



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720032/2012-51
ACÓRDÃO	3101-003.954 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MERCEDES-BENZ DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Período de apuração: 02/04/2007 a 27/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. FATO GERADOR CIDE. PAGAMENTO EM RAZÃO DE IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS.

O fato gerador da Cide (Lei nº 10.168/2000) é o pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração, em razão da aquisição ou licença de conhecimento tecnológico ou da transferência de tecnologia.

SERVIÇOS DE REPARO DENTRO DA GARANTIA. COMPARTILHAMENTO DE EQUIPAMENTO E CONHECIMENTO DA TECNOLOGIA. CIDE EXIGIDA.

É fato gerador da CIDE o serviço especializado prestado no exterior por terceiros, o qual exige mecânico conhecedor da estrutura física e tecnológica dos veículos para executar os reparos, e cujo resultado incorra no território nacional com o desembolso pelo contribuinte pelos serviços prestados.

SERVIÇOS TOMADOS DA CONTROLADORA. CONTRATO GOING GLOBAL E ASSIGNMENT COST ALLOCATION AGREEMENT. CONTRATO DE STOCK-OPTION. LANÇAMENTO CANCELADO.

Recaindo à CIDE sobre prestação de serviços no exterior, inexistente subsunção do fato à norma a execução de serviço em solo nacional por funcionário cedido pela matriz estrangeira, subordinado e sujeito às condições de trabalho do país de destino (Brasil).

Do mesmo modo, em relação ao plano de complementação salarial dirigido a diretores e executivos do grupo e correspondem a uma modalidade de aquisição de ações da empresa para posterior venda e ganho com os resultados desta venda por ausência de remuneração em razão da

aquisição ou licença de conhecimento tecnológico ou da transferência de tecnologia.

SERVIÇOS TOMADOS DA CONTROLADORA. CONTRATO DE UTILIZAÇÃO DE SOFTWARE E BANCO DE DADOS. FALTA DE PROVAS. LANÇAMENTO PARCIALMENTE CANCELADO.

À falta de provas e a exigência de equipamentos e de mão de obra especializada para o serviço de análise dos dados referentes a motores para alimentação do Software MVA/PC bem como, para a manutenção do software, origina à cobrança da CIDE.

No entanto, acerca do serviço de utilização do Software Quis, consistindo em software para controle da qualidade dos serviços e dos veículos produzidos pela Mercedes Benz, com fornecimento de licença de uso, a cobrança da CIDE deve ser afastada por ausência de subsunção do fato à norma.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, a) Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao capítulo recursal “Serviços de reparo/Garantia”. Vencidos conselheiro Renan Gomes Rego, conselheira Laura Baptista Borges e conselheira Luciana Ferreira Braga. O Conselheiro Renan Gomes Rego manifestou intenção de apresentar declaração de voto quanto a esse capítulo; b) Por unanimidade de votos em dar provimento ao capítulo recursal “Contrato Going Global e Assignment Cost Allocation Agreement – Long Term”; c) Por unanimidade de votos em dar provimento ao capítulo recursal “Do Contrato de Stock-Option”; d) Por unanimidade de votos em afastar a incidência da CIDE sobre a utilização do Software Quis.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Por economia processual, adoto o relatório do acórdão recorrido para retratar o desenrolar dos fatos:

Trata-se de auto de infração lavrado contra a contribuinte em epígrafe, referentes a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Remessas ao Exterior, no montante total de R\$ 4.108.492,05, fatos geradores de 02/04/2007 a 27/12/2007 (fls. 183/197);

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 148/181), que trata também do procedimento fiscal relativo a IRRF, PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação objeto de outro processo administrativo, os auditores-fiscais assim fundamentaram o lançamento de ofício objeto destes autos:

III.1 – SOFTWARES PERSONALIZADOS

A Contribuinte efetuou as remessas a seguir, sendo que não procedeu ao recolhimento da CIDE, declarando sua não incidência.

<i>Data</i>	<i>Beneficiário</i>	<i>País</i>	<i>Valor Pago</i>	<i>Moeda</i>	<i>Valor</i>
17/09/2007	Burke E. Porter Machinery Comp	EUA	130.280,00	Dólar EUA	247.792,56
10/07/2007	Hoerbiger Elektronik GmbH	Alemanha	20.597,28	EURO	53.662,09

Os documentos apresentados em resposta ao Termo de Intimação n. 08 revelam que estas operações referem-se à atualização e complementação personalizada no desenvolvimento de software.

Suas contabilizações se deram em conta transitória de despesas gerais – 29828.

As remessas foram codificadas e descritas junto ao Banco Central como Serviços diversos – aquisição de software – Natureza de operação 48110-85-0-95-90.

Em comunicação interna, contrato e invoice relativo a primeira remessa, identifica-se a descrição do objeto: "Este invoice refere-se ao pagamento de serviços de implementações e alterações no teste de rolos e freios." No documento interno de solicitação de fechamento de câmbio, em acordo aos demais documentos apresentados para a segunda remessa da tabela, a Contribuinte assim a descreve: "Valor referente à atualização e customização de software Módulo MCM para os motores MBE4000 EPA 07 (...)"

Tais contratações, não se confundem com o licenciamento de uso, tampouco com o conceito de mera manutenção. Verifica-se de forma incontestável o incremento da prestação de serviço de customização com o desenvolvimento do software sob encomenda. Nesta linha, envolvem a transferência da correspondente tecnologia.

111.2 – SERVIÇOS DE REPARO ESPECIALIZADO

A Contribuinte mantém operação junto a representantes/distribuidoras da Mercedes-Benz (prestadoras da garantia) em diversos países por meio da qual tais representantes/distribuidoras prestam serviço (reparo), nos respectivos

países de atuação (exterior), em atendimento a garantia sobre produtos exportados pela Contribuinte.

Em apertada síntese, a operação se dá nos seguintes moldes:

A) A Contribuinte, por meio de contrato firmado com a DaimlerChrysler AG, se compromete a arcar com a garantia dos produtos por ela fabricados. Vale-se, para tanto, da rede de representantes/distribuidoras da marca Mercedes-Benz no mundo.

B) As representantes/distribuidoras da Mercedes-Benz em diversos países se comprometem, por meio de contratos firmados com a DaimlerChrysler AG, em anexo, a executarem os serviços de garantia aos produtos da marca, mediante remuneração a ser cobrada da unidade fabricante do Grupo.

C) Uma vez acionada por consumidores em seus respectivos países, as representantes/distribuidoras executam os serviços de reparo nos produtos, em acordo à garantia ofertada. Por meio de comunicação interna, informam à exportadora – neste caso a Mercedes-Benz do Brasil – a correspondente remuneração do serviço prestado (mão-de-obra) e parcela relativa aos materiais empregados (peças de reposição).

D) A Contribuinte gera um documento interno denominado Nota de Crédito e remunera referidos serviços por meio de remessas diretas a cada representante/ distribuidora.

Sua contabilização se deu na conta contábil 29718 – Garantia. Os respectivos contratos de câmbio foram registrados no Banco Central tendo como natureza de operação: 45601-85-0-95-90 – descrição: serv div- out- lucros/perdas trans merc/ exterior.

Identifica-se que a parcela relativa à Mão de Obra – serviços de reparo especializado – foi oferecida à retenção do Imposto de Renda.

Os serviços executados são especializados. Envolvem tecnologia exclusiva da marca, com softwares e ferramentas desenvolvidas e personalizadas ao produto.

Identifica-se a execução de reparo especializado – serviços técnicos especializados – prestado por residentes ou domiciliados no exterior. Contudo, despida de fundamentação legal, o Sujeito Passivo afastou referida parcela de sua regular incidência da CIDE.

Em que pese a localização do produto no momento do reparo, bem como do beneficiário direto – proprietário do produto – é conveniente esclarecer que para o caso em análise o resultado se opera no Brasil, sede da contratante e também beneficiária Mercedes-Benz do Brasil S.A. A Contribuinte, no intuito de atender compromisso, firmado com sua controladora, de garantir o reparo dos produtos por ela produzidos contrata – valendo-se da intermediação de sua controladora – serviços de residentes ou domiciliados no exterior.

Para tal finalidade a opção/imposição foi valer-se da rede de representantes/ distribuidoras da marca no mundo em detrimento de outras opções.

Da mesma forma, quanto à forma de remuneração, a Contribuinte pactuou por remunerar os serviços a cada acionamento, mediante concordância das partes.

Análise das operações revela o não recolhimento das respectivas contribuições ao PIS/PASEP Importação e COFINS Importação. A parcela de mão de obra - prestação de serviços técnicos de reparo especializado – contratados pela Contribuinte com fruição de seu resultado, estão perfeitamente amoldadas na hipótese legal de incidência.

(...)

111.3 - SERVIÇOS TOMADOS DA CONTROLADORA

III.3.A - CIDE

A Contribuinte efetuou as remessas a seguir, operações em que não procedeu ao recolhimento da CIDE, declarando à fiscalização a sua não incidência.

Os documentos apresentados em resposta ao Termo de Intimação n. 08 revelam que estas operações referem-se a serviços de assistência administrativa e serviços técnicos, desenvolvidos pela controladora DaimlerChrysler AG em favor da Contribuinte.

No tocante às remessas relacionadas à cessão de Mão de Obra, firmaram Contrato de estrutura para as concessões internacionais de membros transferidos (FIAT) no qual estabelecem a obrigação de que a parte beneficiária da cessão arcará com a respectiva parte dos custos arcados pela cedente.

Tais cessões estão inseridas em uma política de assessoria/consultoria administrativa contínua e/ou prestação de serviços técnicos por parte da controladora a suas controladas.

A prestação de serviços contínuos de consultoria financeira e administrativa caracteriza assistência administrativa e semelhantes. Os demais serviços também prestados por meio da transferência de profissionais são especializados e técnicos.

As remessas foram contabilizadas como Despesas Gerais.

O código e descrição junto ao Banco Central, bem como a descrição dada pela Contribuinte foram abaixo individualizados por remessa:

<i>Data</i>	<i>Beneficiário</i>	<i>País</i>	<i>Valor Pago</i>	<i>Moeda</i>
09/10/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	1.629.691,96	EURO

Contrato de câmbio:

Natureza da Operação 45388-85-0-93-90

Descrição Serv-Div-Out-Administrativos

Descrição da operação por parte da Contribuinte: "reembolso de valores referentes ao custo de profissionais expatriados vindos da Alemanha para trabalhar na DaimlerChrysler do Brasil, conforme termos do Contrato Going Global - Long Term Assignment."

28/12/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	800.048,19	EURO
------------	--------------------	----------	------------	------

Contrato de câmbio:

Natureza da Operação 45388-85-0-93-90

Descrição Serv-Div-Out-Administrativos

Descrição da operação por parte da Contribuinte: "reembolso à DAG – Alemanha de valor referente ao exercício de Stock-Options de executivos."

01/11/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	642.410,10	EURO
------------	--------------------	----------	------------	------

Contrato de câmbio:

Natureza da Operação 45388-85-0-93-90

Descrição Serv-Div-Out-Administrativos

Descrição da operação por parte da Contribuinte: "reembolso de valor referente ao custo pela vinda de profissionais expatriados da Alemanha para trabalhar na nossa empresa conforme termos do International Assignment Cost Allocation Agreement (Long Term)."

24/12/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	561.759,54	EURO
------------	--------------------	----------	------------	------

Contrato de câmbio:

Natureza da Operação 45388-85-0-93-90

Descrição Serv-Div-Out-Administrativos

Descrição da operação por parte da Contribuinte: "reembolso de valor à Daimler AG - Alemanha referente às despesas de estadia a serviço, naquele país, de um profissional da nossa empresa através do Programa Corporativo Going Global (International Assignment Cost Allocation Agreement - Long Term)."

"Informamos que a SF correspondente é a de nr. 344.310 e o c.c. é o 905/4, sendo que 600,00 euros desse valor será debitado no centro de custo 161.4/TAC, referente ao contrato do empregado Leonardo da Silva Santos.

Identifica-se que parte da remessa em análise refere-se a reembolso de despesas de estadia de um profissional da Contribuinte - o equivalente a 600 euros. Para a parcela adicional de 561.159,64 euros, não foram apresentados, por parte da Contribuinte, documentos e elementos detalhados. Desta forma, considerou-se assistência administrativa/serviços técnicos no âmbito do Contrato de estrutura para as concessões internacionais de membros transferidos (FIAT).

23/10/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	453.065,00	EURO
------------	--------------------	----------	------------	------

Contrato de câmbio:

Natureza da Operação 48110-85-0-93-90

Descrição Serv-Div-Aquisição de Software

Descrição da operação por parte da Contribuinte: "valor referente à manutenção de software. Fatura 1020137660"

Termos Gerais e Condições de Negócios para o uso de Aplicações, Conteúdo de Dados e Outras Documentações "A Daimler AG fornece aplicações, conteúdo de dados, carregadores de dados, e outras documentações - doravante referidas como "Conteúdo de Dados" - para que seja possível fornecer aos usuários acesso a estes Conteúdos de Dados."

"Escopo de Aplicativos O assunto destes Termos e Condições Gerais de Negócios consiste em todos os serviços prestados pela Daimler AG em conexão com o fornecimento de aplicativos, incluindo o Conteúdo dos Dados. Atualmente, os serviços incluem os aplicativos EPC, WIS ASRA, Xentry DAS, Xentry Diagnostics e TIPS com todos os seus Conteúdos de Dados."

Observa-se que o objeto da prestação é o serviço de apoio técnico/administrativo de fornecimento de dados e informações — inclusive cadastro (principal) por meio de suporte técnico em informática com instalação e manutenção de aplicativos, carregadores e bancos de dados (acessório). Crucial nesta relação é a disponibilização dos dados e informações. Tais serviços contínuos estão inseridos na política de consultoria administrativa de sua controladora que configura a assistência administrativa e semelhantes.

12/12/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	286.880,87	EURO
------------	--------------------	----------	------------	------

Contrato de câmbio:

Natureza da Operação 45388-85-0-93-90

Descrição Serv-Div-Out-Administrativos

Descrição da operação por parte da Contribuinte: "reembolso de valor referente ao custo pela vinda de profissionais expatriados da Alemanha para trabalhar na MBBras, conforme termos do Contrato Going Global - Long Term Assignment."

17/12/2007	Daimler AG Formerly DaimlerChrysler AG	Alemanha	104.388,90	EURO
------------	---	----------	------------	------

Contrato de câmbio:

Natureza da Operação 45388-85-0-93-90

Descrição Serv-Div-Out-Administrativos

Descrição da operação por parte da Contribuinte: "reembolso de valor referente exercício de Stock-Options de executivos."

26/07/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	80.000,00	EURO
------------	--------------------	----------	-----------	------

Contrato de câmbio:

Natureza da Operação 45711-85-0-93-90

Descrição Serv-Div-Exp/Impo sv-sv tec LSP- outr sv tec/prof

Descrição da operação por parte da Contribuinte: "pagamento à DaimlerChrysler – Alemanha pelo serviço de análise dos dados referentes a motores fornecidos pela nossa empresa através de sistema, para alimentação do Software MVA/PC, e pela posterior geração de relatórios que podem ser acessados por todas as empresas do grupo".

Em que pese a não apresentação do respectivo contrato por parte da Contribuinte, observa-se pela descrição feita por esta que o objeto da prestação é o serviço de análise técnica de dados (principal) por meio de suporte técnico em informática (acessório). Resta claro que a essência nesta relação é a análise e disponibilização dos dados e informações ao grupo.

Tais serviços contínuos estão inseridos na política de assessoria e consultoria administrativa de sua controladora que configura assistência administrativa e semelhantes.

15/05/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	47.225,52	EURO
------------	--------------------	----------	-----------	------

Contrato de câmbio:

Natureza da Operação 48110-85-0-93-90

Descrição Serv-Div-Aquisição de Software

Descrição da operação por parte da Contribuinte: "valor referente à utilização do Software QUIS - Sistema Informativo de Qualidade disponibilizado através de um sistema interno pela nossa matriz DaimlerChrysler AG-Alemanha, no qual constam dados de todos os veículos produzidos com a marca Mercedes-Benz, sendo que o objetivo de nossa empresa com essas informações é auxiliar na tomada de decisão na venda destes produtos no Brasil."

O objeto da prestação é o serviço de apoio técnico/administrativo de fornecimento de dados e informações - inclusive cadastro (principal) por meio de suporte técnico em informática com instalação e manutenção de aplicativos, carregadores e bancos de dados (acessório). Crucial nesta relação é a disponibilização dos dados e informações.

Mencionados serviços contínuos estão inseridos na política de consultoria administrativa de sua controladora que configura a assistência administrativa e semelhantes.

05/10/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	48.000,00	EURO
------------	--------------------	----------	-----------	------

Contrato de câmbio:

Natureza da Operação 45711-85-0-93-90

Descrição Serv-Div-Exp/Imp sv-sv tec LSP – outr sv tec/prof

Descrição da operação por parte da Contribuinte: "valor referente ao apoio técnico de profissionais da DaimlerChrysler Alemanha no desenvolvimento do projeto da Nova Pintura (Planning Concept New Paint Shop, Plant São Bernardo) no período de 22/06/04 a 31/12/04."

O objeto da prestação é o serviço técnico para desenvolvimento de projeto.

04/06/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	19.182,48	EURO
------------	--------------------	----------	-----------	------

Contrato de câmbio:

Natureza da Operação 45711-85-0-93-90

Descrição Serv-Div-Exp/Imp sv-sv tec Isp-outr sv tec/prof

Descrição da operação por parte da Contribuinte: "reembolso à DCAG - Alemanha de valor referente ao exercício de Stock-Options de executivos."

31/12/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	19.435,20	EURO
------------	--------------------	----------	-----------	------

Contrato de câmbio:

Natureza da Operação 48110-85-0-93-90

Descrição Serv-Div-Aquisição de Software

Descrição da operação por parte da Contribuinte: "valor referente à utilização do Software QUIS - Sistema Informativo de Qualidade disponibilizado através de um sistema interno pela nossa matriz DaimlerChrysler AG-Alemanha, no qual constam dados de todos os veículos produzidos com a marca Mercedes-Benz, sendo que o objetivo de nossa empresa com essas informações é auxiliar na tomada de decisão na venda destes produtos no Brasil."

27/09/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	17.598,18	EURO
------------	--------------------	----------	-----------	------

Contrato de câmbio:

Natureza da Operação 45388-85-0-93-90

Descrição Serv-Div-Out-Administrativos

Descrição da operação por parte da Contribuinte: "valor referente ao reembolso das despesas de viagem de funcionários da DaimlerChrysler Alemanha para a DaimlerChrysler do Brasil para participação no desenvolvimento do projeto Flanning Concept New Paint Shop, Plant São Bernardo."

Em resumo as operações abaixo foram assim consideradas para fins de incidência da CIDE:

SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA SEMELHANTES

Data	Beneficiário	País	Valor pago	Moeda
09/10/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	1.629.691,96	EURO
28/12/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	800.048,19	EURO
01/11/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	642.410,10	EURO
24/12/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	561.759,54	EURO
12/12/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	286.880,87	EURO
17/12/2007	Daimler AG Formerly DaimlerChrysler AG	Alemanha	104.388,90	EURO
04/06/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	19.182,48	EURO

SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA SEMELHANTES – ACESSO A DADOS

Data	Beneficiário	País	Valor pago	Moeda
23/10/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	453.065,00	EURO
26/07/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	80.000,00	EURO
15/05/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	47.225,52	EURO
31/12/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	19.435,20	EURO

SERVIÇOS TÉCNICOS - PROJETOS

Data	Beneficiário	País	Valor pago	Moeda
05/10/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	48.000,00	EURO
27/09/2007	DaimlerChrysler AG	Alemanha	17.598,18	EURO

Cientificada do auto de infração em 28/03/2012, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 2642/2664), na qual alega que:

PRELIMINAR DE NULIDADE

- ainda que os auditores-fiscais tenham utilizado eventuais nomenclaturas ou descrições das remessas feitas pela contribuinte em seus registros internos, para fins de incidência tributária importa somente a real e efetiva natureza do bem jurídico tutelado, independentemente do nome que tenha sido dado;
- não houve o cuidado de se analisar e constituir conjunto probatório apto a suportar os motivos descritos no Termo de Verificação Fiscal, deixando-se de observar as regras tributárias que prevêm a incidência dos tributos. Isso evidencia a nulidade e a insubsistência do auto ora impugnado. O auto de infração está amparado em presunções e conclusões superficiais, decorrentes do teor de comunicados internos e descrições das remessas feitas pela contribuinte, sem que tenha havido o correto e imprescindível exame da farta documentação relacionada aos itens constantes da autuação;
- a busca da verdade material é um dever da administração pública, cabendo à fiscalização o ônus de provar o direito de crédito que julga possuir, até mesmo para evitar o cerceamento do direito de defesa, impossibilitando a impugnação de autuações lavradas de forma genérica e sem a devida especificação do enquadramento dos fatos ocorridos na hipótese de incidência tributária legalmente prevista;
- uma vez que o auto de infração parte de premissas totalmente equivocadas, há evidente prejuízo à autuada, que sequer consegue exercer o princípio do contraditório em sua plenitude, aguardando-se, assim, o reconhecimento preliminar da nulidade da autuação;

SOFTWARES PERSONALIZADOS

- o simples fato de se tratar de customização de software não leva à conclusão de que houve transferência de tecnologia a ensejar o pagamento da Cide no que se refere ao serviço prestado pela beneficiária Hoerbiger Elektronik GmbH. Pelo contrário, se a contribuinte teve que contratar o serviço de atualização de software é porque ela não detém o código fonte do programa de computador em questão. Somente há transferência de tecnologia se houver a transferência do código fonte correspondente ao software, o que nunca ocorreu;
- o fato de a atualização do software ser personalizada ou não em nada influi na incidência da Cide: o programa é personalizado pois é adaptado às necessidades da autuada, mas não há transferência da respectiva tecnologia, que continua em poder da empresa que faz complementações, ajustes e atualizações do software fornecido e desenvolvido por ela;
- dos documentos juntados aos autos referente ao serviço prestado pela empresa Burke E. Porter Machinery Company, verifica-se que não se trata de atualização de software, mas de instalação de maquinário no estabelecimento da impugnante, de nome “Roll & Brake Test Modelo 5700”, que nada mais é do que um equipamento para teste final da linha de rolos e freios. Ainda que haja um programa de computador atrelado ao maquinário, o valor contratado e tributado pela fiscalização se refere a todo o serviço prestado (incluindo a fabricação, a montagem, testes e garantia), e não há transferência do código fonte do software, tanto que o contrato prevê a garantia por meio de funcionários da empresa Burke E. Porter Machinery Company, a ser prestada posteriormente à montagem e entrega do serviço;

SERVIÇOS DE REPARO/GARANTIA

- a política geral de garantia da autuada é clara, conforme contrato anexado aos autos. Os reparos feitos nos veículos durante a vigência do período de garantia, nas oficinas

credenciadas da rede Mercedes-Benz, são de responsabilidade da empresa do grupo que produziu/fabricou o respectivo veículo. Num primeiro momento, as peças e a mão-de-obra necessárias para o atendimento da garantia são pagos pelos concessionários da Mercedes-Benz no país de localização do veículo. Posteriormente há uma solicitação de reembolso dos valores despendidos, a serem pagos pela impugnante, na condição de fabricante do veículo no qual houve o reparo em garantia. Ocorre que não há contratação de serviço entre as empresas do grupo Mercedes-Benz. Trata-se de remessa de valores para repor gastos que outra empresa do grupo incorreu em um veículo da marca exportado pela autuada, em contraprestação não pelo serviço prestado, mas sim em decorrência da política de reembolso do grupo. Cita-se a Solução de Consulta nº 50, de 31/01/2005, da Superintendência da 9ª Região Fiscal:

EMENTA: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide). Remessas para o exterior. As remessas de valores a empresa do mesmo grupo econômico domiciliada no exterior, feitas a título de reembolso de despesas decorrentes do benefício indireto, em favor da empresa brasileira, da prestação de serviços de assistência administrativa contratados pela parceira estrangeira com terceiro no exterior, não se sujeitam a incidência da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, com as alterações da Lei nº 10.332, de 2001, tanto mais quando não existe qualquer contrato escrito firmado pela pessoa jurídica brasileira a respeito.

- da leitura do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, verifica-se que a Cide somente é devida pelas pessoas jurídicas que foram signatárias de contratos cujo objeto seja a prestação de um dos serviços ali citados. No caso em tela, a impugnante não é signatária de contrato de serviço com as outras empresas do grupo, posto que sequer há solicitação de serviço por parte dela – o serviço de reparo é solicitado pelo consumidor local e a autuada só vem a tomar conhecimento muito tempo depois, quando da solicitação do reembolso da despesa. A contribuinte é signatária apenas de um contrato global decorrente da política mundial de garantia da marca, prevendo apenas a obrigatoriedade de reembolsar despesas de peças e mão-de-obra no reparo dos veículos originados do Brasil;
- ainda que se tratasse de serviço contratado pela impugnante, eles não poderiam ser enquadrados como “técnicos e de assistência administrativa e semelhantes”, como afirmam os auditores-fiscais. Da interpretação do art. 17, § 1º, inciso II, da Instrução Normativa nº 252, de 2002, serviços técnicos são aqueles que correspondem a uma atividade que implique um conhecimento especializado do prestador. Os serviços prestados no exterior pelas empresas do grupo, em atendimento a garantias solicitadas, não representam essa espécie de serviço técnico necessário para ensejar a incidência da Cide. Trabalhar no atendimento de garantia para reparos gerais de veículos não exige faculdade (especialização) específica. Ainda que haja treinamento direcionado para a função que o mecânico irá exercer na empresa, tal fato não se confunde com a necessidade de uma formação ou curso superior específico, o que é bastante diferente e implicaria eventualmente a incidência da Cide;
- no caso, por exemplo, das remessas feitas ao beneficiário Autolider Uruguay S.A. (documentos anexados aos autos), vê-se claramente que não se trata de serviço técnico que envolva a necessidade de especialização nos termos do dispositivo legal. Há nas solicitações de garantia correspondentes a essas remessas reembolso de despesas com

troca de bombas injetoras, válvulas, rolamentos, juntas de motor, dentre outras peças, que é serviço mecânico comum;

- nas remessas feitas ao beneficiário DaimlerChrysler South Africa, há solicitações que se referem a mera reparação de parafusos soltos, o que corresponde a dizer que a atividade envolvida foi a de apertar parafusos. Outro exemplo é a troca de braçadeira de mangueira de aspiração de ar, que nada mais é do que uma pequena peça que facilmente pode ser trocada por qualquer pessoa, mesmo que leiga no assunto;
- não se pode enquadrar como técnico um serviço que pode ser realizado por qualquer mecânico comum ou, em alguns casos, por qualquer pessoa;
- mesmo que alguns serviços possam exigir conhecimento de mecânica para sua realização, mesmo que haja treinamento para os funcionários das empresas do grupo, isso não significa por si só que há uma especialização ou técnica por trás do serviço efetivado. Justamente por haver peculiaridades de cada reparo realizado é que os auditores-fiscais jamais poderiam ter autuada a contribuinte de forma genérica, com a inclusão de todos os valores remetidos ao exterior como se fossem pagamentos em contrapartida de serviços técnicos;

SERVIÇOS TOMADOS DA CONTROLADORA

Contrato Going Global e Assignment Cost Allocation Agreement – Long Term

- as remessas referentes ao Contrato Going Global e Assignment Cost Allocation Agreement – Long Term, citadas pelos auditores-fiscais como serviços de consultoria financeira e administrativa, na verdade correspondem a reembolso de despesas incorridas por outra empresa do grupo com funcionários expatriados, ou seja, funcionários estrangeiros da impugnante que mantêm contratos de trabalho com outras empresas do grupo. Isso ocorre por interesse das empresas do grupo e de acordo com a política global, havendo eventualmente transferências de empregados de estabelecimentos localizados em outros países para o Brasil, com o intuito de trabalhar diretamente na sede da autuada, com contratos de trabalho brasileiros. Nesses casos, o funcionário estrangeiro passa a residir no Brasil e é registrado como empregado no país, recebendo salário pelo serviço prestado como qualquer outro funcionário da empresa (recebe aqui no Brasil pelo trabalho que realiza enquanto funcionário, não havendo contratação de serviço no exterior para prestação no país);
- como há uma renúncia à vida que o empregado estrangeiro possuía em sua residência no exterior, durante o período que ele se mantém trabalhando aqui, pela política global de expatriação do grupo, o estabelecimento de origem do funcionário mantém o pagamento de despesas existentes em seu país a fim de possibilitar o retorno do funcionário. Por exemplo, a necessidade de pagar a previdência no país de origem, para não perder o direito à aposentadoria, ou o plano de saúde, aluguel, etc. Esses gastos são pagos pela empresa do grupo localizada no país de origem do funcionário e o reembolso dessas despesas é solicitado à filial brasileira. Em hipótese alguma há remessa ao exterior a título de pagamento por serviço contratado, o que poderia gerar a incidência da Cide, caso esse serviço fosse enquadrado como técnico ou administrativo;
- a política global do grupo visa garantir que o funcionário possa retornar ao seu país de origem na mesma condição em que deixou, com sua moradia garantida, sua previdência social e privada devidamente recolhidas, etc.;

- sobre esses valores de reembolso, não pode haver a incidência da Cide, por absoluta falta de ocorrência do fato gerador. Não há serviço que justifique essas remessas. Nunca há pagamento da impugnante pela contratação do serviço de um funcionário de outra empresa do grupo, até mesmo porque não há essa possibilidade de contratação de serviço diretamente. Os funcionários alemães que lá prestam serviço somente podem vir a trabalhar aqui mediante intercâmbio de profissionais ou mediante transferência para o país, não podendo a impugnante contratar diretamente um empregado de uma coligada no exterior para prestar serviço no Brasil;

Contrato de Stock-Option

- os contratos de Stock-Option se referem a um plano de complementação salarial dirigido a diretores e executivos do grupo, representando uma modalidade de aquisição de ações da companhia, para posterior venda e ganho com os resultados dessa venda. Foram juntadas versões originais e traduzidas dos respectivos contratos. O auditor-fiscal deixou de justificar e apurar corretamente a que se refere esse tipo de contratação, limitando-se a transcrever a descrição da operação feita pela contribuinte;
- caso o diretor ou executivo que esteja prestando serviço por meio de contrato de trabalho registrado no Brasil com a impugnante seja optante do Stock-Option no seu país, se as ações a ele repassadas forem vendidas nesse período de trabalho no Brasil, a empresa do local de origem dele irá exigir o reembolso proporcional ao período que ele esteve fora do pagamento correspondente ao lucro verificado na venda das ações e será gerada uma remessa ao exterior tendo como remetente a atuada;
- resta claro e evidente que esses valores a título de reembolso de despesas com funcionários transferidos ao Brasil para trabalhar na impugnante não é a contrapartida de nenhum serviço realizado por profissional da empresa estrangeira;

Contrato de utilização de software e banco de dados

- em respeito ao princípio da legalidade e ao conteúdo dos conceitos utilizados pela legislação tributária (art. 110 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966), deve-se ter em conta que, se a lei fala em serviços técnicos e administrativos e semelhantes, somente sobre essas modalidades de serviços, em função do conceito técnico e restritivo do termo, é que poderia a Cide ser lançada e cobrada;
- não há prova legítima apresentada pela fiscalização capaz de sustentar que as remessas relativas à utilização de software e banco de dados teriam natureza de serviços técnicos ou administrativos e semelhantes;
- as atividades de manutenção de software, acesso de banco de dados e geração de relatórios não são serviços técnicos ou administrativos sobre os quais incidiria a Cide. Tampouco a aquisição de software, que sequer é serviço e, nesses casos fiscalizados, não envolve transferência de tecnologia, por não haver a transferência do código fonte;
- a Solução de Consulta nº 401, de 09/11/2009, da Superintendência da 8ª Região Fiscal já demonstra a necessidade de revisão do auto de infração:

EMENTA: REMESSAS AO EXTERIOR – Remuneração pela prestação de serviços e pela licença de uso de software. FATO GERADOR. (...) Não constitui, portanto, fato gerador da referida contribuição, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos pela remuneração de serviços, para cuja execução não dependa de conhecimentos técnicos especializados e tampouco

configurem assistência administrativa e semelhantes. (...) NÃO INCIDÊNCIA. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de tarifa de sobrevôo de aeronave em espaço aéreo de outros países, bem como pela permissão de acesso a base de dados, por não se enquadrarem nos conceitos de serviços técnicos especializados ou de assistência administrativa e semelhante, não estão sujeitas à incidência da referida contribuição. (...).”

Continuamente, a 14ª Turma da Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto decidiu por afastar a exigência da CIDE-REM sobre os softwares personalizados; mantido o lançamento em relação aos serviços de reparo/garantia e aqueles contraídos pela recorrente junto à controladora. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2007

SOFTWARE. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. CÓDIGO-FONTE.

Somente há incidência da Cide sobre remessas efetuadas a título de licenciamento de uso de software, ainda que customizado, caso haja transferência da correspondente tecnologia, o que implica a entrega do código-fonte.

SERVIÇOS TÉCNICOS E ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA. GARANTIA.

A partir de 01/01/2002, a Cide incide sobre serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, ainda que os serviços sejam realizados por outra empresa do mesmo grupo no âmbito do contrato de garantia global da empresa.

REMESSA AO EXTERIOR. PAGAMENTO DE SEGURIDADE SOCIAL, PLANO DE SAÚDE. FUNCIONÁRIO VINCULADO A EMPRESA DO EXTERIOR.

As remessas para pagamentos no exterior referentes a seguridade social, plano de saúde, etc., de funcionário vinculado a empresa do exterior que presta serviços a pessoa jurídica no Brasil configura hipótese de incidência da Cide.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em 18/12/2019 a recorrente interpôs recurso voluntário, trazendo como tópicos recursais os que seguem:

DOS FATOS

DO DIREITO

DO PEDIDO

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

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

Consoante relatado, com amparo na Lei nº 10.168/00 o litígio circunda a exigência de CIDE-REM sobre as remessas efetuadas pela recorrente no ano-calendário de 2007 a beneficiários residentes e domiciliados no exterior, decorrentes das aquisições de softwares personalizados, de serviços de reparo especializado, e de serviços tomados pela recorrente junto à sua controladora (assistência administrativa, acesso a dados e projeto).

Apenas os serviços de customização dos softwares tiveram os seus valores excluídos da base de cálculo da contribuição pela DRJ, a manutenção da exigência fiscal sobre os demais serviços tomados pela recorrente junto a prestador estrangeiros se deu sob as seguintes razões:

SERVIÇOS DE REPARO/GARANTIA

No que tange aos reparos nos automóveis exportados pela contribuinte, não há dúvidas de que se trata de prestação de serviços, e não de reembolso de despesas.

Quando a atuada vende um veículo no Brasil que posteriormente apresenta um defeito dentro do prazo da garantia, ela efetua o reparo sem cobrar do proprietário ou contrata a prestação desse serviço por meio das oficinas credenciadas da rede Mercedes-Benz. Porém, quando ela exporta um veículo, esse procedimento é de difícil execução.

Nesse contexto, o grupo empresarial ao qual ela pertence estabeleceu uma política geral de garantia pela qual os reparos em veículos exportados são feitos nas oficinas credenciadas da rede Mercedes-Benz do país em que eles se encontram, mas são de responsabilidade da empresa do grupo que produziu/fabricou o respectivo veículo. Os serviços são prestados ou pagos pelas concessionárias da Mercedes-Benz do país de localização do veículo.

Diante disso, o que se verifica é que essa política nada mais é do que uma forma de subcontratação de uma pessoa jurídica no exterior para prestar os serviços que a contribuinte, por força da garantia dada, tem a responsabilidade de fornecer de forma gratuita.

Por essa razão, não se trata aqui de reembolso de despesas, mas de contraprestação pelos serviços prestados.

Nesse sentido, as Notas de Crédito que dão suporte às remessas efetuadas não mencionam reembolso de despesas, mas sim ressarcimento pelos serviços prestados, demonstrando claramente que se trata de uma contraprestação. Veja-se, como exemplo, as Notas de Crédito juntadas às fls. 13764/13779, as quais, como todos os outros documentos desse tipo anexados aos autos, tem a seguinte redação:

Confirmamos aprovação do valor abaixo discriminado correspondente ao ressarcimento de serviços prestados no exterior em atendimento de garantia sobre nossos produtos exportados:

(...)

Dessa forma, conclui-se pela correção do procedimento dos auditores fiscais ao constituírem o crédito tributário referente às remessas correspondentes aos serviços de reparos dentro da garantia.

SERVIÇOS TOMADOS DA CONTROLADORA

Contrato Going Global e Assignment Cost Allocation Agreement – Long Term

Com relação às remessas referentes ao Contrato Going Global e Assignment Cost Allocation Agreement – Long Term, a impugnante alega que elas seriam reembolso de despesas incorridas por outra empresa do grupo com funcionário expatriado que presta serviço para ela no Brasil, como qualquer outro funcionário seu. **Essas despesas seriam pagamentos de previdência social, plano de saúde, etc., uma vez que ele deveria manter tais pagamentos para quando retornar a seu país de origem.**

A partir da própria alegação da contribuinte, observa-se que há sim uma prestação de serviço feita no Brasil por funcionário de uma empresa do exterior. Veja-se que o fato de que o funcionário é da empresa do exterior fica comprovado pela leitura do contrato (por exemplo, fl. 3056): (...)

Essa cláusula deixa claro que o funcionário que presta serviço para a atuada no Brasil ainda mantém o vínculo empregatício com a empresa do exterior. Noutra cláusula (1.5. Transferência) fica evidente que o funcionário continua submetido à empresa do exterior, que se reserva o direito de chamar o/a colaborador/a de volta para o país de origem.

Por outro lado, o contrato é expresso ao dizer que o vínculo com o país de destino somente será concretizado se for necessário por motivos jurídicos desse país. Ou seja, esse contrato trata realmente de uma prestação de serviço por parte de um funcionário da empresa do exterior, o qual, somente numa eventualidade – a legislação do país de destino exigir – terá parte da remuneração paga por meio do vínculo empregatício com a empresa de destino. Do contrário, a contra-prestação pelo serviço seria totalmente paga à empresa do exterior.

Diante disso, conclui-se que as remessas que a impugnante faz para pagar as despesas relativas a previdência, plano de saúde, etc., nada mais são do que o complemento da remuneração pelos serviços prestados pelo funcionário da empresa do exterior.

Em suma, há prestação de serviço por funcionário da empresa do exterior, a qual é paga parte no Brasil, sujeita à tributação aqui devida, e parte no exterior, caracterizando a hipótese de incidência da Cide, conforme § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000.

Contrato de Stock-Option

Quanto ao contrato de Stock-Option, como a própria impugnante assevera, trata-se de uma complementação salarial dirigida a diretores e executivos do grupo.

Dessa forma, aplica-se, neste ponto, os mesmos argumentos acima expostos, ou seja, aqui também se trata de contrapartida paga pela contribuinte no exterior pelos serviços prestados pelo funcionário da empresa do exterior, ocorrendo, pois, a hipótese de incidência da Cide.

Contrato de utilização de software e banco de dados

Os auditores-fiscais também constituíram crédito tributário com base no § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, relativo a:

1. serviço de análise dos dados referentes a motores fornecidos pela empresa por meio de sistema, para alimentação do Software MVA/PC, e pela posterior geração de relatórios que podem ser acessados por todas as empresas do grupo;
2. manutenção de software com fornecimentos de aplicações, conteúdo de dados, carregadores de dados e outras documentações. Serviços prestados pela Daimler AG em conexão com o fornecimento de aplicativos;
3. utilização do Software Quis – Sistema Informativo de Qualidade, disponibilizado por meio de um sistema interno da matriz, no qual constam dados de todos os veículos produzidos com a marca Mercedes-Benz, sendo que o objetivo é auxiliar na tomada de decisão na venda dos produtos no Brasil.

Ressalte-se que nesse ponto os autuantes nada disseram sobre aquisição de software.

Por sua vez, a impugnante alega que não haveria prova de que as remessas relativas à utilização de software e banco de dados teriam natureza de serviços técnicos ou administrativos.

Todavia, se fosse meramente o uso do aplicativo ou o acesso ao banco de dados, não haveria muito sentido em a autuada pagar por essa despesa.

Na realidade, não é simplesmente uma utilização de software ou do banco de dados, mas o serviço de manutenção dos dados e de análise desses dados. Como afirmam os auditores-fiscais, tais serviços estão inseridos na política de assessoria e consultoria administrativa da controladora e configuram assistência administrativa e semelhantes, restando, portanto, correto seu enquadramento no § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000.

Passo ao voto.

- Referibilidade da contribuição de intervenção no domínio econômico. Fato gerador à luz da Lei nº 10.168/2000.

Leciona Paulo de Barros Carvalho (2019¹), que na estrutura lógica da regra matriz da incidência tributária a legislação traz como hipótese o antecedente (previsão do fato) e o conseqüente da norma que prescreve os efeitos jurídicos (relação jurídica), assim ilustrado:

¹ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 30a edição.

NJT	HIPÓTESE (descriptor)	1. critério material:	ser proprietário de bem imóvel
		2. critério espacial:	no perímetro urbano do Município de São Paulo
		3. critério temporal:	no dia 1º do ano civil
	CONSEQUÊNCIA (prescritor)	1. critério pessoal	a) sujeito ativo: Fazenda Municipal b) sujeito passivo: o proprietário do imóvel
		2. critério quantitativo	a) base de cálculo: o valor venal do bem imóvel b) alíquota: 1%

Brilantemente, ensina que as premissas norteiam o fenômeno de incidência tributária nas relações jurídicas. Assim, inexistindo previsão do fato, ou seja, o núcleo da hipótese de incidência, não há que se falar em efeito jurídico, porque não construído o fato concreto à norma.

Partindo da tese, consabido que por previsão expressa na Constituição Federal (art. 149), compete à União instituir contribuições (i) sociais; (ii) de intervenção de domínio econômico; e, (iii) de interesse das categorias profissionais ou econômicas; como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. Para tal fim, é exigido o cumprimento das regras (i) do inciso III do art. 146; (ii) dos incisos I e III do art. 150; e, (iii) § 6º do art. 195.

Por esse lado, a contribuição deve, obrigatoriamente, ser instituída por lei, com arrecadação vinculada e cujos recursos sejam revertidos em favor da área beneficiada (social, interventiva ou corporativa).

Indiscutível, pois, que a contribuição de intervenção de domínio econômico – CIDE, em específico, tem como característica a excepcionalidade e temporalidade, com o propósito de intervir ou promover o desenvolvimento da área beneficiada.

A Lei nº 10.168/00 que institui a CIDE-tecnologia, atualmente chamada de CIDE-Remessa, traz como fato gerador do tributo os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas em 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 infratranscrito:

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.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

Basta ver que a contribuição foi instituída pela União Federal com a intenção de fomentar o desenvolvimento tecnológico brasileiro, circunstância confirmada pelo Superior Tribunal de Justiça no bojo do REsp nº 1.186.160/SP. Igualmente no REsp nº 1.642.249/SP, abaixo reproduzido:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC/1973. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 282/STF. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. CIDE - REMESSAS. ART. 2º, CAPUT E §1º, DA LEI N. 10.168/2000 E ART. 10, I, DO DECRETO N. 4.195/2002. INCIDÊNCIA SOBRE O PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR PELA EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS RELATIVOS A PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE) AINDA QUE DESACOMPANHADOS DA "TRANSFERÊNCIA DA CORRESPONDENTE TECNOLOGIA". ISENÇÃO APENAS PARA OS FATOS GERADORES POSTERIORES A 31.12.2005. ART. 20, DA LEI N. 11.452/2007. SIGNIFICADOS DAS EXPRESSÕES: "TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA", "TRANSFERÊNCIA DA CORRESPONDENTE TECNOLOGIA", "FORNECIMENTO DE TECNOLOGIA" E "ABSORÇÃO DE TECNOLOGIA".

1. Não merece conhecimento o recurso especial que aponta violação ao art. 535, do CPC, sem, na própria peça, individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula n. 284/STF: É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

2. Ausente o prequestionamento dos seguintes dispositivos legais: arts. 6º e 10, da Lei n. 9.279/96. Incidência da Súmula n. 282/STF quanto ao ponto: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada".

3. Também afastado o conhecimento do especial com relação aos temas constitucionais, a saber: a inexistência do fundo respectivo consoante o procedimento previsto no ADCT da CF/88, a caracterização da CIDE como imposto e demais inconstitucionalidades apontadas daí derivadas. Nesse sentido, os precedentes: AgRg no REsp 1496436 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 28.04.2015; AgRg no Ag 1294641 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 19.10.2010; REsp 1121302 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 20.04.2010.

4. O fato gerador da CIDE - Remessas é haver pagamento a residente ou domiciliado no exterior a fim de remunerar (art. 2º, caput e §§2º e 3º, da Lei n. 10.168/2000): a) a detenção da licença de uso de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000); b) a aquisição de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000); c) a "transferência de tecnologia" (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000) que, para este exclusivo fim, compreende c.1) a exploração de patentes (art. 2º, §1º,

primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.2) o uso de marcas (art. 2º, §1º, primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.3) o "fornecimento de tecnologia" (art. 2º, §1º, segunda parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.4) a prestação de assistência técnica (art. 2º, §1º, terceira parte, da Lei n. 10.168/2000); d) a prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes (art. 2º, §2º, da Lei n. 10.168/2000); ou e) royalties, a qualquer título (art. 2º, §2º, da Lei n. 10.168/2000).

5. Por especialidade (expressão "para fins desta Lei" contida no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 - Lei da CIDE - Remessas), o conceito de "transferência de tecnologia" previsto no art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000 não coincide com aquele adotado pelo art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98 ("Lei do software"). O primeiro não exige a "absorção da tecnologia", já o segundo, sim.

6. Desse modo, exclusivamente para os fins da incidência da CIDE - Remessas, o art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 expressamente não exigiu a entrega dos dados técnicos necessários à "absorção da tecnologia" para caracterizar o fato gerador da exação, contentando-se com a existência do mero "fornecimento de tecnologia" em suas mais variadas formas.

7. Nessa linha, o "fornecimento de tecnologia" de que fala o art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 também engloba a aquisição dos direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, isto porque para ser comercializada a tecnologia precisa primeiramente ser de algum modo fornecida a quem a comercializará. Não há aqui, por especialidade, a necessidade de "absorção da tecnologia" (exigência apenas do art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98).

8. Consoante o art. 2º, §5º, da Lei n. 9.609/98, os direitos de autor abrangem qualquer forma de transferência da cópia do programa (software). O que há, portanto, nos contratos de distribuição de software proveniente do estrangeiro, é uma remuneração pela exploração de direitos autorais, seja diretamente ao autor, seja a terceiro a título de royalties, o que se enquadra no conceito de "fornecimento de tecnologia" previsto no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000, pois há o fornecimento a adquirente no Brasil da cópia do programa pelo autor ou por terceiro que explora os direitos autorais no estrangeiro. Em suma: o fornecimento de cópia do programa (software) é "fornecimento de tecnologia", ainda que não haja a "absorção da tecnologia" (acesso ao código fonte) por quem a recebe.

9. A isenção para a remessa ao exterior da remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software) desacompanhada da "transferência da correspondente tecnologia" ("absorção da tecnologia") somente adveio a partir de 1º de janeiro de 2006, com o art. 20, da Lei n. 11.452/2007, ao adicionar o §1º-A ao art. 2º, da Lei n. 10.168/2000.

10. Não há qualquer contradição deste raciocínio com as finalidades da Lei n. 10.168/2000 de incentivar o desenvolvimento tecnológico nacional, visto que a contribuição CIDE - Remessas onera a importação da tecnologia estrangeira nas mais variadas formas. O objetivo então é fazer com que a tecnologia (nas várias vertentes: licença, conhecimento/comercialização, transferência) seja adquirida no mercado nacional e não no exterior, evitando-se as remessas de remuneração ou royalties. Tal a intervenção no domínio econômico. Precedente: REsp 1.186.160-SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 26.08.2010.

11. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp n. 1.642.249/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 15/8/2017, DJe de 23/10/2017.)

Conclui-se que a contribuição busca promover o desenvolvimento tecnológico nacional, tendo como antecedente (critério material) “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” (art. 2º da Lei nº 10.168/2000).

Posteriormente, a legislação foi alterada pela Lei nº 10.332/01 para incluir no rol de hipótese de incidência da CIDE os contratos de serviços técnicos e de assistência administrativa, bem como ‘royalties’ sem, contudo, incluir ou excluir o núcleo da hipótese que é justamente a ação ou comportamento do sujeito, no caso, tecnologia.

O critério material permaneceu, impossibilitando o aplicador da norma de ampliar a finalidade da CIDE para atingir outra relação jurídica que não envolva conhecimento tecnológico e transferência de tecnologia.

O legislador, ao criar o Projeto de Lei nº 5.484/2001 (convertido na Lei nº 10.332/2001) que institui mecanismo de financiamento para o *Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio*, para o *Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde*, para o *Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos - GENOMA*, para o *Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico*, e para o *Programa de Inovação para a Competitividade*, justifica à necessidade de impulsionar o desenvolvimento de pesquisas nos referidos setores e afirma que a inovação tecnológica amplia a competitividade, conforme demonstrado a seguir:

4. O aumento na competitividade do agronegócio brasileiro deveu-se, principalmente, à capacidade de desenvolvimento de pesquisa no País, e, em um cenário de economia globalizada, dependerá, dentre outros fatores, da ampliação dessa capacidade e da criação de novos mecanismos e estratégias para incrementar as inovações tecnológicas nas diferentes cadeias agroalimentares.

5. As inovações tecnológicas capazes de ampliar a competitividade do agronegócio brasileiro requerem um significativo esforço de pesquisa e desenvolvimento, visando reduzir custos de produção dos bens primários, principalmente através de grandes avanços na biotecnologia, nos processos de gestão e no desenvolvimento de tecnologias capazes de agregar valor aos produtos das diferentes cadeias.

6. Da mesma forma, cabe reafirmar o papel central que o desenvolvimento científico e tecnológico assume na atualidade no setor de saúde. O principal exemplo é a própria indústria farmacêutica. O desenvolvimento de um novo medicamento envolve hoje conhecimentos de química, biologia molecular, imunobiologia, engenharia química, dentre outros. Os equipamentos médico hospitalares incorporam a mais avançada óptica e eletrônica, além de enveredar pelo campo da nanotecnologia. O desenvolvimento de tecnologias como a ressonância magnética e tomografia só foram possíveis graças a avanços da física atômica, na computação e na matemática.

(...)

8. Quanto ao setor de Biotecnologia, o seu domínio requer tanto a utilização de técnicas sofisticadas de base molecular, exigindo investimentos elevados e altos custos operacionais e de manutenção, como por exemplo as destinadas a produtos de alto valor agregado, quanto a utilização de tecnologias mais simples, conseqüentemente direcionadas a produtos de reduzido valor comercial.

(...)

13. Para tanto, uma política objetiva foi arquitetada na década de quarenta, quando deu-se prioridade à formação de recursos humanos no Brasil com a criação do Instituto Tecnológico da Aeronáutica - ITA, e, paralelamente, ao início de atividades de pesquisa e desenvolvimento de produtos, com a criação de Institutos dedicados a essa finalidade. Posteriormente, procurou-se criar condições para que as tecnologias e os produtos fossem transferidos para o setor privado.

(...)

16. Entretanto, diante das restrições atuais, necessário se faz encontrar novos caminhos visando apoiar a capacitação tecnológica das empresas do setor e incentivar o seu estreito relacionamento com as instituições de ensino e de pesquisa e desenvolvimento do País. Além disso, é importante criar meios para continuar incentivando o tradicional espírito científico e inovador do setor, assegurando-lhe recursos financeiros perenes e estáveis para o exercício de suas atividades.

(...)

22. Cabe lembrar finalmente, que os programas e recursos destinados pelo projeto de lei serão administrados de forma compartilhada e irão garantir, como é o desejo de Vossa Excelência, uma estratégia estável de financiamento em ciência e tecnologia e novos investimentos, que constituam uma forma inovadora de implementar programas e projetos orientados para esse setor, visando ganhos concretos na qualidade de vida da população brasileira, com ênfase na articulação permanente das ações de Governo e objetivando racionalização e aumento da eficiência no uso dos recursos públicos.

23. É oportuno ressaltar, finalmente, que o projeto de lei em questão, a par de observar as competências fixadas no art. 22, I e no art. 61 do Texto Constitucional, busca concretizar determinação contida no art. 218, também da Lei Maior, no que atribui ao Estado o dever de promover e incentivar o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.

Ou seja, a proposta do legislador tanto com a edição da Lei nº 10.168/00 quanto da Lei nº 10.332/2001 foi de oferecer mecanismos tecnológicos para o desenvolvimento do País, sendo o objetivo da legislação criada. Em momento algum o legislador alargou a hipótese legal para alcançar fatos que não envolvessem ciência tecnológica.

À vista disso, e partindo da regra matriz de incidência tributária, a contribuição consubstanciada na Lei nº 10.168/00 é exigível nos seguintes casos:

Antecedente da norma:

1. Critério material:

- a. Deter licença de uso ou adquirir conhecimento tecnológico (art. 2º, caput);

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

Consequente da norma:

1. Critério pessoal:

- a. Sujeito ativo: União Federal;
- b. Sujeito passivo:
 - i. pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos firmados com residentes ou domiciliados no exterior;
 - ii. signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia firmados com residentes ou domiciliados no exterior;
 - iii. pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior; e,
 - iv. pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

2. Critério quantitativo:

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

Corroborando à necessidade do substantivo ‘tecnologia’ nos verbos ‘deter’, ‘adquirir’, ‘transferir’ e ‘prestar’ para a ocorrência da CIDE, trago a cabo a Solução de Consulta Cosit nº 146/2019:

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:

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.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

§ 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).

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.

§ 6º Não se aplica a Contribuição de que trata o caput quando o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situada no exterior, para o oferecimento de curso ou

atividade de treinamento ou qualificação profissional a servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade.

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

34. Entretanto, o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, expressamente afasta a incidência da CIDE sobre a remuneração pela licença de comercialização ou distribuição de programas de computador que não envolva a transferência de tecnologia, caso do contrato apresentado. Assim, seguindo a análise acima, a remessa de royalties pela licença de comercialização ou distribuição de software sem transferência de tecnologia não está sujeita à incidência da CIDE.

Extrai-se do parecer que à Cide da Lei nº 10.168/2000 necessita de transferência de tecnologia ou de conhecimento tecnológico. Ainda, reforça a sua não incidência sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, que constituam remuneração a título de royalties sem transferência de tecnologia:

38. Ante todo o exposto e em resposta à Consultante, conclui-se que:

38.1. O licenciamento para a comercialização de software por uma empresa do grupo às demais empresas do seu grupo econômico para uso direto em sua atividade econômica principal não se caracteriza como contrato de compartilhamento de custos.

38.2. Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, que constituam remuneração a título de royalties estão sujeitos à incidência do IRRF.

38.3. A remuneração pela licença de comercialização ou distribuição de programa de computador, sem transferência de tecnologia, não está sujeita à incidência da CIDE.

38.4. O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por simples licença ou uso de marca, ou seja, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não caracterizam contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. Entretanto, se o documento que embasa a operação não for suficientemente claro para individualizar, em valores, o que corresponde a serviço e o que corresponde a royalties, o valor total da operação será considerado como correspondente a serviços e sofrerá a incidência da contribuição.

Também restou afastada à incidência da CIDE nos casos de remessa a domiciliado no exterior os rendimentos sobre a comercialização de software ou royalties quando não envolver tecnologia, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 177/2024, que corrobora a conclusão firmada até o momento:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. EUA. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior (EUA) em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do software, enquadram-se no conceito de royalties e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 18, DE 27 DE MARÇO DE 2017, PUBLICADA NO D.O.U. DE 5 DE ABRIL DE 2017.

Dispositivos legais: ADI RFB nº 7, de 2017; Lei nº 9.609, de 1988, arts. 1º, 2º e 10; arts. 741 e 767 do RIR/2018.

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA DOMICILIADO NO EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior como contrapartida pelo direito de distribuição e licenciamento da plataforma em nuvem e sem transferência do código-fonte do software não sofre a incidência da Cide, em razão de regra que a dispensa sobre remuneração pela licença de comercialização ou distribuição de programa de computador (software), salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 342, DE 26 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO D.O.U. DE 28 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos legais: Lei nº 10.168, de 2000, art. 2º. §1º-A.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior a título de royalties, em decorrência do direito de distribuição ou comercialização de software, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 342, DE 26 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO D.O.U. DE 28 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 1º, caput e § 1º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 11; Lei nº 4.506, de 1964, art. 22.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior a título de royalties, em decorrência do direito de distribuição ou comercialização de software, não sofrem a incidência da Cofins-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 342, DE 26 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO D.O.U. DE 28 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 1º, caput e § 1º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 11; Lei nº 4.506, de 1964, art. 22.

Conclui-se, que a CIDE demanda conhecimento ou fornecimento de tecnologia para subsistir.

De igual importância trago à celeuma a Solução de Consulta da Cosit nº 149/2021. No parecer técnico a Receita Federal do Brasil trata dos contratos de assistência administrativa conhecidos como acordos de compartilhamento de custos e despesas (*cost sharing agreement*), adotando como premissas para definição da natureza jurídica desses contratos os critérios definidos pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Referindo-se à Solução de Consulta da Cosit 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 contribuição da Lei nº 10.168/2000.

As condições estabelecidas pela OCDE para a validade dos contratos *cost sharing agreement* com finalidade de afastar a CIDE, 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.

O parecer trata da definição de Acordo de Compartilhamento de Custos (ACC) firmado pela OCDE e estabelece as premissas necessárias para o acordo, 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:

(...)

38. Ante todo o exposto e em resposta à Consultante, conclui-se que:

38.1. O licenciamento para a comercialização de software por uma empresa do grupo às demais empresas do seu grupo econômico para uso direto em sua atividade econômica principal não se caracteriza como contrato de compartilhamento de custos.

38.2. Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, que constituam remuneração a título de royalties estão sujeitos à incidência do IRRF.

38.3. A remuneração pela licença de comercialização ou distribuição de programa de computador, sem transferência de tecnologia, não está sujeita à incidência da CIDE.

38.4. O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por simples licença ou uso de marca, ou seja, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não caracterizam contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. Entretanto, se o documento que embasa a operação não for suficientemente claro para individualizar, em valores, o que corresponde a serviço e o que corresponde a royalties, o valor total da operação será considerado como correspondente a serviços e sofrerá a incidência da contribuição.

Assim, como não há que se falar em CIDE quando ausente compartilhamento de habilidade, processo ou equipamento que detenha tecnologia, também inexistente no acordo de rateio de custos e despesas (*cost sharing agreement*), mesmo que celebrado entre empresas do mesmo grupo econômico (i) por falta de previsão legal; (ii) porque não decorre de contraprestação ou remuneração de serviço prestado, e, (iii) por não corresponder a lucro, ou seja, o valor pago pelas empresas beneficiárias do acordo não ingressa no patrimônio da pessoa jurídica centralizadora como receita.

Ainda importante, e para que não parem dúvidas, cabe esclarecer acerca do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 que trouxe novas condições para exigência da CIDE, que o Relator Emin. Ministro Mauro Campbell Marque, no bojo do REsp nº 1.642.249/SP, afirma que ato infralegal não tem o condão de criar ou restringir obrigação não tratada em lei, como no caso do citado dispositivo, que, de modo indubitável, ratifica o pilar fundamental de validade da contribuição que é o 'fornecimento de tecnologia ou de conhecimento tecnológico'. Reproduz-se excerto do voto:

Não por outro motivo que o art. 10 do Decreto n. 4.195/2002, ao suceder o art. 8º do Decreto n. 3.949/2001 na regulamentação da Lei n. 10.168/2000, para promover a adequação do regulamento às alterações introduzidas pela Lei n 10.332/2001, reescreveu o que já constava no Decreto n. 3.949/2001, suprimindo-lhe o parágrafo único do art. 8º,

para deixar de exigir o registro dos contratos no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) para fins de incidência da CIDE - Remessas, deixando clara a diferença de conceituação da expressão "transferência de tecnologia" utilizada na Lei n. 10.332/2001 em relação àquela utilizada na Lei n. 9.609/98 pois, houvesse "absorção da tecnologia" seria necessário o registro, na forma do caput do art. 11, da Lei n. 9.609/98 (já transcrito acima).

(...) Quanto aos atos infralegais, a regulamentação da Lei n. 10.168/2000 que trata da CIDE - Remessas foi feita pelo Decreto n. 4.195/2002, em simetria com as alíneas "a", "b", "c", "c.1", "c.2", "c.3", "c.4", "d" e "e", acima. Transcrevo:

Decreto n. 4.195/2002 Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei no 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

I - fornecimento de tecnologia; II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica; b) serviços técnicos especializados; III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; IV - cessão e licença de uso de marcas; e V - cessão e licença de exploração de patentes.

Na compreensão do art. 10, I, do Decreto n. 4.195/2002, os contratos que têm por objeto o "fornecimento de tecnologia", dada a amplitude semântica da expressão, abrangem todas as demais situações legais não previstas nos demais incisos do mesmo art. 10 onde há pagamento por royalties ou outro tipo de remuneração correspondente ao uso, comercialização ou transferência de tecnologia estrangeira, com ou sem "absorção de tecnologia". Por isso o art. 10, I, do Decreto n. 4.195/2002 abarca também a incidência da exação sobre pagamentos relativos à concessão de licença de uso e/ou comercialização de software, até porque o decreto não pode criar qualquer isenção, excepcionando onde a lei não excepcionou, e não pode tributar onde a lei não tributou.

A interpretação da lei dada pela contribuinte equivoca-se logo de partida já que compreende que a expressão "aquisição de conhecimentos tecnológicos", contida no art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000 e a expressão "fornecimento de tecnologia", contida no art. 10, I, do Decreto n. 4.195/2002, implicam, necessariamente, a "transferência de tecnologia" e que esta remeteria, também necessariamente, à entrega dos dados técnicos necessários à "absorção da tecnologia". Assim, ignora o conceito específico de "transferência de tecnologia" previsto no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000, para abraçar aquele genérico previsto no art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98 e interpreta, literal e restritivamente, as palavras "aquisição" e "fornecimento" para restringir o campo de incidência da CIDE-Remessas apenas para as situações onde efetivamente há a "absorção da tecnologia".

O rol do referido dispositivo mostra-se, pois, taxativo, a meu ver.

O Emin. Ministro Relator, ainda destaca que as hipóteses da Lei nº 10.168/2000 devem guardar compatibilidade com a legislação da própria matéria, qual seja "transferência de tecnologia". Pede-se venia para exibir trecho:

De outra visada, a interpretação das hipóteses de incidência previstas na Lei n. 10.168/2000 para a CIDE-Remessas deve guardar perfeita congruência com a legislação que lhe foi anterior que versa sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no País - Lei n. 9.609/98 (Lei do software), que previu

as seguintes modalidades de atos e contratos a permitir o uso de programa de computador no País mediante a remessa de pagamentos (remuneração ou royalties) ao titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior:

a) Atos e contratos de licença referentes a programas de computador (art. 9º e art. 10, da Lei n. 9.609/98, 1ª parte); b) Atos e contratos de direitos de comercialização referentes a programas de computador (art. 10, da Lei n. 9.609/98, 2ª parte); e c) Atos e contratos de "transferência de tecnologia" de programa de computador (aqui com o significado próprio que lhe dá o art. 11, da Lei n. 9.609/98, a exigir a absorção da tecnologia) Segue a letra da Lei n. 9.609/98:

DOS CONTRATOS DE LICENÇA DE USO, DE COMERCIALIZAÇÃO E DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no caput deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

Art. 10. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior.

§ 1º Serão nulas as cláusulas que:

I - limitem a produção, a distribuição ou a comercialização, em violação às disposições normativas em vigor;

II - eximam qualquer dos contratantes das responsabilidades por eventuais ações de terceiros, decorrentes de vícios, defeitos ou violação de direitos de autor.

§ 2º O remetente do correspondente valor em moeda estrangeira, em pagamento da remuneração de que se trata, conservará em seu poder, pelo prazo de cinco anos, todos os documentos necessários à comprovação da licitude das remessas e da sua conformidade ao caput deste artigo.

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.

Com efeito, não faz sentido algum imaginar que, diante da vigência da Lei n. 9.609/98 (Lei do software), que estabelece os casos de remessas ao exterior para a remuneração da utilização de tecnologia a qualquer título, a Lei n. 10.168/2000 (CIDE -Remessas), cuja finalidade é justamente desestimular essas remessas, direcionando-as ao mercado interno, excepcionaria implicitamente alguma dessas três hipóteses.

Assim, a existência de "transferência de tecnologia", com o fornecimento de dados técnicos necessários à "absorção da tecnologia", é somente uma das hipóteses de

incidência previstas dentre as outras modalidades de atos e contratos que implicam as remessas ao exterior tributadas pela CIDE, caracterizando-se os atos e contratos de direitos de comercialização referentes a programas de computador (art. 10, da Lei n. 9.609/98, 2ª parte) como sendo o "fornecimento de tecnologia" previsto no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 e no art. 10, I, do Decreto n. 4.195/2002, como já dimensionado.

Do que foi visto, resta configurada à necessidade de transferência de conhecimento tecnológico ou de tecnologia na prestação de serviços técnicos ou administrativos, na aquisição ou no licenciamento, nas remessas ou pagamentos a título de royalties e de serviços técnicos prestados pelo especialista na tecnologia.

- Razões recursais.

Como todas as matérias conservadas pela DRJ foram objeto de recurso voluntário, aprecio cada modalidade importada pela recorrente:

- Serviços de reparo/garantia:

De um lado, sustenta a recorrente que às remessas à empresa do grupo domiciliada no exterior em razão das despesas contraídas com serviços de reparo prestados pelas oficinas credenciadas da rede nos veículos exportados pela Mercedes Benz, têm natureza de reembolso de despesas, já que a política geral de garantia do grupo Mercedes impõe assistência técnica sem ônus ao proprietário do veículo quando necessário reparo dentro do prazo de garantia.

Por outro lado, a DRJ alega que, na verdade, é pagamento resultante da contraprestação do serviço prestado pelo técnico residente no exterior.

A partir das premissas elencadas, entendo irreparável a decisão recorrida como bem colocado pela DRJ pelas seguintes razões.

Além da necessidade de prestação de serviços de reparos automotivos por prestador especializado, os veículos da recorrente possuem avançadas tecnologias e, justamente por isso, não é qualquer profissional habilitado e apto a repará-los o que demanda, assim, especialista na tecnologia da marca.

É preciso que o operador/mecânico conheça a estrutura física e tecnológica dos veículos da recorrente para que possa identificar os defeitos para restaurá-los ou corrigi-los.

A CIDE demanda importação de conhecimento ou prestação de serviços tecnológicos e, por essa razão o seu resultado precisa obrigatoriamente ser constatado em solo nacional; porque embora a recorrente não venha prestar o serviço de reparo, mas, sim, residente ou domiciliado no exterior e no exterior, é a recorrente quem paga o prestador de modo que a repercussão dos serviços se dá no território nacional restando devida, portanto, a contribuição à CIDE, posicionamento esposado pela Solução de Consulta Cosit nº 228 de 05 de dezembro de 2018:

13. Em verdade, não há dificuldade em definir o conceito de serviços executados no país. Nesta linha, o cerne da presente questão é verificar se os resultados dos serviços executados no exterior tiveram repercussão no território nacional. Para tanto, é necessário definir o alcance da expressão “serviços executados no exterior, cujo resultado se verifique no país”. Neste sentido, o termo resultado tem o significado de consequência ou efeito.

14. Dessa forma, é importante analisar cada contrato de prestação de serviço tendo em conta o seu objeto e finalidade. O resultado é a vantagem material ou imaterial derivada da execução do serviço, ou seja, a obtenção do seu produto final e a sua disponibilidade para entrega ao destinatário. Não é qualquer vantagem material que será suficiente para caracterizar se um determinado resultado se verificou no país, tal como um resultado econômico, pois, dessa maneira, todo serviço teria seu resultado verificado no país, tornando sem sentido o disposto no inciso II, § 1º, art. 1º, da Lei nº 10.865, de 2004, acima reproduzido.

15. No presente caso, a prestação do serviço de montagem/instalação de equipamentos não é executada no país e o seu resultado (o equipamento já montado/instalado) obviamente ocorre no exterior não sendo, portanto, fato gerador do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, por não configurar hipótese de importação de serviço prestado no exterior, cujo resultado aqui se verifique. Cabe observar que a mesma conclusão se aplica ao questionamento relativo às locações efetuadas no exterior de equipamentos utilizados na prestação do serviço.

16. Passa-se, a seguir, a analisar o segundo questionamento formulado pela consultante, qual seja, a incidência ou não da CIDE sobre os pagamentos realizados a empresas no exterior, para montagem/instalação de equipamentos.

(...)

20. Por outro lado, o conceito de serviço técnico pode ser tomado por empréstimo da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, que dispõe sobre a incidência do imposto de renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, conforme, abaixo, enunciado, no art. 17, II, “a” (grifos não constam do original):

Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014

(...)

Capítulo XVI Da Remuneração de Serviços técnicos, assistência técnica e administrativa e royalties.

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

(...)

II - considera-se:

a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou

prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e

(...).

21. Pelo exposto acima, e pelas informações disponibilizadas no corpo da consulta, não resta dúvida de que os serviços contratados de montagem e de instalação de equipamentos, a luz do conceito contido no art. 17, II, “a”, da IN RFB nº 1.455, de 2014, se caracterizam como serviços técnicos estando, portanto, sujeitos à incidência da CIDE.

No meu sentir, o pagamento se dá pela contraprestação do serviço prestado pelo técnico residente no exterior, sim, em consequência, a CIDE deve ser recolhida.

Por essa razão, mantenho a exigência da CIDE em relação aos serviços de reparo/garantia.

- Serviços tomados da controladora.

- Contrato Going Global e Assignment Cost Allocation Agreement – Long Term

Enquanto a recorrente defende que as remessas sobre os contratos de alocação de custos são reembolso de despesas com previdência social, plano de saúde, dentre outras, incorridas por outra empresa do grupo com funcionário expatriado que presta serviço para ela no Brasil, confirma a DRJ que tais despesas atraem a contribuição, porque o prestador é funcionário de empresa do exterior.

Neste ponto divirjo do julgador *a quo*.

O fato gerador da CIDE é a remessa pela prestação de serviços estrangeiro residente e domiciliado no exterior, no caso de funcionário cedido por filial ou matriz estrangeira para executar serviço no Brasil, além da suspensão do contrato de trabalho originário, o emprego é em território nacional. Por tanto, falta a subsunção do fato à norma.

A legislação não prevê pagamento de CIDE sobre pagamentos a beneficiário no território nacional e por serviço prestado no Brasil. Confira-se:

Art. 2º. [omissis]

§ 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.

Exigir a contribuição sobre serviços prestados por estrangeiros no solo nacional é inverter a lógica proposta pelo legislador.

No caso em comento, ao ceder o seu funcionário, a empresa controladora deixa de prestar serviços à recorrente. O funcionário cedido firma vínculo empregatício com a recorrente, passando a ser seu funcionário e residente no Brasil:

IN SRF nº 208/2002:

Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:

I - que resida no Brasil em caráter permanente;

II - que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior;

III - que ingresse no Brasil:

a) com visto permanente, na data da chegada;

b) com visto temporário:

1. para trabalhar com vínculo empregatício ou atuar como médico bolsista no âmbito do Programa Mais Médicos de que trata a Medida Provisória nº 621, de 8 de julho de 2013, na data da chegada; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1383, de 07 de agosto de 2013)

2. na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

3. na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

IV - brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada;

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1008, de 09 de fevereiro de 2010)

Ainda, fica subordinado e sujeito às condições de trabalho do país de destino no caso, o Brasil. Trago como exemplo o contrato de cessão do funcionário Dr. Uwe Baake:

3. Condições de trabalho

3.1 Horas de trabalho

Conforme a prática comum do país de destino aplica-se o regulamento que prevê 40 horas semanais. Horas extras (até 10 %) são consideradas como compensadas por meio da remuneração geral para estadias de trabalho no exterior.

3.2 Férias / Feriados

O/a colaborador/a possui direito a 25 dias de férias para todos os 12 meses da estadia de trabalho no exterior. São considerados os feriados oficiais do país de destino.

3.3 Doença

A remuneração continua sendo paga por um período de até seis meses.

3.4 Treinamento

Na medida em que o/a colaborador/a participa em treinamentos técnicos da sociedade matriz, sua remuneração continua sendo paga.

Para colaboradores da sociedade matriz pode ser realizado, no contexto do período anual de férias, um treinamento posterior cuja duração é no máximo de 2 semanas em um período de 24 meses, com continuação do pagamento do salário.

5. Atribuição dos custos

A sociedade filial arca com todos os custos da estadia de trabalho no exterior, em especial com os relacionados a seguir:

- Remuneração (salário, bônus da localidade, compensação do custo de vida)
- Custos de mudança (mudança, adicionais/ajuda para mudança, etc.)
- Custos de hospedagem (hotel, aluguel, honorários de corretagem, etc.)
- Passagens aéreas para o/a colaborador/a e sua família
- Custos do programa de veículo
- Formação escolar de membros da família
- Ajuda de custo para o cônjuge
- Contribuições à previdência social
- Custos diversos
- Impostos incidentes sobre os custos acima mencionados.

6. Repassagem

Pagamentos efetuados pela sociedade matriz devem ser repassados para cobrança junto à DaimlerChrysler do Brasil Ltda. (sociedade filial) da seguinte forma:

☒ A repassagem dos custos são efetuados por:

☐ Débito da conta de débito N°:

☒ Débito do centro de custo N°: **2920**

☐ Cobrança trimestral / semestral / anual

☐ A repassagem é feita por meio de um valor global anual/pagamento parcelado no valor de _____ Euro por

Contratualmente, a recorrente e o funcionário cedido estão compelidos à legislação trabalhista e previdenciária do país, infra reproduzida:

Lei nº 8.213/91.

Art. 11. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

Sendo assim, excludo da base de cálculo da CIDE-REM os serviços oriundos dos contratos *Contrato Going Global e Assignment Cost Allocation Agreement – Long Term*.

- Contrato de Stock-Option.

Indiscutível que o contrato de stock-option diz respeito à complementação salarial e é dirigido a diretores e executivos do grupo, representando uma modalidade de aquisição de ações da companhia, para posterior venda e ganho com os resultados dessa venda.

A DRJ emprega como razões de decidir os mesmos fundamentos trazidos no tópico anterior.

Em sua defesa, argumenta a recorrente:

Em relação aos contratos de Stock Option, como já esclarecido pela ora Recorrente, referem-se a planos de complementação salarial dirigido a diretores e executivos do grupo, e correspondem a uma modalidade de aquisição de ações da empresa, para posterior venda e ganho com os resultados desta venda. Assim, caso o executivo seja optante do Stock Option em seu país, por estar trabalhando no estabelecimento da ora Recorrente, se as ações a ele repassadas forem vendidas nesse período de trabalho no Brasil, de acordo com a Política Global do grupo, a empresa do local de origem do

executivo recebe o reembolso do pagamento realizado por ela correspondente ao lucro verificado na venda das ações e, assim, será gerada uma remessa ao exterior.

É evidente que estes valores não podem em qualquer hipótese ser caracterizados como pagamentos por serviços, e menos ainda, como serviços técnicos, pois também se referem a um mero reembolso de despesas que a matriz estrangeira teve previamente com empregados transferidos ao Brasil para trabalhar no estabelecimento da ora Recorrente. Em outras palavras, estas remessas não são contrapartida de qualquer serviço realizado por profissional da empresa estrangeira, mas sim um atendimento de solicitação de cobertura de despesas, proporcionalmente ao período de trabalho que o expatriado esteve fora de seu país de origem, alocado no Brasil.

Dos fatos, não resta clara a natureza contratual que deu azo à exigência da contribuição (hipóteses da Lei nº 10.168/00). Ademais, como no caso anterior, entendo que não se subsomem os fatos à norma, porque remuneração sobre as vendas dos veículos não é fato gerador da CIDE, cujos pilares legais foram exaustivamente tratados no tópico inicial do voto e são aplicados nesta ocasião.

Logo, dou provimento neste tópico.

- Contrato de utilização de software e banco de dados.

Apontado pela DRJ, a CIDE foi constituída a partir:

1. serviço de análise dos dados referentes a motores fornecidos pela empresa por meio de sistema, para alimentação do Software MVA/PC, e pela posterior geração de relatórios que podem ser acessados por todas as empresas do grupo;
2. manutenção de software com fornecimentos de aplicações, conteúdo de dados, carregadores de dados e outras documentações. Serviços prestados pela Daimler AG em conexão com o fornecimento de aplicativos;
3. utilização do Software Quis – Sistema Informativo de Qualidade, disponibilizado por meio de um sistema interno da matriz, no qual constam dados de todos os veículos produzidos com a marca Mercedes-Benz, sendo que o objetivo é auxiliar na tomada de decisão na venda dos produtos no Brasil.

Concordo com a DRJ quando afirma que a recorrente não impugnou sobre aquisição de software.

Sobre os serviços esclarece a recorrente:

Em relação aos contratos de utilização de software e banco de dados, a Recorrente esclareceu que **se tratam de remessas para pagamento de softwares, sem transferência de tecnologia, referentes à utilização de banco de dados**, não sendo tais remessas passíveis de tributação pela CIDE **por se referirem tão somente a pagamento de licenças de utilização**.

Entendo que assiste razão, em parte, a empresa.

No que diz respeito ao serviço de análise dos dados referentes a motores para alimentação do Software MVA/PC, além da ausência do contrato para análise dos termos, entendo cabível à cobrança da contribuição, porque a manutenção do software exige equipamentos e trabalhos de especialistas. Significa, no meu sentir, que há prestação de serviço especializado de técnico com conhecimento em tecnologia da informação, inclusive operacional da marca recorrente.

O mesmo ocorre em relação ao serviço de manutenção de software com fornecimentos de aplicações, conteúdo de dados, carregadores de dados e outras documentações.

Quanto à utilização do Software Quis, ao que parece é um software para controle da qualidade dos serviços e veículos produzidos da Mercedes Benz. Existe, assim, apenas licença de uso, o que afasta a CIDE como visto nas Soluções de Consulta Cosit nºs 146/2019 e 177/2024.

Dessa maneira, cancelo a exigência da contribuição sobre a utilização do Software Quis, mantendo, no entanto, em relação ao serviço de análise dos dados referentes a motores e ao de manutenção de software com fornecimentos de aplicações, conteúdo de dados, carregadores de dados e outras documentações.

- Conclusão.

Ante o exposto, **dou parcial provimento** ao recurso voluntário para cancelar a CIDE sobre (i) o Contrato Going Global e Assignment Cost Allocation Agreement – Long Term, (ii) o contrato de stock-option; e, (iii) a licença de utilização do Software Quis.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Renan Gomes Rego

Em que pese as muito bem lançadas razões de decidir da eminente Relatora, ousa discordar quanto a sua posição acerca da incidência da CIDE sobre os serviços de reparo/Garantia.

Conforme relatoriado pela i. Conselheira, trata-se de auto de infração para cobrança de CIDE sobre remessas de aquisições de softwares personalizados, de serviços de reparo especializado e de serviços tomados da controladora (assistência administrativa, acesso a dados e projeto).

A autoridade julgadora já excluiu os valores de aquisição de softwares personalizados do campo de incidência da contribuição.

Resta a análise dos valores a título de serviços de reparo especializado (serviço de garantia dos veículos) e serviços tomados da controladora (assistência administrativa, acesso a dados e projeto).

Antes de entrar no mérito da incidência sobre valores, a relatora defende a *necessidade de transferência de conhecimento tecnológico ou de tecnologia na prestação de serviços técnicos ou administrativos, na aquisição ou no licenciamento, nas remessas ou pagamentos a título de royalties e de serviços técnicos prestados pelo especialista na tecnologia.*

Nesse ponto, já manifesto minha divergência, pois entendo que não há necessidade de transferência de tecnologia para efetivar a incidência da CIDE no caso de prestação de serviços técnicos ou de assistência administrativa, nem para as remessas a título de royalties, sob o prisma do §2º do art. 2º da Lei 10168/2000:

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

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

Isso se deve a necessidade de transferência de tecnologia só está intimamente relacionada aos programas de computador, conforme inteligência do §1º desse mesmo artigo:

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

Até porque é muito improvável existir a transferência de tecnologia de uma prestação de serviço. A transferência de tecnologia se relaciona com a licença de uso de conhecimentos tecnológicos e de programas de computador, e não com serviços técnicos e de assistência administrativa. Tais serviços são prestados e não há que se falar de transferência de tecnologia de um serviço.

Nessa mesma linha o entendimento pacificado no CARF na edição da Súmula nº 127:

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.

Dito isso, passo a análise da remessa sobre serviços de reparo e garantia.

Resta incontroverso que a Recorrente remete ao exterior (para empresas do mesmo grupo empresarial) valores a título de serviços de reparo realizados por profissionais e/ou oficinas estrangeiras.

In casu, o veículo é produzido no País pela Mercedes brasileira e depois é exportado e adquirido por um estrangeiro. No entanto, quem arca com os reparos da garantia é a empresa brasileira, sem ônus ao proprietário do veículo, sendo um serviço prestado no exterior por um técnico residente ou domiciliado no exterior **para veículos de propriedade de um estrangeiro.**

Vale ressaltar que há a incidência da Cide sobre a remuneração paga, creditada, entregue, empregada ou remetida a residente ou domiciliado no exterior, em face de contrato de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, mesmo que celebrado entre pessoas jurídicas de um mesmo grupo econômico ou por contrato de compartilhamento de custos.

Não tenho dúvida de que os serviços de reparo/garantia prestados para esses veículos são de natureza técnica, sob os olhares da Instrução Normativa nº 1.455, de 06 de março de 2014, que dispõe sobre a incidência do IRRF nas remessas para o exterior:

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

(...)

II - considera-se:

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

No entanto, entendo que **os serviços são prestados NO EXTERIOR.** Vale dizer, não existe a prestação de serviço no Brasil e nem seu resultado se verifica no país, portanto, sem ocorrência do fato gerador da CIDE-remessas.

Conforme o enquadramento legal, só haveria incidência da CIDE se os serviços prestados fossem realizados no território nacional ou de alguma forma pudessem ter benefício para pessoas brasileiras ou situadas no território brasileiro. Aqui, nos autos, verifica-se justamente o contrário, os serviços prestados foram realizados no território estrangeiro, para pessoas estrangeiras de veículos já exportados.

Além disso, a Recorrente não é beneficiária desses serviços técnicos de reparo dos veículos, nem é signatária dos contratos com os prestadores residentes e domiciliados no exterior, mas mera responsável pelos recursos da garantia, sob força do contrato intragrupo.

Assim, o caso se assemelha mais a um simples reembolso de despesas da Recorrente junto aos verdadeiros beneficiários da prestação de serviço de reparo do que uma contraprestação ou remuneração de serviços.

Diante disso, defendo o afastamento da CIDE para as remessas a título de serviço de reparo ou garantia.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego