despesas efetuado entre as empresas Almagora (BR) e Almagora (IT) está em linha com o que estabelece o instituto Italiano e de acordo com o contrato de trabalho dos funcionários estrangeiros.

O contribuinte foi intimado a apresentar os seguintes documentos: documentação probatória referente à remessa de reembolso que resultou na retenção do imposto de renda na fonte no valor de R\$ 477.683,20, pago através de DARF em 14/07/2010, cód. de receita 0422: cópia do contrato de trabalho dos funcionários registrados na controladora italiana, que prestam serviços temporariamente na controlada brasileira, cujo reembolso dos salários pagos na Itália, referente aos serviços prestados na controlada brasileira, ensejaram o pagamento via DARF.

O contribuinte informou que: "Os contratos de trabalho foram formalizados com a empresa Atesia - Telemarketing, comunicação, telefônica e pesquisas de mercado SpA, controlada pela Al maviva Contact, que posteriormente incorporada pela Al maviva Contact SpA, conforme Ato de fusão por incorporação da Sociedade. Reitera que não se trata de prestação de serviço e sim de reembolso dos salários e encargos pagos na Itália a funcionários da Controladora que estavam trabalhando na Controlada Brasileira - Al maviva do Brasil Telemarketing e Informática Ltda e que sobre o reembolso não incide qualquer modalidade lucro, juros, Mark up, ou semelhante, como pode ser visto no acordo para reembolso de custos e despesas, assinado entre as partes".

O contribuinte foi intimado a apresentar documentos que respaldam os lançamentos contábeis realizados nas contas: 2241 "Al maviva Contact S.p.A" e 4108 "Salários e Ordenados Expatriados", - Recibos e/ou comprovantes de pagamentos realizados em favor dos senhores Giulio Salomone, Marco Benini, Filippo Sandei e Bilancioni Gianluca.

O contribuinte apresentou os seguintes documentos: Faturas e Planilha que respaldam os lançamentos contábeis nas contas 2141 - Al maviva Contact S.p. A - Expatriados e 4108 - Salários e Ordenados Expatriados, Cópia dos recibos de pagamentos realizados aos senhores Giulio Salomone, Marco Benini e Felippo Sandei. Informou que as faturas foram emitidas em Euro e convertidas em Real, conforme cotação da moeda informada na planilha, e que no mês de fevereiro de 2010 o registro contábil da despesa não se baseou em fatura emitida e sim em informação recebida da Itália, anexando documento para registro da despesa. Informou que os lançamentos registrados na conta 2141 têm contrapartida na conta 4108, e que os demais lançamentos existentes nessa última conta, referentes a IR indevidamente calculado e lançado, referem-se à interpretação errada da legislação. Por fim, informou que não foram realizados pagamentos a Gianluca Bilancioni porque o mesmo já não trabalhava na Al maviva do Brasil no período solicitado.

De acordo com a 18ª Alteração Contratual, constitui o objeto social da empresa: a prestação de serviços de telemarketing, tele-atendimento ativo e receptivo, interno e externo, incluindo o gerenciamento e desenvolvimento de projetos de tele-atendimento próprio e de terceiros, prestação de serviços técnicos de informática, desenvolvimento e licenciamento de uso de programas e sistemas de computador, próprios ou de terceiros, bem como o Desenvolvimento e difusão de home

pages"; prestação de serviços e atividades relativas à Correspondente Bancário e afins.

Da análise da DIPJ, ano calendário 2010, verifica-se na Ficha 01 - Dados iniciais, que o contribuinte informou que houve pagamento ou remessa a título de serviço, juros e dividendos a beneficiários do Brasil e do exterior. Na escrituração contábil há lançamentos referentes a pagamentos de salários expatriados, os quais foram contabilizados nas contas 2241 - Alaviva Contact S.p. A- Expatriados e 4108 - Salários e Ordenados Expatriados. Sendo a conta 2241 uma conta patrimonial, onde os salários eram provisionados, e a conta 4108 uma conta de despesa, onde os salários eram lançados em contra-partida aos valores provisionados.

Conforme esclarecimentos do contribuinte tais despesas se referem a reembolso dos salários e encargos pagos na Itália a funcionários da controladora que estavam trabalhando na controlada brasileira - Alaviva. Do Brasil Telemarketing e Informática Ltda. Corroboram com as alegações da empresa o Acordo para o Reembolso de Custos e Despesas, firmado entre as empresas Alaviva S.p.A., sediada em Roma - Itália, e Alaviva do Brasil Telemarketing e Informática Ltda, sediada em Belo Horizonte, e também os Contratos de Trabalho temporário dos funcionários da controladora italiana que prestaram serviços na controlada brasileira.

A controladora italiana alega que um dos motivos que ensejaram a transferência laboral temporária, pactuada entre as partes, foi de possibilitar o necessário desenvolvimento de serviços por parte de seu quadro de funcionários para o desenvolvimento da empresa Cessionária no Brasil, e complementa que "o rateio de despesas efetuado entre as empresas Alaviva (BR) e Alaviva (IT) está em linha com o que estabelece o instituto Italiano e de acordo com o contrato de trabalho dos funcionários estrangeiros". Não obstante os serviços prestados na cessionária brasileira, pelos funcionários da cedente italiana, estarem em consonância com o acordo celebrado entre as partes e com o ordenamento jurídico italiano, ressaltamos que convenções particulares e o instituto estrangeiro não têm o condão de afastar as disposições legais estatuídas no ordenamento pátrio. Assim, contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, a partir de 1º de janeiro de 2002, são regulados pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, alterada pela Lei 10.332, de 19 de dezembro de 2001.. Assim, as pessoas jurídicas signatárias de tais contratos estarão sujeitas à incidência dos seguintes tributos: CIDE-REMESSAS, IRRF, PIS E COFINS Importação.

A Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, instituiu, em seu artigo 2º, a CIDE 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. A Lei nº 10.332, 19/12/2001, conferiu nova redação ao §2º do art. 2º, do referido diploma legal, no seguinte teor:

"A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, a serem prestados por residentes ou, domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior". As alterações introduzidas pela Lei nº 10.332/2001, no parágrafo 2º do artigo 2º da Lei 10.168/2000, estabelecendo que a partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE seria devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tivessem por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa (além daqueles de assistência técnica, já previstos na Lei 10.168/2000), assim como sobre os royalties devidos a qualquer título - a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, significaram um alargamento do campo de incidência da contribuição, pois tais rubricas, por sua natureza, não estão associadas à transferência de tecnologia.

A Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, instituiu o PIS e a COFINS incidentes na importação de produtos estrangeiros ou serviços, devida pelo importador de bens estrangeiros ou serviços do exterior, in verbis: ,

Art.1º. Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços -" PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros, ou -Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º. § 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses: • -

I - executados no País; ou

II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País. (...).

Art. 3º. O fato gerador será::

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

Art. 5º. São contribuintes:

I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional; •

II - a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior

A Lei nº 10.332, de 19/12/2001, incluiu o art. 2º-A na Lei 10.168, de 29/12/2000, definindo que 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 na fonte à alíquota, de quinze por cento:

Art. 2º-A Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes.

As sociedades estrangeiras e suas coligadas brasileiras devem ser consideradas, quais sejam, a autonomia das obrigações entre sociedade controladora e sociedade controlada, onde as obrigações contraídas por cada uma são autônomas e independentes, além da distinção da personalidade jurídica e patrimonial, mantendo cada uma sua personalidade jurídica e patrimônio distintos.

Os serviços prestados pelos funcionários da Almagora italiana, empresa controladora, na Almagora do Brasil, empresa controlada, se enquadram em serviços prestados por residentes ou domiciliados no exterior, que tinham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, posto que, conforme os Contratos de Trabalhos analisados, tais funcionários seriam responsáveis pela administração, planejamento e controle das operações desenvolvidas no Brasil, dentre outras, que seriam comunicadas posteriormente.

Conforme o Acordo para Reembolso de Custos e Despesas, firmado entre a empresa brasileira e empresa italiana, ficou acordado que a Almagora do Brasil reembolsaria a Controladora italiana os custos e despesas por ela incorridas, pelos trabalhadores colocados à sua disposição. Tal situação se efetivaria com o aporte de remessas feitas ao exterior, que foi convencionado pelas partes como "reembolso de custos e despesas". Considerando que as remessas feitas ao exterior se deram em contra-partida aos serviços prestados por residentes ou domiciliados no exterior, quais sejam, funcionários da

controladora italiana, ficou caracterizada a ocorrência dos fatos geradores dos seguintes tributos: CIDE- REMESSAS, IRRF, PIS/COFINS Importação.

A soma dos débitos da CIDE-REMESSAS, PIS/COFINS Importação declarados/extintos pelo contribuinte equivale a R\$ 0,00, e que, embora o contribuinte tenha recolhido um DARF com código de receita 0422, referente à IRRF sobre pagamentos de Royalties e/ou remuneração a título de assistência técnica a residente ou domiciliado no exterior, o mesmo alegou, posteriormente, tratar-se de pagamento indevido, tendo inclusive já compensado com outros tributos através do PER/DCOMP nº 25381.91084.120811.1.3.04-6374. Ficou caracterizado, portanto, a insuficiência de recolhimento dos referidos tributos.

Foram considerados pela fiscalização como remessas realizadas ao exterior, os valores referentes aos salários expatriados, contabilizados na conta 4108 - Salários e Ordenados Expatriados. Referidos valores foram considerados como base de cálculo, sobre a qual, incidiu as alíquotas da CIDE-REMESSAS, IRRF e PIS/COFINS Importação. Para melhor visualização, demonstra-se em planilha, denominada Anexo I, os valores considerados, as alíquotas aplicadas, bem como os valores apurados.

DAS ALÍQUOTAS APLICADAS

CIDE-REMESSAS - Alíquota da contribuição é de 10%.(Lei 10.168, de 29/12/2000, art. 2º, § 4º, alterado, pela Lei 10.332, de 19/12/2001)

(.....)

Inconformada com o lançamento do qual foi cientificada em 20/06/2013 (fl. 3) a interessada apresentou em 19/06/2009 a impugnação de fl. 172 a 192, na qual alega, em síntese que:

- Com sede e domiciliada no Brasil, a Impugnante faz parte do grupo econômico internacional da Almax, cuja matriz localiza-se na Itália. Em decorrência das estreitas relações envolvendo as empresas e diante da necessidade de desenvolvimento do negócio no Brasil, a matriz Italiana forneceu mão-de-obra a Impugnante durante o exercício de 2010, com a cessão temporária de funcionários.*
- A referida disponibilização de funcionários, por período determinado, para a prestação de serviços para a filial brasileira se deu em observância estrita a legislação, tendo sido regida pelos Contratos de Trabalho assinados entre a Almax Italiana e os respectivos funcionários, nos termos e em consonância com o Acordo para o Reembolso de Custos e Despesas, que de forma clarividente, estabeleceu um rateio de custos para a divisão dos encargos.*
- Entre as empresas, ficou acertado que a Impugnante seria responsável por reembolsar a empresa italiana pelos custos*

incorridos para a remuneração dos funcionários disponibilizados, de modo proporcional à responsabilidade definida no rateio.

- *Entre Maio e Dezembro de 2010, nenhum tipo de remessa, foi realizado pela empresa brasileira a empresa italiana, inexistindo a configuração da hipótese de incidência tributária de REMESSA.*

- *O Fisco deixou de atentar que, por fazerem parte de um acordo de partilhamento de custos (com atendimento aos requisitos formais e materiais) qualquer "contraprestação" eventualmente remetida pelos serviços prestados, in casu, teria por escopo somente a finalidade de reembolsar os custos incorridos pela empresa italiana, não havendo na operação qualquer margem de lucro (markup).*

• PRELIMINAR. INEXISTÊNCIA DO FATO GERADOR DA CIDE PARA OS MESES DE MAIO A DEZEMBRO DE 2010.

O crédito tributário teria o seu fato gerador fundamentado nos art.2º e 3º da Lei 10.168/00

- *O fato estaria associado a "remessa" de proventos de qualquer natureza a pessoa jurídica domiciliada no exterior, como forma de remuneração pela prestação de serviços.*

- *Deixou a Fiscalização de apontar precisamente quais seriam, especificamente, as remessas efetuadas que justificariam a lavratura do Auto de Infração.*

- *O trabalho fiscal se pautou na premissa falsa e simplista de que houvera "remessas" para residente ou domiciliado no exterior sem qualquer fundamento fático para tanto, conforme é possível se aferir com uma simples análise do Razão da conta 2141 e 4108 juntados em anexo.*

- *A. Fiscalização, sem nenhum embasamento legal, subverteu as taxativas hipóteses de incidência da CIDE que consistiria in casu, como já se repetiu, na remessa de valores a pessoa jurídica domiciliada no exterior, e, em desrespeito aos princípios da tipicidade e legalidade tributária, houve por bem tributar valores que foram apenas provisionados em conta corrente, sem nunca haverem sido REMETIDOS ao exterior.*

- *No que se refere à ilegalidade originária da própria autuação, decorrendo da sua leitura que: "Foram considerados pela Fiscalização como REMESSAS realizadas ao exterior, os valores referentes aos salários expatriados, contabilizados na conta 4108 - Salários e Ordenados Expatriados".*

- *O Fisco não poderia simplesmente alterar o conceito taxativo do fato gerador do IRRF, de modo a alterar os*

conceitos envolvidos como pagamento, emprego, remessa, etc, é dizer o óbvio. É cediço que in casu nenhum dos fatos geradores do IRRF nunca ocorreram, como o caso da REMESSA no qual a Fiscalização fundamentou a infração.

- *O art. 97, inciso III do Código Tributário Nacional é clarividente ao determinar que somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária.*

- *Os arts. 114 e 115 do CTN que definem as normas gerais relativas ao fato gerador e as formas de sua configuração, que de forma solene foram desconsiderados pelo Fisco.*

- *Cumprе ressaltar conforme anteriormente informado à fl. 32 do processo, que o recolhimento efetuado pela Impugnante a título de IRRF por meio do DARF 0422, se deu à época pura e simplesmente por um equívoco de enquadramento legal, tendo este valor sido inclusive compensado posteriormente por meio da PER/DCOMP 25381.91084.120811.1.3.04-6374, como se demonstrou à fl.34, o que corrobora o fato de nunca ter ocorrido o envio de remessa como forma de pagamento a serviços porventura prestados.*

- *Por todo o exposto, em sede preliminar, é patente que o crédito tributário constituído no presente auto de infração em relação ao período de Maio a Dezembro de 2010 deve ser integralmente cancelado.*

• DO MÉRITO. ILEGALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DA DESQUALIFICAÇÃO EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO DO ACORDO PARA O REEMBOLSO DE CUSTOS E DESPESAS FIRMADO ENTRE AS EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO.

- *A Fiscalização que a natureza jurídica de contraprestações eventualmente REMETIDAS pela Impugnante à matriz italiana, seria de verbas típicas de remuneração por serviços prestados, e não verbas de reembolso de custos conforme esclareceu a Impugnante em diversas ocasiões durante a fase de diligências fiscais.*

- *No entendimento do i. Fiscal Fazendário, o Acordo de Reembolso de Custos e Despesas assinado entre as partes se enquadraria como convenção particular que não teria o condão de ilidir a existência do fato gerador, que teria se dado in casu e assim justificado a incidência do IRRF.*

- *A natureza jurídica de operações eventualmente consideradas realizadas pela Impugnante, supostamente enquadradas como fato gerador do IRRF, ignorando que qualquer valor remetido pela empresa brasileira à empresa italiana foi feito única e exclusivamente como forma de reembolso de custos.*

- *O que se denota com a leitura do presente auto de infração é que: (i) a jurisprudência dos diversos órgãos jurisdicionais administrativos sobre os acordos de rateio e reembolso de custos, (ii) as próprias orientações da SRFB exaradas por meio de soluções de consulta sobre as formalidades necessárias para*

que os acordos de compartilhamento e reembolso de custos tenham eficácia jurídica, e (iii) os documentos e esclarecimentos fornecidos pela Impugnante durante a fase de diligências fiscais; foram solenemente desconsiderados pelo Fisco com a lavratura do presente e equivocado auto de infração.

- *Se suposto valor remetido em decorrência da prestação de uma atividade representa ou não reembolso de custos de rateio, importa em aferir se determinado ingresso patrimonial tem correlação exata com as despesas que lhe estão economicamente correlatas, pois não havendo o intuito de remunerar (com agregação de valores), não haverá que se falar em importação de serviços, mas sim e puramente no reembolso de custos incorridos.*

- *É o que determina o art. 2-A da Lei 10.168/00, que além de exigir para a consubstanciação do fato gerador do IRRF a existência de remessa de importância, exige ainda que as referidos remessas se dêem como forma de remuneração de serviços.*

- **DA EFICÁCIA E DO ATENDIMENTO AOS REQUISITOS FORMAIS E MATERIAIS DO ACORDO PARA O REEMBOLSO DE CUSTAS E DESPESAS ASSINADO.**

Analisando-se em primeiro plano o "Acordo para o Reembolso de Custos e Despesas" constata-se de forma clarividente que o referido instrumento contratual foi editado com observância as exigências formais e materiais atinentes à espécie obrigacional, tendo sido firmado:

(i) entre empresas pertencentes ao mesmo grupo industrial; (ii) entre empresas com interesses convergentes; (iii) praticado com o intuito de otimizar a eficiência de processos empresariais; (iv) realizado sem qualquer finalidade lucrativa; (v) registrado com total transparência e publicidade.

- *A finalidade de normatizar as relações estabelecidas entre a Impugnante e a empresa italiana, que tinha por escopo unicamente permitir o reembolso de custos incorridos na prestação de atividades intra parte.*

- *Transcreva-se as cláusulas 1.1. , 2.1, 1.3 e 2.5 do referido acordo:*

(.....).

- *Cite-se a Solução de Consulta nº 8 de 01/01/2012, na qual alguns parâmetros e diretrizes sobre os acordos de rateio foram enunciados (tendo sido cumpridos pela Impugnante in casu) entre eles: (i) a necessidade de se adotar critérios objetivos; (ii) de se ajustar previamente às disposições contratuais; (iii) de se respeitar os princípios gerais de contabilidade, entre outros.*

- *Ilustrando os critérios comumente exigidos pela SRFB para reconhecer a validade dos contratos ou acordos de rateio de*

custos, que não se confundem com contratos de remuneração de serviços, cite-se a título exemplificativo também a Solução de Consulta n.º 18 de 2009, cujos preceitos estão consubstanciados e positivados de forma correta no Acordo para Reembolso de Custas e Despesas firmado pela Impugnante em obediência as diretrizes firmadas pelos órgãos administrativos.

- *Constata-se com as diversas soluções de consulta proferidas pelos órgãos competentes e com a realização de diversos julgamentos administrativos, quando contrapostos ao Acordo de Reembolso de Custas assinado pela Impugnante, é que os critérios de repartição de despesas mais comumente adotados e aceitos pelas autoridades foram por ela atendidos de forma inequívoca e com evidente boa-fé.*

- *Ainda que não tenha se configurado o fato gerador REMESSA para a nos meses de Maio a Dezembro de 2010 como bem atesta o Razão da conta 4101 cumpre frisar que:*

(i): durante todo o exercício de 2010; não se aperfeiçoou de qualquer modo o fato gerador do IRRF. consubstanciado no texto do art. 2º, § 3º da Lei 10.168/00 tendo em conta que, AINDA QUE SE CONSIDERASSE A EXISTÊNCIA DE FATO GERADOR TIPIFICADO PELA LEI, eventual remessa ou pagamento efetuado A TÍTULO de reembolso de custos não se confunde com a hipótese de incidência descrita pela lei que exige a existência de pagamentos, remessas, etc realizadas "A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO decorrentes das obrigações indicadas no caput".

• ILEGALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA DE LUCRO (MARKUP) SOBRE CREDITAMENTO EFETUADO PARA O REEMBOLSO DE CUSTOS E DESPESAS ASSINADO ENTRE AS EMPRESAS. NÃO CONFIGURAÇÃO DO FATO GERADOR

- *A cessão de mão-de-obra realizada esteve sujeita a um regime jurídico próprio, no sentido de que a relação foi constituída com base no Contrato de Rateio de Custos e Despesas e Contratos de Trabalho específicos, por meio dos quais a empresa italiana se comprometeu a efetuar o pagamento da remuneração dos funcionários disponibilizados, cabendo a filial brasileira realizar o reembolso desses gastos.*

- *De acordo com as informações e documentos prestados durante as diligências fiscais, os reembolsos eventualmente considerados provisionados pela empresa brasileira a empresa italiana não conteriam qualquer margem de lucro ínsita a operação, sendo certo que os funcionários remunerados pela empresa italiana, (reembolsada pela empresa brasileira), sempre estiveram vinculados aos quadros da matriz italiana.*

- *Dos trabalhos fiscais, não decorre a existência de nenhum elemento que suscite dúvidas sobre a correspondência entre eventuais valores considerados remetidos ou provisionados pela Impugnante a empresa italiana (por meio do reembolso de custos) e suposta diferença entre os montantes perpetrados na*

operação, que pudessem indagar a existência de processos simulados ou de evasão de divisas à tributação.

- Os documentos juntados em anexo por amostragem, que demonstram a completa correspondência dos valores pagos pela empresa italiana aos funcionários disponibilizados a Impugnante, e os valores provisionados em conta pela Impugnante (doc n.e 06), referente aos meses do janeiro, fevereiro, março e abril de 2010, que evidenciam de forma indubitável a inexistência de markup na operação.*

- Não obstante, o que talvez tenha passado despercebido quando da lavratura do presente auto de infração, tenha sido a obediência necessária que a Administração Pública guarda quanto ao mandamento contido no art. 110 do Código Tributário Nacional, que estabelece que: "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (...)", não podendo tampouco a Fiscalização considerar como receita aquilo que não é receita, tampouco considerar como remuneração de serviço, aquilo que seja reembolso de custo, muito menos considerar como remessa, aquilo que não é remessa.*

- A inexistência de comprovação do aperfeiçoamento dos fatos geradores para o IRRF in casu é inquestionável quando se constata que supostas remessas eventualmente consideradas realizadas se deram pura e unicamente para reembolsar custos despendidos pela matriz Italiana em relação aos funcionários que foram deixados a disponibilidade da empresa brasileira (nos termos do acordo firmado), e em momento algum tiveram a finalidade de "remunerar os serviços" nos termos dispostos pelo Art. 2-A da Lei 10.168/00.*

- Requer-se ainda que o presente processo seja julgado juntamente com os processos 15504.726233/2013-65 e 15504.726158/2013-32, considerando que são todos provenientes da MPF 06.101.00-2013-00126-4.*

É o relatório."

A decisão recorrida proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2005

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPRESA DO EXTERIOR. REMESSA/CREDITAMENTO DE RECURSOS. INCIDÊNCIA DE CIDE.

Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência da CIDE.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido"*

Em recurso de forma hábil e tempestivamente interposto, a recorrente alega que:

(i) de acordo com as relações jurídicas firmadas entre as empresas, ficou acertado que a recorrente seria responsável por reembolsar a empresa italiana pelos custos incorridos para a remuneração dos funcionários disponibilizados, de modo proporcional a responsabilidade definida no rateio;

(ii) a decisão recorrida desconsiderou jurisprudência dos diversos órgãos jurisdicionais administrativos sobre os acordos de rateio e reembolso de custos; orientações da Receita Federal e foram desconsiderados os documentos e esclarecimentos prestados durante o transcurso processual;

(iii) desqualificação equivocada por parte da fiscalização do acordo para o reembolso de custos e despesas firmado entre as empresas do mesmo grupo econômico;

(iv) que se não houver o intuito de remuneração, mas tão somente o reembolso de custos não há incidência da CIDE, de acordo com o previsto no § 3º do art. 2º da Lei 10.168/2000;

(v) eficácia e atendimento aos requisitos do acordo para o reembolso de custas e despesas assinado entre Alaviva S.p.A e Alaviva do Brasil Telemarketig e Informática Ltda

(vi) não houve pagamento de salários e encargos sociais dos funcionários, pois estes são realizados pela Alaviva Italiana, cabendo à Recorrente tão somente o reembolso de tais parcelas;

(vii) ilegalidade do crédito tributário em razão de inexistir lucro (markup) sobre creditamento efetuado para o reembolso de custos e despesas assinado entre as empresas;

(viii) não configuração do fato gerador da CIDE;

(ix) inexistência do fato gerador da CIDE-remessas para os meses de maio a dezembro de 2010;

(x) alteração no critério jurídico adotado pelo Fisco, com ofensa ao art. 146 do CTN

Pugna ao final a recorrente pelo provimento integral do seu recurso e, alternativamente, pelo parcial provimento em razão da não ocorrência de fato gerador para os meses de maio a dezembro de 2010, pois não houve nenhum tipo de remessas de valores ao exterior em aludido período.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

Cinge-se o presente processo sobre a incidência da CIDE sobre as remessas a título de reembolso de despesas efetuadas pela recorrente.

Como sabido, a CIDE é de competência exclusiva da União, conforme disposto no art. 149 da Constituição Federal, *in verbis*:

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo."

Tal contribuição, de caráter extrafiscal, respeita os princípios encartados no art. 170 da Carta Magna, conforme a seguir:

"Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."

Sobre a CIDE, o escólio de Hugo de Brito Machado é elucidativo:

"A finalidade da intervenção no domínio econômico caracteriza essa espécie de contribuição social como tributo de função

nitidamente extrafiscal. Assim, um tributo cuja finalidade predominante seja a arrecadação de recursos financeiros jamais será uma contribuição social de intervenção no domínio econômico.

A finalidade interventiva dessas contribuições, com o característica essencial dessa espécie tributária, deve manifestar-se de duas formas, a saber: (a) na função da própria contribuição, que há de ser um instrumento da intervenção estatal no domínio econômico, e ainda, (b) na destinação dos recursos com a mesma arrecadados, que só podem ser aplicados no financiamento da intervenção que justificou sua instituição." (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 422.)

Tecidas estas considerações prévias, passo a análise das matérias alegadas em sede recursal.

Entendo que no caso em apreço, considerando os argumentos postos na peça recursal, assiste razão à recorrente.

A atual redação dos §§ 2º e 3º do art. 2º da Lei 10168/2000 assim dispõem:

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

(...)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo."

É sabido, que diante do contido no art. 110 do CTN, que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Também é de conhecimento que tanto o Supremo Tribunal Federal como o Superior Tribunal de Justiça entendem não ser possível ampliar o conceito de serviço para fins de tributação. Neste sentido tem-se os seguintes precedentes:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. FRANQUIA (FRANCHISING). NATUREZA JURÍDICA HÍBRIDA (PLEXO INDISSOCIÁVEL DE OBRIGAÇÕES DE DAR, DE FAZER E DE NÃO FAZER).

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. CONCEITO PRESSUPOSTO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. AMPLIAÇÃO DO CONCEITO QUE EXTRAVASA O ÂMBITO DA VIOLAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PARA INFIRMAR A PRÓPRIA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA.

1. O ISS na sua configuração constitucional incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad substantia obligatio in faciendo, inconfundível com a denominada obrigação de dar.

2. Outrossim, a Constituição utiliza os conceitos de direito no seu sentido próprio, com que implícita a norma do artigo 110, do CTN, que interdita a alteração da categorização dos institutos.

3. Consectariamente, qualificar como serviço a atividade que não ostenta essa categoria jurídica implica em violação bífrente ao preceito constitucional, porquanto o texto maior a utiliza não só no sentido próprio, como também o faz para o fim de repartição tributária-constitucional (RE 116121/SP).

4. Sob esse enfoque, é impositiva a regra do artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, verbis: "Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)" 5. A dicção constitucional, como evidente, não autoriza que a lei complementar inclua no seu bojo atividade que não represente serviço e, a fortiori, obrigação de fazer, porque a isso corresponderia franquear a modificação de competência tributária por lei complementar, com violação do pacto federativo, inalterável sequer pelo poder constituinte, posto blindado por cláusula pétrea.

6. O conceito pressuposto pela Constituição Federal de serviço e de obrigação de fazer corresponde aquele emprestado pela teoria geral do direito, segundo o qual o objeto da prestação é uma conduta do obrigado, que em nada se assemelha ao dare, cujo antecedente necessário é o repasse a outrem de um bem preexistente, a qualquer título, consoante a homogeneidade da doutrina nacional e alienígena, quer de Direito Privado, quer de Direito Público.

(...) (AgRg no REsp 953.840/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/08/2009, DJe 14/09/2009)

E o próprio Supremo Tribunal Federal assim entende:

"IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL - DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO. - Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina." (RE 446003 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 30/05/2006, DJ 04-08-2006 PP-00071 EMENT VOL-02240-06 PP-01094 RTJ VOL-00202-01 PP-00336 REVJMG v. 57, n. 176/177, 2006, p. 465-468)

Adotando-se a interpretação dada pela jurisprudência pátria entendendo ser indevido o alargamento da hipótese de incidência prevista na Lei 10.168/2000, conforme pretendido pela fiscalização, eis que o diploma legal estabelece de modo claro a necessidade de haver a prestação de um serviço e sua consequente remuneração para que ocorra a incidência da CIDE.

No caso dos autos, considerando os elementos colacionados houve um mero reembolso de despesas pela cessão dos funcionários pertencentes à matriz da recorrente.

A recorrente consigna em sua peça recursal:

Analisando-se em primeiro plano o "Acordo para o Reembolso de Custos e Despesas" assinado entre Almagora S.p.A. e Almagora do Brasil Telemarketing e Informática Ltda., constata-se de forma clarividente que o referido instrumento contratual foi editado com observância as exigências formais e materiais atinentes a espécie obrigacional, tendo sido firmado:

1. Entre empresas pertencentes ao mesmo grupo industrial;
2. Entre empresas com interesses convergentes;
3. Praticado com o intuito de otimizar a eficiência de processos empresariais;
4. Realizado sem qualquer finalidade lucrativa e;
5. Registrado com total transparência e publicidade.

O acordo de reembolso de despesas prevê que (cláusulas 1.1 e 2.1):

*“1.1. Com o presente acordo (“Acordo”), as Partes estabelecem os **procedimentos gerais para o reembolso dos custos e das despesas** incorridas pela Almagora pelos trabalhadores colocados a disposição da AdB em regime de transferência, bem como por conta e no interesse da AdB.”*

(...)

2.1. As Partes concordam que a AdB reembolsará à Almagora os custos e as despesas por ela incorridas pelos trabalhadores colocados à disposição da AdB em regime de Transferência. Tratando-se de Transferência e sendo excluída entre as Partes qualquer objetivo de lucro em relação aos fins do acordo, as Partes concordam que as somas reembolsadas pela AdB à Almagora não poderão ser em nenhum caso superiores aos custos e às despesas por esta incorridos;”

Em dito instrumento contratual consta também:

*“1.3. Cada parte se compromete a colaborar com a outra parte para a **comunicação dos dados e informações eventualmente solicitadas pelas autoridades italianas e/ ou brasileiras** em relação às despesas ou reembolsos objeto do Acordo, bem como para a realização de qualquer obrigação imposta pelas mesmas.*

(...)

*2.5. (...) A documentação deverá ser mantida da forma mais adequada para demonstrar a efetiva correspondência entre os valores reembolsados e as despesas antecipadas pela Almagora e a **tornar possível uma transparência total durante todos os procedimentos de reembolso e a duração do Acordo**”*

Assim, em observância ao princípio da verdade material, sendo o caso de simples reembolso de despesas, não há como incidir a CIDE.

O Superior Tribunal de Justiça entende que deve prevalecer a verdade material em favor do contribuinte:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. SALDO CREDOR EM CAIXA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. FACULDADE DO CONTRIBUINTE PRODUZIR PROVA CONTRÁRIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. SUCUMBÊNCIA. PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE.

1. A presunção juris tantum de omissão de receita pode ser infirmada em Juízo por força de norma específica, mercê do

princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5.º, XXXV, da CF/1988) coadjuvado pela máxima utile per inutile nom vitiatur.

2. O princípio da verdade real se sobrepõe à presuntio legis, nos termos do § 2º, do art. 12 do DL 1.598/77 (art. 281 RIR/99 Decreto 3.000/99), ao estabelecer ao contribuinte a faculdade de demonstrar, inclusive em processo judicial, a improcedência da presunção de omissão de receita, considerada no auto de infração lavrado em face da irregularidade dos registros contábeis, indicando a existência de saldo credor em caixa.

Aplicação do princípio da verdade material. (...)” (REsp 901.311/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2007, DJe 06/03/2008)

O reembolso de despesas, pela sua própria natureza não possui fins econômicos, ou seja, não se destina a uma contraprestação ou remuneração de serviços. Se serviço tivesse sido prestado à recorrente, tal, obviamente, visaria o lucro, o que não é o caso ora em análise.

Para a incidência de CIDE conforme previsto no texto legal, necessária a prestação de um serviço, exigindo atividade econômica, ínsita nessa definição, a nosso ver, o fim de obtenção de lucro, o que não se vislumbra na hipótese em apreço de reembolso de despesas.

No plano jurídico, portanto, os reembolsos de custos ou despesas tem nítidos fins não econômicos, ou seja, não objetivam lucro e, portanto, não sujeitos à incidência da CIDE.

Gustavo Brigagão, sobre os contratos de rateio de despesas com o consequente reembolso anota que:

"Trata-se, portanto, de contrato atípico por meio do qual duas ou mais pessoas jurídicas repartem custos e despesas de interesse comum relativos a utilidades que lhes aproveitam, tais como o compartilhamento de pessoal técnico (departamentos de apoio nas áreas de informática, contabilidade, RH entre outros), equipamentos, estruturas e bens de natureza diversa.

Há, nesse contrato, de um lado, a assunção por uma das partes da obrigação de suportar inicialmente o ônus relativo às despesas incorridas, e, de outro, o posterior rateio do respectivo valor entre as demais empresas envolvidas, na proporção do aproveitamento das utilidades auferidas por cada uma delas, sem que a esse valor seja acrescida qualquer mais valia."
(Revista Consultor Jurídico, Controvérsia sobre regras de tributação do rateio de despesas caminha para o fim, 18/06/2014)

Não há como se confundir os institutos de "reembolso" e "prestação de serviços", dado possuírem naturezas jurídicas distintas, não sendo, a meu ver, correto se falar em tributação dos reembolsos pelos custos incorridos no que se refere a remuneração dos funcionários disponibilizados pela matriz à recorrente, haja vista não se tratarem de remuneração pela prestação de serviços, mas sim de um mero ressarcimento de custos.

Matheus Monteiro Morosini anota que:

"Reembolso e rateio de despesas de gastos são importâncias que não incrementam o patrimônio de quem os recebe. Em tais situações, não há propriamente uma prestação de serviços, tampouco o percebimento de receita tributável, assim entendida aquela que venha a produzir reflexos na esfera patrimonial da empresa." (<http://boletim.prolikadvogados.com.br/2016/05/18/o-rateio-de-despesas-e-a-posicao-da-receita-federal/>)

À toda evidência, de conseguinte, que os reembolsos não possuem qualquer margem de lucro e assim, não objetivam alcançar fim econômico, e passam ao largo do arco de abrangência da incidência tributária.

Neste sentido, colhe-se o seguinte precedente deste Colegiado Administrativo de Julgamento:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 30/01/2007 a 31/12/2008

COFINS/PIS HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA EMPRESA CONTROLADORA DESPESAS POR SERVIÇOS COMPARTILHADOS.

Os serviços compartilhados (nas áreas de auditoria, consultoria jurídica e contencioso judicial, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais de sistema de computadores e recursos humanos) prestados (inhouse ou intragrupo) pela controladora exclusivamente às empresas controladas do mesmo grupo empresarial, por serem prestados sem finalidade lucrativa e não se inserirem no objeto do social ou no "comercium" da controladora, que carece de habilitação para sua prestação a terceiros alheios ao grupo empresarial (registros da controladora na OAB, CRC, CRA, etc), não se inserem nos núcleos da materialidade da hipótese de incidência, quer do ISS, quer das contribuições do PIS e da COFINS.

COFINS/PIS BASE DE CÁLCULO EXCLUSÃO REEMBOLSO OU RESSARCIMENTO DE DESPESAS POR SERVIÇOS COMPARTILHADOS.

As quantias recebidas pela controladora a título de reembolso ou ressarcimento, por despesas com serviços compartilhados sem qualquer margem de lucro ou finalidade lucrativa, não se inserem no conceito de faturamento ou receita bruta decorrente da exploração da venda de serviços ou de quaisquer outras receitas tributáveis pelas contribuições do PIS e da COFINS, seja porque se encontram fora do objeto das atividades institucionais (atividade-fim) da controladora, seja porque não representam entradas de receitas novas oriundas do exercício da atividade empresarial, vez que se destinam apenas à justa reposição de seu patrimônio, reduzido ou diminuído em razão de gastos efetivados em proveito da controlada." (Processo 16327.721361/201110; Acórdão 3402-001.912; – 4ª Câmara / 2ª

Turma Ordinária; Sessão de 27 de setembro de 2012; Relator
Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça)

Recente decisão proferida pela 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda
Seção de Julgamento assim concluiu:

"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

(...)

*CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. RATEIO DE
DESPESAS COMUNS. BASE DE INCIDÊNCIA.
INOCORRÊNCIA.*

*COMPROVAÇÃO DOS RESSARCIMENTOS RELATIVOS AO
RATEIO PACTUADO ENTRE EMPRESAS DO MESMO
GRUPO ECONÔMICO*

*O contrato de rateio e pagamentos efetuados servem para
comprovar a materialidade dos fatos ocorridos relacionados aos
valores registrados na contabilidade. O registro contábil não se
coaduna com o conceito de remuneração para fins de
caracterização do fato gerador das contribuições sociais
previdenciárias. Os valores apurados pela fiscalização não são
base de incidência da contribuição previdenciária pois não
correspondem a salário de contribuição.*

(...)" (Processo nº 13603.722329/201068; Acórdão 2401004.672;
Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Sessão de 15 de março
de 2017)

Por fim, vale mencionar a Solução de Consulta COSIT 378/2017, emendada
nos seguintes termos:

**"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
- IRRF REEMBOLSO DE DESPESAS A MATRIZ OU
EMPRESA DO GRUPO EMPRESARIAL DOMICILIADA
NO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO PAGA NO EXTERIOR
DE SÓCIO-ADMINISTRADOR OU PROFISSIONAL
EXPATRIADO RESIDENTE NO BRASIL.**

INCIDÊNCIA.

*Quando da remuneração por pessoa jurídica domiciliada
no Brasil a sócio-administrador ou profissional expatriado
residente no País, com pagamento no exterior realizado
por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo
empresarial domiciliada no exterior, as remessas ao
exterior a título de reembolso não deverão sofrer retenção
de imposto de renda na fonte (IRRF), até o limite do valor
percebido no exterior pelo sócio-administrador ou pelo
profissional expatriado da pessoa jurídica domiciliada no
Brasil, por não se caracterizarem rendimentos da empresa
domiciliada no exterior.*

Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, alínea "a" do art. 685.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ REEMBOLSO DE DESPESAS A MATRIZ OU EMPRESA DO GRUPO EMPRESARIAL DOMICILIADA NO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO PAGA NO EXTERIOR DE SÓCIO-ADMINISTRADOR OU PROFISSIONAL EXPATRIADO. DEDUTIBILIDADE DA DESPESA PARA FINS DE IRPJ.

Para efeito de apuração do IRPJ, o valor reembolsado pela pessoa jurídica no Brasil a sua matriz ou a empresa do mesmo grupo empresarial domiciliada no exterior no valor da remuneração de sócio-administrado ou profissional expatriado residente no Brasil da pessoa jurídica domiciliada no Brasil pago no exterior, mediante "invoice" apresentada por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial, é dedutível quando da apuração do IRPJ, se tais despesas forem necessárias às atividades da pessoa jurídica no Brasil e à manutenção da fonte produtora e desde que sejam também despesas usuais em seu ramo de negócio.

Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 299 e 300 e Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, itens 4 e 5.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

REEMBOLSO DE DESPESAS A MATRIZ OU EMPRESA DO GRUPO EMPRESARIAL DOMICILIADA NO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO PAGA NO EXTERIOR DE SÓCIO-ADMINISTRADOR OU PROFISSIONAL EXPATRIADO. DEDUTIBILIDADE DA DESPESA PARA FINS DA CSLL.

Para efeito de apuração da CSLL, o valor reembolsado pela pessoa jurídica no Brasil a sua matriz ou a empresa do mesmo grupo empresarial domiciliada no exterior no valor da remuneração de sócio-administrado ou profissional expatriado residente no Brasil de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, pago no exterior, mediante "invoice" apresentada por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial, é dedutível quando da apuração da CSLL, se tais despesas forem necessárias às atividades da pessoa jurídica no Brasil e à manutenção da fonte produtora e desde que sejam também despesas usuais em seu ramo de negócio.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 57; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 13; Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de

março de 1999, arts. 299 e 300 e Parecer Normativo CST no 32, de 1981, itens 4 e 5.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REEMBOLSO DE DESPESAS A MATRIZ OU EMPRESA DO GRUPO EMPRESARIAL DOMICILIADA NO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO PAGA NO EXTERIOR DE SÓCIO-ADMINISTRADOR OU PROFISSIONAL EXPATRIADO RESIDENTE NO BRASIL.

INCIDÊNCIA.

Quando a remuneração por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a sócio-administrador ou profissional expatriado residente no País, com pagamento no exterior realizado por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial domiciliado no exterior, as remessas ao exterior a título de reembolso não sofrem incidência do PIS-Importação, por não se caracterizarem contraprestação por serviços prestados pela empresa domiciliada no exterior.

Dispositivos Legais: *Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, inciso II do art. 3º.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REEMBOLSO DE DESPESAS A MATRIZ OU EMPRESA DO GRUPO EMPRESARIAL DOMICILIADA NO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO PAGA NO EXTERIOR DE SÓCIO-ADMINISTRADOR OU PROFISSIONAL EXPATRIADO RESIDENTE NO BRASIL. INCIDÊNCIA.

Quando a remuneração por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a sócio-administrador ou profissional expatriado residente no País, com pagamento no exterior realizado por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial domiciliado no exterior, as remessas ao exterior a título de reembolso não sofrem incidência da COFINS-Importação, por não se caracterizarem contraprestação por serviços prestados pela empresa domiciliada no exterior.

Dispositivos Legais: *Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, inciso II do art. 3º."*

De tal Solução de Consulta, destaco os seguintes excertos:

"Com efeito, a consulente descreve como situação fática o reembolso a sua matriz ou a empresas do grupo empresarial de despesas relativas rendimento auferido por sócio-administrador ou funcionário expatriado residente no País para fins tributários. Nesta situação, caracterizam-se as remessas efetuadas como mero retorno de capital à empresa no exterior, não passíveis de retenção a título de IRRF."

" Todavia, analogamente ao raciocínio já desenvolvido quanto da análise do IRRF, entende-se que, verificada a premissa de os valores a serem reembolsados, até o limite do valor percebido no exterior pelo sócio-administrador ou pelo funcionário da

consulente, residentes no Brasil, cujas despesas foram arcadas por empresa no exterior, não há que se falar em tributação das remessas destes valores seja pelo PIS-Importação ou a título de COFINS-Importação.

Daí concluir-se aqui, pela não ocorrência da hipótese de incidência prevista no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.865, de 2004.'

Da conclusão da Solução de Consulta tem-se:

"a) quando a remuneração por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a sócio-administrador ou profissional expatriado residente no País, com pagamento no exterior realizado por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial domiciliada no exterior, as remessas ao exterior a título de reembolso não deverão sofrer retenção de imposto de renda na fonte (IRRF), até o limite do valor percebido no exterior pelo sócio-administrador ou pelo profissional expatriado da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, por não se caracterizarem rendimentos da empresa domiciliada no exterior;

b) quando a remuneração por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a sócio-administrador ou profissional expatriado residente no País, com pagamento no exterior realizado por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial domiciliada no exterior, as remessas ao exterior a título de reembolso não sofrem incidência do PIS-Importação ou da COFINS-Importação, por não se caracterizarem contraprestação por serviços prestados pela empresa domiciliada no exterior.'

Diante do exposto, dou provimento ao recurso voluntário interposto.

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator