



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	15746.727080/2022-11
ACÓRDÃO	3102-004.153 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	3M DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2018

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO

Não restou comprovada nos autos a ausência de fundamentação ou motivação cometida pela Autoridade Tributária que possa ter causado cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

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

Há incidência da CIDE sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, independentemente de transferência de tecnologia. A hipótese de incidência não faz distinção se a contratação do serviço é para uso ou para exploração.

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

O art. 2º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 10.168/2000 determina que a base de cálculo da contribuição recai sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior. Trata-se portanto da integralidade dos valores assim enviados, desde que relativos à prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa contratados.

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. ROYALTIES, A QUALQUER TÍTULO. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. IRRELEVÂNCIA.

Para efeito de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), no caso de pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, é irrelevante ter ocorrido transferência de tecnologia.

BASE DE CÁLCULO. IRRF.

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 assuma o ônus financeiro do imposto retido. (Súmula CARF nº 158).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da alegação de cunho de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, afastar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidas as conselheiras Sabrina Coutinho Barbosa e Joana Maria de Oliveira Guimarães que davam provimento ao recurso por entender que a CIDE não incide nos contratos com reembolso de custos. A conselheira Sabrina Coutinho Barbosa manifestou intenção de declarar voto.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, com os devidos acréscimos:

1.Trata-se de Auto de Infração relativo à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) Remessas ao Exterior.

2.A lavratura da autuação decorre das constatações descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de folhas 1194 a 1210. Dos fatos descritos, inicialmente cabe elencar os seguintes:

a) (...) as informações prestadas pela fiscalizada, relativas aos débitos confessados em DCTF de IRRF e CIDE Remessas, incidentes sobre pagamentos e remessas ao exterior, foram consolidadas na Tabela 2 abaixo e denotam uma divergência a menor e um aparente descasamento, para o ano-calendário de 2018, com relação à base de cálculo relativa ao

b) IRRF, quando comparada com a CIDE Remessas, considerando as informações prestadas pela 3M DO BRASIL.

(...) foi requerida a apresentação do Demonstrativo da base de cálculo, adotado pelo sujeito passivo para o cálculo do imposto sobre a renda na fonte (IRRF) para os códigos de receita 0422 e 0473, relativo a importâncias remetidas ao exterior, a título de remuneração de serviços, acompanhada de justificativa para as discrepâncias apontadas, bem como apontar as origens das divergências, com relação à planilha anteriormente enviada na resposta à intimação de fls. 564.

Mês	Códigos de Receita	Valor Total do Débito (CIDE) SOMA	Base de Cálculo CIDE Remessas SOMA	Códigos de Receita	Valor Total do Débito (IRRF) SOMA	Base de Cálculo IRRF Exterior SOMA ¹	Divergência teórica verificada entre BC [R\$]
jan-18	8741	9.836,41	98.364,10	0473; 0422	23.706,88	123.758,36	-25.394,26
fev-18	8741	1.643.124,57	16.431.245,70	0473; 0422	13.502.367,15	59.330.663,12	-42.899.417,42
mar-18	8741	121.631,13	1.216.311,30	0473; 0422	252.759,33	1.685.062,20	-468.750,90
abr-18	8741	133.786,52	1.337.865,20	0473; 0422	210.657,04	1.404.380,27	-66.515,07
mai-18	1	121.168,00	1.211.680,00	0473; 0422	1.448.299,23	5.101.470,48	-3.889.790,48
jun-18	1	32.745,18	327.451,80	0473; 0422	1.186.506,55	3.713.242,17	-3.385.790,37
jul-18	8741	271.938,12	2.719.381,20	0473; 0422	422.536,37	2.816.909,13	-97.527,93
ago-18	8741	717,27	7.172,70	0473; 0422	14.781,78	64.633,55	-57.460,85
set-18	8741	263.011,20	2.630.112,00	0473; 0422	401.164,59	2.674.430,60	-44.318,60
out-18	8741	129.705,45	1.297.054,50	0473; 0422	201.563,05	1.343.753,67	-46.699,17
nov-18	1	2.611.035,48	26.110.354,80	0473; 0422	5.268.045,40	35.496.080,60	-9.385.725,80
dez-18	8741	308.702,31	3.087.023,10	0473; 0422	497.844,23	3.318.961,53	-231.938,43
00/2018	8741	5.647.401,64	56.474.016,40	0473; 0422	24.430.231,60	117.073.345,67	-60.599.329,27

Tabela 2 – Débitos tributários confessados em DCTF – CIDE Remessas x IRRF – A/C 2018

c) Em sua resposta à intimação de 23/07/2021 a fiscalizada juntou aos autos os seus respectivos demonstrativos (Doc. 01) com a fundamentação legal adotada para embasar o cálculo do IRRF e da CIDE. (...) Na ocasião, reportou ainda com relação à base de cálculo do IRRF que "Resposta 3M: Segue anexo (Doc. 01) contendo planilha com o demonstrativo da base de cálculo do IRRF relativamente aos valores remetidos ao exterior, a título de remuneração de serviços, sob os

códigos 0422 e 0473. A suposta divergência apresentada por V.Sa. ao comparar base de cálculo de CIDE com base de cálculo de IRRF não procede. Explica-se: Ocorre que conforme V.Sa. poderá verificar no detalhamento da planilha contida no anexo (Doc. 01), fica-se evidenciado que existem diferentes naturezas de prestação de serviços e isso requer da 3M uma análise caso a caso do serviço a ser pago.

d) A análise do demonstrativo da base de cálculo da CIDE Remessas, quando confrontado com o relativo ao IRRF, demonstra que a maior parte da discrepância verificada nos débitos dos aludidos tributos reside nas competências de 02, 05, 06 e 11/2018 conforme destaques na Tabela 2 e se relacionam com os pagamentos efetuados para subsidiárias integrais da 3M COMPANY, relativos às remessas relacionadas no "Doc. 01 - Item 01_RegistroX450_Operações especificas.xlsx", para os fornecedores 3M CAMCO, 3M FRANCE LTD e 3M COMPANY, no ano-calendário de 2018, sendo que dos doze pagamentos realizados, todos foram considerados para fins de incidência do IRRF conforme previsão legal, mas apenas três foram incluídos para o cálculo da CIDE-RE pelo sujeito passivo, conforme consta na Tabela 3 a seguir:

Data	Fornecedor	País	Nota Fiscal (Invoice)	Contrato de câmbio	Valor da Base de Cálculo do IRRF [R\$]	Valor do IRRF [R\$]	Código de receita	Incluído BC CIDE
19/02/2018	3M COMPANY	ESTADOS UNIDOS	SI88399	170803212	15.177.029,14	2.276.554,37	0422	SIM
19/02/2018	3M COMPANY	ESTADOS UNIDOS	SI38398	170803366	28.185.911,26	7.046.477,82	0422	NÃO
19/02/2018	3M COMPANY	ESTADOS UNIDOS	DL08E72	170803095	15.924.787,77	3.981.196,94	0422	NÃO
21/05/2018	3M CAMCO	PANAMÁ	9220166747	177774519	3.629.774,29	907.443,57	0422	NÃO
21/05/2018	3M CAMCO	PANAMÁ	9220100677	177775253	1.302.996,65	325.749,16	0422	NÃO
21/05/2018	3M CAMCO	PANAMÁ	9220100596	177775381	44.975,72	11.243,93	0422	NÃO
14/06/2018	3M FRANCE LTD	FRANÇA	9676050136A	179684180	1.631.246,30	543.743,33	0422	NÃO
14/06/2018	3M FRANCE LTD	FRANÇA	9676386015	179684748	1.717.664,90	572.549,24	0422	NÃO
28/06/2018	3M COMPANY	ESTADOS UNIDOS	SE06790	180494528	246.331,01	43.470,03	0422	SIM
14/11/2018	3M COMPANY	ESTADOS UNIDOS	9220202269	191417580	25.940.366,11	3.891.054,92	0422	SIM
14/11/2018	3M COMPANY	ESTADOS UNIDOS	9220202268	191417575	5.139.982,56	1.284.995,64	0422	NÃO
14/11/2018	3M COMPANY	ESTADOS UNIDOS	9220202319	191417058	4.204.456,79	1.051.114,20	0422	NÃO

Tabela 3 - Relação de pagamentos ao exterior para empresas do grupo 3M • A/C 2018- IRRF X CIDE

Todos os pagamentos ao exterior relacionados na Tabela 3 supra foram realizados pelo Código da Natureza n. 47197-09-N-05-90, a título de "Outros serviços técnicos, profissionais e administrativos", e cujo código de relação de vínculo entre o pagador e o recebedor no exterior declarado é "19 - Operação entre empresas do mesmo grupo econômico - Demais casos".

e) (...) a análise das notas fiscais apresentadas como resposta à intimação (fls. 614 a 671) demonstram que os pagamentos ao exterior realizados para os fornecedores 3M CAMCO, 3M FRANCE LTD e 3M COMPANY, no ano-calendário de 2018, foram relativos a serviços técnicos e de assistência administrativa, inclusive tal conclusão é advinda da análise da resposta ao Termo de Intimação n. 06, fornecida pela 3M DO BRASIL em 04/01/2022, quando instada a se manifestar

acerca dos aludidos serviços prestados, em que informa tratarem-se de atividades de backoffice (retaguarda de processos operacionais e administrativos de uma empresa), a saber:

"Em relação ao item 2 da TDPF, a Requerente pleiteia a juntada dos documentos relacionados aos Invoices de fls. 614 a 640, que demonstram a prestação de serviços realizados pelas 3M COMPANY, 3M FRANCE LTD e 3M CAMCO S. de R.L., sem qualquer transferência de tecnologia entre as empresas:

-3M Company - 4 Invoices - SSF Billing (Doc_Comprobatorios02);

-3M Company - 3 Invoices - SAP/BT billing (Doc_Comprobatorios03);

-3M Company -1 Invoice - Serviço Reparo (Doc_Comprobatorios04);

-3M Company -9 Invoices - FSE (Doc_Comprobatorios05);

-3M Camco - 4 Invoices (Doc_Comprobatorios06);

-3M France — 2 Invoices (Doc_Comprobatorios07)-Planilhas relacionadas aos Invoices (Doc_Comprobatorios08).

A Requerente esclarece que as operações em questão são relacionadas a atividades backoffice, sem transferência de tecnologia, praticadas entre empresas do mesmo grupo econômico. A partir dos documentos juntados acima, é possível verificar o fluxo financeiro e gerencial das remessas e o controle existente sobre as atividades desenvolvidas no âmbito dos contratos." (DESTAQUEI E GRIFEI)

f) As conclusões acima também são reforçadas ao se analisar o objeto dos serviços contratados pela fiscalizada dos fornecedores 3M COMPANY, 3M CAMCO e 3M FRANCE LTD. No caso, o Apêndice I do Contrato de Serviços de Suporte firmado com a 3M COMPANY (fls. 534 a 552) indica que o objeto dos serviços é amplo e abrange, dentre outros:

"Serviços de Tecnologia da Informação (...)

Serviços Administrativos de Rotina -(...)

Serviços de implantação global do SAP (...)

g) No caso da 3M FRANCE, o contrato internacional juntado aos autos versa sobre uma parceria com o CARREFOUR (CWT) para venda dos produtos da 3M DO BRASIL com condições pré-pactuadas nas lojas da rede (fls. 412/450), bem como pela execução de "iniciativas específicas", mediante posterior reembolso das despesas incorridas pela 3M FRANCE em nome da 3M DO BRASIL, que abrangem toda uma ampla gama de serviços técnicos, administrativos e semelhantes (...)

h) Para tanto, as duas subsidiárias firmaram um contrato de reembolso de despesas, que abarca aquelas realizadas pela 3M FRANCE para o CARREFOUR (...)

i) Já no caso da 3M Central American Management Company S. de R.L., ou 3M CAMCO, o contrato juntado aos autos (fls. 451/503) versa sobre uma prestação mútua e bastante ampla de serviços técnicos e administrativas como: assistência

técnica, tecnologia da informação - TI, marketing, assistência administrativa e semelhantes (...)

j) Destarte, segundo inteligência do art. 2, caput e §2º, e art. 10, da Lei nº 10.168 de 2000, impele observar que as remessas para o exterior, referentes à contraprestação de serviços técnicos, administrativos ou assemelhados, sujeitam-se à incidência da CIDE-RE, independentemente de estarem ou não vinculadas à transferência de tecnologia, exceção feita à não-incidência sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software), desde que não envolva a transferência da correspondente tecnologia.

Nesse sentido, impele destacar a Súmula n. 127 do CARF (...).k) Em sua resposta à intimação datada de 23/07/2021, a fiscalizada se justificou acerca do não oferecimento de parcela substancial dos pagamentos ao exterior para tributação pela CIDE-RE, dentre outros, por se tratarem de "serviços não técnicos" ou "remuneração licença de uso de programa de computador sem transferência de tecnologia". Não obstante, no campo específico de descrição simplificada do serviço na planilha intitulada Doc. 06-Item 05_BC CIDE.xlsx (fls. 589), apenas para aqueles relacionados com a 3M COMPANY, que foram parcialmente incluídos na base de cálculo da CIDE-RE, a 3M omitiu-se quanto a descrição dos serviços, deixando em branco o campo correspondente.

l) Com relação aos argumentos trazidos à baila pela 3M para justificar o não-recolhimento da CIDE-RE relativa aos pagamentos efetuados para subsidiárias no exterior, impele observar que as justificativas relacionadas ao reembolso de despesas com expatriados foram aceitos pela fiscalização federal, todavia, para aqueles pagamentos ao exterior relacionados na Tabela 3, que foram realizados pelo Código da Natureza n. 47197-09-N-05-90, a título de "Outros serviços técnicos, profissionais e administrativos", as justificativas da 3M DO BRASIL não foram aceitas, por não encontrarem respaldo legal no normativo aplicável.

m) Diante dos fatos narrados e à luz dos dispositivos legais retro citados, a fiscalização federal procedeu ao lançamento da CIDE — Remessas para o exterior devida, relativa à parcela não declarada em DCTF e não recolhida, conforme discriminado no Anexo I e Auto de Infração anexos ao presente Termo de Verificação Fiscal, incidindo o percentual de 10% sobre a base de cálculo ajustada, conforme art. 2, caput e § 4º da Lei 10.168 de 2000, com a redação conferida pela Lei 10.332 de 2001.

n) A esse respeito, impele observar que o valor do IRRF integra o rendimento auferido pelo beneficiário no exterior e, como não há nenhum dispositivo legal que autorize a sua retirada da base de cálculo da CIDE, este valor deve compor a base de cálculo da contribuição, independentemente de a fonte pagadora brasileira ter assumido ou não o seu ônus.

Este é o entendimento exarado pela Solução de Divergência COSITnº 17 (...)

No mesmo sentido é o entendimento expresso na Solução de Consulta COSIT nº 99 (...)

3. Na forma da argumentação citada, a Autoridade lançadora conclui que restou a empresa autuada apresentou demonstrada a insuficiência de recolhimentos, relativamente ao tributo em tela com a constituição dos seguintes créditos:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 9303	Valor 8.601.928,59
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2022)		Valor 2.407.440,26
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 6.451.446,38
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 17.460.815,23
DEZESSETE MILHÕES, QUATROCENTOS E SESENTA MIL, OITOCENTOS E QUINZE REAIS E VINTE E TRÊS CENTAVOS		

4. Cientificada da autuação, em 02/01/2023, impugnação, em 31/01/2023, na qual afirma (fls. 1228 a 1254):

a)(...) a Requerente celebrou, no ano de 2018, contratos dessa natureza com as empresas 3M CAMCO, 3M FRANCE LTD e 3M COMPANY, localizadas respectivamente no Panamá, França e Estados Unidos (fls. 412/552 e 755/794).

b) No âmbito desses contratos, para determinadas atividades, a Requerente assumiu a obrigação de reembolsar os custos incorridos pelas sociedades estrangeiras, sem nenhuma adição de markup. Para outras atividades, de forma a atender às diretrizes das regras de preços de transferência das jurisdições estrangeiras, sobre os custos incorridos, estabeleceu-se a obrigação de se adicionar um markup mínimo, fixado em 6% (custo mais 6%) ou em percentual sobre receita líquida (não superior a 5%).

c) Observa-se que, nos contratos, há claro detalhamento das atividades (backoffice / atividades-meio / suporte), sendo evidente, em todas as operações, a inexistência de remuneração pela transferência de tecnologia ou por direitos de propriedade intelectual, tampouco por qualquer serviço que constitua atividade fim das entidades prestadoras.

d) Como se depreende dos contratos, portanto, as atividades contratadas são claramente secundárias (atividades-meio), objeto de: (i) meros reembolsos de custos entre as partes (reembolsos puros, sem adição de markup); ou (ii) reembolsos acrescidos de markup mínimo. Em ambos os casos, os valores reembolsados pela Requerente não se prestam a remunerar qualquer transferência de tecnologia, direito de propriedade intelectual, ou atividade fim das prestadoras.

e) No curso da fiscalização, que durou cerca de dois anos, a Requerente apresentou diversos contratos (fls. 412/552 e 755/794), planilhas (fl. 588 e 613), invoices (fls. 614 a 671) e outros documentos que demonstravam que as remessas feitas ao exterior no período, objeto dos aludidos contratos, tinham a natureza de meros reembolsos (puros ou acrescidos de markup residual, conforme as hipóteses delineadas acima), no contexto de atividades meio (sem qualquer

transferência de tecnologia), pelo que estariam fora do campo de incidência da CIDE.

f) (...) nas palavras do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.194/1.210): "os pagamentos ao exterior realizados para os fornecedores 3M CAMCO, 3M FRANCE LTD e 3M COMPANY, no ano-calendário de 2018, foram relativos a serviços técnicos e de assistência administrativa". A partir dessa premissa, a D. Fiscalização considerou caracterizada a hipótese de incidência da CIDE, prevista pelo §1º-A, do artigo 2º, caput e §2º, da Lei nº 10.168/00.

g) A D. Fiscalização, em resumo, utilizou-se de cláusulas aplicáveis a operações com partes vinculadas nos Estados Unidos, Panamá e França (as quais, como visto, abordam prioritariamente reembolsos de atividades gerenciais, que não envolvem transferência tecnologia), para presumir que todas as remessas feitas a partes vinculadas (inclusive as destinadas à Espanha, Hong Kong, Reino Unido, Inglaterra, Holanda e Polônia) corresponderiam a remunerações por serviços técnicos e administrativos tomados pela Requerente, sujeitos à incidência da CIDE.

h) Há equívocos cometidos pelas Autoridades Fiscais, contudo, que comprometem de plano a validade do lançamento fiscal (artigo 142 do CTN), eivando-o de flagrante nulidade. São eles:

(i) a ausência de segregação, nos contratos, dos valores que correspondem a reembolsos puros daqueles que poderiam (ad argumentandum) ser considerados como remuneração pela prestação de serviços técnicos / administrativos - erro na descrição dos fatos;

(ii) exigência fiscal sobre a totalidade dos valores objeto dos contratos, e não apenas sobre os valores que poderiam (ad argumentandum) ser considerados como remuneração pela prestação de serviços técnicos / administrativos - erro na determinação do valor tributável; e (iii) presunção indevida / não comprovada de que as remessas feitas pela Requerente a partes vinculadas localizadas na Espanha, Hong Kong, Reino Unido, Inglaterra, Holanda e Polônia, objeto de contratos que sequer foram examinados no âmbito da fiscalização, teriam a natureza de remuneração por prestação de serviços.

i) Ao equiparar reembolsos de custos (sobretudo os puros, sem adição de markup) a pagamentos por prestação de serviços, e presumir, a partir da análise superficial dos contratos celebrados com partes vinculadas nos Estados Unidos, Panamá e França (sem sequer examinar os contratos celebrados com as sociedades localizadas na Espanha, Hong Kong, Reino Unido, Inglaterra, Holanda e Polônia), que a totalidade das operações contratadas teria essa mesma natureza, houve clara inobservância, pelas Autoridades Fiscais, da obrigação de descrever claramente os fatos geradores objeto da autuação.

j) Esse fato (ausência de análise e descrição adequada dos fatos), por si determinante da nulidade da autuação, resultou ainda no cálculo equivocado da

exigência fiscal, dado que a CIDE foi calculada, indiscriminadamente, sobre valores de reembolsos puros (sem qualquer adição de markup) e reembolsos com markup residual. As Autoridades Fiscais desconsideraram que, em hipótese alguma, reembolsos de custos poderiam ser confundidos com remuneração de prestação de serviços, o que resultou no cálculo equivocado dos montantes de CIDE.

k) Com base no exposto, resta evidente a nulidade da presente autuação, na medida em que não atendeu a requisitos mínimos de clareza na descrição dos fatos e descrição do montante do tributo devido para uma autuação fiscal.

Subsidiariamente, caso assim não se entenda, a Requerente pleiteia que ao menos o processo seja baixado em diligência, de modo a serem excluídos da presente exigência fiscal os montantes que correspondem a reembolsos puros (sem qualquer adição de markup).

l) O equívoco das Autoridades Fiscais e a ausência de critério na lavratura do Auto de Infração são claros, na medida em que, para algumas operações, quando apuram incidência do IRRF à alíquota de 25%, não exigem a CIDE. Para outras operações (destacadas em amarelo), no entanto, apesar de também objeto de incidência do IRRF à alíquota de 25% e indicação de CIDE à alíquota zero, formalizam exigência da CIDE através do Auto de Infração.

m) O equívoco das Autoridades Fiscais e a ausência de critério na lavratura do Auto de Infração são claros, na medida em que, para algumas operações, quando apuram incidência do IRRF à alíquota de 25%, não exigem a CIDE. Para outras operações (destacadas em amarelo), no entanto, apesar de também objeto de incidência do IRRF à alíquota de 25% e indicação de CIDE à alíquota zero, formalizam exigência da CIDE através do Auto de Infração.

n) Observa-se claramente que os valores em questão (considerando as hipóteses em que a CIDE incidiria à alíquota zero, conforme planilha das próprias Autoridades Fiscais) foram considerados para a formalizar a exigência de CIDE no Auto de Infração ora Impugnado. Confira-se, nesse particular, que a CIDE exigida no Auto de Infração corresponde exatamente aos R\$ 8.601.928,60 do Anexo I, o qual considera a CIDE incidente à alíquota zero em sua composição.

o) A exemplo do que foi demonstrado no tópico anterior, o erro na determinação do montante tributável enseja a nulidade do Auto de Infração, conforme artigo 142 do CTN e artigo 10 do Decreto 70.235/72, a qual deve ser prontamente reconhecida.

p) Caso assim não se entenda, o que se admite para fins de argumentação, que ao menos seja retificado o Auto de Infração, determinando-se a exclusão da exigência em relação aos montantes sobre os quais a própria Autoridade Fiscal reconhece que a CIDE incidiria à alíquota zero.

5.No plano do direito, a defesa prossegue afirmando a impossibilidade de incidência de CIDE sobre o reembolso de despesas, pois não constituem fato que possa ser enquadrado como acréscimo patrimonial (cita r. jurisprudência), como

se verificaria nos contratos celebrados sobretudo com as sociedades localizadas nos Estados Unidos, Panamá e França (o mesmo se verificando para os contratos celebrados com Espanha, Hong Kong, Reino Unido, Inglaterra, Holanda e Polônia, embora sequer tenham sido examinados pelas Autoridades Fiscais).

6. Aduz ainda que embora uma parcela dos reembolsos tenha adição de markup (margem de lucro residual) por força da aplicação da legislação estrangeira de preços de transferência, esse fato, por si só, não é suficiente para caracterização de uma prestação de serviços, nos moldes estabelecidos pelo Código Civil, pois além da onerosidade, a relação de prestação de serviços pressupõe que a atividade corresponda à atividade fim da sociedade prestadora, nos moldes descritos em seu objeto social.

7. A leitura dos contratos, no caso dos autos, evidencia claramente que as atividades reembolsadas (ainda que com um markup residual), dizem respeito, principalmente, a atividades meio (ligadas a BackOffice / atividades administrativas / gerenciais). Cita r. jurisprudência.

8. Mas ainda que se entenda que a simples previsão de markup seria suficiente para a caracterização de uma prestação de serviços (o que se admite para argumentar), ainda assim a aludida prestação não poderia ser automaticamente equiparada aos "serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes" indicados no artigo 2º, § 2º, da Lei 10.168/00, pois não existiria transferência de tecnologia.

9. Para fins de caracterização da materialidade da CIDE - que não ocorre no presente caso - a prestação de serviços deve resultar, obrigatoriamente, na transferência de tecnologia, como ocorre com os serviços técnicos e de assistência técnica, bem como com os serviços de assistência administrativa e semelhantes, conforme determina o parágrafo 3º do artigo 365 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/18").

10. Além disso, considerando os precedentes que deram base a edição da Súmula CARF nº 127, muito embora esse verbete sumulara disponha que "a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia", é necessário observar que tais atividades devem estar ligadas a contratos e atividades que, de maneira geral, estejam ligadas à transferência de tecnologia.

11. A defesa levanta ainda, pelo princípio da eventualidade, que é indevida a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE (cita r. jurisprudência).

12. Aduz, por fim, que agiu em conformidade com a legislação fiscal em vigor, de forma que não seria justo atribuir-lhe uma penalidade de 75% sobre o valor do suposto crédito tributário ora discutido, que ultrapassa os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser prontamente reduzida (cita r. jurisprudência).

13. Na forma da argumentação mencionada, a defesa pede:

(i) a nulidade do Auto de Infração no que se refere: (a) a ausência de segregação, nos contratos, dos valores que correspondem a reembolsos puros daqueles que poderiam(ad argumentandum) ser considerados como remuneração pela prestação de serviços técnicos / administrativos - erro na descrição dos fatos; (b) exigência fiscal sobre a totalidade dos valores objeto dos contratos, e não apenas sobre os valores que poderiam (ad argumentandum) ser considerados como remuneração pela prestação de serviços técnicos / administrativos - erro na determinação do valor tributável; e(c) presunção indevida / não comprovada de que as remessas feitas pela Requerente a partes vinculadas localizadas na Espanha, Hong Kong, Reino Unido, Inglaterra, Holanda e Polônia, objeto de contratos que sequer foram examinados no âmbito da fiscalização, teriam a natureza de remuneração por prestação de serviços;

(ii) a nulidade do Auto de Infração, em razão da indevida formalização da exigência sobre valores de CIDE incidente à alíquota zero, conforme reconhecido pelas próprias Autoridades Fiscais no Anexo I do Termo de Verificação Fiscal. Se não reconhecida a nulidade nesse ponto, que ao menos a exigência fiscal seja retificada, para excluir os montantes em questão do quantum debeaturs da exigência fiscal ora impugnada;

(iii) a improcedência, no mérito, do Auto de Infração, haja vista a impossibilidade de incidência da CIDE sobre reembolsos puros (sem markup), em que não há qualquer prestação de serviço, mas mera recomposição patrimonial, o que é evidenciado pelos contratos e reconhecido pelas próprias Autoridades Fiscais no Termo de Verificação Fiscal, de forma que não se cogita a hipótese de incidência prevista no artigo §1º-A, do artigo 2º, caput e §2º, da Lei 10.168/00; e

(iv) improcedência, no mérito, do Auto de Infração, haja vista a impossibilidade de incidência da CIDE sobre reembolsos de valores com margem de lucro residual (com markup), tendo em vista que as atividades objeto dos contratos autuados comprovadamente correspondem a atividades meio (e não a atividades fim), sobretudo quando as atividades objeto das remessas não envolvem nenhum tipo de transferência de tecnologia, totalmente distintas daquelas examinadas nos Acórdãos que resultaram na edição da Súmula CARF nº 127, inaplicável ao caso dos presentes autos.

Subsidiariamente, apenas na remota hipótese de os argumentos de improcedência da exigência fiscal não serem providos, a Requerente requer o PROVIMENTO PARCIAL da presente Impugnação para o fim de que seja (i) determinada a exclusão dos valores de IRRF da base de cálculo da CIDE; (ii) cancelada a multa aplicada; bem como (iii) seja afastada a aplicação de juros sobre o valor da multa imposta à Requerente.

14.Pede, por fim, que lhe seja assegurada a produção de provas por todos os meios em direito admitidos, em especial pela posterior juntada de novos documentos e realização de diligência, de forma a comprovar que não pode ser compelida a pagar o débito que lhe está sendo imputado.

Ato contínuo, a DRJ-09 julgou a impugnação do contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. ALEGAÇÕES DE CONTRARIEDADE À LEI MAGNA E SEUS PRINCÍPIOS.

Não cabe ao Estado-Auditor proferir, ainda que de forma indireta, declaração incidental de inconstitucionalidade (Súmula Vinculante nº10 do STF e da Súmula CARF nº 02).

APRESENTAÇÃO DE NOVOS DOCUMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

A apresentação de novos documentos, após o prazo legal de impugnação, somente é possível nas exceções previstas no art. 16, §4º, do Decreto 70.235/1972.

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2018

SERVIÇOS TÉCNICOS E ADMINISTRATIVOS. INCIDÊNCIA. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO IRRF.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração de serviços técnicos e administrativos, com a adição do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus do imposto.

SERVIÇOS TÉCNICOS E ADMINISTRATIVOS. PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE LUCRO. IRRELEVÂNCIA PARA A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Diante da identidade entre as situações em que ocorre incidência da Cide e aquelas em que o IRF teve sua alíquota reduzida, é relevante para o surgimento da obrigação tributária a prática do ato de efetuar um pagamento ao exterior com o propósito de remunerar alguém por serviços prestados, independente do lucro ou prejuízo do respectivo prestador ou do intuito de vendas desses serviços.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste Recurso, a Empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo os mesmos argumentos apresentados na sua impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Pedro Sousa Bispo**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de auto de infração referente a insuficiência de recolhimento da CIDE incidente sobre remessas de valores ao exterior a título de contrapartida a aquisição de Serviços Técnicos, Administrativos e Semelhantes, relativa ao ano-calendário 2018.

Em suma, com base no parágrafo 2º, do art. 2º e parágrafo único do art. 3º, ambos da Lei 10.168/2000, entendeu a auditoria que, pelos documentos apresentados, a empresa não teria comprovado que houve o pagamento suficiente da CIDE sobre remessas para o exterior a título de contrapartida a aquisição de serviços técnicos, administrativos e semelhantes.

Em sessão de julgamento na instância a quo, o acórdão proferido julgou parcialmente procedente a impugnação da recorrente, unicamente para reduzir os valores de IRRF usados para compor a base de cálculo da CIDE- Remessa, na forma já mencionada na fundamentação.

Por oportuno, esclarece-se que a recorrente é sociedade limitada que se dedica, entre outras atividades, à produção, à importação e à comercialização de uma série de produtos. No regular exercício de suas atividades, e com o intuito precípua de otimizar o fluxo das atividades de back office (i.e., atividades-meio / suporte) e de assistência administrativa que beneficiam o Grupo 3M de forma global, a recorrente celebra diversos contratos com partes vinculadas no exterior, localizadas em diversos países, dentre os quais, Estados Unidos, França, Panamá, Espanha, Hong Kong, Reino Unido, Inglaterra, Holanda e Polônia.

Feitas essas breves considerações para melhor compreensão das matérias em debate, passar-se a análise das pretensões da recorrente nas preliminares e mérito.

Nulidade por equívocos na descrição dos fatos/presunção não admitida

A recorrente alega que o auto de infração não foi devidamente motivado, posto que foram cometidos equívocos na descrição dos fatos ou utilização de presunção não admitida, pelo que deveria ser considerado nulo, nos termos do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Alega a recorrente que as autoridades fiscais presumiram no presente caso que a totalidade das remessas feitas pela recorrente com partes vinculadas no exterior, localizadas nos Estados Unidos, Panamá, França, Espanha, Hong Kong, Reino Unido, Inglaterra, Holanda e Polônia, corresponderiam a remunerações por serviços técnicos e administrativos e, pois, tributáveis pela CIDE.

Contudo, diz que há equívocos cometidos pelas Autoridades Fiscais que comprometem de plano a validade do lançamento fiscal (artigo 142 do CTN), a saber:

- (i) falta de segregação, nos contratos, dos valores que corresponderiam a reembolsos puros daqueles que (ad argumentandum) referem-se à remuneração por serviços técnicos / administrativos prestados. Ou seja, um flagrante erro na descrição dos fatos; e
- (ii) a presunção (não comprovada) de que remessas feitas a partes vinculadas na Espanha, Hong Kong, Reino Unido, Inglaterra, Holanda e Polônia, também teriam a natureza de remuneração por prestação de serviços, mas sem a imprescindível análise dos respectivos contratos no curso da fiscalização.

Afirma que, nos termos do artigo 142 do CTN e do artigo 10, III, do Decreto 70.235/72, o Auto de Infração deve conter, entre outros requisitos, obrigatoriamente:

- (i) a descrição clara e precisa do fato que motivou sua geração; e
- (ii) o cálculo do montante do tributo devido. Se não for feito isso, a autuação passa conter vícios insanáveis.

Não vislumbro assistir razão às alegações do recurso quanto a deficiência na motivação no Termo de Verificação Fiscal da infração lançada, isso porque entendo que o auto de infração teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde constam a motivação e fundamentação jurídica para o lançamento, bem como as provas que conduziram a Autoridade Fiscal à lavratura do auto de infração.

Se houve parcelas lançadas que não foram devidamente segregadas ou não devem compor a base de cálculo da CIDE Remessas, não se deve seguir pelo caminho da nulidade, como requer a recorrente, mas sim na análise do mérito, que será feita no próximo tópico.

Por fim, cabe destacar que as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Consoante tal dispositivo, são nulos, além dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não se afigura nos autos.

Afasta-se a preliminar arguida.

Mérito

No mérito, a recorrente alega a tributação indevida de valores pela CIDE, visto que os contratos objeto da autuação deixam claro que os valores objeto da autuação se tratam de: i) em parte se refere a reembolsos puros de custos; e ii) mesmo na parte em que há pequeno markup (mínimo acrescido para atender a legislação de preços de transferência dos países estrangeiros), os valores não remuneram serviços prestados em decorrência da atividade-fim do prestador e, muito menos, a transferência de tecnologia ou direito de propriedade intelectual.

Diz que os reembolsos de custos e despesas não podem ser confundidos com remuneração pela prestação de serviços. A prestação de serviços pressupõe, necessariamente, o

elemento de onerosidade, que acarreta acréscimo patrimonial do prestador; o reembolso, de forma distinta, simplesmente recompõe (não acresce) o patrimônio da entidade reembolsada.

Afirma que foi claramente demonstrado, ao menos em relação a parte das remessas, que os valores corresponderam a reembolsos puros, sem adição de markup, pelo que não se cogita a prestação de serviços. Apresenta o quadro abaixo que ilustraria, claramente, a diferença entre prestação de serviços e reembolsos de custos:

	Prestação de Serviços	Reembolso de Despesas
Disciplina Jurídica	Artigos 593 a 609 Código Civil	Não tipificado
Remuneração / Onerosidade	Presente	Ausente
Natureza da atividade	“Atividade-fim”	“Atividade-meio”
Qualificação dos ingressos	Rendimentos	Reembolsos

Traz ainda aos autos diversas referências expressamente destacadas nos contratos celebrados pela Recorrente, sobretudo com as sociedades nos Estados Unidos, Panamá e França (e o mesmo se verificando para os contratos celebrados com Espanha, Hong, Kong, Reino Unido, Inglaterra, Holanda e Polônia), evidenciando que as remessas eram destinadas ao mero reembolso de custos (recomposição patrimonial).

Adiante, afirma que, embora uma parcela dos reembolsos feitos pela Recorrente tenha a adição de markup (margem de lucro residual mínimo, unicamente por força da aplicação da legislação estrangeira de preços de transferência), esse fato, por si só, não é suficiente para caracterização de uma prestação de serviços nos moldes estabelecidos pelo Código Civil.

Aduz que, além da onerosidade, a relação de prestação de serviços pressupõe que a atividade “prestada” corresponda à atividade fim da sociedade prestadora, como descrita em seu objeto social. Porém, a leitura dos contratos no caso dos autos evidencia que as atividades reembolsadas (ainda que com um markup residual) dizem respeito a atividades meio (ligadas a back-office / atividades administrativas / gerenciais), o que afasta a incidência da CIDE.

Destaca ainda que a regra do § 2º, artigo 2º, da Lei 10.168/00 não pode ser lida de forma autônoma (desvinculada) do caput do artigo 2º, o qual, de forma expressa, dispõe que a incidência da CIDE pressupõe a celebração de contratos que envolvam a transferência de tecnologia.

Conclui afirmando que, pela análise da legislação sobre a matéria, para uma determinada remessa ser considerada passível de tributação pela CIDE, é imprescindível que o contrato que embase essa remessa implique em transferência de conhecimento tecnológico – essa é a hipótese material do tributo definida constitucionalmente. Segundo a recorrente, isso não está presente nos autos.

Em que pese os argumentos da recorrente, entendo que não lhe assiste razão.

Por oportuno, apresenta-se a base legal para a incidência desse tributo.

A CIDE foi criada pela Lei nº10.168/00 com o objetivo de estimular o desenvolvimento tecnológico do Brasil por meio do financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. Transcrevo a seguir o conteúdo dos arts.1º e 2º da Lei nº10.168/00:

Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

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

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

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

Parágrafo. 3º A alíquota da contribuição será de 10%.

Posteriormente, em 1º de janeiro de 2002, foi editada a Lei nº10.332/01 que promoveu alterações a Lei nº10.168/00, entre as quais, novas hipóteses de incidência para a CIDE, nos seguintes termos:

Art. 6º O art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º

....."

§ 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.

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

(negrito nosso)

Fica nítido que o legislador, por meio da Lei nº10.332/01, criou duas novas hipóteses de incidência da CIDE sobre serviços técnicos e de assistência administrativa, bem como sobre os royalties a qualquer título, que a pessoa pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter a residente ou domiciliado no exterior.

Pode-se assim resumir as hipóteses de incidência da CIDE-Remessas:

- 1) a pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos;
- 2) a pessoa jurídica signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior;
- 3) a pessoa jurídica signatária de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior; e
- 4) a pessoa jurídica que pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Neste contexto, a análise das notas fiscais apresentadas como resposta à intimação (e-fls. 614 a 671) demonstram que os pagamentos ao exterior realizados para os fornecedores 3M CAMCO, 3M FRANCE LTD e 3M COMPANY, no ano-calendário de 2018, foram relativos a serviços técnicos e de assistência administrativa, inclusive tal conclusão é advinda da análise da resposta ao Termo de Intimação n. 06, fornecida pela 3M DO BRASIL em 04/01/2022, quando instada a se manifestar acerca dos aludidos serviços prestados, em que informa tratarem-se de atividades de backoffice (retaguarda de processos operacionais e administrativos de uma empresa).

Trata-se, sem dúvida, de serviços técnicos e de assistência administrativa, bem como de semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no exterior, uma vez que consistem basicamente no fornecimento de serviços de suporte de tecnologia da informação e de rotinas administrativas.

Como se constata, os fatos narrados se subsomem à hipótese de incidência da CIDE-Remessas, isso porque a 3M foi signatária dos contratos que tiveram por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

A recorrente contesta em sua defesa que os valores lançados não estão sujeitos à CIDE, posto que não são caracterizados como remuneração por serviços, mas sim reembolsos de custos (reposição patrimonial). E ainda afirma que, embora uma parcela dos reembolsos feitos pela Recorrente tenha a adição de markup (margem de lucro residual mínimo, unicamente por força da aplicação da legislação estrangeira de preços de transferência), esse fato, por si só, não é suficiente para caracterização de uma prestação de serviços nos moldes estabelecidos pelo Código Civil.

Ocorre que a legislação que estabelece a incidência da CIDE determina em art. 2º, §§ 3º c/c 2º, da Lei nº 10.168/2000, que a base de cálculo da contribuição recai sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior.

Como se observa pelo texto, transcrito alhures, não há qualquer exceção estabelecida em lei sobre os valores remetidos, o que nos leva a conclusão de que a integralidade dos valores assim enviados está sujeita à referida contribuição, desde que relativos à prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa contratados, como é o caso.

Entendo que reembolsos de despesas, com ou sem adição de markup, compõe o preço do serviço prestado, consequentemente compõe o preço da remuneração em contraprestação ao serviço prestado.

Nesse mesmo sentido, cito trecho do acórdão nº 3301004.098, no qual se enfrentou a mesma questão, conforme trecho abaixo reproduzido:

Reproduzo trecho da decisão recorrida, no mesmo sentido:

Tendo em conta que as remessas ao exterior por pagamentos de serviços integram o campo de incidência da contribuição, conforme estabelece a lei em tela, cumpre, para a boa compreensão sobre o tratamento jurídico dos alegados reembolsos, verificar se estes compõem o preço do serviço, sendo pertinente, para tanto, observar que a Lei nº 5.474, de 18 de julho de 1968, dispondo sobre a emissão de duplicatas e faturas, caracteriza o preço dos serviços prestados, conforme disposto em seu art. 20, § 2º:

“Art. 20 As empresas, individuais ou coletivas, fundações ou sociedades civis, que se dediquem à prestação de serviços, poderão, também, na forma desta Lei, emitir fatura e duplicata.

(...)

§2º. A soma a pagar em dinheiro corresponderá ao preço dos serviços prestados.

(...)"

O texto legal considera como preço dos serviços o valor expressamente contido na fatura de prestação de serviços, cujo documento equivalente em operações de mercado externo é a invoice, peça que formaliza essas mesmas e referidas operações.

No caso, a empresa recebedora dos recursos é domiciliada no exterior, sendo o dispositivo legal em tela empregado para definir o alcance, nos termos da legislação brasileira, do que vem a ser o faturamento na prestação de serviços e, como visto, o faturamento corresponde à soma a pagar.

Logo, os valores remetidos devem, evidentemente, ser considerados como parte ou integrantes do preço dos serviços que a especializada empresa no exterior presta à Autuada.

[...]

(Grifou-se).

Desta feita, ainda que em contrato, por vezes, preveja-se que o valor dos serviços será o reembolso dos custos incorridos, tais verbas estão vinculadas à prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa, compondo a contraprestação.

Nesse mesmo sentido foi decidido no acórdão nº 3301004.098:

CIDE REMESSAS AO EXTERIOR. REEMBOLSO DE DESPESAS. SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES.

O art. 2º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 10.168/2000 determina que a base de cálculo da contribuição recai sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior. Trata, portanto, da integralidade dos valores assim enviados, desde que relativos à prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa contratados.

(Acórdão nº 3301004.098, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 24 de outubro de 2017, relatoria do conselheiro Antônio Carlos da Costa Cavalcanti Filho)

Também vale reproduzir as disposições da SC COSIT nº 43/2015 que expressa o mesmo entendimento aqui exposto:

A partir de 1º de janeiro de 2002, essa contribuição passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto os demais serviços técnicos (sem transferência de tecnologia) e os de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem como pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior (§ 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, na redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001).

A contribuição incide 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 acima indicadas, mediante a aplicação da alíquota de 10% (dez por cento) (...)

[...]

(...) fica evidente a identidade entre as situações em que ocorre incidência da Cide e aquelas em que o IRF teve sua alíquota reduzida. Com efeito, enquanto a Cide, que aqui se analisa, incide "sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrentes das obrigações" originadas "de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes" (art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, e o § 2º do mesmo artigo - grifou-

se), o IRF incide "sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica" (...) **Cabe assinalar que foi justamente esse o objetivo das alterações introduzidas na matéria pela Lei nº 10.332, de 2001, conforme se extrai (...) da Mensagem nº 1.060, de autoria conjunta dos Ministros de Estado da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, que acompanhou o projeto de lei (...)**

[...]

Argumenta, no entanto, a consulente que (...) **não há a "inclusão de margem de lucro pela Controladora no valor a ser reembolsado", não havendo, portanto, cobrança de preço ou remuneração (...) não se configuraria a hipótese de incidência da Cide, uma vez que esta seria elemento essencial ao fato gerador dessa contribuição.**

[...]

O vocábulo "Remuneração" tem como significado "retribuição por serviço ou favor prestado" (Dicionário Houaiss, Edição Eletrônica: Objetiva, Novembro de 2009), "a recompensa, o pagamento ou a retribuição feitos por serviços prestados ou em sinal de agradecimento (SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico, Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 699). **Nesse sentido, tudo que se recebe ou tudo que se paga em retribuição a alguma coisa caracteriza-se como remuneração. Essa acepção é a adotada em nosso direito pátrio, conforme se pode verificar a partir de diversos exemplos extraídos do texto do Código Civil (...)**

[...]

A legislação do Imposto de Renda também adota essa acepção para o vocábulo "Remuneração", empregado em diversas normas (...)

[...]

Note-se que o art. 2º, e parágrafos, da Lei nº 10.168, de 2000, com as alterações feitas pela Lei nº 10.332, de 2001, e pela Lei nº 11.452, de 2007, ao tratar das hipóteses de incidência da Cide, em nenhum momento faz referência a margem de lucro, custo, ou intuito de venda. O que é relevante para o surgimento da obrigação tributária é a prática do ato de efetuar um pagamento ao exterior com o propósito de remunerar alguém por serviços prestados. A vingar a tese da Consulente, seria necessário investigar, para cada remessa ao exterior com esse propósito, se o valor correspondente compreende margem de lucro, ou se equivale ao custo do serviço prestado, o que transborda completamente à norma vigente já elencada acima. Com efeito, o pagamento de serviço sem lucro para o prestador, ou mesmo com prejuízo, também é considerado para fins de incidência da Cide, e também do IRF, como remuneração.

No caso da presente consulta, **os pagamentos que a Consulente faz a sua Controladora pelos serviços cujos custos são compartilhados por contrato de cost-sharing estão remunerando, ainda que indiretamente e ainda que sem a**

obtenção de lucro pela Controladora, os serviços de que se beneficia a Consultente. Com efeito, a circunstância de o efetivo prestador do serviço (seja funcionário da Controladora, seja terceiro contratado) ser pago pela Controladora e esta não auferir qualquer lucro nas operações objeto de compartilhamento de custos, não têm o condão de afastar a incidência da Cide por ocasião do pagamento ou remessa da consultente à Controladora pelos serviços técnicos prestados.

Ademais, a legislação do Imposto sobre a Renda, de aplicação subsidiária, como se viu, no que concerne à Cide, estatui que "a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção" (art. 43, §1º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN, grifou-se). É dizer, a denominação de reembolso ou rateio de custos não elide o fato de que se está fazendo pagamento a residente ou domiciliado no exterior em contrapartida de serviços técnicos prestados.

Veja-se, aliás, que essa é a orientação da Administração Tributária, de há muito fixada no que se refere ao IRF, tributo cuja incidência, como se viu, guarda identidade com a Cide.

Com efeito, se o Parecer Cosit nº 7, de 27 de agosto de 2009, concluiu serem dedutíveis, na apuração do IRPJ e da CSLL, despesas pagas ou incorridas em virtude de contrato de repartição de custos com empresa domiciliada no exterior, também assinalou que incide IRF sobre os pagamentos em questão. Isso porque, estando presentes todos os elementos de conexão que compõem a hipótese de incidência do IRF (o rendimento, cujo beneficiário seja um residente no exterior e proveniente de fonte do País), configura-se o fato gerador, não se revelando verdadeira a dicotomia entre prestação de serviço e repartição de custos no intuito de se determinar a incidência ou não desse imposto.

(negritos nossos)

Depreende-se do exposto que pouco importa se o prestador de serviço auferiu ou não algum tipo de “lucro” ou “prejuízo” na operação, posto que, de acordo, com a hipótese de incidência da contribuição (CIDE) basta que tenha havido valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior relativos à prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa, como se dá no caso ora analisado.

Conforme bem lembrado pelo julgador a quo, importa registrar que acolher o entendimento da defesa implicaria afirmar a identidade da CIDE com o IRPJ e não com o IR Fonte, o que claramente não tem previsão na legislação de regência e colide com o posicionamento expresso na citada SC COSIT 43/2015.

Conclui-se, assim, que os valores remetidos ao exterior à título de contraprestação por serviços prestados, ainda que se preveja em contrato reembolsos com ou sem markup, estes integram o custo do serviço e foram objeto de remessa, incidindo, pois, a CIDE.

Em seguida, a defesa passa a apresentar outros argumentos atacando o auto de infração, concernente à necessidade de transferência de tecnologia na prestação de serviços técnicos para a incidência da CIDE.

No entanto, essa discussão já se encontra superada no âmbito do CARF pela publicação da Súmula CARF nº127, que dispõe da seguinte forma sobre essa matéria:

A incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.”

Como se sabe, as Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos julgadores do CARF.

A recorrente também defende que o IRRF deve ser excluído da base de cálculo da CIDE. Ocorre que essa matéria também já foi pacificada no CARF com a edição da Súmula CARF nº 158, tornada vinculante pela Portaria ME n. 410, de 18/12/2020:

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.

Por fim, no que se referem às alegações ao efeito confiscatório da exigência de uma multa de ofício de 75% sobre o pretense débito em questão, nos termos do artigo 142 do CTN, além da impossibilidade de aplicação dos juros sobre referida multa, também quanto a essas questões não cabem mais discussões, em vista das súmulas CARF abaixo indicadas:

Súmula CARF nº02

O Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da alegação de cunho de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, afastar a preliminar arguida e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

A controvérsia versa sobre a exigência da CIDE-Remessas incidente sobre remessas de valores ao exterior a título de reembolso de despesas (*cost sharing*). A divergência por mim suscitada durante os debates consiste na inexistência de subsunção dos fatos à norma, diante da ausência de previsão legal que permita equiparar o reembolso de despesas (*cost sharing*) como prestação de serviços técnicos ou de assistência administrativa contratados para fins de incidência da CIDE-Remessas.

In casu, a Recorrente sustenta que se exige CIDE-Remessas sobre parcelas decorrentes de reembolso de despesas (*cost sharing*). Tais valores não constituem remuneração por serviços prestados em decorrência da atividade-fim do prestador e, muito menos, decorrem de transferência de tecnologia ou de direitos de propriedade intelectual.

Sobre o tema, já me manifestei em diversas ocasiões contrariamente à incidência da CIDE prevista na Lei nº 10.168/2000, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/2001, por entender que não há, na referida legislação, hipótese de incidência que ampare a cobrança em situações como a ora analisada.

Partindo da regra-matriz de incidência tributária e da estrutura da hipótese de incidência, conforme ensinamentos do mestre Paulo de Barros Carvalho, a contribuição instituída pela Lei nº 10.168/2000 é exigível nas seguintes hipóteses (critério material):

1. Deter licença de uso ou adquirir conhecimento tecnológico (art. 2º, caput);
2. Transferir tecnologia, mediante (art. 2º, caput c/c § 1º): Exploração de patente;
 - a. Uso de marcas;
 - b. Fornecimento de tecnologia;
 - c. Prestação de assistência técnica;
3. Prestar serviços técnicos (Art. 2º, § 2º);
4. Prestar serviços de assistência administrativa e semelhantes (art. 2º, § 2º);
5. Pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter royalties, a qualquer título (art. 2º, § 2º);

Será devido pelos seguintes sujeitos passivos:

1. pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos firmados com residentes ou domiciliados no exterior;

2. signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia firmados com residentes ou domiciliados no exterior;
3. 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,
4. pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Veja-se que o contrato de rateio não está contemplado no rol de hipóteses legais de incidência da CIDE-Remessas.

Sobre a temática, trago à celeuma a Solução de Consulta COSIT nº 149/2021. No referido ato, a Receita Federal do Brasil trata dos contratos de assistência administrativa, conhecidos como acordos de compartilhamento de custos e despesas (*cost sharing agreements*), adotando, como premissas para a definição da natureza jurídica desses contratos, os critérios estabelecidos pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Referindo-se à Solução de Consulta COSIT nº 146/2019, a autoridade fiscal aponta, inequivocamente, que, preenchidos os requisitos de validade, os contratos de compartilhamento de custos e despesas também não atraem a incidência da contribuição prevista na Lei nº 10.168/2000.

As condições estabelecidas pela OCDE para a validade dos contratos de *cost sharing agreement*, para fins de afastamento da incidência da CIDE-Remessas, são:

- a) as despesas reembolsadas comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;
- b) as despesas objeto de reembolso sejam necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio se realize através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio esteja de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios técnicos ditados pela Contabilidade;
- e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como deverão proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilizar as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar, orientando a operação conforme os princípios técnicos ditados pela Contabilidade.

f) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas;

g) não haja qualquer margem de lucro no reembolso;

h) não configure pagamento por serviços prestados pela empresa centralizadora.

Os principais pontos podem ser sintetizados da seguinte forma:

a) Natureza do reembolso: as despesas reembolsadas devem corresponder efetivamente a bens e serviços recebidos e pagos.

b) Necessidade das despesas: os gastos devem ser necessários, usuais e normais às atividades das empresas participantes.

c) Critérios objetivos de rateio: o rateio deve observar critérios razoáveis, objetivos e previamente estabelecidos, formalizados entre as partes.

d) Correspondência com os gastos efetivos: o valor rateado deve guardar correspondência com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global dos bens e serviços.

e) Tratamento contábil adequado: cada empresa deve reconhecer contabilmente apenas a parcela que efetivamente lhe cabe, enquanto os valores a serem ressarcidos devem ser registrados como créditos a recuperar.

f) Escrituração segregada: as empresas devem manter escrituração destacada dos atos relacionados ao rateio das despesas administrativas.

g) Ausência de margem de lucro: o reembolso deve ocorrer sem qualquer margem de lucro para a empresa centralizadora.

h) Ausência de remuneração por serviços: o ponto central para a caracterização do *cost sharing* é que o reembolso não configure pagamento por serviços prestados pela empresa centralizadora.

Além dos critérios acima mencionados, o parecer trata ainda da definição de Acordo de Compartilhamento de Custos (ACC) estabelecida pela OCDE e elenca as premissas necessárias à sua caracterização, a seguir reproduzidas:

19. Convém, primeiramente, verificar se o Contrato apresentado pela Consulente se enquadra no conceito de contrato ou acordo de compartilhamento de custos. Embora não haja dispositivo legal expresso sobre compartilhamento de custos na legislação tributária vigente, o Código Civil, em seu artigo 425, autoriza genericamente a celebração de contratos atípicos, gênero do qual os contratos de compartilhamento de custos são espécie. Administrativamente, a SC Cosit nº 8, de 2012, definiu os contratos de compartilhamento de custos e despesas como negócio jurídico em que uma empresa do grupo realiza despesas em proveito de todas ou parte das demais sociedades integrantes do grupo, mediante reembolso dos custos incorridos.

20. Também a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), em seu Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (Diretrizes da OCDE, disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/tpg2017-en>), oferece uma definição de Acordo de Compartilhamento de Custos (ACC):

8.3 A CCA is a contractual arrangement among business enterprises to share the contributions and risks involved in the joint development, production or the obtaining of intangibles, tangible assets or services with the understanding that such intangibles, tangible assets or services are expected to create benefits for the individual businesses of each of the participants. A CCA is a contractual arrangement rather than necessarily a distinct juridical entity or fixed place of business of all the participants. A CCA does not require the participants to combine their operations in order, for example, to exploit any resulting intangibles jointly or to share the revenues or profits. Rather, CCA participants may exploit their interest in the outcomes of a CCA through their individual businesses. The transfer pricing issues focus on the commercial or financial relations between the participants and the contributions made by the participants that create the opportunities to achieve those outcomes. (destacou-se)

21. Para a OCDE, portanto, o ACC é um negócio jurídico celebrado entre empresas com o intuito de dividir os custos e riscos inerentes ao desenvolvimento conjunto, produção ou obtenção de intangíveis, ativos tangíveis ou serviços, sendo que tais intangíveis, ativos tangíveis ou serviços devem criar benefícios para os negócios individuais de cada participante.

22. Em outro parágrafo das Diretrizes da OCDE, temos uma descrição mais precisa desses benefícios para os negócios individuais, sem os quais uma empresa não poderia sequer ser considerada participante do ACC.

8.14 Because the concept of mutual benefit is fundamental to a CCA, it follows that a party may not be considered a participant if the party does not have a reasonable expectation that it will benefit from the objectives of the CCA activity itself (and not just from performing part or all of the subject activity), for example, from exploiting its interest or rights in the intangibles or tangible assets, or from the use of the services produced through the CCA. A participant therefore must be assigned an interest or rights in the intangibles, tangible assets or services that are the subject of the CCA, and have a reasonable expectation of being able to benefit from that interest or those rights. An enterprise that solely performs the subject activity, for example performing research functions, but does not receive an interest in the output of the CCA, would not be considered a participant in the CCA but rather a service provider to the CCA. As such, it should be compensated for the services it provides on an arm's length basis external to the CCA. See paragraph 8.18. Similarly, a party would not be a participant in a CCA if it is not capable of exploiting the output of the CCA in its own business in any manner. (destacou-se)23. Assim, uma empresa que realize determinadas atividades mas

que não usufrua do resultado do ACC não constitui participante do compartilhamento, devendo ser remunerada pelo serviço prestado.

24. A OCDE identifica dois tipos de ACCs: ACC de desenvolvimento e ACC de serviços. Os primeiros são celebrados com a finalidade de gerar benefícios futuros por meio do desenvolvimento, produção ou obtenção de intangíveis ou ativos tangíveis, e implicam maior grau de risco. Os últimos, com a finalidade de gerar benefícios presentes por meio da divisão dos custos de serviços entre as empresas, e implicam menor grau de risco.

25. Embora não faça a divisão entre ACC de desenvolvimento e ACC de serviços, a SC Cosit nº 8, de 2012, traz características comuns a todos os tipos de ACC, quais sejam:

a) a divisão dos custos e riscos inerentes ao desenvolvimento, produção ou obtenção de bens, serviços ou direitos; b) a contribuição de cada empresa ser consistente com os benefícios individuais esperados ou recebidos efetivamente; c) a previsão de identificação do benefício, especificamente, a cada empresa do grupo. Caso não seja possível assumir que a empresa possa esperar qualquer benefício da atividade desenvolvida, tal empresa não deve ser considerada parte no contrato; d) a pactuação de reembolso, assim entendido o ressarcimento de custos correspondente ao esforço ou sacrifício incorrido na realização de uma atividade, sem parcela de lucro adicional; e) o caráter coletivo da vantagem oferecida a todas as empresas do grupo; f) a remuneração das atividades, independentemente de seu uso efetivo, sendo suficiente a “colocação à disposição” das atividades em proveito das demais empresas do grupo; g) a previsão de condições tais que qualquer empresa, nas mesmas circunstâncias, estaria interessada em contratar.

26. Destaca-se que todo ACC deve ser adequadamente formalizado em instrumento que permita identificar, além das características acima, os custos totais incorridos, de forma a permitir a avaliação da proporcionalidade entre contribuições e benefícios de cada empresa participante.

(...)

33. A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, é devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos; pela pessoa jurídica signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior; pela pessoa jurídica signatária de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior; e pela pessoa jurídica que pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, conforme disposto no art. 2º, caput e § 2º, da referida Lei:

(...)

(destaques nossos)

Assim, preenchidos os critérios acima arrolados, não há que se falar em incidência da CIDE-Remessas sobre o acordo de rateio de custos e despesas (*cost sharing agreement*), ainda que celebrado entre empresas do mesmo grupo econômico, (i) por ausência de previsão legal; (ii) porque os valores não decorrem de contraprestação ou remuneração por serviços prestados; e (iii) por não corresponderem a lucro, uma vez que os valores pagos pelas empresas beneficiárias do acordo não ingressam no patrimônio da pessoa jurídica centralizadora como receita.

Com efeito, conforme exaustivamente demonstrado, os valores pagos a título de “rateio” estão única e exclusivamente relacionados à reposição ou ao ressarcimento dos custos suportados pela empresa centralizadora. Não se verifica, portanto, hipótese de incidência da CIDE-Remessas, diante da ausência de subsunção do fato à norma tributária.

Nesse sentido, tem-se como precedente deste Tribunal Administrativo o Acórdão nº 3201-003.152, abaixo reproduzido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Ano: 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. **(Processo nº 15504.726158/2013-32, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade – Relator, Acórdão nº 3201003.152, Sessão de 26 de setembro de 2017)**

(destaques nossos)

A decisão proferida no âmbito do PAF nº 15504.726158/2013-32 não foi objeto de recurso pela PGFN, tendo, portanto, transitado em julgado a tese segundo a qual: “*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*”.

O trânsito em julgado reforça o posicionamento adotado, inclusive pela própria PGFN à época, no sentido da não incidência da CIDE sobre valores que correspondam a mero reembolso de despesas, sem natureza de contraprestação por serviços.

Esse entendimento também foi adotado em casos análogos por esta Relatora, confira-se:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 CIDE-TECNOLOGIA. ACORDO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS (COST SHARING AGREEMENTS). NÃO INCIDÊNCIA. SOLUÇÃO DE CONSULTA DA COSIT Nº 149/2021.

O fato gerador da Cide-tecnologia (Lei nº 10.168/00), é o pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração em razão do fornecimento de tecnologia em suas mais variadas formas, não figurando como hipótese de incidência da contribuição os acordos de compartilhamento de custos e despesas (cost sharing agreement).

O contrato de rateio configura mero 'reembolso' dos valores recebidos por pessoa jurídica centralizadora em favor das demais pessoas jurídicas (co)ligadas para cobrir custos e despesas. Critérios definidos na Solução Cosit nº 149/2021. **(Acórdão 3401-013.922)**

Assunto: Normas de Administração Tributária Período de apuração: 01/09/2012 a 31/12/2013 ESFERA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA.

Conforme a Súmula CARF nº 1, importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual com o mesmo objeto do processo administrativo.

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE Período de apuração: 01/09/2012 a 31/12/2013 CIDE-TECNOLOGIA. ACORDO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS (COST SHARING AGREEMENTS). NÃO INCIDÊNCIA. SOLUÇÃO DE CONSULTA DA COSIT Nº 149/2021.

O fato gerador da Cide-tecnologia (Lei nº 10.168/00), é o pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração em razão do fornecimento de tecnologia em suas mais variadas formas, não figurando como hipótese de incidência da contribuição os acordos de compartilhamento de custos e despesas (cost sharing agreement).

O contrato de rateio configura mero 'reembolso' dos valores recebidos por pessoa jurídica centralizadora em favor das demais pessoas jurídicas (co)ligadas para cobrir custos e despesas. Critérios definidos na Solução Cosit nº 149/2021.

CID-ROYALTY. REMESSAS A TÍTULO DE DIREITOS AUTORAIS. NÃO INCIDÊNCIA.

A Cide instituída pela Lei nº 10.168/2000, implica no fornecimento de tecnologia nas mais variadas formas, sendo elas: 1) detenção da licença de uso de conhecimentos tecnológicos; 2) aquisição de conhecimentos tecnológicos; 3)

"transferência de tecnologia", que compreende: a) exploração de patentes; ou, b) uso de marcas; ou c) fornecimento de tecnologia; ou d) prestação de assistência técnica; 4) prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; ou 5) royalties, a qualquer título, aqui incluído o direito do autor na transferência de software.

Os valores remetidos ao exterior como remuneração de royalty e outras taxas para o desenvolvimento, operação e manutenção de restaurantes, não é fato gerador da Cide-tecnologia. **(Acórdão 3401-013.924)**

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE Período de apuração: 31/01/2015 a 31/12/2016 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.

CIDE. CIDE-REMESSA SOBRE AQUISIÇÃO DE SOFTWARE. AUSÊNCIA DE TECNOLOGIA. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 177/2024. EXIGÊNCIA CANCELADA.

Ausente fornecimento de tecnologia sobre a licença de aquisição, comercialização ou distribuição de software, e fornecimento de código fonte, não há que se falar em pagamento de CIDE sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior, por falta de previsão legal.

CIDE SOBRE IMPORTÂNCIA PAGA A DOMICILIADO NO EXTERIOR EM DECORRÊNCIA DA CONTRATAÇÃO DE CURSOS, TREINAMENTOS, SEMINÁRIOS, CONGRESSOS E SIMILARES NO EXTERIOR. FALTA DE SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA. EXIGÊNCIA CANCELADA.

Não se enquadra nos requisitos legais para o pagamento da CIDE-remessa o pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa, a residentes ou domiciliados no exterior sobre contrato que não implica aquisição ou licenciamento para uso de conhecimento tecnológico ou de tecnologia tampouco, transferência ou fornecimento de tecnologia na prestação de serviços técnicos ou administrativos.

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

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 assuma o ônus financeiro do imposto retido.

CÁLCULO DO TRIBUTO COM INCIDÊNCIA DOS JUROS SELIC. SÚMULA CARF Nº 108. SÚMULA CARF Nº 4. COBRANÇA MANTIDA.

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.

Súmula CARF nº 4. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. **(Acórdão 3101-003.938)**

A partir dos critérios anteriormente elencados e levando-se em consideração o critério material da regra-matriz de incidência tributária, entendo, a princípio, que não é possível ampliar a finalidade da CIDE para alcançar outras relações jurídicas que não envolvam conhecimento tecnológico ou transferência de tecnologia.

Com efeito, restou sedimentado que o reembolso de despesas e a prestação de serviços, quando analisados à luz da Lei nº 10.168/2000, possuem naturezas jurídicas distintas, sendo, portanto, relações jurídicas distintas.

Entendo, ainda, pela impossibilidade de cobrança da CIDE mesmo quando observados os requisitos estabelecidos na Solução de Consulta COSIT nº 149/2021, quais sejam: (a) as despesas reembolsadas devem corresponder, comprovadamente, a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos; (b) as despesas objeto de reembolso devem ser necessárias, usuais e normais às atividades das empresas; (c) o rateio deve ser realizado mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados e devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; (d) o critério de rateio deve estar de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios técnicos ditados pela Contabilidade; (e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços deve apropriar, como despesa, tão somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder, de forma idêntica, as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, contabilizando as parcelas a serem ressarcidas como direitos de crédito a recuperar, em conformidade com os princípios técnicos ditados pela Contabilidade; (f) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, deve manter escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados ao rateio das despesas administrativas; (g) não deve haver qualquer margem de lucro no reembolso; e (h) o reembolso não deve configurar pagamento por serviços prestados pela empresa centralizadora.

Dos autos e dos documentos neles colacionados, que deram azo à autuação, especialmente dos contratos firmados entre as partes, dois pontos merecem destaque.

Primeiro, a fiscalização não se debruçou sobre a natureza jurídica dos contratos a ponto de segregar as operações de rateio de custos e despesas daquelas relativas à prestação de serviços técnicos e administrativos, partindo da premissa de que a mera remessa de valores ao exterior já configuraria pagamento pela prestação de serviços técnicos.

Primeiro, a fiscalização não se debruçou sobre a natureza jurídica dos contratos a ponto de segregar as operações de rateio de custos e despesas daquelas relativas à prestação de serviços técnicos e administrativos, partindo da premissa de que a mera remessa de valores ao exterior já configuraria pagamento pela prestação de serviços técnicos.

No caso concreto, a ausência de análise individualizada da natureza jurídica das operações e de sua efetiva segregação entre rateio de custos e despesas e prestação de serviços técnicos impede que se tenha por demonstrada a ocorrência do fato gerador da CIDE-Remessas. Não basta, para tanto, a constatação da existência de remessas de valores ao exterior; é indispensável demonstrar que tais valores correspondem a uma das hipóteses legalmente previstas para a incidência da contribuição.

Segundo, os contratos firmados entre as partes demonstram a existência de operações de rateio de custos e despesas, circunstância que deve ser analisada à luz da natureza jurídica efetivamente atribuída às operações, e não apenas da ocorrência das remessas ao exterior.

A título de exemplo colaciono trechos dos contratos acostados aos autos:

3M Company e 3M do Brasil Ltda:

CONTRATO DE SERVIÇOS DE SUPORTE PARA REEMBOLSO DE CUSTOS O presente Contrato de Serviços de Suporte (este “Contrato”) é celebrado entre a 3M Company (“3M”), uma empresa de Delaware, com sede social localizada em 3M Center, St. Paul, MN, EUA, e a 3M do Brasil (“Afiliada”), uma empresa brasileira com sede social em Sumaré, SP., Brasil.

ARTIGO III

Pagamento

3.1. Pagamento. O Receptor do Serviço pagará ao Prestador de Serviços, de acordo com os termos do presente Contrato, e sujeito a quaisquer termos e condições adicionais com os quais as Partes venham a acordar mutuamente. Como definido no Apêndice I, o pagamento deve ter valor suficiente para reembolsar os custos do Prestador de Serviços para prestação do serviço. As Partes devem definir o custo de um serviço usando os procedimentos que a 3M usa ao faturar, cobrar ou alocar custos entre os membros da família corporativa 3M. O presente Contrato prevê exclusivamente o pagamento de um serviço, e não inclui remuneração pela transferência de tecnologia ou propriedade intelectual de modo adicional à prestação do serviço.

3.2. Notificação de serviços prestados. O Prestador de Serviços notificará periodicamente o Receptor do Serviço dos custos incorridos pelo Prestador de Serviços para prestar um serviço. O Prestador de Serviços fornecerá o aviso periódico da maneira e no momento mutuamente acordado pelas Partes. O Prestador de Serviços deverá enviar o aviso ao Receptor do Serviço no seguinte endereço: (...)

APÊNDICE 1

O que se segue é uma lista não exaustiva dos Serviços que serão prestados nos termos deste Contrato e o pagamento devido ao Prestador de Serviços de acordo com a Seção 3.1 deste Contrato:

2. Serviços Administrativos de Rotina - O Receptor do Serviço deve remunerar o Prestador de Serviços pelos custos com serviços administrativos de rotina, incluindo (mas não se limitando a) os seguintes exemplos:

- a. Desempenhar funções de escritório e administrativas, como redação de correspondência, agendamento de compromissos e organização e manutenção de arquivos em papel e eletrônicos.
- b. Efetuar a introdução de dados através da utilização de teclado ou dispositivo de digitalização, incluindo verificação de dados e preparação de materiais para impressão.
- c. Uso de um processador de texto/computador ou máquina de escrever para cartas, relatórios, formulários ou outros materiais (sem modificação substancial) em geral a partir do rascunho de outra pessoa, cópia corrigida ou gravação de voz.
- d. Executar deveres relacionados aos sistemas e procedimentos de gestão de escritório, como atender telefone, contabilidade, digitação, processamento, operação de máquinas de escritório e arquivo.
- e. Operação de qualquer uma das seguintes máquinas: máquinas de fotocópia, digitalização e fax.
- f. Fornecimento de serviço entre escritórios/entrega de documentos, incluindo serviços de correspondência, gerenciamento de documentos e preparação de gráficos, vídeos e sites de Internet.
- g. Coordenação das atividades da equipe e do pessoal de conferência para organizar reuniões de grupo e conferências.
- h. Auxiliar na organização de viagens.

Firmada na legislação e nos pilares argumentativos sobreditos, entendo que o lançamento deve ser cancelado com relação aos contratos de rateio (Cost Sharing), por ausência dos requisitos essenciais para a ocorrência da CIDE.

Por fim, em relação a exigência da contribuição na contratação de serviços técnicos, o CARF firmou a seguinte tese:

Súmula CARF nº 127. A incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.

Partindo das premissas alicerçadas no tópico sobre a hipótese de incidência da CIDE, frente à situação fática que gira em torno do compartilhamento de custos e despesas, entendo pela inaplicabilidade da Súmula ao caso concreto.

O enunciado diz respeito a serviço técnico prestado por residente ou domiciliado no exterior, não alcançando outras naturezas de operações.

Além disso, todos os acórdãos que dão suporte a Súmula nº 127 abordam sobre entrega que implique transferência de tecnologia e/ou prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa prestados por residente ou domiciliado no exterior. Em consequência, houve pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa, como visto nos Acórdãos nºs 3102-002.020; 3102-002.141; 3201-003.022; 3202-02.455; 3302-003.095; 3401-003.800; 3403-002.702; 3402-003.029.

O caso em tela não se amolda, portanto, a orientação do Tribunal Administrativo.

Dito isso, o dever regimental foi cumprido, inexistindo inobservância a enunciado de súmula (§ 4º do art. 123, inciso II do parágrafo único do art. 101 e inciso VI do art. 85 do RICARF), eis que inaplicável ao caso concreto.

Por todo o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento, eis que demonstrado que inexistente subsunção dos fatos à norma com relação aos contratos de rateio (Cost Sharing).

É a minha declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa.