



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16095.000423/2008-13
ACÓRDÃO	3102-002.480 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CUMMINS BRASIL LIMITADA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)
INCIDENTE SOBRE PAGAMENTO DE ROYALTIES AO EXTERIOR - FATO
GERADOR – PAGAMENTO

Não ocorre o fato gerador da CIDE no momento do lançamento contábil dos royalties a serem remetidos, dado que estes não constituem a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica em favor dos beneficiários. O fato gerador é o efetivo pagamento dos royalties ao beneficiário, no exterior, em razão de transferência de tecnologia.

CIDE-ROYALTIES. IMPUTAÇÃO DOS RECOLHIMENTOS. ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO

Restando devidamente comprovada a vinculação entre os pagamentos efetuados por meio de DARFs e as contribuições devidas em razão das remessas ao exterior para pagamento de royalties, deve ser anulada a exigência da CIDE, com o reconhecimento da sua integral quitação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos argumentos quanto à apuração de créditos da CIDE, e, na parte conhecida, no mérito dar-lhe provimento, para o fim de anular integralmente o auto de infração.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na Resolução proferida pela 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, deste e. CARF:

Por bem sintetizar os fatos dos autos, adoto parcialmente o relatório elaborado pela DRJ/CPS:

"Trata o presente processo de Auto de Infração relativo à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE (Remessas ao Exterior), lavrado em 22/07/2008 e cientificado ao contribuinte em 23/07/2008, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 2.725.551,56, sendo R\$ 1.284.048,94 da CIDE, R\$ 963.036,63 de multa de ofício e R\$ 478.465,99 de juros de mora (acréscimos legais calculados até a data da lavratura), em virtude da falta/insuficiência de recolhimento da contribuição referente a fatos geradores ocorridos nos anos de 2003, 2004 e 2005 (fls. 771-775).

Primeiramente, necessário se faz apresentar um breve histórico, no qual transcrevo a seguir o Relatório constante do Acórdão 0522.178 da 5ª Turma desta Delegacia, que julgou o processo nº 16095.000138/200801 relativo a auto de infração de CIDE do interessado e, que em consequência do julgado motivou a ação fiscal que resultou no auto de infração ora tratado. [...]

Diante de todo exposto, o relator elaborou voto no qual considerou procedentes as exigências relativas à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE constantes do processo nº 16095.000138/200801.

Em que pese terem acordado por unanimidade sobre a procedência dos lançamentos da CIDE, houve por bem a ilustre Julgadora Edeli Pereira Bessa apresentar Declaração de Voto a fim de consignar razões pelas quais concorda com o Relator sobre a inexistência de prova da vinculação dos recolhimentos alegados ao lançamento.

Além disso, a ilustre julgadora apresentou razões pelas quais entendia que havia nos autos elementos suficientes para o agravamento da exigência inicial, [...]

Em decorrência do referido Acórdão, e mais precisamente da Declaração de Voto, foi iniciada nova ação fiscal amparada pelo MPF: 08.1.11.002008004701 que emitiu TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL [...]

Como resultado desta ação fiscal, a autoridade tributária elaborou TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO DE IRREGULARIDADES - CIDE (fls. 760/764).

[...]

Com isso, a autoridade tributária lavrou o auto de infração, objeto do presente processo, o qual consta das fls. 771-775 dos autos.

Inconformado, o interessado apresentou impugnação solicitando o cancelamento do auto de infração, na qual defende os mesmos pontos já apresentados na impugnação constante do processo nº 16095.000138/2008-01, quais sejam:

1) Entende que o momento de ocorrência do fato gerador da CIDE não é a data do registro do crédito contábil de royalties, e sim, a data da remessa ao exterior;

2) Argumenta que a Fiscalização apresentou equivocado entendimento sobre a apuração e utilização dos créditos da CIDE.

Cabe dizer, que em relação a estes pontos, o impugnante adicionou algumas argumentações em relação a impugnação constante do processo nº 16095.000138/2008-01, as quais tratarei no meu voto.

Além destes itens, apresentou o impugnante alegações e explicações buscando demonstrar, através de uma correlação de documentos, a vinculação dos referidos pagamentos que a Fiscalização deixou de considerar, como explicado no TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO DE IRREGULARIDADES - CIDE.

E, por fim, caso não fosse aceita a demonstração das vinculações dos DARFs com os registros contábeis, que, ao menos fosse reconhecido o instituto da imputação para que fossem aceitos os DARFs recolhidos como forma de pagamento da CIDE cobrada. Importante dizer que este item também já havia sido apresentado na impugnação constante do processo nº 16095.000138/2008-01."

Da análise do caso, a DRJ/CPS concluiu pela improcedência da impugnação fiscal, nos termos da ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

FATO GERADOR. REMESSAS DE ROYALTIES PROVISIONADAS CONTABILMENTE.

O fato gerador da CIDE é o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de royalties. Dentre os vários momentos relacionados pela norma, prevalece o que primeiro ocorrer.

CIDE REMESSAS AO EXTERIOR. HIPÓTESE DE CONCESSÃO DE CRÉDITO PARA DEDUÇÃO EM OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES DE MESMA NATUREZA. NECESSIDADE DE PAGAMENTO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

É concedido crédito incidente sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, aplicável às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marcas (art. 4º da Medida Provisória nº 2.15970/2001).

O valor do crédito instituído pela legislação de regência será calculado com base no valor da contribuição devida, entendendo-se como tal, o valor da CIDE incidente sobre a operação (alíquota multiplicada pela base de cálculo) subtraído do valor dos créditos oriundos de operações anteriores.

A referida sistemática amenizou os efeitos da tributação, reduzindo o ônus da carga tributária temporariamente, por meio da técnica do creditamento. Não se almejou com isso criar incentivo, pela criação de créditos desvinculados do efetivo pagamento do

tributo, mas apenas amenizar o ônus por período determinado. Assim, necessário se faz o efetivo recolhimento da contribuição para que seja constituído o referido crédito

CONTRIBUIÇÃO RECOLHIDA EM RAZÃO DA REMESSA DE ROYALTIES. IMPUTAÇÃO.

Descabe a imputação de recolhimentos alegados pelo impugnante se este não logra provar a vinculação entre os pagamentos e as remessas de royalties antes provisionados.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela RFB, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário, enfatizando os seguintes argumentos: (i) provisões contábeis não podem ser consideradas para fins de determinação do aspecto temporal do fato gerador da CIDE, já que este somente ocorre com a efetiva remessa dos royalties, momento em que a disponibilidade jurídica dos valores remetidos se torna plena; (ii) que a interpretação da fiscalização; ratificada pela DRJ, é incorreta, visto que a apuração da CIDE deve basear-se na contribuição efetivamente devida, conforme a Lei nº 10.168/2000, enquanto que para apurar o valor do crédito utiliza-se a Medida Provisória nº 2159-70/2001; (iii) os valores pagos no período a título de CIDE devem ser vinculados aos débitos ora em discussão, haja vista se ter verificado mera postergação de recolhimento ante o confronto do aspecto temporal da incidência da CIDE em debate (i.e. provisão contábil vs efetiva remessa); e, por fim (iv) que não pode ocorrer incidência de juros sobre multa.

Em 17/05/2013, a recorrente veio novamente aos autos juntar novos documentos e informar que o CARF, por meio do Acórdão n. 3102-000.67, deu provimento ao PAF n. 16095.000138/2008-01, objeto do lançamento inicial que motivou a realização do lançamento complementar ora discutido, repisando seu pedido de provimento.

A 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção deste e. CARF, por meio da Resolução nº 3401-002.474, de 25 de novembro de 2021, resolveu converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, nos seguintes termos:

Ora, entendo que agiu de forma equivocada a DRJ quando rejeitou sumariamente as provas trazidas em sede de impugnação por não serem pagamentos declarados em DCTF e pela dificuldade de identificar a que períodos se referem – visto que a fiscalização não utiliza critério de fato gerador compatível com aquele defendido pela empresa.

Diante dos indícios de que existem pagamentos realizados e que, ainda que potencialmente, possam se referir ao objeto da lide, imprescindível é o seu conhecimento e análise. Ademais, a recorrente, desde a impugnação, apresentou cálculos e informações que permitem à fiscalização realizar a verificação sobre a natureza e compatibilidade de tais pagamentos com os fatos dos autos.

Nestes termos, voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade preparadora:

- (i) verifique os comprovantes de pagamento juntados aos autos, determinando se os mesmos se referem a pagamentos de CIDE royalties referentes ao período analisado e elabore relatório circunstanciado apresentando suas conclusões;*
- (ii) intime a recorrente para, querendo, se manifestar sobre o resultado da diligência no prazo de 30 (trinta) dias; e*
- (iii) após decorrido o prazo, remeta os autos ao CARF para prosseguimento do julgamento.*

Em 08 de março de 2023, foi elaborado o Termo de Conclusão de Diligência Fiscal, relativo ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Diligência (TDPF-D) nº 08.1.09.00-2022-00050, com a seguinte conclusão:

*Assim, diante de todos os documentos analisados, conforme exposto nos AUTOS e detalhados no acórdão de impugnação **TÓPICO III - ITENS A, B, C, D, E, F e G, esta FISCALIZAÇÃO** entende que os comprovantes de recolhimento das DARF's anexados aos autos comprovam a existência de pagamentos, haja vista que os recolhimentos estão atrelados aos fatos geradores que é o efetivo pagamento/remessa dos royalties.*

Em 24 de abril de 2023, a recorrente apresentou petição, em que “[...] tendo em vista a comprovação do pagamento da CIDE em relação ao período autuado, a Requerente requer seja os autos do presente Dossiê remetidos ao egrégio CARF **para dar integral provimento ao Recurso Voluntário interposto nos autos do PTA n.º 16095.000423/2008-13, cancelando integralmente o crédito tributário em discussão**”.

Ato contínuo, os autos foram devolvidos ao CARF e, considerando que a i. relatora da resolução não integra mais nenhum dos colegiados da Seção, foram encaminhados para novo sorteio, sendo distribuídos para minha relatoria.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

Considerando que, na Resolução nº 3401-002.474, a C. Turma Julgadora adentrou no mérito do recurso, valer-me-ei dos fundamentos já expostos, dos quais concordo, fazendo as adições que entender pertinente e, quanto ao objeto da resolução, analisarei o resultado da diligência e as suas repercussões no julgamento do presente recurso.

Conforme destacado no relatório, a recorrente foi objeto de lançamento de CIDE-royalties sobre os exercícios de 2003, 2004, 2005, consubstanciado nos autos do PAF n. 16095.000138/2008-01.

Ocorre que, ao analisar o referido caso, a DRJ/CPS não só concluiu pela improcedência da impugnação fiscal apreciada, como verificou a possibilidade de agravamento do lançamento, informando a fiscalização sobre suas conclusões, o que derivou em lançamento complementar -objeto destes autos.

No caso do lançamento original, PAF n. 16095.000138/2008-01, o deslinde da questão se deu por meio do Acórdão CARF nº **3102-000.677**, de 25/06/2010, cujo colegiado, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário da empresa, afastando o lançamento em sua totalidade, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE) INCIDENTE SOBRE PAGAMENTO DE ROYALTIES AO EXTERIOR - FATO GERADOR - PAGAMENTO

Não ocorre o fato gerador da CIDE no momento do lançamento contábil dos royalties a serem remetidos, dado que estes não constituem a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica em favor dos beneficiários. O fato gerador é o efetivo pagamento dos royalties ao beneficiário, no exterior, em razão de transferência de tecnologia.

Recurso Voluntário Provido.

Entendo que tal decisão possui reflexo direto no caso aqui analisado, visto que o lançamento complementar se dá sobre o recolhimento a menor dos valores devidos à título de CIDE-royalties e sob as mesmas fundamentações do AI original, qual sejam: (i) apuração equivocada dos valores devidos, visto que o fato gerador a ser considerado seria o provisionamento dos royalties e não os valores/momento da efetiva remessa ao exterior; (ii) creditamento indevido de valores não declarados/recolhidos.

Tais fundamentos estão claramente expostos no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades (fls. 501 a 507), vejamos:

A análise da documentação apresentada pela Fiscalizada em resposta aos Termos de Intimação Fiscal de 22/02/2007 e 03/09/2007 permitiu constatar os seguintes fatos: [...] Constatei que a Fiscalizada ao invés de apurar a CIDE devida sobre os Royalties na medida em que os apurava e lançava a crédito de contas de passivo e a débito de contas de despesas com Royalties, a mesma só veio a apurar tal tributo no momento em que efetuava a remessa dos valores ao exterior; adotando os valores de tais remessas como bases de cálculo para esse tributo; valores aqueles que já não mais correspondiam aos originais, em virtude da variação cambial sofrida, haja vista o exposto anteriormente.

[...]

Com relação aos Royalties devidos à Holset, novamente a Fiscalizada, ao invés de apurar a CIDE devida nas datas em que efetuou as provisões dos Royalties, a mesma só veio a apurá-la no momento em que efetuou as remessas, adotando, erroneamente, como base de cálculo daquele tributo os valores remetidos e não os provisionados.

[...]

Ocorre que a legislação vigente elege diversos momentos para os quais o fato gerador da CIDE se considera ocorrido (§ 3º do Art. 2º da Lei nº 10.168/2000, alterada pela Lei nº 10.332/2001), sendo eles: o pagamento, a entrega, o crédito (considerado aqui o crédito contábil e não o bancário), o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 alterada pela Lei nº 10.332/2001, observando-se ainda o contido nos § 1º e § 1º-A do mesmo artigo. Tendo em vista a existência legal desses diversos possíveis momentos de ocorrência do fato gerador, então, deve ser considerado o que primeiro ocorrer. [...]

-É pertinente ainda fazer o seguinte comentário, com relação à apuração da CIDE efetuada pela fiscalizada:

A Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, concede, no caput de seu artigo 4º, crédito incidente sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei nº 10.168 de 2.000, aplicável às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de Royalties referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marcas. O inciso I, alíneas a e b do § 1º do mesmo artigo define que referido crédito será determinado com base na contribuição devida (devendo ser entendida essa como sendo a contribuição apurada e efetivamente declarada/recolhida) incidente sobre pagamentos, créditos, entregas, emprego ou remessa ao exterior a título de royalties de que trata o caput daquele artigo, mediante utilização do percentual de 100%, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2001 até 31 de dezembro de 2003 e de 70%, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008, enquanto o inciso II daquele artigo dispõe que o crédito apurado será utilizado, exclusivamente, para fins de dedução da contribuição incidente em operações posteriores, relativas a Royalties previstos no caput deste artigo, ou seja, sobre marcas e patentes.

*Como pode ser verificado no quadro demonstrativo apresentado pela contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 22/02/2007, **a contribuinte, na apuração da CIDE devida sobre remessas a título de Royalties sobre marcas e patentes, se credita dos valores relativos à contribuição apurada, independente de sua declaração/recolhimento, utilizando tais créditos em operações posteriores de mesma natureza; portanto, ainda que a contribuinte estivesse***

correta ao considerar as datas das remessas como as dos fatos geradores (o que não ocorre), a declaração/recolhimento ainda teria sido insuficiente pelo fato de estar se creditando indevidamente.

-A legislação vigente (Arts. 10, 2º e 3º da Lei nº 10.168/2000, alterada pela Lei nº 10.332/2001) insere no campo de incidência da CIDE todas as remessas/provisões de pagamentos de Royalties efetuadas pela Fiscalizada, referidas anteriormente.

-As planilhas 1, 2 e 3 apresentam detalhamento das provisões para pagamento de Royalties sobre marcas e patentes e sobre fornecimento de tecnologia, onde se pode observar, entre outros detalhes: a data dos fatos geradores, que são as datas das provisões ou dos pagamentos, conforme o caso, assunto que já foi explanado; valores em reais (com IRRF) dos Royalties devidos, que constituem as bases de cálculo da ODE e n.ºs. dos contratos de câmbio associados, conforme informações prestadas pela contribuinte e CIDE a pagar. " (g.n.)

É o que passamos a apreciar.

1 DO FATO GERADOR DA CIDE

No que concerne ao fato gerador da CIDE royalties, me alinho à conclusão adotada no PAF n. 16095.000138/2008-01 no sentido de afastar o lançamento das diferenças apuradas entre o valor pago e o devido, visto que, com a devida vênia, a conclusão da fiscalização de que a base de cálculo do tributo deveria ser o valor provisionado/escriturado e não o efetivamente pago é equivocada.

Isto se deve ao fato de que a redação do §3º do art. 2º da Lei n. 10.168/2000, diferente do entendimento exarado pela fiscalização, não dá espaço para múltiplos momentos do fato gerador, mas apenas um - que pode ocorrer de diversas formas, ainda que sempre vinculado ao momento de utilização/pagamento efetivo dos valores em questão -, senão vejamos:

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 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. (Grifamos)

Além disso, como bem ressaltou a relatora do Acórdão CARF n. 3102-000.677, a fiscalização se vale do §1-A do art. 2º da Lei nº 10.168/2000 como base de fundamentação, que só foi acrescentado em 2007, por meio da Lei nº 11.452/2007. Ou seja, posterior ao período objeto do lançamento, que vai de 2003 a 2005 - o que não poderia ocorrer.

Vale ainda destacar a parte final do Acórdão supracitado, que afasta qualquer dúvida sobre a questão:

Por sua vez, no §3º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000 há determinação da incidência da CIDE "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". Ou seja, incide a CIDE sobre o pagamento mensal de royalties.

O pagamento a que se refere o legislador é o pagamento assim considerado para o Direito. Não pode ser considerado o lançamento contábil. Fato contábil não pode ser considerado fato impositivo de qualquer tributo, pois o direito somente reconhece os fatos traduzidos à linguagem jurídica.

Por outro lado, o fato da Interessada efetuar os lançamentos em conta de provisão, não significa que a Impugnante colocava, naquele momento, renda à disposição dos beneficiários. Na verdade, a disponibilidade da renda ao beneficiário só se deu com a efetiva remessa do pagamento ao exterior. Não ocorre o fato gerador da CIDE no momento do lançamento contábil dos royalties a serem remetidos, dado que estes não constituem a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica em favor dos beneficiários.

Por fim, uma vez correto o fato gerador indicado pelo contribuinte, não há erro na entrega de DCTF a ensejar o lançamento de multa. "(g.n.)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, no sentido de reconhecer que o recolhimento da CIDE pela recorrente se deu no momento e valor adequado, nos termos da legislação de regência.

2 DO DIREITO AO CRÉDITO DA CIDE E SUA CORRETA FORMA DE APURAÇÃO

A despeito da questão do momento de ocorrência do fato gerador, a fiscalização pautou o lançamento objeto do Auto de Infração do qual o presente é complementar em um segundo fundamento, entendendo que "ainda que a contribuinte estivesse correta ao considerar

as datas das remessas com a dos fatos geradores (o que não ocorre), a declaração/recolhimento ainda teria sido insuficiente pelo fato de estar se creditando indevidamente".

Sobre esta questão, a recorrente se insurge contra o entendimento da fiscalização, ratificado pela DRJ de que *"o pagamento da Contribuição da CIDE gera um crédito que, na operação seguinte, poderá até extinguir a obrigação relativa à CIDE, mas sem gerar novo crédito utilizável. Isto é, para o v. acórdão, para ter direito ao crédito nas operações subsequentes, é preciso, primeiro, recolher nova contribuição".*

Em sua defesa, a recorrente afirma que o lançamento deriva de *"total desvirtuamento da norma em razão da equivocada interpretação dada pela D. Fiscalização e corroborada pelo v. acórdão"*. Isto porque, a Lei nº 10.168/2000 dispõe sobre a hipótese de incidência da CIDE, ao passo que o art. 4º da Medida Provisória nº 2.159-70 de 2001 trata da concessão de um crédito que nada mais seria do que um meio de pagamento.

Neste sentido, a recorrente sustenta que a norma dispõe que o crédito será determinado com base na contribuição devida, ou seja, a contribuição incidente nos termos da Lei nº 10.168/2000, sem trazer qualquer exigência de que tal contribuição tenha sido extinta por meio de pagamento (quitação em dinheiro). Com base em tal entendimento, seria permitida a apuração de créditos de CIDE sobre contribuições quitadas anteriormente por outros créditos de CIDE.

Para defender a sua tese, colaciona a doutrina de Hiromi Higuchi, que assim se manifesta acerca do direito ao creditamento previsto pela MP nº 2.159-70/01:

No período de apuração entre 01-01-01 e 31-12-2003 o crédito é de 100%. Assim se no mês de maio de 2001 a empresa Brasileira pagou ou creditou R\$ 200.000,00 de royalties pelo uso de patente de fabricação de um produto, para residente no exterior, houve a incidência da contribuição (CIDE) de R\$ 20.000,00. O crédito foi de R\$ 20.000,00, que poderá ser utilizado como redução da contribuição devida nos pagamentos ou créditos subsequentes de royalties, na forma do inciso II do § 1º do art 4º da MP nº 2 159-70/01. (...) **Como o crédito só poderá ser utilizado nas operações posteriores, não há dúvida de que a primeira incidência de contribuição terá que ser paga. (...) No exemplo anterior, se o segundo pagamento de royalties foi de R\$ 250.000,00, teve contribuição devida de R\$ 25.000,00 Neste caso, a empresa deduz o crédito de R\$ 20.000,00 da operação anterior e paga a diferença de R\$ 5.000,00. Como o crédito é calculado sobre o valor da contribuição devida, a empresa fará jus ao crédito de R\$ 25 000,00 na segunda operação e não somente de R\$ 5.000,00¹. (Grifamos)**

Quanto ao tema, assim está disposto no art. 4º da Medida Provisória nº 2.159-70/01:

Art.4º É concedido crédito incidente sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, aplicável às

¹ Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática. 31a edição, p. 851

importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marcas.

§1º O crédito referido no caput:

I- **será determinado com base na contribuição devida**, incidente sobre pagamentos, créditos, entregas, emprego ou remessa ao exterior a título de royalties de que trata o caput deste artigo, mediante utilização dos seguintes percentuais:

a) cem por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2001 até 31 de dezembro de 2003;

b) setenta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

c) trinta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013;

II- será utilizado, exclusivamente, para fins de dedução da contribuição incidente em operações posteriores, relativas a royalties previstos no caput deste artigo.

A respeito do momento de surgimento do crédito, sua vinculação ao efetivo pagamento do tributo e sua devida utilização, merece transcrição a ementa do julgamento do REsp nº 11861601, de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, no qual a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça entendeu que o direito ao crédito nasce somente com o efetivo recolhimento da exação paga no mês, podendo ser aproveitado nos períodos subseqüentes:

TRIBUTÁRIO. CIDE. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE PATENTES E DE USO DE MARCAS. CRÉDITO. ART. 4º DA MP N. 2.159-70. SURGIMENTO COM O EFETIVO PAGAMENTO DO TRIBUTO.

1. O cerne da controvérsia consiste em definir se o crédito estabelecido na MP n. 2.159-70, incidente sobre a Cide instituída pela Lei n. 10.168/2000, tem origem a partir do surgimento do dever de pagar essa contribuição ou apenas quando há o seu efetivo pagamento.

2. A Cide da Lei n. 10.168/00 tem nítido intuito de fomentar o desenvolvimento tecnológico nacional por meio da intervenção em determinado setor da economia, a partir da tributação da remessa de divisas ao exterior, propiciando o fortalecimento do mercado interno de produção e consumo dos referidos serviços, bens e tecnologia.

3. Não obstante, o legislador entendeu por bem reduzir temporariamente o montante da carga tributária devida, por meio da instituição de um crédito incidente sobre a referida Cide (art. 4º da MP n. 2.159-70).

4. A referida sistemática ameniza os efeitos da tributação, reduzindo o ônus da carga tributária temporariamente, por meio da técnica do creditamento. Não se almejou com isso criar incentivo, pela criação de créditos desvinculados do

efetivo pagamento do tributo, mas apenas amenizar o ônus por período determinado.

5. **Daí conclui-se que o crédito surge apenas com o efetivo recolhimento da exação paga no mês, aproveitando-se nos períodos subsequentes.**

6. Recurso especial não provido.

(REsp n. 1.186.160/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 26/8/2010, DJe de 30/9/2010.) (**Grifamos**)

Na mesma linha do v. acórdão supra transcrito, a Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 37, de 21 de junho de 2010, assim dispõe acerca do cálculo do crédito previsto pelo art. 4º da Medida Provisória nº 2.159-70:

ASSUNTO: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE

EMENTA: **O crédito passível de utilização na apuração da CIDE** incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no “caput” e no § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, **é calculado sobre a contribuição devida, representada pela diferença entre o valor obtido em decorrência da aplicação da alíquota sobre a operação tributada e o valor do crédito anterior porventura utilizado.**

O limite temporal à utilização do crédito é de cinco anos, contados do último dia da quinzena subsequente ao da ocorrência do fato gerador que tiver ensejado o cálculo da contribuição devida sobre a qual tiver sido apurado o crédito.

Não existe vedação à utilização total dos créditos, podendo eventual saldo remanescente ser utilizado em operações posteriores, cabendo ressaltar que somente são utilizáveis os créditos apurados em operações anteriores.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.168, de 2000, e alterações posteriores; Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001.

No mesmo sentido, cito o seguinte precedente deste e. CARF:

CIDE. CRÉDITO. FORMA DE CÁLCULO.

O crédito de CIDE é calculado sobre a contribuição devida, representada pela diferença entre o valor obtido em decorrência da aplicação da alíquota sobre a operação tributada e o valor do crédito anterior porventura utilizado.

(Processo nº 15586.720065/2011-70; Acórdão nº 3301-010.540; Relator Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes; sessão de 24/06/2021)

Frise-se que, quando a legislação se refere a crédito com base na contribuição devida, é certo que envolve a contribuição apurada após a utilização dos créditos de operações anteriores. Se assim não fosse, teríamos uma situação de tomada de créditos sobre créditos, o que, salvo melhor juízo, não teria amparo na legislação pátria.

Diante do exposto, com a devida vênia ao entendimento defendido pela recorrente, entendo que foi inadequada a apuração de créditos de CIDE com base no valor bruto da contribuição, sem a dedução do valor do crédito anterior porventura utilizado.

De qualquer forma, cumpre ressaltar que, apesar de tais questões terem sido objeto de controvérsia no presente processo, por terem sido objeto do auto de infração do qual o presente é complementar – posteriormente anulado integralmente por este e. Carf –, não se verifica, nem no Auto de Infração (771/775), nem no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades – CIDE (fls. 760/764), fundamentação quanto à ausência de recolhimento de CIDE no presente lançamento, em razão da incorreta apuração de créditos de CIDE, de modo que deixo de conhecer do recurso quanto a este tópico.

3 DA CONSIDERAÇÃO DOS PAGAMENTOS EFETUADOS POR MEIO DE DARF

Ainda quanto ao mérito, defende a recorrente que a decisão de piso merece reforma no que concerne a desconconsideração dos valores recolhidos de CIDE pela empresa e que teriam sido demonstrados por meio de DARFs juntados no momento da impugnação:

68. Contudo, ainda que as razões de acima expostas não sejam acolhidas, o que se admite apenas para argumentar, ainda assim a presente autuação deverá ser julgada insubsistente, pois ao menos os pagamentos efetuados pela Impugnante devem ser aceitos em sua totalidade, como forma de pagamento dos valores exigidos na presente autuação. É o que se demonstra em seguida.

69. A D. DRJ-CPS consigna que, em razão da suposta ausência de documentos hábeis a comprovar a vinculação dos pagamentos de CIDE, efetuados mediante DARFs, a D. Autoridade Fiscal deveria formalizar o presente lançamento.

70. Como já exposto, quando da autuação originária, a D. Fiscalização, seguindo seus critérios no que diz respeito a ocorrência do fato gerador (data da provisão contábil e não da remessa ou vencimento), alocou determinados pagamentos efetuados pela Impugnante via DARFs para abater parcela dos créditos tributários apurados no Processo Administrativo nº 16095.000138/2008-01.

71. A D. Fiscalização adotou o seguinte critério: a CIDE, recolhida via DARF, que foi declarada em DCTF em períodos coincidentes com aqueles apurados pela D. Fiscalização, foi considerada como pagamento daquela autuação. Esses abatimentos estão expressos na Planilha 5 que acompanhou a aquela autuação (nestes autos, a referida Planilha 5 foi colacionada às fls. 31 a 34 e 473 a 476).

Por sua vez, a DRJ entendeu que a fiscalização já teria considerado todos os valores possíveis, sendo que os DARFs apresentados - mas que não corresponderiam a declarações - deveriam ser desconconsiderados, nos seguintes termos (fls. 721 a 726):

Alega, também, a impugnante que a fiscalização deixou de considerar pagamentos efetuados a título de CIDE, os quais requer que sejam imputados aos valores exigidos.

[...]

Como se vê da planilha supra e como consta do Termo de Verificação, a fiscalização considerou, na formalização da exigência, os valores declarados em DCTF a título de CIDE nos períodos de apuração coincidentes com aqueles para os quais foram apurados valores devidos.

[...]

E o contribuinte não apresenta elementos que permitam associar as diferenças declaradas/pagas, cujo aproveitamento requer, aos valores autuados. Como inexistente identidade entre os períodos de apuração indicados nos DARF e aqueles autuados (mesmo porque a data de ocorrência do fato gerador é um dos aspectos objeto do litígio), necessário seria identificar outros elementos que permitissem associar os DARF apresentados aos valores exigidos. Mas, da comparação entre os demonstrativos apresentados pela contribuinte (fls. 506/507) com aquele em que a fiscalização identifica os valores autuados (fls. 431/434), vê-se que não há como associar as diferenças pagas alegadas, com os provisionamentos que ensejaram a autuação. Os registros de provisionamentos, conforme informado pelo Auditor-fiscal e transcritos nas planilhas, também não permitem associá-los a posteriores remessas que teriam ocorrido e que teriam ensejado os pagamentos que a impugnante pretende ver aproveitados. [...]

Resta evidenciado, portanto, que o contribuinte não comprovou que os DARF juntados referem-se aos lançamentos efetuados. Desta feita, mantém-se a exigência nos moldes originários, negando-lhe a imputação requerida.

Conforme supra relatado, o presente tópico foi objeto da Resolução nº 3401-002.474, na qual aquela C. Turma resolveu converter o julgamento em diligência para que a unidade preparadora verificasse os comprovantes de pagamento juntados aos autos, esclarecendo se eles se referem a pagamentos de CIDE royalties referentes ao período analisado, elaborando, por fim, relatório circunstanciado apresentando suas conclusões.

No Termo de Conclusão de Diligência Fiscal, assim se manifestou a autoridade diligente:

[...] na época dos fatos que originou o primeiro auto, o entendimento do AUDITOR FISCAL era divergente do da CUMMINS, que entendia que o momento da ocorrência do fato gerador ocorreria na realização da provisão contábil da remessa em sua contabilidade.

No entanto, também pudemos constatar que o Auditor Fiscal, responsável pelo Auto de Infração original, também analisou os comprovantes de pagamentos de CIDE apresentados pela CUMMINS, que são os mesmos identificados no TÓPICO III - ITENS A, B, C, D, E, F e G, identificou períodos coincidentes que havia saldo

devedor da referida contribuição e concluiu por abater do valor que seria objeto do Auto de Infração, que ensejou o processo 16095.000138/2008-01, o já referido montante de R\$ 1.284.048,94.

E, conforme já exposto acima, o próprio CARF, através do ACÓRDÃO proferiu entendimento "que a mera contabilização das remessas em conta de provisão não seria suficiente para permitir a ocorrência do fato gerador da CIDE pois não haveria disponibilidade jurídica ou econômica dos referidos montantes aos beneficiários".

(...)

Para reforçar esse entendimento, a CUMMINS, explicou em seu relatório de impugnação enviado à DRJ cada item acima relativo a cada DARF - ITENS "A" até "G" e anexou documentos comprobatórios para cada item (Contratos de Câmbio, demonstrativos, e comprovantes de recolhimento das DARF'S). Os referidos documentos se encontram nos autos pág. 874 (volume IV) até 1186 (volume VI). Os demonstrativos constantes do volume V, pág. (924-926) são muito esclarecedores quanto ao recolhimento das guias relacionadas a cada remessa relativas àqueles anos-calendários 2004, 2005 e 2006.

Assim, **diante de todos os documentos analisados, conforme exposto nos AUTOS e detalhados no acórdão de impugnação TÓPICO III - ITENS A, B, C, D, E, F e G, esta FISCALIZAÇÃO entende que os comprovantes de recolhimento das DARF's anexados aos autos comprovam a existência de pagamentos, haja vista que os recolhimentos estão atrelados aos fatos geradores que é o efetivo pagamento/remessa dos royalties.**

Diante de todo o exposto, restando devidamente demonstrado que os comprovantes de recolhimento dos DARFs anexados aos autos comprovam a existência de pagamentos atrelados aos fatos geradores da CIDE-royalties no período (efetivo pagamento/remessa dos royalties), no exato valor exigido a título de tributo no presente auto de infração, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário, para o fim de anular integralmente a autuação.

Frise-se que os valores relativos à multa de ofício e juros de mora também devem ser anulados, em razão do reconhecimento da quitação integral do tributo devido, no momento e valores adequados, nos termos exigidos pela legislação que disciplina a incidência da CIDE-royalties.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos argumentos quanto à apuração de créditos da CIDE, e, na parte conhecida, dar-lhe provimento, para o fim de anular integralmente o auto de infração.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 3102-002.480 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16095.000423/2008-13

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues

DOCUMENTO VALIDADO