



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

Processo nº 16643.000100/2010-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.800 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de maio de 2017
Matéria TRIBUTÁRIO
Recorrente PORTUGAL TELECOM INOVAÇÃO BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006

CIDE-ROYALTIES. REMESSAS AO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. TRANSFERENCIA DE TECNOLOGIA.

A remuneração paga, creditada, entregue ou remetida, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, decorrente de contrato de natureza técnica, independentemente de haver transferência de tecnologia, está sujeita à incidência da CIDE.

CIDE-REMESSA. BASE DE CÁLCULO.. VALOR DA REMESSA AO EXTERIOR. FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA INCLUSÃO DE OUTROS TRIBUTOS

A base de cálculo da contribuição deve entendida como o valor utilizado nos contratos de câmbio que possibilitaram o adimplemento da obrigação contratual pela fonte pagadora, sem a inclusão de quaisquer tributos por ausência de previsão legal. O artigo 725, do RIR/99, não se aplica à contribuição em comento, eis que não há aplicação subsidiária entre as normas atinentes aos dois tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para afastar da base de cálculo da contribuição os valores referentes a IRRF, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida, quanto à base de cálculo, e o Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, quanto à incidência e à base de cálculo da contribuição.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

RELATOR TIAGO GUERRA MACHADO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Renato Vieira de Ávila.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto por Portugal Telecom Inovação Brasil Ltda (fls 374 e seguintes), contra decisão da 2ª Turma, da Delegacia da Receita Federal do Brasil, em Juiz de Fora (MG), que considerou improcedente, as razões da Recorrente, sobre a nulidade de Auto de Infração, exarado pela DRJ/SPO, em 31/05/2010, referente aos valores não declarados e não recolhidos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Remessas ao Exterior ("CIDE-Royalties"), referente a fatos geradores ocorridos no período de Julho/2005 a Dezembro/2006.

Do Lançamento

Naquela ocasião, a D. Fiscalização lançou crédito tributário (fls. 239 e seguintes) de R\$ 1.180.005,14 (um milhão, cento e oitenta mil, cinco reais e quatorze centavos), mais consectários de mora, totalizando a exigência em R\$ 2.614.785,76 (dois milhões, seiscentos e quatorze mil, setecentos e oitenta e cinco reais e setenta e seis centavos)

Em síntese, destacamos abaixo as razões que levaram ao lançamento de ofício (fls 219 e seguintes):

Conforme atestam os documentos de fls. 18 a 22, a Portugal Telecom Inovação Brasil Ltda (conveniente) e Portugal Telecom Inovação S.A (conveniada) celebraram, em 31 de agosto de 2004, um **Convênio de Cooperação Técnica, tendo como objetivo "o fornecimento de cooperação técnica especializada de Telefonia Móvel Celular, objetivando a orientação, capacitação e adequação do pessoal técnico da conveniente através de técnicos da conveniada, que resultem em maior eficiência na prestação de serviços de telecomunicações** e na obtenção de vantagens competitivas para os clientes que venham a adquirir os serviços desenvolvidos pela conveniente, adequando novas tecnologias e adaptando as melhores práticas mundiais desta área ainda pouco desenvolvida no Brasil";

Para os serviços objeto do referido Convênio (Serviços Técnicos Especializados) obteve-se, junto à Diretoria de Contratos de Tecnologia e Outros Registros do Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) - autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) -, os certificados de Averbação nº 041018/01, 041018/02 e 060444/01, **tendo como cedente dos serviços a Portugal Telecom Inovação S/A e como cessionária a Portugal Telecom Inovação Brasil Ltda.;**

A Lei 10.332, de 19 de dezembro de 2001, alterou o artigo 2º e parágrafos da Lei 10.168/00, incluindo como passíveis de retenção da CIDE, a partir de 10 de janeiro de 2002, os serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior;

A Lei 10.168/00, após as alterações introduzidas pela Lei 10.332/01, se calou a respeito da necessidade de averbação no INPI do contrato que versa sobre o serviço técnico. **Extrai-se desta alteração que pretendeu o legislador incluir dentro dos pagamentos sujeitos à incidência da CIDE todas as remunerações de serviços técnicos, inclusive aquelas onde não ocorre a transferência de tecnologia;**

Portanto, ainda que não obtivesse o Certificado de Averbação perante o INPI, **a CIDE incidiria sobre os pagamentos relativos aos serviços** relacionados ao Convênio de Cooperação Técnica entre Portugal Telecom Inovação Brasil, Ltda e Portugal Telecom Inovação, S.A.;

Durante o período fiscalizado, a Portugal Telecom Inovação Brasil, Ltda remeteu ao exterior, a título de pagamento de serviços técnicos/assistência técnica, os valores evidenciado na tabela abaixo (...);

Embora o contribuinte tenha demonstrado o recolhimento do IRRF à alíquota de 15%, exceto na remessa de 06/04/2005 para a qual utilizou a alíquota de 25%, o correto enquadramento das operações enseja o recolhimento, além do IRRF à alíquota de 15%, da CIDE - Remessas à alíquota de 10%, razão pela qual procedemos aos respectivos lançamentos, que estão demonstrados no quadro a seguir (...)

Neste sentido, a Fiscalização constatou o seguinte:

Durante o período fiscalizado, a Portugal Telecom Inovação Brasil, Ltda remeteu ao exterior, a título de pagamento de serviços técnicos/assistência técnica, os valores evidenciados na tabela abaixo:

DATA PGTO.	VALOR EM MOEDA NACIONAL	DESCRIÇÃO COD. NATUREZA DA OPERAÇÃO	COD. NATUREZA OPERAÇÃO	IRRF RECOLHI-DO	CIDE RECOLHIDA	CONTR. CÂMBIO
06/04/2005	R\$ 2.505.385,13	SERV.DIV.EXP/IMP SV-SV TEC ESP-OUTR SV TEC PROF.	45711-50-0-95-90	510.843,94	334.051,35	05/027549
28/06/2005	R\$ 283.943,65	SERV.DIV.EXP/IMP SV-SV TEC ESP-OUTR SV TEC PROF.	45711-50-0-95-90	50.107,70	0,00	05/053550
10/08/2005	R\$ 3.604.170,00	SERV.DIV.EXP/IMP SV-SV TEC ESP-OUTR SV TEC PROF.	45649-50-0-95-90	592.199,80	0,00	05/066322
27/12/2005	R\$ 2.365.550,00	SERV.DIV.EXP/IMP SV-SV TEC ESP-OUTR SV TEC PROF.	45649-50-0-95-90	417.450,00	0,00	05/105993
27/07/2006	R\$ 2.388.160,00	SERV.DIV.EXP/IMP SV-SV TEC ESP-OUTR SV TEC PROF.	45649-50-0-95-90	421.440,00	0,00	06/059569
27/10/2006	R\$ 1.388.220,00	SERV.DIV.EXP/IMP SV- FORN.SERV ASSIST.TECNICA	45649-50-0-95-90	244.980,00	0,00	06/087804

Considerações referentes à tabela acima:

A. A operação de 06/04/2005 refere-se ao contrato de câmbio nº 05/027549 (fls. 28 a 30), que tem como recebedor no exterior a Portugal Telecom Inovação, S/A. A codificação relativa à natureza da operação cambial, conforme o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), foi a 45711-50-0-95-90 (**serviços diversos - exportação/importação de serviços - outros serviços técnicos profissionais**).

B. A operação de 28/06/2005 refere-se ao contrato de câmbio nº 05/053550 (fls. 32 a 34), que tem como recebedor no exterior a Portugal Telecom Inovação, S/A. A codificação utilizada quanto à natureza da operação cambial foi a 45711-50-0-95-90 (**serviços • diversos - exportação/importação de serviços - outros serviços técnicos profissionais**). 1110 Relaciona-se às Propostas de Fornecimento nº 7050024139 e 7081030002 (fls. 76 a 97) e ao pagamento das faturas nº 1200009316 e 1200010462 (fls. 57/58), no escopo do Convênio de Cooperação Técnica entre a fiscalizada e a Portugal Telecom Inovação, S.A.

C. A operação de 10/08/2005 refere-se ao contrato de câmbio nº 05/066322 (fls. 36/37), que tem como recebedor no exterior a Portugal Telecom Inovação, S/A. A codificação utilizada quanto à natureza da operação cambial foi a 45649-50-0-95-90 (**serviços diversos - exportação/importação de serviços - serviços de assistência técnica**). Relaciona-se à Propostas de Fornecimento nº 701040656 (fls. 72 a 75) e ao pagamento da fatura nº 1200012846 (fls. 101), no escopo do Convênio de Cooperação Técnica entre a fiscalizada e a Portugal Telecom Inovação, S.A.

D. A operação de 27/12/2005 refere-se ao contrato de câmbio nº 05/105993 (fls. 39 a 41), que tem como recebedor no exterior a Portugal Telecom Inovação, S/A. A codificação utilizada quanto à natureza da operação cambial foi a 45649-50-0-95-90 (**serviços diversos - exportação/importação de serviços - serviços de assistência técnica**).

Relaciona-se, também, à Propostas de Fornecimento nº 701040656 (fls. 72 a 75) e ao pagamento da fatura nº 1200012846 (fls. 66), no escopo do Convênio de Cooperação Técnica entre a fiscalizada e a Portugal Telecom Inovação, S.A.

E. A operação de 27/07/2006 refere-se ao contrato de câmbio nº 06/059569 (fls. 107/108), que tem como recebedor no exterior a Portugal Telecom Inovação, S/A. A codificação utilizada quanto à natureza da operação cambial foi a 45649-50-0-95-90 (**serviços diversos - exportação/importação de serviços - serviços de assistência técnica**). Relaciona-se à Proposta de Fornecimento nº 701050650 (fls. 118 a 125) e ao pagamento da fatura nº 5150001315 (fls. 45), no escopo do Convênio de Cooperação Técnica entre a fiscalizada e a Portugal Telecom Inovação, S.A.

F. A operação de 27/07/2006 refere-se ao contrato de câmbio nº 06/087804 (fls. 143 a 145), que tem como recebedor no exterior a Portugal Telecom Inovação, S/A. A codificação utilizada quanto à natureza da operação cambial foi a 45649-50-0-95-90 (**serviços diversos - exportação/importação de serviços - serviços de assistência técnica**). Relaciona-se, também, à Proposta de Fornecimento nº 701050650 (fls. 118 a 125) e ao pagamento da fatura nº 5150001315 (fls. 45), no escopo do Convênio de Cooperação Técnica entre a fiscalizada e a Portugal Telecom Inovação, S.A.

Embora o contribuinte tenha demonstrado o recolhimento do IRRF à alíquota de 15%, exceto na remessa de 06/04/2005 para a qual utilizou a alíquota de 25%, o correto enquadramento das operações enseja o recolhimento, além do IRRF à alíquota de 15%, da CIDE - Remessas à alíquota de 10%, razão pela qual procedemos aos respectivos lançamentos, que estão demonstrados no quadro a seguir:

Da Impugnação

A Contribuinte tomou ciência do Auto de Infração, em 04.06.2010, e interpôs impugnação, em 05.07.2010 (fls.240 e seguintes), alegando, em síntese, o seguinte:

1. Apesar dos documentos apresentados pela Impugnante, a Autoridade Autuante deixou de efetuar uma análise aprofundada dos contratos celebrados entre a Impugnante e a empresa Portugal Telecom Inovação S/A, razão pela qual lavrou a autuação fiscal sem qualquer comprovação sobre a efetiva ocorrência de transferência de tecnologia, requerendo, pois, sua nulidade;
2. Que a Autoridade Autuante constituiu o crédito tributário impugnado sem analisar em profundidade os documentos fornecidos, o que configura mera presunção e não atendimento ao princípio da verdade material;
3. Ressalta que os contratos celebrados com a empresa Portugal Telecom Inovação S/A demonstram que as remessas de valores para o exterior foram realizadas à título de aquisição de software importados, não havendo que se falar na incidência da CIDE;
4. Que no caput do art. 2º, da Lei nº 10.168/2000, instituidora da Contribuição de Intervenção de Domínio, esta claro que a CIDE somente será devida pela pessoa jurídica que detiver licença de uso, adquirir conhecimento tecnológico e ser signatária de contrato que implique transferência de tecnologia;
5. *Já a partir de janeiro de 2002, em razão da alteração advinda na Lei nº 10.168/2000 em razão da Lei nº 10.332/01, a CIDE passou a ser devida também sobre serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, bem como royalties a qualquer título (art. 2º, § 2º), mas sempre consideradas a partir das hipóteses acima prescritas. Vejamos:*

§ 2º A partir de 10 de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput o 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. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

Sendo assim, o referido parágrafo 2º não possibilita a tributação sobre remunerações a residentes ou domiciliados no exterior que não tenham referência à tecnologia. Com a alteração realizada pela Lei nº 10.332/01, a CIDE onera sim as remunerações a residentes no exterior em razão de serviços técnicos, assistência administrativa e semelhantes e "royalties" a qualquer título, mas apenas quando envolvam a transferência ou aquisição de tecnologia. Sem que tal ocorra, não há incidência do tributo.

6. Faz menção a Lei Complementar nº 95/98, que trata da elaboração e redação das normas. Neste sentido, destaca que o art 11, Inc III, "c", do mencionado

dispositivo legal, determina a função de um parágrafo, qual seja: expressar os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida. Assim, não teria um parágrafo o escopo de criar uma outra regra de mesma estatura que o "caput", estabelecendo, p. ex., uma nova hipótese de incidência, mas apenas complementar o que está no "caput" e trazer exceções a ele;

7. Com isso, não só contratos de licença de uso ou aquisição de tecnologia, de exploração de patentes e de prestação de assistência técnica, mas também contratos de serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes e "royalties" a qualquer título, desde que impliquem transferência ou aquisição de tecnologia, estarão submetidos à CIDE. Ainda, cumpre destacar que o § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 acrescenta o que se considera contrato 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, in verbis (...)
8. A esse respeito, forçosa é a conclusão no sentido de que as remessas ao exterior que poderão ser tributadas pela CIDE são somente aquelas relativas as previsões legais de sua incidência, quais sejam: (i) deter licença de uso; (ii) adquirir conhecimentos tecnológicos; e, por fim, (iii) ser signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia;
9. Por fim, de forma a evidenciar quais são as hipóteses de incidência da CIDE, foi editado o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, que, em consonância com a Lei nº 10.168/00, assim regulamenta a incidência em questão (...)
10. Defende que, diante dos contratos apresentados pela Impugnante, as remessas de valores ao exterior, objetos do Auto de Infração, ocorreram em razão do pagamento pela aquisição de software, e que não se enquadram em nenhuma das hipóteses de incidência da CIDE, uma vez o software é um bem, como qualquer outro, e a importação de bens não gera a incidência da CIDE;
 - a. Que houve equívoco na fixação da base de cálculo da CIDE, uma vez que sua base de cálculo não é o valor do crédito a que tem direito o residente ou domiciliado no exterior, ou seja, o valor da sua receita ou remuneração, constante do contrato, mas sim o montante efetivamente recebido por ele, por uma das hipóteses contidas no parágrafo 30 do artigo 2º da Lei nº 10.168/00;
 - b. Que na situação objeto do Auto de Infração, a Impugnante efetuou remessas ao exterior, razão pela qual deveria, então, ter sido verificado qual o valor efetivamente remetido ao residente ou domiciliado no exterior. Neste sentido, os valores remetidos ao exterior não incluem o IR retido na fonte, pois esse é recolhido ao Erário. Assim, a base de cálculo da CIDE não é a mesma do IRRF, como entenderam erroneamente a Fiscalização, mas sim o valor líquido desse imposto, pois esse montante é que foi remetido ao exterior;

11. Assim, verificando-se a indevida apuração da base de cálculo da CIDE incidente sobre as remessas efetuadas pela Impugnante, não pode prosperar a base de cálculo eleita pela Fiscalização, já que em flagrante divergência da base de cálculo determinada pela lei (art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/00);
12. Pede seja o Auto de Infração julgado integralmente improcedente, tendo em vista a nulidade da referida autuação pelos motivos acima demonstrados.

Da Decisão de 1ª Instância

Sobreveio Acórdão 09-57.316, exarado pela 2ª Turma, da DRJ/JFA, mantendo integralmente o crédito tributário lançado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2005, 2006

FATO GERADOR

O fato gerador da CIDE não depende da transferência de tecnologia, quando proveniente de 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 a prestação de assistência técnica ou de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes.

INCIDÊNCIA.

PROVAS

Os registros de operações de câmbio do SISBACEN, o contrato, as faturas, as propostas de fornecimento no escopo do convênio celebrado pelas empresas, entre outros documentos acostados ao processo pela Fiscalização, mostram-se suficientes para enquadramento em hipótese de incidência da CIDE-remessas.

BASE DE CÁLCULO

O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE - remessas), ainda que a fonte pagadora tenha assumido o ônus do imposto. Destaque-se que, no caso analisado não houve a assunção do ônus do imposto pela fonte pagadora brasileira que agiu como contribuinte substituto.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

NULIDADE

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade do auto de infração.

Impugnação Improcedente

Dessa decisão, importante destacar os seguintes trechos (fls. 349 e seguintes).

Quanto à nulidade do Auto de Infração, restou decidido que:

"Verifica-se que o Auto de Infração em questão foi lavrado por autoridade administrativa plenamente vinculada, respeitando os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação, portanto, norteado dentro do Princípio da Legalidade. Constata-se que a descrição dos fatos, o Termo de Verificação Fiscal e as provas juntadas ao processo permitem esclarecer a causa da autuação e a sistemática aplicável à constituição do crédito. (...)

Entre o relato da autuante e os argumentos de defesa existem três pontos cruciais que devem ser respondidos para solução da lide: "

1) Há necessidade de transferência de tecnologia para ocorrer a incidência da CIDE?

(...)Em que pese o discurso da contribuinte, para sustentar que um parágrafo, não tem por escopo criar uma outra regra de mesma estatura que o caput e que o parágrafo sempre se reportar ao caput, percebe-se na alteração do § 2º e inclusão do § 3º, efetivada pela Lei 10.332/2001, acima reproduzidos, é a amplificação da abrangência da incidência da CIDE inserida inicialmente no caput do art. 2º da Lei 10.168/2000.

No § 2º, está clara referida amplificação no trecho "... a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também ...", ou seja, além das hipóteses de incidência do caput passam a coexistir as outras que foram inseridas no referido parágrafo e nessas outras não há a obrigatoriedade de transferência de tecnologia.

Já o § 3º, ratifica esta amplificação ao determinar que "a contribuição incidirá (...) decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo". Existe aqui clara distinção entre as obrigações decorrentes do caput e aquelas decorrentes do § 2º, ou seja, não há dependência entre as hipóteses de incidência constantes do caput e do § 2º.

Para elucidar a questão, regulamentando o disposto nas Leis 10.168/2000 e Lei 10.332/2001, foi editado o Decreto nº 4.195/2002, que assim dispõe:

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.

Observe-se que, no artigo 10 do Decreto acima reproduzido, somente o inciso I se reporta ao fornecimento de tecnologia, nos demais incisos não há qualquer menção à necessidade de transferência de tecnologia para incidência da CIDE, ratificando tudo que até aqui foi exposto.

Portanto, nas hipóteses do § 2º do artigo 2º da Lei 10.168/2000 com alteração produzida pela Lei 10.332/2001, não há necessidade de transferência de tecnologia para que ocorra a incidência da CIDE.

2) A compra de software não é alcançada pela CIDE?

(...)

Portanto, ainda que as remessas de valores para o exterior tenham sido realizadas a título de aquisição de *software* importados, como argumenta a contribuinte, é certo que não se tratam de softs de prateleira que podem ser comprados por qualquer empresa, mas, como demonstrado nas faturas e demais documentos anexados pela autuante ao processo, representam projetos de desenvolvimento, envolvendo assessoria técnica (NATUREZA DA OPERACAO.: 45711-50-0-95-90, DESCRIÇÃO - SERV.DIV-EXP/IMP SV-SV TEC ESP-OUTR SV TEC/PROF) que se encaixam em hipótese de incidência da CIDE.

Ao que tudo indica, a impugnante é que não analisou, com a devida profundidade, o Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, e a documentação nele mencionada, anexada aos autos.

3) A base de cálculo da CIDE é o valor bruto ou o valor líquido da operação?

Sobre a matéria, transcrevo o entendimento da RFB, expresso na solução de divergência abaixo transcrita, que vincula este colegiado de 1ª instância administrativa.

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 17, DE 29/06/11(DOU de 05/07/2011) ASSUNTO: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE EMENTA: BASE DE CÁLCULO CIDE. PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA. ASSUNÇÃO DO ÔNUS DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF

(...)Portanto, segundo a solução de divergência, o valor do IRRF, ainda que assumido pela fonte pagadora brasileira, deve compor a base de cálculo da CIDE remessas. Destaque-se que, no caso em questão, não houve a assunção do ônus do imposto pela pagadora brasileira que efetivou o recolhimento como contribuinte substituto.(...)

Do Recurso Voluntário

Irresignado, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, em 12.02.2016, que veio a repetir os argumentos apresentados na Impugnação e apresentar, ainda, o abaixo destacado (fls 375 e seguintes):

1. Deveria ser nulo do Auto de Infração em razão da não comprovação da efetiva ocorrência dos Fatos Geradores da CIDE, vez que não houve, por parte da autoridade lançadora a efetiva comprovação da realização das operações de importação das mercadorias, sem transferência de tecnologia;
2. A leitura que se deve ter do artigo 2º, da Lei Federal 10.168/200, atualizada pela Lei Federal 10.332/2001, é de que para fins da incidência da contribuição, a previsão e efetiva transferência de tecnologia nas operações elencada na norma é condição *sine qua non*;
3. Aduz que a base de cálculo da CIDE-Royalties deve ser o efetivo montante recebido pelo beneficiário no exterior, não havendo espaço normativo para a inclusão do IRRF. Cita jurisprudência desse colegiado, conforme abaixo:

BASE DE CÁLCULO. IRRF. EXCLUSÃO O Imposto de Renda assumido pela recorrente quando da remessa de royalties a residentes ou domiciliados no exterior, representa despesa própria que não pode ser incluída na base de cálculo da CIDE, em atenção ao princípio da interpretação estrita em matéria de incidência tributária. (CARF- 3ª Seção - Acórdão 3401-002.539. 4ª Câmara. 1ª Turma. Rel. Cons. Fernando Marques Cleto Duarte. Sessão de 26.03.2014)

Voto

Conselheiro Relator Tiago Guerra Machado

Da Admissibilidade

O Recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade constantes na legislação, de modo que lhe tomo conhecimento.

Do Mérito

Entendo que o cerne do presente Recurso se divide em duas partes distintas:

1. A amplitude do fato gerador da contribuição de intervenção no domínio econômico
2. A metodologia de cálculo mais adequada a ser utilizada para apuração da base imponível

Assim, passarei a examiná-las individualmente a seguir.

I. Sobre a amplitude da incidência da CIDE-Royalties

A Contribuição Social de Intervenção de Domínio econômico para custear o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (CIDE-Royalties) foi criada pela Lei Federal 10.168/2000, posteriormente alterada pela Lei Federal 10.332/2001.

Nos termos do artigo 2º¹ da Lei, a incidência da dita contribuição recai sobre as seguintes remessas ao exterior referentes às seguintes transações:

¹ 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.

- (a) Contratos de licença de uso de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput);
- (b) Contratos que:
 - i. Impliquem transferência de tecnologia (art. 2º, caput), entendidos como tais aqueles contratos relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica (art. 2º, § 1º); ou
 - ii. Tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa prestados por residentes ou domiciliados no exterior (art. 2º, § 2º);
- (c) Contratos que impliquem pagamento de royalties a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior (art. 2º, § 2º)

Na regulamentação do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e da incidência da respectiva contribuição de custeio, assim ficaram definidas as hipóteses de incidência:

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.

Conforme se nota, há diferenças entre o texto da Lei e o texto do Decreto, contudo entendo que não há conflito semântico entre as duas normas.

Isto porque, o parágrafo segundo do artigo 2º, da Lei Federal 10.1168/2000, foi introduzido pela Lei Federal 10.332/2001 para acrescentar novos fatos geradores da contribuição interventiva:

§ 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

(...)

1. Remuneração por serviços técnicos;
2. Remuneração por serviços de assistência administrativa e semelhantes;
3. Royalties, a qualquer título.

Tais novos fatos geradores não se apresentam submetidos às condições previstos no caput, são autônomos em sua própria definição não guardando dependência do fato gerador previsto originalmente no caput.

Em sentido oposto é a tese da Recorrente a respeito da necessidade de haver transferência de tecnologia em tais rubricas para que seja passível de incidência da contribuição. Para tanto, menciona a Lei Complementar nº 95/1998 – que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis – especialmente seu artigo 11, III², para dizer que as normas inseridas nos parágrafos, por serem complementares ou exceções, devem se submeter às condições previstas no *caput*.

Todavia, com todo respeito a tal compreensão, minha interpretação sobre o aludido artigo 11 é diferente. O fato de aos parágrafos ser permitido, em relação ao caput de referência, haver de complementariedade e exceção, já demonstra que seria absolutamente possível admitir que um parágrafo, principalmente quando não faz parte do texto original da norma, venha a acrescer um novo fato gerador dissociável do objeto previsto no caput desde que obedecendo à uniformidade temática a que se refere a norma.

Um bom exemplo disso, na própria norma impugnada, é o parágrafo 1-A, do mesmo artigo 2º da Lei Federal 10.168/2000, que foi introduzido somente em 2007 pela Lei Federal 11.452/2007:

§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.

O artigo foi introduzido justamente para criar uma exceção à regra prevista no parágrafo 2º, ora em análise, de modo a restringir a incidência da CIDE-Royalties aos casos de pagamento pela licença de software com transferência de tecnologia.

² Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

(...)

III - para a obtenção de ordem lógica:

- a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;
- b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;
- c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;
- d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Se adotássemos o entendimento exposto pela Recorrente, a introdução de tal parágrafo seria absolutamente irrelevante, o que não é o caso.

Diante disso, a concomitância entre fatos geradores com ou sem transferência de tecnologia revela-se aderente à literalidade do texto.

Se, consoante a leitura do Decreto presidencial que regulamentou a matéria veremos que, mediante interpretação literal e sistemática, esse apenas confirma que existe a hipótese, plenamente prevista, de que a remuneração pelos serviços técnicos é fato gerador da CIDE-Royalties independentemente de haver transferência de tecnologia.

Como consequência, acaba por estar também prejudicado o argumento da Recorrente – por irrelevante, diante da conclusão acima – de que o lançamento deveria ser anulado dado que a fiscalização não teria comprovado a transferência de tecnologia nos contratos em lide.

Diante disso, não assiste razão ao contribuinte em relação à inexistência de fato gerador sobre as remessas objeto do lançamento de ofício.

II. Da base de cálculo da CIDE-Royalties

Aproveitando ainda a Lei Complementar nº 95/1998, referente ao mesmo artigo citado, nota-se que a ordem e disposição de artigos e parágrafos em um texto legal devem observar regras objetivas de forma a nortear a atividade do intérprete.

De fato, os artigos são núcleos dispositivos de maneira que não é permitido tratar de dois assuntos em um único; ao passo que cabem aos parágrafos trazer complementaridade e regras de exceção ao previsto no *caput* do mesmo artigo.

Pois bem. Tais premissas permitem inferir que a inclusão do parágrafo único ao *caput* do artigo 3º, da Lei Federal 10.168/2002 teve o objetivo de complementar a afirmação do *caput* sobre a responsabilidade da RFB na administração e fiscalização do tributo – diferentemente do que acontecia com outras CIDE's como AFRMM – apenas quer deixar claro que a contribuição social estará sujeita às mesmas regras e ritos atinentes ao processo administrativo fiscal como também sujeitar-se-á aos acréscimos previstos na legislação do Imposto de Renda³, como a aplicação da Taxa SELIC e às multas de ofício previstas na Lei Federal 9.430/1996.

Do contrário, estaríamos admitindo que um artigo, que trata da administração tributária no *caput*, trata no seu parágrafo único, de base de cálculo do tributo. Seria uma irracionalidade admitir que o legislador pretendesse, a despeito de norma orientadora sobre redação legislativa, afastar-se tanto dos seus ditames e da própria sintaxe.

Em suma, não há aplicação subsidiária plena da legislação do IRPJ em relação à CIDE-Royalties, mas tão-somente no que tange à matéria prevista no *caput* do artigo 3º, qual seja, a administração e fiscalização do tributo.

Superada essa questão, e sendo certo que o parágrafo único, do artigo 3º, da Lei Federal 10.168/2000, não trata do fato gerador da CIDE-Royalties, mas somente da

³ Até mesmo porque, em uma análise mais detida, verifica-se o cuidado do legislador ordinário, até então, de, a cada tributo federal, deixar claro o fator de ajuste moratório do crédito tributário recolhido a destempo. É o que se denota, por exemplo, do Regulamento do IPI de 1998, que se preocupou em deixar clara a atualização pela SELIC, no seu artigo 444. Mesma observação quanto às multas de ofício, que, criadas pela Lei Federal 9.430/1996,

administração do tributo, a utilização dos ditames do artigo 725 do RIR/99 para fins de apuração da base de cálculo da contribuição é uso indevido de analogia pela autoridade que lançou o tributo.

Ressalte-se que a base a base de cálculo de tributo é, notadamente, tratada como o aspecto quantitativo do fato gerador, portanto dele se integra.

Sendo lhe parte integrante, aplica-se restrição expressa ao uso da analogia de que trata o parágrafo 1º, do artigo 108, do CTN.

Dito isso, repilo a aplicação da legislação do imposto de renda para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, devendo-me ater meramente à análise dos marcos normativos da CIDE-Royalties quanto à base imponível.

A Lei Federal 10.168/2000 previu que:

Art. 2º (...)

§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

Não deveria haver muitas dúvidas sobre o que significam os verbos “pagar”, “creditar”, “entregar”, “empregar” ou “remeter”. Todos eles se encontram em um único núcleo semântico-jurídico: uma obrigação de dar.

Porém, a incidência se constituirá por qual valor? (i) O valor dispendido pelo contribuinte para viabilizar o pagamento; ou (ii) o valor recebido pelo beneficiário no exterior?

Creio que seja a segunda alternativa. A legislação, ao consolidar no mesmo campo semântico “valores **pagos**, creditados, **entregues**, empregados ou **remetidos**”, reconheceu que o valor a ser usado como base da contribuição deve ser aquele atinente ao fim do processo do adimplemento da obrigação de dar, ou seja, o valor adimplido é aquele que foi “entregue” ou “remetido” ao beneficiário.

Daí não assistir razão à tese de que o “valor bruto da remessa”, com a inclusão de IRRF ou quaisquer outros valores, deve ser utilizado para apuração do tributo. Por quê? Porque, não bastasse à sinonímia dada aos termos pago/entregue/remetido, em nenhum momento, a legislação foi expressa ou ao menos permitiu essa interpretação.

Se essa fosse a vontade do legislador, que exprimisse tal dispositivo de forma clara e inequívoca.

Como visto antes, a única forma de se atingir tal entendimento foi através da aplicação subsidiária, ora reputada, e análoga - e, por isso, vedada -, do artigo 725, do RIR/1999.

Diante disso, entendo que a base de cálculo da CIDE-Royalties a ser consideradas nas operações em análise deve ser aquela representada pelos contratos de câmbio

utilizados para viabilizar a efetiva entrega, remessa, pagamento aos beneficiários domiciliados no exterior.

Relator Tiago Guerra Machado - Relator

III. CONCLUSÕES

Em síntese, conheceu-se do Recurso Voluntário e, por maioria de votos, deu-se parcial provimento, apenas para afastar da base de cálculo da contribuição os valores referentes a IRRF, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida, quanto à base de cálculo, e o Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, quanto à incidência e à base de cálculo da contribuição.