



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

Processo n° 16643.000138/2010-63
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-004.098 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2017
Matéria CIDE - REMESSAS PARA O EXTERIOR
Recorrente ROLAND BERGER STRATEGY CONSULTANTS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2005, 2006

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

A Lei n° 10.332/2001 ampliou campo de incidência da CIDE para "serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes".

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

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

CIDE - REMESSAS AO EXTERIOR. CONTRATOS DE LICENÇA DE USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). NÃO INCIDÊNCIA.

A Lei n° 11.452/2007 institui regra de não incidência da contribuição para 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, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2006.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Renato Vieira de Avila e Semíramis de Oliveira Duro.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Renato Vieira de Avila (Suplente convocado), Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-68.168, proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo.

O presente processo administrativo traz lançamento de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE - Remessas ao Exterior, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido, em parte:

Pelo Termo de Verificação Fiscal de fls. 908/917 a Autoridade Lançadora registra, em síntese, no seguinte sentido:

O contribuinte efetuou remessas ao exterior no período sob análise, em razão da prestação de serviços de empresas domiciliadas no exterior, tendo recolhido IRRF e CIDE conforme quadro abaixo:

(...)Os contratos de câmbio descrevem as operações, no campo "Natureza da Operação" ou "Outras Especificações", como serviços técnico-profissionais ou conversão de serviços técnicos em investimento direto no país ou serviços administrativos.

Todas as empresas destinatárias dos pagamentos ao exterior pertencem ao grupo empresarial denominado Roland Berger Strategy Consultants.

Na DIPJ 2007 — AC 2006 (Ficha 45), declarou pagamentos/remessas ao exterior conforme informações abaixo:

Pais: ALEMANHA Serviços Técnicos e de Assistência sem Transferência de Tecnologia — R\$ 3.579.765,62

Pais: ARGENTINA Serviços Técnicos e de Assistência sem Transferência de Tecnologia — R\$ 498.823,42

Pais: ITÁLIA Serviços Técnicos e de Assistência sem Transferência de Tecnologia — R\$ 544.566,00 Na DIPJ 2006 — AC 2005, o fiscalizado não preencheu a Ficha 45.

Em resposta ao Termo de Intimação nº 01, o fiscalizado apresentou os contratos de cambio relativos às remessas ao exterior em pauta, decorrentes dos serviços prestados pelas empresas do grupo Roland Berger domiciliadas no exterior, os contratos de prestação de serviço com a matriz e com outras empresas do grupo empresarial, bem como as faturas ("invoice") correspondentes.

Em resposta ao Termo de Intimação nº 02 (fls. 170 e 171), o fiscalizado apresentou os lançamentos contábeis das despesas e dos pagamentos/remessas ao exterior, além de outros esclarecimentos requeridos, documentos estes constantes do presente processo administrativo fiscal.

O art. 2º da Lei nº 10.168, de 29/12/2000, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 10.332/2001 e nº 11.452/2007, assim dispõe:

(...)Os parágrafos 1º e 3º do dispositivo acima incluem no campo de incidência da CIDE as remessas ao exterior a título de remuneração decorrente de serviços técnicos, de assistência técnica e administrativa e semelhantes. O próprio fiscalizado admite a ocorrência do fato gerador da CIDE nas operações efetuadas em 21 de julho de 2005 e 9 de agosto de 2006, tendo recolhido o imposto de renda na fonte (15%) e a CIDE-Remessas (10%). Todavia, com exceção dos pagamentos efetuados no dia 09/08/2006, os demais foram desacompanhados do respectivo recolhimento da CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico ou tiveram recolhimento menor do que o devido. Os recolhimentos do imposto de renda na fonte foram efetuados utilizando-se o código 0422 (Royalties e Pagamento de Assistência Técnica), com exceção apenas de um dos recolhimentos do dia 21/12/2006, no valor de R\$ 259.532,26, recolhido com o código de tributo 0473 (Renda e Proventos de Qualquer Natureza). Embora o recolhimento a título de IRRF tenha sido no percentual de 25% nos casos em que não houve recolhimento da CIDE, o crédito tributário devido relacionado à CIDE não restou extinto, justificando sua constituição e exigência por meio do presente lançamento de ofício.

Relativamente à remessa ao exterior registrada no dia 21/07/2005 (Contrato de Câmbio de Venda NR. 05/060221), o fiscalizado recolheu a CIDE, mas calculou seu valor excluindo-se da base de cálculo o IRRF. Das informações contidas no próprio contrato de câmbio (fl. 174) depreende-se que o valor bruto da remessa corresponde a EUR

106.153,04 (R\$ 301.580,78), que deveria ser a base cálculo da CIDE calculada e recolhida pelo (sic) fiscalizado.

É certo, ainda, que da combinação dos artigos 682, inciso I, e 717, ambos do RIR/99, depreende-se que, nos casos ora examinados, o fiscalizado, ao efetuar os pagamentos a residentes ou domiciliados no exterior, revestia-se da condição de responsável tributário pela retenção e recolhimento do IRRF. Apesar de os residentes ou domiciliados no exterior serem os contribuintes do imposto, ao fiscalizado competia reter e recolher tal tributo por eles devido. É indubitável, portanto, que o IRRF é elemento componente das importâncias pagas pelo fiscalizado àqueles beneficiários no exterior. Neste sentido, por força da legislação brasileira, a fonte pagadora (fiscalizado) reteve parte de cada um dos pagamentos devidos aos beneficiários no exterior, recolhendo-a aos cofres públicos a título de IRRF. Reafirma-se, assim, que o IRRF é parte da remuneração paga aos beneficiários de rendimentos no exterior, e, por conseguinte, compõe a base de cálculo da CIDE devida pelo remetente de recursos no Brasil.

(...)Ademais, cumpre ressaltar que ao recolher a CIDE devida em razão da remessa registrada em 09/08/2006 (fls. 395 a 397), o próprio fiscalizado incluiu na base de cálculo de tal contribuição os correspondentes valores devidos a título de IRRF.

De acordo com a legislação vigente, a contribuição em pauta é devida pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties ou remuneração, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, em decorrência de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no exterior (Lei nº 10.168, de 29.12.2000, com redação da Lei nº 10.332, de 19.12.2001, e Decreto 4.195, de 11.04.2002).

Indagado sobre a natureza dos serviços que geraram as remessas ao exterior em pauta (Item 2 da Intimação Nº 2, fls. 170 e 171), o contribuinte apresentou resposta de fls. 526 a 528, na qual informou ser uma empresa prestadora de serviços de consultoria estratégica, serviços esses baseados em uma metodologia de trabalho definida pela matriz em Munique, Alemanha; que para se manter a padronização dos trabalhos globalmente, há a realização de cursos no exterior para aprimoramento e desenvolvimento dessa metodologia; que faz uso de alguns bancos de dados eletrônicos via web para consulta de metodologias, de dados de outros projetos conexos, acessos esses que são cobrados conforme a utilização pelos consultores da empresa no Brasil; que os trabalhos prestados no Brasil podem envolver a prestação de serviço direto por consultores de outros escritórios (outros países), cujos honorários são cobrados com base nas taxas praticadas para os clientes normais.

Especificamente sobre o recolhimento do Imposto de Renda na Fonte com código 0473, referente à remessa no valor de R\$ 1.038.129,04, o contribuinte informou que: "... de acordo com nosso entendimento, a tributação de CIDE só é aplicável quando da remessa de valores para o

pagamento de honorários". Os lançamentos contábeis registraram os fatos contábeis como:

"Honorários de Consultoria" e "Acessorias de Consultoria", conforme se verifica, por exemplo, nos documentos de fls. 538 a 543 (resposta ao Item 3 da Intimação N° 2, Anexo A), corroborando a constatação de que as remessas ao exterior são decorrentes dos serviços técnicos de consultoria prestados e assistidos pelas empresas do grupo empresarial domiciliadas no exterior, o que ficou igualmente evidenciado pelas faturas ("invoice") apresentadas juntamente com cada contrato de câmbio (fls. 172 a 525).

Cabe ressaltar que o próprio fiscalizado qualificou tais remessas ao exterior, nas Fichas 45 da DIPJ 2007, como "Serviços Técnicos e de Assistência sem Transferência de Tecnologia", e o valor da remessa de R\$ 1.038.129,04 está contido no total dos pagamentos/remessas a domiciliados na Alemanha (R\$ 3.579.765,62).

A IN SRF 252/2002, em seu artigo 17, parágrafo 1º, inciso II, alíneas "a" e "b", estabelece que:

"... II - considera-se:

- a) serviço técnico o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;
- b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta á. concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido."

Muito embora a IN SRF 252/2002 trate da incidência do imposto de renda na fonte sobre as remessas ao exterior em pauta — e não propriamente da CIDE —, estabelece que para os casos previstos no referido artigo 17 a alíquota do IRRF será de 15%, justamente em razão da alteração legislativa trazida pela Lei 10.332/01, que reduziu o percentual do IRRF de 25% para 15% nos casos em que há incidência da CIDE.

Nesse passo, a Autoridade Lançadora constituiu crédito sobre a base de cálculo apurada, correspondente aos valores brutos remetidos/pagos às empresas domiciliadas no exterior no período de julho de 2005 a dezembro de 2006, em razão de apontados serviços técnicos e de assistência prestados à Contribuinte.

O Lançamento foi impugnado (fls. 938/975), discorrendo e alegando a Interessada, em síntese, no seguinte sentido:

A Impugnante é sociedade limitada que tem por objeto social, dentre outros, a: "consultoria e assessoria na área de planejamento estratégico, marketing, organização estrutural, elaboração de fluxos de caixa de trabalho, suprimento e administração de pessoal".

No desenvolvimento de suas atividades sociais, e em conformidade com a legislação pertinente, a Impugnante realiza remessas ao exterior a título de pagamento, dentre outros, de serviços técnicos especializados prestados sem transferência de tecnologia e reembolso de despesas, cobrados por empresas do grupo no exterior.

Todavia, não obstante toda a lisura dos procedimentos adotados frente à Secretaria da Receita Federal do Brasil ("RFB"), para a surpresa da Impugnante, que sempre cumpriu zelosamente suas obrigações tributárias, ela foi intimada da lavratura do auto de infração ora combatido, por meio do qual a Fiscalização objetiva a cobrança de suposto crédito tributário de CIDE/Remessas ao Exterior, relativamente aos anos-calendário de 2005 e 2006, sob a alegação de "falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico — CIDE, sobre a Remessa de Valores ao Exterior (...)". Inicialmente, antes de se combater o mérito da autuação, cumpre asseverar que o auto de infração encontra-se eivado de nulidade, em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para a constituição do lançamento, o que, indubitavelmente, fere o princípio da verdade material.

Como bem sabido, a Fiscalização deve guardar estrita obediência aos princípios que regem a Administração Pública, dentre os quais se destaca o da motivação e o da legalidade. Sendo assim, jamais poderia o I. Agente Fiscal ter lavrado o auto de infração sem fazer detida e profunda análise nos documentos que ensejaram as remessas ao exterior, suposto fato gerador da CIDE cobrada no auto de infração que gerou o presente processo. É o que se passará a demonstrar.

[...]

Caberia, portanto, à Fiscalização, analisar todos esses fatos para fins de verificação do cumprimento da obrigação tributária pela Impugnante e, não somente, como efetivamente ocorreu, proceder ao lançamento com base nas informações constantes em declarações prestadas à RFB ou constantes da contabilidade.

É exatamente por isso que um dos princípios informadores da atividade administrativo-tributária é o da verdade material, segundo o qual a Administração deve se pautar de maneira inexorável verdade material dos fatos, fundamentando qualquer ato — especialmente aqueles que resultem em prejuízo ao contribuinte, como autuações fiscais e indeferimento de créditos — em motivos reais, sob pena de ilegitimidade.

[...]

A Fiscalização não buscou a verdade material para lavrar o auto de infração.

Isso porque, assim depreende-se da análise das fls. 8 do Termo de Verificação que integra o auto de infração:

"Os lançamentos contábeis registraram os fatos contábeis como: 'Honorários de Consultoria' e 'Acessórias de Consultoria', conforme se verifica, por exemplo, nos documentos de fls. 538 a 543 (resposta ao Item 3 da Intimação Nº 2, Anexo A), corroborando a constatação de que as remessas ao exterior são decorrentes dos serviços técnicos de consultoria prestados e assistidos pelas empresas do grupo empresarial domiciliadas no exterior, o que ficou igualmente evidenciado pelas faturas ('invoice') apresentadas juntamente com cada contrato de câmbio (fls. 172 a 525)."

Todavia, em que pese o entendimento dos D. Fiscais, se as faturas comerciais ("*invoices*") apresentadas tivessem sido objeto de devida análise, sua conclusão seria outra.

Com efeito, o exame das *invoices* apresentadas durante a fiscalização revela, sem muito esforço, que grande parte dos valores remetidos ao exterior não foram a título de honorários por prestação de serviços técnicos, mas sim de reembolso de despesas, os quais não estão sujeitos a incidência da CIDE.

Deveras, conforme restará demonstrado a seguir, muitas das importâncias enviadas as empresas do grupo foram remetidas a título de, reembolso de despesas, o que pode ser facilmente verificável pela simples leitura dessas faturas comerciais, que contém descrições como: locação/uso de celular, aluguel de veículos, despesas com hotel, passagem aérea etc.

Ademais, ainda que a Impugnante tenha se equivocado ao contabilizar o reembolso de despesas como "Acessórias de Consultoria", tal fato jamais poderia ensejar o nascimento de obrigação tributária, pois existem elementos e explicações, colocados a disposição da Fiscalização, os quais comprovam a inexistência de qualquer fato jurídico tributável com relação à CIDE de grande parte das remessas efetuadas.

[...]

Nesse contexto, o estudo da legislação atinente à CIDE não deixa dúvida de que o reembolso de despesas não constitui fato gerador dessa contribuição. Inclusive a própria RFB, por meio de entendimento proferido em diversos processos de consulta, já se posicionou nesse sentido. Confira-se:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições 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 à 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.

(Processo de Consulta 50/05; 9ª Região Fiscal)

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições Ementa: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico CIDE). Remessas para o exterior. Os pagamentos efetuados ao exterior em razão dos cursos e treinamentos voltados à área de administração da empresa (capacitação de pessoal para trabalho em grupo e gerência), bem como por conta do reembolso de despesas dos funcionários relativas a hospedagem, alimentação e transporte, não se sujeitam incidência da contribuição instituída pela Lei nº 10.168/2000, com as alterações da Lei nº 10.332/2001.

(Processo de Consulta 98/04; 9ª Região Fiscal)

Logo, resta cristalino que o reembolso de despesas não se encontra dentro da hipótese de incidência eleita pelo legislador para a CIDE. Consequentemente, eventual exigência sobre tal base de cálculo revela-se viciada de forma insanável.

Caso o auditor fiscal, ao calcular o montante do tributo devido, olvide a aplicação da norma existente no sistema jurídico, ou o faça com interpretação equivocada, tem-se um lançamento com erro de direito, ou melhor, com erro no critério jurídico utilizado.

[...]

Em complementação, é imperioso demonstrar que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento não detém competência legal para efetuar a constituição do crédito tributário e, ainda que a tivesse (o que se admite apenas *ad argumentandum*), não poderia alterar o critério jurídico adotado inicialmente pela Autoridade Autuante para efetuar o lançamento de ofício.

[...]

Embora a Impugnante acredite que os argumentos aduzidos acima já ensejem, por si ao, o cancelamento dos créditos de CIDE indevidamente constituídos, caso assim não se entenda, o que se admite apenas *ad argumentandum*, é certo que a Fiscalização, quando da lavratura do auto de infração deveria ter levado em consideração, para fins de apuração do montante devido, os valores indevidamente pagos a título de IR-Fonte.

[...]

O citado acórdão decidiu pela improcedência da impugnação, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2005, 2006

NULIDADE.DESCABIMENTO.

É incabível de ser pronunciada a nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente, tendo em conta o art. 59 do Decreto 70.235/72, contra o qual se manifestou o contribuinte, traçando ele toda uma linha de idéias no sentido de procurar provar o seu direito.

CIDE.VALORES FATURADOS.

Os valores remetidos ao exterior, a título de reembolso de despesas ou não, uma vez faturados, compõem o preço dos serviços prestados.

COMPENSAÇÃO. REGIME DECLARATÓRIO.

A compensação, na atual redação do art. 74 da Lei 9.430, é por via declaratória e se perfaz mediante a regular entrega da Declaração de Compensação.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo débito decorrente de tributo ou contribuição e parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora.

JUROS CALCULADOS COM O CONCURSO DA TAXA SELIC.

Não cabe à esfera administrativa apreciar alegações, diretas ou indiretas, contra as normas tributárias que ditam a Taxa Selic para o cômputo dos juros de mora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com decisão de primeira instância, a contribuinte apresentou recurso voluntário, repetindo parte dos argumentos da peça impugnatória, alegando, em síntese: preliminarmente, a superficialidade do trabalho fiscal e ofensa à verdade material; e no mérito; vício material, com erro de direito, posto que reembolso de despesas não constitui fato gerador da CIDE; incompetência absoluta do órgão julgador para constituir ou "consertar" crédito tributário e a impossibilidade de mudança de critério jurídico na autuação; necessidade de aproveitamento do IR/Fonte pago indevidamente nas remessas ao exterior; e

inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício. Ao final, pugna que sejam acolhidas as razões preliminares e de mérito.

Foi-me distribuído o presente processo para relatar e pautar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade¹.

Preliminar

Alega a nulidade da autuação pela superficialidade da análise das informações no trabalho fiscal, ferindo o princípio da verdade material, princípio da motivação e da legalidade. Cita o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), destacando a necessidade de averiguar a ocorrência do fato concreto à luz dos termos previstos na norma geral e abstrata, individualizando e tipificando-a.

No caso concreto, defende que "se as faturas comerciais ("invoices"), apresentadas durante a fiscalização tivessem sido objeto de devida análise a conclusão não seria a de que:

“Os lançamentos contábeis registraram os fatos contábeis como: ‘Honorários de Consultoria’ e ‘Acessórias de Consultoria’, conforme se verifica, por exemplo, nos documentos de fls. 538 a 543 (resposta ao Item 3 da Intimação Nº 2, Anexo A), corroborando a constatação de que as remessas ao exterior são decorrentes dos serviços técnicos de consultoria prestados e assistidos pelas empresas do grupo empresarial domiciliadas no exterior, o que ficou igualmente evidenciado pelas faturas (‘invoice’) apresentadas juntamente com cada contrato de câmbio (fls. 172 a 525).” (g.n.)

Ora, se a fiscalização entendeu que os lançamentos contábeis demonstram que as remessas ao exterior se referem a "honorários de consultoria" e "acessórios de consultoria", não havendo argumento em contrário quanto ao acerto daqueles, e se buscou evidências junto as faturas, como se deduz do trecho acima trazido pela própria recorrente, é porque perfez a análise como deveria, buscando a verdade material.

Alega também, em face das *invoices* apresentadas:

21. No entanto, o acórdão prolatado em face da Impugnação apresentada limitou-se a afirmar que a “a Fiscalizada não apontou as remessas tributadas como sendo remessas por reembolso de despesas, vindo a alegar isto apenas na fase impugnatória”, de forma que “não consegue desconstruir ou desfazer seus próprios e anteriores apontamentos” (fls. 22 e 23 do Acórdão da DRJ).

¹ Ressalte-se ser desnecessário responder todas as questões levantadas pelas partes, em já havendo motivo suficiente para decidir (Lei nº 13.105/15, art. 489, § 1º, IV. STJ, 1ª Seção, EDcl no MS 21.315-DF, julgado de 8/6/2016, rel. Min. Diva Malerbi).

E detalha o que poderia das *invoices* surgir de relevante:

22. Com efeito, o exame das *invoices* apresentadas demonstra, sem maior esforço, que grande parte dos valores remetidos ao exterior não o foram a título de honorários da prestação de serviços técnicos, mas de reembolso de despesas, os quais não estão sujeitos à incidência da CIDE. É o que se nota da simples leitura das *invoices*, que registram gastos com locação/uso de celular, aluguel de veículos, despesas com hotel, passagem aérea etc.

Ora, na discussão de mérito, a atividade que originou as remessas surge como está muito bem delimitada: serviços técnicos e reembolso de despesa, na fala da própria recorrente.

Se os reembolsos, quando discriminados em tais faturas, escapam da incidência da CIDE, será objeto de análise, mais adiante. Ainda assim, certo é que se não se enquadram como "honorários de consultoria", "acessórios de consultoria" são, ainda em consonância com a nomenclatura empregada pela contabilidade da empresa, na qual se amparou a fiscalização.

A Delegacia de Julgamento não se limitou a alegar contradição da então impugnante: "a Fiscalizada não apontou as remessas tributadas como sendo remessas por reembolso de despesas, vindo a alegar isto apenas na fase impugnatória" ou a se amparar "numa obscuridade terminológica da conta em que (sic) contabilizadas tais remessas". Em verdade, prossegue, em trecho reproduzido no análise dos reembolsos, a construir conclusões sobre a incidência da CIDE sobre tais verbas, independentemente denominação contábil que lhe fora dada.

Portanto, nesse ponto nego provimento ao recurso voluntário.

Mérito

A fiscalização; amparada em documentos que coletou, em particular, DIPJ, contratos de câmbio, recolhimentos de IRRF, lançamentos contábeis; efetuou lançamento de CIDE sobre remessas por serviços técnicos e de assistência administrativa, quando não identificou recolhimento; nos termos do art. 2º, caput e parágrafos, da Lei nº 10.168/2000:

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. (Vide Decreto nº 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

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

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de

assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 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. ([Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001](#))

(Grifou-se).

E assim detalha, com base em resposta a intimação ao contribuinte a natureza dos serviços que geraram as remessas ao exterior em pauta:

informou ser uma empresa prestadora de serviços de consultoria estratégica, serviços esses baseados em uma metodologia de trabalho definida pela matriz em Munique, Alemanha; que para se manter a padronização dos trabalhos globalmente, há a realização de cursos no exterior para aprimoramento e desenvolvimento dessa metodologia; que faz uso de alguns bancos de dados eletrônicos via web para consulta de metodologias, de dados de outros projetos conexos, acessos esses que são cobrados conforme a utilização pelos consultores da empresa no Brasil; que os trabalhos prestados no Brasil podem envolver a prestação de serviço direto por consultores de outros escritórios (outros países), cujos honorários são cobrados com base nas taxas praticadas para os clientes normais.

(Grifou-se).

A recorrente expõe sua atividade empresarial e as remessas ao exterior que realiza: **serviços técnicos e reembolso de despesa:**

1. A Recorrente é sociedade limitada que tem por objeto social, dentre outros, a *"consultoria e assessoria na área de planejamento estratégico, marketing, organização estrutural, elaboração de fluxos de caixa de trabalho, suprimento e administração de pessoal"*.

2. No desenvolvimento de suas atividades sociais, e em conformidade com a legislação pertinente, a Recorrente realiza remessas ao exterior a título de pagamento, dentre outros, de serviços técnicos especializados prestados sem transferência de tecnologia e reembolso de despesas, cobrados por empresas do grupo no exterior.

Os serviços técnicos são imediatamente atingidos pela contribuição, o que restou incontroverso.

No mérito, a recorrente alega vício material, com erro de direito, defendendo que, com base na legislação, "o reembolso de despesas não constitui fato gerador dessa contribuição". Expõe soluções de consulta aplicáveis a casos que entende semelhantes, às quais este Conselho não está vinculado.

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

Reproduzo trecho da decisão recorrida, no mesmo sentido:

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

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

(...)

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

(...)”

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

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

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

[...]

(Grifou-se).

Busquei, nas faturas constantes das folhas 172 a 525, mais informações sobre tais valores, inclusive despesas como uso de celular, aluguel de veículos e passagens aéreas, mencionadas pela recorrente, como exemplos do reembolsos. Exemplifico abaixo.

As faturas às folhas 279 e 253 tratam de remessas relativas a passagens aéreas e telefonia móvel contratados pela empresa alemã, "por serviços prestados aos consultores do escritório de São Paulo" (tradução livre). Tais verbas estão vinculadas, portanto à prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa. Sem as passagens aéreas, por

Processo n° 16643.000138/2010-63
Acórdão n.º 3301-004.098

S3-C3T1
Fl. 1.421

exemplo, o consultor alemão não conseguiria se deslocar até São Paulo (se foi o caso), para prestar serviço:

INVOICE NO.: 9/1841 - P.96100.040.01.01

The following charges have been incurred for services provided to consultants of the Sao Paulo office in April 2001:

Market research	EUR	694.15
Flights	EUR	<u>1,492.74</u>
	EUR	<u>2,186.89</u>

Please remit the above amount to one of our bank accounts stated below. Charges are due and payable in full upon receipt of this invoice.


Roland Berger & Partner GmbH
International Management Consultants

[...]

INVOICE NO.: 9/2836 - P.96100.040.00.01

The following charges have been incurred for services provided to consultants of the Sao Paulo office in September 2000:

Mobile Telephone	EUR	<u>2,679.60</u>
------------------	-----	-----------------

Na folha 241, há fatura de prestação de serviço de implementação de estratégia de cadeia de suprimentos (tradução livre), dentro do projeto principal do cliente "Bompreço". Nesta estão discriminados, de forma genérica taxas e despesas (tradução livre):

Roland Berger & Partners S/C Ltda.
 Mr. Wim van Acker
 Partner
 Rua Alexandre Dumas, 2220 – 5º andar
 BRA - 04717-004 **Sao Paulo** / S.P

June 16, 2000/kr/sh

INVOICE NO.: 9/2027 – P.04815.002.02.01
Main Project: P.04815.002.01.40 – Bompreco SA Supermercados do

The following charges have been incurred for services rendered on the
 Implementing Supply Chain Strategy® project:

Fees	USD	60,000.00
Expenses	USD	10,000.00
	USD	<u>70,000.00</u>

Please remit the above amount to one of our bank accounts stated below.
 Charges are due and payable in full upon receipt of this invoice.

Andreas Bauer
 Andreas Bauer
 Partner

Roland Berger & Partner GmbH
 International Management Consultants

[Signature]
 Roland Berger Strategy Consultants Ltda.

Nas fls 248 e 254, figuram faturas de cursos providos pela empresa alemã aos consultores do escritório de São Paulo e taxas e despesas com base de dados (tradução livre), respectivamente:

INVOICE NO.: 9/2484 – P.96100.040.00.01

The following charges have been incurred for services provided to consultants of the
 Sao Paulo office in the second quarter 2000:

Regular seminars	EUR	7,650.00
Kick off training	EUR	<u>14,000.00</u>
	EUR	<u>21,650.00</u>

[...]

INVOICE NO.: 9/2965 - P.04100.000.00.01

The following charges have been incurred for services rendered on the "Info-Center Research" project in the month of August 2000:

Fee	EUR	169.00
Databases	EUR	<u>306.78</u>
	EUR	<u>475.78</u>

Please remit the above amount to one of our bank accounts stated below.
Charges are due and payable in full upon receipt of this invoice.

A recorrente traz em sua peça exemplos de reembolsos de despesas que integram o serviço prestado pela empresa estrangeira e incluídas entre as remessas a elas relativas:

Invoice	Valor (EUR)	Natureza
9/2936	2.679,60	Uso/Locação de celular
9/2333	567,00	Aluguel de veículo
9/3721	2.165,30	Uso/Aluguel de laptop

[...]

INVOICE NO.: 9/2870/2006- P.95802.040.06.01

Seminars June 9 to 10 (Kubrycht) and August 10 to 12 (Moritz), 2006

The following charges have been incurred for services rendered on the Trainings held by Iva Kubrycht and Angelika Moritz:

Training (Moritz)	EUR	6.000,00
Taxi (Moritz)	EUR	58,00
20 Books (Moritz)	EUR	850,00
Flight (Kubrycht)	EUR	1.046,96
Hotel (Kubrycht)	EUR	630,00
Taxi (Kubrycht)	EUR	<u>200,76</u>
	EUR	<u>8.785,72</u>

Assim, a fiscalização aplicou corretamente a norma, ao incluir na autuação as verbas constantes das faturas, que a autuada, em sede de impugnação trouxe como reembolso de despesas. Não há que se falar, portanto, em erro de direito.

As despesas de reembolso, ao integrarem serviços técnicos e de assistência administrativa, subsumem-se a norma de incidência, fazendo surgir a obrigação tributária em pauta, diferentemente do que defende a recorrente.

A recorrente alega ainda que "**as remessas surgem no contorno da prestação de serviços, mas não a remuneram, daí que são acessórias a Serviços**" (grifos do original). Entendo que se assim são, integram o custo do serviço e foram objeto de remessa, incidindo pois a CIDE.

Aduz ainda que têm natureza jurídica dos pagamentos efetuados no ato do dispêndio, e exemplifica:

65. Quer dizer, "Despesas Acessórias de Consultoria", de fato, remetem à situação em que o prestador de serviços se desloca para outro país para prestar serviços e, nesse contexto, incorre em despesas não relacionadas à sua estadia (ex.: aluga veículo, consome refeição, repousa em habitação etc.), que por vezes são instantaneamente adimplidas pelo tomador dos serviços no ato de dispêndio (ex.: paga a conta após o almoço), mas noutras vezes são posteriormente reembolsadas pelo tomador do serviço (caso em tela). E, frise-se, o reembolso de despesas, exaustivamente demonstrado acima, não está previsto na hipótese de incidência da CIDE/Remessas ao Exterior.

Há de se notar que a natureza pretendida diz respeito não ao que se está remunerando, mas ao momento em que se dá o pagamento. Se houver remessa ao exterior incide a contribuição.

A recorrente traz caso de despesa com "licença/manutenção de software", alegando a não incidência da contribuição, por força dos artigos 20 e 21 da Lei nº 11.452/2007:

60. Outro exemplo é a remessa do dia 31/12/2006, no valor bruto de EUR 358.037,26 (trezentos e cinquenta e oito mil e trinta e sete Euros e vinte e seus centavos):

Invoice	Valor (EUR)	Natureza
9/2662	1.215,31	Uso/Locação de celular

9/3590	5.654,12	Transporte aéreo
9/1681	863,90	Licença/manutenção de software

Nesse caso assiste razão a recorrente. Não há elemento a demonstrar haver transferência de tecnologia associada. O referido art. 20, incluiu hipótese de não incidência da CIDE: " 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". Já o art. 21 determina a produção de efeitos em relação ao disposto no at. 20, a partir de 1º de janeiro de 2006, o que alcança a remessa apontada, diferentemente do que entendeu a decisão de piso.

Alega ainda a recorrente a incompetência absoluta do julgador administrativo para constituir ou "consertar" crédito tributário ou mudar o critério jurídico da autuação. Longe disso, a autuação, em sendo mantida será porque entendeu esta Turma pela higidez da autuação. A fiscalização complementa a informação que extraíu dos lançamentos contábeis com o que "ficou igualmente evidenciado pelas faturas apresentadas ('invoice')", conforme passagem do Termo de Verificação Fiscal já reproduzida. E aplicou corretamente a norma, ao incluir as verbas constantes das faturas na autuação.

Aduz a recorrente, *ad argumentandum*, a necessidade de aproveitamento do imposto retido na fonte, tidos como indevidamente pago, nas remessas ao exterior. E assim detalha:

104. Logo, em sendo procedente a operação desenhada pela D. Fiscalização (com a qual a Recorrente não concorda), resta indevida a diferença entre o IR/Fonte recolhido à alíquota de 25% e o IR/Fonte entendido como efetivamente devido (15%), em virtude da suposta incidência da CIDE (10%).

105. Assim, ante tal recolhimento a maior, é possível que haja o aproveitamento desses créditos de IR/Fonte, repita-se, indevidamente pagos, com os débitos de CIDE eventualmente devidos em virtude das remessas realizadas pela Recorrente ao exterior.

De fato, se entender indevido o recolhimento citado e poderia fazê-lo a luz do art. 3º da MP nº 2.159-70/2001, este que estabelece a dita redução de alíquota, aberta está a via da restituição ou compensação administrativa., nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

No contencioso administrativo, no entanto, a decisão deve se limitar à autuação e às razões de defesa e não pedido da estranho a estas, nos termos do art. 31 do Decreto nº 70.235/72.

A recorrente alega descaber a aplicação de juros moratórios sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal. Argumenta ainda que, "por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles deveriam incidir sobre o deveria ter sido recolhido no prazo e não foi" e não é o caso da multa. Além disso defende que a multa não retrata a obrigação principal, da qual decorrem os juros.

Ora, o art. 161 do CTN assevera que "o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta", sendo tal crédito decorrente da obrigação principal, esta que " surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária ", nos termos dos artigos 113, § 1º, e 139 do mesmo Código, havendo, portanto, base legal para a incidência dos juros moratórios. É o que tem decidido este Conselho.

Assim, por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para excluir da autuação a remessa associada à despesa com licença/manutenção de software antes referida.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator

