



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

**Processo n°** 16643.000349/2010-04  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-004.356 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 31 de janeiro de 2018  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** HONDA AUTOMOVEIS DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE**

Ano-calendário: 2006

REEMBOLSO DE "DESPESAS COM GARANTIA". NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não restou caracterizado o reembolso de despesas, verificando-se que os pagamentos decorrem da subcontratação de serviços de assistência técnica provenientes do exterior, como decorrência da obrigação contratual prevista na cláusula de garantia.

CIDE. INCIDÊNCIA. REMESSAS AO EXTERIOR. SERVIÇOS TÉCNICOS.

A partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência técnica prestados por residentes ou domiciliados no exterior, sendo irrelevante que os contratos tenham sido realizados por intermédio de outra empresa do mesmo grupo no exterior, e que os valores tenha sido remetidos sob a denominação de reembolso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

TIAGO GUERRA MACHADO - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, Fenelon Moscoso de Almeida, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, e Renato Vieira de Ávila (suplente convocado, em substituição a André Henrique Lemos, ausente).

## **Relatório**

Cuida-se de Recurso Voluntário (fls. 1372 e seguintes) contra decisão da 6ª Turma, DRJ/SPO, que considerou improcedentes as razões da Recorrente sobre a nulidade de Auto de Infração, exarado pela DEMAC/SP, em 28.12.2010, com ciência pela Contribuinte na mesma data, 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 ano calendário de 2006.

### **Do Lançamento**

Naquela ocasião, a D. Fiscalização lançou crédito tributário (fls. 1285 e seguintes) acrescido de consectários de mora. Em síntese, as razões que levaram ao lançamento de ofício foram:

1. Com base na documentação apresentada, especialmente a cláusula 11.3 do Contrato de Colaboração Técnica, a Fiscalização concluiu que as remessas efetuadas pela empresa decorrentes do aludido contrato, a título de "Garantia de Exportação", são sujeitas à incidência da CIDE-Royalties (fls 1278 e seguintes), nos termos do parágrafo 3º, do artigo 2º, da Lei Federal 10.168/2000. Seguem trechos do Termo de Verificação Fiscal:

**B. DAS REMESSAS EFETUADAS A TÍTULO DE GARANTIA DE EXPORTAÇÃO:**

De acordo com a cláusula 11.3 do Contrato de Colaboração Técnica de 13 de abril de 2006<sup>16</sup>, firmado entre a fiscalizada e a *HONDA MOTOR CO.LTD*, a empresa deve fornecer serviços de reparo e estender uma garantia para clientes dos seus produtos:

*" A HAB (Honda Automóveis do Brasil) prestará serviços de reparos e estenderá uma garantia para usuários e clientes dos Produtos faturados por ela de acordo com a política de serviços de reparo e com os padrões de garantia da HAB e será, durante a vigência deste contrato e após, exclusivamente responsável com relação aos usuários e clientes dos Produtos pelos serviços de reparo prestados e pela garantia estendida a eles com relação a tais Produtos (...)"(grifou-se)*

A mesma cláusula figura nos contratos de 06 de abril de 2001<sup>17</sup> e de 15 de outubro de 2002<sup>18</sup>

No caso de exportação de produtos, os serviços de reparo são efetuados por concessionárias ligadas a empresas vinculadas ou a seus representantes na América do Sul, nos respectivos países; mas a empresa entende que, neste caso, trata-se de reembolso de despesa e não recolhe CIDE-Remessas<sup>19</sup>, tendo se manifestado nos seguintes termos:

*" Não efetuamos o recolhimento de CIDE nas remessas referentes a Garantia de Exportação pois entendemos que estas remessas são consideradas como REEMBOLSO DE DESPESAS, por reposição de peças em garantia e seus respectivos serviços. (grifou-se)*

- a) empresas vinculadas e representantes da Honda na América do Sul efetuam reembolso dos gastos com garantia às concessionárias nos respectivos países.*
- b) posteriormente esses valores são cobrados da Honda Automóveis do Brasil."*

As remessas efetuadas pela empresa e denominadas "Garantias de Exportação" são operações onde parte da remessa se refere a pagamento de produtos (peças) e parte a pagamento da mão de obra utilizada no reparo. Neste caso, o IRRF incide apenas sobre o montante referente ao serviço prestado.

2. Discorre a fiscalização sobre o cálculo da CIDE-Royalties para afirmar que o IRRF, quando a fonte pagadora assumir o ônus dos impostos devidos pelo beneficiário no exterior, deve incorporar a base de cálculo da contribuição, por entender se aplicar o artigo 725, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99)

**Da Impugnação**

O Contribuinte interpôs impugnação em 27/01/2011(fl. 1296/1303), alegando, em síntese, o seguinte:

- (a) Os argumentos da Autoridade lançadora são infundados, uma vez que as remessas efetuadas às empresas situadas no exterior não decorrem do pagamento de prestação de serviços, mas se referem a reembolso de despesas realizadas em razão da denominada "Garantia de Exportação", conforme documentação apresentada nos autos do procedimento Fiscal, quais sejam: notas de garantias, relações de empresas beneficiárias das remessas, contratos de liquidação de câmbio;
- (b) Não incide Imposto de Renda, muito menos CIDE, sobre valores remetidos que se referem exclusivamente a reembolso de despesas, que representa a restituição, geralmente de dinheiro gasto por alguém, por conta e em proveito de outrem;

- (c) Conforme trechos da Impugnação abaixo destacada, a Contribuinte argumentou, ainda, o seguinte:

14. A idéia de reembolso de despesas, portanto, está relacionada às despesas que não aproveitam aquele que as fez. Assim, em princípio, o ato de reembolsar não se destina ao ressarcimento de despesas diretamente relacionadas às atividades do prestador de serviços, ou seja, aquelas intrínsecas ao serviço executado.

15. O que é importante que se entenda acerca da operação ora analisada é que a Impugnante como fabricante de peças e de produtos que são exportados, e vendidos por outras empresas localizadas fora do país, com ou sem vínculo, é garantidora desses produtos e peças na ocorrência de eventuais danos.

16. Logo, as despesas incorridas para o reparo de peças e produtos fabricados pela Impugnante por parte de outras empresas no exterior (Honda Motor de Argentina, Honda del Peru, Honda Motor de Chile, Bahia Motors S.A., Iwe S.A., etc) são meros reembolsos de despesas incorridas por essa empresa, não tendo natureza de remessa em razão de prestação de serviços.

- (d) Por fim, a impugnante requer o cancelamento a título da cobrança de CIDE e protesta pela juntada de quaisquer outros documentos que comprovem o direito alegado.

### **Da Decisão de 1ª Instância**

Sobreveio o Acórdão 16-66.883, exarado pela 6ª Turma, da DRJ/SPO, em que foi mantido integralmente o crédito tributário lançado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

IMPUGNAÇÃO. PRODUÇÃO DE PROVAS.

No processo administrativo fiscal, as provas documentais devem ser apresentadas juntamente com a impugnação do lançamento, salvo nos casos previstos no § 4º do artigo 57 do Decreto nº 7.574 de 29/09/2011.

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE Ano-calendário: 2006

INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de declaração e de recolhimento de débitos pelo sujeito passivo, deve ser formalizado o crédito tributário pelo lançamento.

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

A partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE passou 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, (§ 2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, alterada pela Lei nº 10.332/2001), ainda que os contratos sejam realizados por intermédio de outra

empresa do mesmo grupo no exterior, e que os valores sejam remetidos sob a denominação de reembolso por serviços prestados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Dessa decisão, importante destacar os seguintes excertos sobre o entendimento da DRJ sobre a natureza da remessa a título de “Garantia de Exportação”:

“(…)Assim, a questão a ser analisada no presente processo diz respeito a verificar se os valores remetidos pela interessada, referentes aos serviços prestados no exterior a fim de garantir os produtos por ela fabricados e exportados, estão ou não dentro das hipóteses de incidência da CIDE.

(…)

A própria defesa afirma que “é justamente em razão dos padrões e da tecnologia adotados pela Impugnante que esta se compromete a isentar a "HM" de responsabilidade contra demandas que decorram da fabricação, uso ou venda pela "HAB" de produtos, peças, sendo a responsável por tomar as medidas adequadas para solucionar quaisquer demandas ou reclamações que venham a surgir”, e que desse modo, “também deverá prestar serviços de reparo e estender uma garantia...”;

(…)

**É certo, como afirma a defesa, que no presente caso não é a impugnante quem está prestando o serviço. No entanto, o valor remetido ao exterior, que a interessada denomina “reembolso por um serviço prestado”, não visa a mera recomposição do patrimônio da empresa que efetuou os reparos, prestando os serviços por conta e ordem da impugnante, mas configura sim um pagamento pelos serviços prestados no exterior, de ordem da interessada, que é exclusivamente responsável por tais serviços.”**

(…)

**Mesmo que os serviços tenham sido contratados por empresas (concessionárias) no exterior, que empresas vinculadas e representantes da Honda na América do Sul tenham efetuado reembolso dos gastos com garantia às concessionárias nos respectivos países, e posteriormente esses valores tenham sido cobrados da interessada, esta tem a responsabilidade pelos serviços de conserto, e utilizou serviços prestados no exterior para sua realização;**

Em suma, a decisão de primeiro grau entendeu que as remessas efetuadas pela Recorrente se davam como contraprestação por um serviço indiretamente prestado por beneficiárias no exterior (empresas do mesmo grupo econômico da Recorrente), porque a responsabilidade e o usufruto dos serviços de reparo era, ao final da Recorrente, diferentemente do que aduzia essa última, que tratava a operação como equivalente a um reembolso de despesa.

Por fim, diante disso, em sendo decorrente de um serviço técnico especializado (assistência técnica), a DRJ conclui pela incidência da CIDE-*Royalties* sobre tal rubrica:

“(…) O fato descrito preenche os requisitos legais do parágrafo 2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, com redação dada pela Lei nº 10.332/2001, acima citado, pois é a interessada, como única responsável pela garantia e prestação dos serviços, que se destinam os serviços de reparo prestados por residentes ou domiciliados no exterior, e foi para o pagamento destes serviços que foram efetuadas as remessas em análise.”

### **Do Recurso Voluntário**

Irresignado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reprisando os argumentos apresentados na impugnação e apresentar, ainda, os seguintes:

1. Ressaltou que, com base no dispositivo legal invocado no Auto de Infração (parágrafo 2º da Lei 10.168/2000), para que uma remessa de valores ao exterior esteja submetida à incidência de CIDE, deverá, necessariamente, estar vinculada a um contrato que tenha por objeto a prestação de serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior;
2. Neste sentido, a Contribuinte argumentou que a Fiscalização solicitou a apresentação, por meio do Termo de Intimação 04/2010, os contratos firmados com empresas residentes ou domiciliadas no exterior cujos objetos envolvessem serviços técnicos e de assistência administrativa. Ato contínuo, a Contribuinte apresentou, então, Contratos denominados Contrato de Transferência de Tecnologia” (fls 944 a 956/971 a 982) e Contrato de Colaboração Técnica” (fls. 957 a 970) firmados entre a Recorrente e a “Honda Motor CO.LTD” (HM), matriz localizada no Japão;
3. Assim, com base em cláusulas específicas constantes naqueles contratos, a Fiscalização concluiu que os valores remetidos a título de reembolso de despesas pela reposição de peças em garantia e seus respectivos serviços realizados por concessionárias (terceiros) estaria enquadrada no parágrafo 2º da Lei 10.168/2000 (alterado pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19.12.2001);
4. A Recorrente destaca, ainda, o seguinte trecho do Acórdão recorrido:

*“18. Ao analisar os contratos firmados com a HONDA MOTOR CO.LTD, conforme cláusula 11.3 acima transcrita, verifica-se que a interessada é a única responsável pelos serviços de reparo, com relação aos usuários e clientes dos produtos por ela fabricados, tendo em vista a garantia estendida com relação a tais produtos. A citada cláusula contratual ainda prevê que a interessada “HAB” “prestará ou fará com que sejam prestadas atividades de serviço...”*

5. Apesar do posicionamento da DRJ/SPO acima, a Recorrente reafirma o seguinte: mesmo com a existência de um contrato celebrado entre a Contribuinte e sua matriz, localizada no Japão, não há relação jurídica que tenha por objeto a prestação de serviços técnicos a que se refere o parágrafo 2º do art 2º da Lei 10.168/2000, mas tão somente uma obrigação da Recorrente de garantir a qualidade de seus produtos junto a seus clientes, substituindo aqueles que apresentem vícios de qualidade ou substituindo ou ressarcindo os gastos necessários ao seu conserto;
6. Assim, a relação de prestação de serviço somente ocorre entre as outras empresas localizadas na América do Sul. Desta forma, as concessionárias prestam os serviços diretamente aos clientes, mediante o pagamento realizado pela Honda (ou suas vinculadas);
7. Ademais, a Recorrente rebate seguinte trecho do Acórdão recorrido:

*"21. Mesmo que os serviços tenham sido contratados por empresas (concessionárias) no exterior, que empresas vinculadas e representantes da Honda na América do Sul tenham efetuado o reembolso dos gastos com garantia às concessionárias nos respectivos países, e posteriormente esses valores tenham sido cobrados da interessada, esta tem a responsabilidade pelos serviços de conserto, e utilizou serviços prestados no exterior para a sua realização.*

*22. Assim, remessas foram enviadas ao exterior a fim de pagar pelos serviços, ainda que sob a forma de "reembolso" para a representante da Honda, ainda que esta representante do mesmo grupo tenha intermediado a contratação e o pagamento, pois a*

8. Sobre este ponto, a Recorrente defende que restou erroneamente claro o entendimento da DRJ/SPO de que as remessas de valores, a título de reembolso de despesas, por prestação (por terceiros) de serviços no exterior, representam fato gerador da CIDE, por tratarem-se de prestação de serviço e não reembolso;
9. Contudo, a Recorrente argui que, na verdade, é a fabricante e exportadora de peças de veículos e, conseqüente, garantidora desses produtos, cabendo lhe o ônus pela troca e reparo daqueles defeituosos;
10. Destaca que, para a efetivação da garantia, em razão da própria finalidade do instituto, conforme art. 778, do Código Civil Brasileiro, cabe ao vendedor ressarcir o comprador dos gastos correspondentes. Não ocorrendo, desta forma, o pagamento de preço por serviço prestado, mas tão somente o reembolso das despesas necessárias à execução da garantia. Isto tudo decorrente de sua responsabilidade enquanto fornecedora de produtos, de reparar os que apresentem

algum tipo de defeito de fabricação, seja mediante a troca ou ressarcimento dos gastos necessários ao seu conserto;

## Voto

Conselheiro Tiago Guerra Machado

### Da Admissibilidade

O Recurso é tempestivo, uma vez que a ciência do Acordão ocorreu em 13/04/2015 e o Recurso Voluntário foi protocolado em 13/05/2015, e reúne os demais requisitos de admissibilidade constantes na legislação; de modo que admito seu conhecimento.

### Do Mérito

Por toda a análise do caso, entendo que o ponto nodal do litígio ora instaurado reside, enfim, se a modalidade utilizada pela Recorrente para remeter valores para o exterior é efetivamente um reembolso de despesas ou, de fato, seria uma prestação de serviços especializados.

#### i. Da incidência da Contribuição

Início minhas considerações com minha visão da estrutura operacional do contrato em questionamento pela Fazenda Nacional:

- (a) A Recorrente, em decorrência das cláusulas 11.2 e 11.3 (Fls. 1232 e 1233, do Contrato de Colaboração Técnica), possui a obrigação de garantir a qualidade e o reparo sem custo aos adquirentes dos veículos e peças fabricados pela Recorrente no Brasil durante determinado período (“garantia”), não havendo restrições territoriais quanto a essa obrigação;
- (b) No caso dos veículos e peças que apresentarem defeito no Brasil, a Recorrente procederá, através de suas concessionárias locais, ao reparo, sem qualquer outro interveniente. Nesse ponto, não há qualquer relação com a hipótese do presente lançamento;
- (c) No caso dos veículos e peças que tiverem sido exportados para outros países, as concessionárias domiciliadas nesses locais ficarão responsáveis pelo atendimento e reparo, prestando diretamente o serviço (de assistência técnica) ao consumidor final que não incorre em qualquer custo por conta da garantia concedida pela Recorrente;
- (d) Em contraprestação aos serviços técnicos efetuados pelas concessionárias, a respectiva entidade legal domiciliada naquele país, ligada ao mesmo grupo econômico da Recorrente, efetua o pagamento e, ato contínuo, por força das cláusulas acima destacadas, tais entidades legais solicitam o “reembolso” pelo custo incorrido à Recorrente;

- (e) Mediante documentação comprobatória dos defeitos (relatórios, invoice, etc.) enviados pelas respectivas partes relacionadas estabelecidas alhures, e com base do respectivo contrato de Colaboração Técnica, a Recorrente efetua a remessa dos valores a cada entidade legal no exterior, tratando-as como “garantia de exportação” para fins fiscais e cambiais.

O tratamento de reembolso de despesas para fins fiscais é assunto notoriamente polêmico no Direito Tributário, eis que há aspectos teóricos e práticos a serem considerados e quando o reembolso de despesas ocorre entre empresas do mesmo grupo econômico, a experiência se torna ainda delicada.

Diante disso, decido abordar o aspecto prático em primeiro lugar.

Pelo Relatório e pela descrição sumária acima, parece-me claro que os serviços prestados no exterior nunca tiveram resultado verificado no Brasil, nem mesmo foram finalizados em território nacional. Contudo, isso já seria irrelevante ao caso, pois estamos tratando de lançamento de crédito de CIDE-Royalties.

Já o que merece muita atenção é o fato de que a Recorrente, ainda que não usufrua diretamente pelos serviços prestados no exterior – uma vez que os adquirentes dos veículos são os verdadeiros beneficiários da utilidade serviço, ainda que gratuito, por conta da política de garantia concedida globalmente pelo grupo econômico da Recorrente –, é indiretamente a contratante de tais serviços, justamente porque as cláusulas 11.2 e 11.3 do aludido Contrato estabelecem essa conexão fática.

Nada obstará, no entanto, de a Recorrente contratar diretamente com as concessionárias da marca do grupo econômico da Recorrente no exterior. Provavelmente foi utilizada essa estrutura de negócio – mediante a interposição de uma pessoa jurídica ligada ao grupo econômico em cada país onde ocorra o reparo/conserto – por mera conveniência operacional ou mesmo de natureza jurídica diversa.

Em suma, muito embora tais razões de ordem prática possam irrelevantes para o presente embate, isso significa dizer que, ao fim e ao cabo, **a Recorrente subcontrata os serviços de assistência técnica de pessoa jurídica do exterior.**

**Enfim, a “garantia” mencionada pela Recorrente é tão-somente um fim a ser alcançado perante o consumidor final, não sendo essa a relação jurídica efetiva entre ela e as beneficiárias no exterior.**

Somente por esse fato, já seria possível, no meu entender, a incidência da contribuição em tais remessas.

Todavia, prefiro não me abster de verificar se, **juridicamente, o repasse entre a Recorrente e a beneficiária estrangeira teria elementos necessários para deixar de ser uma contraprestação por um serviço que veio a ser subcontratado pela última – caso em que fica clara a incidência da Contribuição Interventiva – para ser um mero reembolso de despesa, hipótese em que ficaria à margem da sua incidência, por inexistir contraprestação de serviço em tal hipótese.**

Na ausência de uma definição legal para “reembolso de despesas”, a Receita Federal do Brasil e a jurisprudência vêm desenvolvendo ao longo dos anos seu entendimento sobre quais hipóteses e sob que condições determinado pagamento possa ser tratado como reembolso de despesa ou recuperação de custos.

Em destaque, a Solução de Consulta COSIT Nº 23/2013, que, de forma bastante apropriada, definiu os efeitos do rateio de despesa internacional para o Imposto de Renda e para as contribuições sociais sobre a receita, e especialmente quais seriam os requisitos para ser tratado como “reembolso” via rateio de despesa. Sumarizo:

- (a) As despesas a serem reembolsadas deveriam comprovadamente corresponder a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;
- (b) As despesas objeto de reembolso devem ser necessárias, usuais e normais nas atividades da empresa;
- (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 contábeis geralmente aceitos;
- (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 aos princípios contábeis geralmente aceitos;
- (f) A empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantenha escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Creio que é possível adaptar o entendimento da Receita Federal sobre a matéria “rateio de despesa” para ressaltar as seguintes similaridades com o que deve ser “reembolso de despesa”. Cumulativamente, é necessário:

- (a) Haver robusto suporte probatório sobre os dispêndios pelo terceiro que ensejam o reembolso de despesa;
- (b) A parte que dispense os recursos (mandatária) e a parte que efetua o reembolso (mandante) devem formalizar contrato de mandato ou intermediação<sup>1</sup>, de modo a ficar claro, neste, quais os critérios – desde que sejam objetivos e razoáveis - estabelecidos sobre as hipóteses de reembolso,

---

<sup>1</sup> Esse pressuposto leva em consideração que só há “despesa” a ser reembolsada quando ela não própria da entidade que a suportou inicialmente, daí porque, contabilmente, a melhor prática é a de registrar não como despesa, porque não há receita correspondente, mas como um “valor a receber” da mandante, quem efetiva e finalmente suportará o ônus financeiro daquele gasto.

- como também para estabelecer que a parte que dispender os valores inicialmente está agindo em nome da outra parte;
- (c) Os documentos que comprovam os gastos devem ser emitidos em nome da mandante, cabendo à mandatária o papel de quitar e solicitar o reembolso em relatório circunstanciado;
  - (d) Os valores a serem ressarcidos não devem constituir despesa da mandatária, devendo essa contabilizar os valores dispendidos em conta de ativo.
  - (e) Não pode constar no escopo das hipóteses de reembolso de despesas qualquer dispêndio efetuado pela mandatária para manter ou adquirir para si recursos próprios, inclusive de pessoal; do contrário, a natureza do dispêndio é de serviço.
  - (f) Não pode haver margem de lucro nos valores a serem ressarcidos pela mandatária.<sup>2</sup>

A doutrina, a teor dos comentários de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>3</sup>, quando tratou do tema em face do Imposto de Renda, frisando que o reembolso de despesa se dá tão-somente em relação a quem é o beneficiário do ingresso financeiro:

*“ – receita é um tipo de entrada ou ingresso no patrimônio da pessoa jurídica, sendo certo que nem todo ingresso ou entrada é receita;*

*– receita é um tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio sem reserva, condição ou compromisso no passivo, acrescendo-o como elemento novo e positivo;*

*– a receita passa a pertencer à entidade com sentido de permanência;*

*– a receita remunera a entidade, correspondendo ao benefício efetivamente resultante de atividades suas;*

*– a receita provém de outro patrimônio, e se constitui em propriedade da empresa pelo exercício das atividades que constituem as fontes do seu resultado;*

*– a receita exprime a capacidade contributiva da entidade;*

*– a receita modifica o patrimônio, incrementando-o*

*(...)*

<sup>2</sup> Sobre esse ponto, vale a leitura de Jose Antonio Minatel: “... Esses elementos devem fluir harmoniosamente não só dos contratos, mas da dinâmica que marca o específico exercício da atividade, assim como do regime adotado para a escrituração dos respectivos eventos. Por outro lado, se há expectativa de lucratividade (...) todo o valor ingressado deve ser tratado como receita da empresa (...), não tendo natureza de ressarcimento de gastos a reembolsar.” (in Conteúdo do Conceito de Receita, MP Editora, São Paulo, 2005. Página 220.

<sup>3</sup> De Oliveira, Ricardo Mariz. Fundamentos do Imposto de Renda. Quartier Latin, São Paulo, 2008. Pag. 99/102

*Partindo desta lição e aplicando para os reembolsos, extrai-se que os reembolsos são ingressos que não acrescem o patrimônio da pessoa jurídica como elemento novo e positivo. Tampouco resultam da atividade da pessoa jurídica. Também não espelham a capacidade contributiva da sociedade e tampouco alteram o patrimônio, incrementando-o. Vale dizer, os reembolsos não são receitas.*

*O Professor Eduardo Domingos Botallo ao tratar do tema, menciona:*

*‘...os contribuintes dos tributos citados têm o direito de não considerar, como receitas próprias, valores que apenas transitam por seus livros fiscais, sem representar, entretanto, acréscimo patrimonial. Tal é o caso, v.g., dos montantes a ele repassados para satisfação de despesas incorridas por conta e ordem de terceiros, ou para pagamento, aos efetivos prestadores, de serviços por eles apenas intermediados.’*

Frise-se que essa noção está calcada sobre a ótica de quem recebe os valores a título de reembolso. A preocupação da doutrina sobre o tema está em livrar as entradas de caixa sob essa rubrica do conceito de receita.

Para quem paga o “reembolso”, não há relevância alguma, sempre representará uma despesa efetiva, de maneira que essa deverá ser tratada de acordo com o respectivo negócio jurídico que ela exprime financeiramente, guardadas minhas considerações feitas quanto ao rateio de despesas e às despesas arcadas pelo mandatário na modalidade de contrato de mandato, intermediação, representação e congêneres, aludida em página anterior.

No caso em lide, estando ausentes esses elementos, eis que nunca foram comprovados ou aventados pela Recorrente em nenhuma oportunidade, não há como sustentar o tratamento de tais remessas como mero reembolso, de sorte que, materialmente, vê-se, sim, o pagamento por uma subcontratação de serviços de assistência técnica, tal como aduz a decisão da DRJ, hipótese em que a CIDE-Royalties, com base no artigo 2º, da Lei Federal 10.168/2000, impõe-se.

### **Conclusões**

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário apresentado, negando-lhe provimento.

Tiago Guerra Machado - Relator

Processo nº 16643.000349/2010-04  
Acórdão n.º **3401-004.356**

**S3-C4T1**  
Fl. 1.423

---