



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

Processo n° 16643.000372/2010-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.799 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de maio de 2017
Matéria TRIBUTÁRIO
Recorrente ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/05/2006 a 31/12/2006

CIDE-ROYALTIES. POSSIBILIDADE DE DESCONTO DO CRÉDITO CRIADO PELA MP 2.159-70. DESNECESSIDADE DE HAVER O PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. O crédito de CIDE possui natureza escritural, não havendo necessidade da comprovação do efetivo recolhimento da contribuição para fazer jus ao crédito originado de períodos anteriores.

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, haja não haver aplicação subsidiária entre as normas atinentes aos dois tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, por maioria de votos, para: (a) afastar a necessidade de efetivo pagamento para que a recorrente faça jus ao crédito de que trata a Medida Provisória nº 2.159-70/2001, e para afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida; e (b) excluir da base de cálculo da contribuição os valores referentes a IRRF, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida

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 (fls. 558 e seguintes) contra decisão da Delegacia Regional de Julgamento (DRJ) que considerou improcedente as razões da Recorrente sobre a nulidade de Auto de Infração exarado pela DEMAC/SP, referente à insuficiência de pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Remessas ao Exterior ("CIDE-Royalties"), durante o período compreendido entre maio e dezembro de 2006.

Do Lançamento

Naquela ocasião, a D. Fiscalização lançou crédito tributário (fls. 388 e seguintes) de R\$ 2.121.437,53 (dois milhões cento e vinte e um mil quatrocentos e trinta e sete reais e cinquenta e três centavos) mais consectários de mora, totalizando a exigência em R\$ 4.659.542,23 (quatro milhões seiscentos e cinquenta e nove mil quinhentos e quarenta e dois reais e vinte e três centavos).

Em síntese, as razões que levaram ao lançamento de ofício foram:

- (a) O crédito de CIDE-Royalties, concedido pela MP 2.159-70/2001, a ser deduzido da mesma contribuição devida em transações posteriores, somente se operaria em caso de efetivo pagamento pelo contribuinte; o que não teria ocorrido pelos exames efetuados pela fiscalização;
- (b) Não havendo comprovação de pagamento de CIDE-Royalties anteriores aos meses de maio de 2006, não subsistiria qualquer crédito a ser deduzido da CIDE-Royalties devida a partir de maio de 2006, razão pela qual o lançamento de ofício seria oportuno.

Importante ressaltar que, nos demonstrativos de cálculo franqueados no Termo de Verificação Fiscal, a base de cálculo da contribuição levou em consideração o valor bruto das remessas efetuadas para o exterior, antes da retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF). Essa nuance será importante mais adiante.

Da Impugnação

Inconformada com a lavratura do auto de infração, a Recorrente impugnou à época (fls. 438 e seguintes). Sumarizo:

-
- (a) O crédito criado a partir da MP 2.159-70/2001 consistiria em crédito de natureza presumida, não sendo exigida prova do efetivo recolhido da CIDE-Royalties anterior para usufruir do desconto da contribuição nas remessas subseqüentes;
- (b) A base de cálculo da CIDE-Royalties, calculada pela D. Fiscalização, estaria equivocada, uma vez que fora inclusa parcela não prevista pela lei de criação da referida contribuição, qual seja, o IRRF. No entender do contribuinte, a leitura da Lei Federal 10.168/2000, com alterações posteriores, não poderia implicar na inclusão do IRRF, eis que a base de cálculo ali prevista mencionaria "valores remetidos" e não "valores contratados";
- (c) Com base nesses argumentos nucleares, a impugnação exigiu, preliminarmente, o reconhecimento da nulidade do lançamento por "vício material insanável" por violação do artigo 150, da Constituição Federal (CF/88), e artigos 97 e 142, do Código Tributário Nacional (CTN);
- (d) No mérito, ao reforçar os itens "a" a "c" acima, a impugnação atacou o lançamento de forma a considerá-lo que teria havido mudança de critério jurídico pela Fiscalização - que, anos anteriores, havia lançado o mesmo tributo considerando a dedução do crédito concedido pela Medida Provisória - e que diante disso, deveria ser aplicada a limitação imposta pelo artigo 146, do CTN, ao caso;
- (e) Nesse ínterim, solicita que, caso não seja acatada a preliminar de nulidade, o lançamento da contribuição seja reduzida a R\$ 704.064,52 (setecentos e quatro mil e sessenta e quatro reais e cinquenta e dois centavos), considerando o uso do "crédito presumido";
- (f) Ainda, citando o artigo 100, do CTN, requer que seja reconhecida, como consequência lógica do artigo 146, do mesmo Código, a não incidência de multa e juros de mora, dado que o anterior Auto de Infração (lavrado em 2002) gozaria de status de ato administrativo praticado de forma "reiterada";
- (g) Por fim, solicita a conversão do julgamento em diligência, para apuração dos valores, caso discordem da metodologia aplicada pela Fiscalização.

Da Decisão de 1ª Instância

Sobreveio a decisão da DRJ (fls. 530 e seguintes), em 10 de abril de 2014, que manteve integralmente o crédito tributário lançado nos seguintes termos:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O auto de infração lavrado dentro dos preceitos legais estabelecidos não possui o condão de ter por decretada a nulidade do feito.

PLEITO DILIGENCIAL. PRESCINDIBILIDADE.

A diligência formulada quando existem elementos nos autos capazes de elucidar a matéria em discussão torna-se prescindível [SIC].

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2006

CIDE. BASE DE CÁLCULO.

A contribuição incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações contraídas, sendo considerada líquida a quantia enviada ao exterior.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. AUSÊNCIA.

Não há alteração de critério jurídico quando em dois ou mais casos ocorridos em tempos diferentes a legislação aplicada é a mesma ou equivalente.

CRÉDITO DE CIDE.

O crédito de CIDE é calculado sobre a contribuição devida em cada operação, sendo que a contribuição devida resulta da diferença entre a CIDE-Remessas incidente sobre a operação específica e o crédito decorrente de operações anteriores, que porventura estiver sendo aproveitado.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Por ocasião do Lançamento os juros são calculados sobre o valor do tributo ou contribuição. Paralelamente, a multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora após seu vencimento.

JUROS CALCULADOS COM O CONCURSO DA TAXA SELIC.

Alegações voltadas, direta ou indiretamente, contra juros calculados com o concurso da Taxa Selic, por supostas máculas de qualquer espécie, devem ser descartadas pela instância julgadora administrativa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Dessa decisão, importante destacar os seguintes excertos:

(a) Quanto à inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Royalties:

"Uma vez que a legislação considera o imposto assumido pela fonte pagadora como despesa de mesma natureza dos rendimentos efetivamente pagos ou creditados, tem-se, por corolário, que a base de cálculo da CIDE é o rendimento enviado ao exterior – considerado líquido – acrescido do imposto de renda na fonte assumido pela fonte pagadora. (...) O que as normas estabelecem é que a importância

remetida ao exterior é considerada líquida, enquanto o rendimento total, ou seja, o valor da operação, o valor do contrato de prestação de serviços, por exemplo, que será contabilizado como despesa dedutível pelo contribuinte, será o valor remetido ao exterior mais o imposto retido na fonte, fazendo-se necessário, pois, o reajustamento do rendimento. Logo, a inclusão no montante tributado pela CIDE dos valores retidos a título de imposto de renda é consequência da base de cálculo prevista no art. 2º, § 3º, da Lei n.º 10.168/2000."

(b) Quanto ao cálculo dos créditos das contribuições:

"A dimensão do creditamento é limitada ao montante do pagamento, pelo que fica afastada qualquer idéia de creditamento por conta da geração de crédito sem efetivo e anterior lastro, ou seja, sem pagamento.

A fruição do crédito com a finalidade de dedução da contribuição incidente em operações supervenientes de mesma natureza está sujeito à caracterização da ocorrência de pagamento da CIDE relacionada a transações anteriores, com a comprovação da origem e da oportuna disponibilidade dos importes reclamados, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, objetivando resguardar o direito da autoridade administrativa aferir a certeza e liquidez dos aludidos benefícios.(...) Com efeito, o "fato gerador" do crédito é a contribuição devida e recolhida e até a data de vencimento da contribuição o crédito já deve existir, estar posto, calculado e constituído. A toda evidencia, contrariar essa assertiva não seria possível sem afrontar a lógica do sistema de aferição e cálculo da contribuição, posto que o crédito, cuja origem é uma anterior contribuição devida e paga, presta-se especificamente para a aferição e acertamento final de CIDE posterior."

Irresignado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, que veio a repetir os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

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 conheço da peça processual.

Do Mérito

Entendo que o cerne do presente Recurso se divide nas seguintes partes:

- (a) O crédito de CIDE-Royalties, concedido pela MP 2.159-70/2001, para ser aproveitado, deve se referir a contribuições efetivamente pagas?
- (b) O IRRF devido das remessas sujeitas à CIDE-Royalties deve ser incluído na base de cálculo das contribuições?
- (c) O fato de ter havido, sob fatos geradores passados, auditoria fiscal referente à mesma contribuição e que teria validado a metodologia de cálculo considerando créditos devidos, mas não pagos, representaria hipótese de mudança de critério jurídico, nos termos dos artigos 100, III, e 146, do CTN?
- (d) A validade da incidência de Taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Passo a minhas considerações item a item.

(a) O crédito de CIDE-Royalties, concedido pela MP 2.159-70/2001, para ser aproveitado, deve se referir a contribuições efetivamente pagas?

O arcabouço normativo para a concessão do crédito de CIDE-Royalties foi dado pela Medida Provisória 2.159-70, de 2001. Leiamos:

Art. 4º É concedido crédito incidente sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, aplicável às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de róalties referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marcas.

§ 1º O crédito referido no caput:

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

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

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

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

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

Observem que, pela leitura atenta da norma, o crédito será “com base na contribuição devida” e ele não representa um crédito tributário passível de compensação contra

a contribuição a pagar, mas sim um crédito escritural a ser utilizado como “dedução” da contribuição em operações posteriores.

Essa nuance é muito importante, dado que, como crédito escritural, na experiência brasileira de “não-cumulatividade”, não é necessário que haja o efetivo pagamento anterior para seu usufruto, bastando que ele tenha sido devido, salvo as exceções expressas na legislação.

Tomemos como exemplo os créditos escriturais de PIS/COFINS não-cumulativos, onde não há exigência do pagamento do tributo para usufruir da dedução na base de cálculo das contribuições devidas posteriormente. A exceção posta foi expressamente prevista em relação aos créditos de PIS-importação e COFINS-importação, no artigo 15, da Lei Federal 10.865/2004.

Observação pertinente seja feita ainda em relação ao ICMS, que, na própria Constituição Federal, condiciona-se a fruição do crédito ao pagamento, razão pelas quais são inúmeras as discussões acerca da glosa de créditos escriturais em razão de benefícios fiscais do imposto estadual dispensando ou reduzindo o pagamento do imposto sem alterar o quantum devido e registrado nos documentos fiscais.

O Imposto sobre Produtos Industrializados, por outro lado, não há o mesmo verso, sendo irrelevante para fins de usufruto do crédito a comprovação da quitação do imposto pelo contribuinte da etapa anterior. Vejamos o Regulamento do IPI:

Art. 225. A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo.

Reparem que, quanto ao IPI incidente na importação, o legislador é categórico:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados **poderão creditar-se** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

II - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, **quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal**;

V - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

Portanto, o crédito escritural prescinde do pagamento para ser válido, ressalvas as hipóteses em que a própria lei tributária venha a exigir o pagamento prévio.

Ou seja, dado que coube ao legislador escolher expressamente qual o requisito seria necessário para apropriação do crédito escritural para fins de dedução do quantum devido, e que, no caso em análise, a legislação nada dispõe sobre o pagamento; para efeitos de dedução da CIDE-royalties, devem ser considerados tão-somente os valores devidos.

Esse posicionamento é também corroborado pela doutrina:

“Quanto aos contratos de exploração de patentes e de uso de marcas, a MP 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, concede crédito para compensação com a contribuição incidente em operações posteriores, nos seguintes termos:

(...)

Tal crédito, atualmente no percentual de 30%, não evita a incidência em cascata da contribuição, mas reduz o seu impacto financeiro. Deve ser apurado com base na “contribuição devida”, e não na contribuição efetivamente paga. É esse, aliás, o regime tradicionalmente aplicável ao ICMS e ao IPI.”¹

Faz-se referência à decisão do Superior Tribunal de Justiça que, *data venia*, não atacou a natureza de tais deduções, em seu posicionamento:

“Penso que o legislador pretendeu com a referida sistemática amenizar os efeitos da tributação, reduzindo o ônus da carga tributária temporariamente, por meio da técnica do creditamento. Não se almejou com isso criar incentivo, pela criação de créditos desvinculados do efetivo pagamento do tributo, mas apenas amenizar o ônus por período determinado. Daí porque a tese recursal não merece acolhida, pois o crédito surge apenas com o efetivo recolhimento da exação paga no mês, aproveitando-se nos períodos subsequentes. Pensar de modo diverso feriria a própria lógica da instituição do referido crédito, por permitir um efeito contrário ao pretendido pelo legislador, pois o Estado, além de deixar de receber o montante integral da Cide, passaria, ainda, a financiar a atividade desenvolvida pelo contribuinte, em detrimento do mercado nacional”.

(STJ, 2ª Turma, REsp 1.186.160, rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em Set.2010)

¹ VELLOSO, ANDREI PITTEN; PAULSEN, LEANDRO. Contribuições Teoria Geral Contribuições Em Espécie (Kindle Locations 9345-9366). . Kindle Edition.

Ocorre que o crédito da CIDE-Royalties foi oriundo de um pleito por uma incidência gradual haja vista que a sua criação representou, ao contrário de outras rubricas, um incremento significativo na carga tributária das remessas de royalties sobre marcas e patentes – não à toa, os créditos estão adstritos a essas operações.

Explico.

O RIR/99, em seu artigo 710² prevê a alíquota de quinze por cento de IRRF para tais remessas. Tal alíquota originou-se ainda na Medida Provisória 1.459/1996, editada inicialmente em 22.05.1996; portanto muito tempo antes da criação da contribuição; de outro modo, os demais fatos geradores da CIDE-Royalties, que eram tributados a 25%, tiveram suas alíquotas ajustadas para 15% para amenizar o efeito predatório da incidência fiscal (vide artigo 2º-A³, da Lei Federal 10332/2001).

Reparem que a criação do crédito da contribuição sobre as remessas de royalties e da redução da alíquota de IRRF para 15% para as remessas de remuneração sobre serviços abrangidos pela contribuição ocorreu no mesmo instrumento normativo.

Daí porque o crédito concedido de forma decrescente revela-se uma regra mera transitória – de aumento paulatino da carga tributária –, de forma que refuto veementemente a interpretação dada pelo Ilustre Ministro da Superior Tribunal de Justiça, ainda que correta a afirmativa de que o *“legislador pretendeu com a referida sistemática amenizar os efeitos da tributação, reduzindo o ônus da carga tributária temporariamente, por meio da técnica do creditamento.”*

Diante disso, os créditos de CIDE-Royalties independem do seu respectivo pagamento para serem deduzidos, de forma que a unidade de origem deverá ajustar os lançamentos ora recorridos para considerar os créditos da contribuição. Para tanto, deverá obedecer aos ditames da Solução de Consulta COSIT nº 113/2015, emanada em 11.05.2015, especialmente seus itens 6 a 10, que tratam da metodologia de apuração da CIDE-Royalties com uso de seus créditos.

(b) O IRRF devido das remessas sujeitas à CIDE-Royalties deve ser incluído na base de cálculo das contribuições?

Ao se observar a Lei Complementar nº 95/1998 – que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis – especialmente seu artigo 11, III⁴,

² Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título.

³ Art. 2º-A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes.

⁴ 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;

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 no mesmo; 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 Renda⁵, 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 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 imponible.

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

-
- 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.

⁵ 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,

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.

(c) O fato de ter havido, sob fatos geradores passados, auditoria fiscal referente à mesma contribuição e que teria validado a metodologia de cálculo considerando créditos devidos, mas não pagos, representaria hipótese de mudança de critério jurídico, nos termos dos artigos 100, III, e 146, do CTN?

Creio que o mero ato administrativo de revisão fiscal não possa, per si, ser tratado como prática reiterada da Administração Tributária. Essa é também a posição do Conselho Superior de Recursos Fiscais:

“Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303004.575

3ª Turma

Sessão de 24 de janeiro de 2017

IPI INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 21/11/2001 a 31/12/2002

NORMAS PROCESSUAIS. ART. 100 DO CTN. DISPENSA DE MULTA E JUROS DE MORA.

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa apenas tomam o caráter de normas complementares quando a lei lhes atribua eficácia normativa, caso contrário, apenas aplicam-se às partes envolvidas, sem estender-se a outras lides. A interpretação de normas legais em vigor feita com amparo em atos administrativos que não se revestem do atributo de pronunciamento inequívoco da Administração não caracteriza a prática reiterada de que trata o artigo 100 do CTN.

(...)

Recurso Especial do Procurador Provido e Recurso Especial do Contribuinte Não Conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento para anular o acórdão recorrido (...)

Nesse aspecto, aproveito o voto do relator, Conselheiro Rodrigo da Costa

Pôssas :

“A controvérsia cinge-se à possibilidade de afastamento da aplicação de penalidades e dos juros de mora em razão do contribuinte ter observado entendimento emanado da própria Administração Pública, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN.

Com o intuito de preservar a segurança jurídica na relação existente entre a Administração Pública e os seus administrados, no caso, a Contribuinte, estabeleceu o art. 100 do CTN como uma das normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais, e dos decretos, as práticas reiteradamente observadas pela Administração Pública, in verbis:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (grifou-se)

O sujeito passivo alegou no recurso voluntário ter agido em conformidade com as normas complementares, aduzindo que o AD Interpretativo SRF nº 5/2006 inovou ao ultrapassar o alcance da Lei nº 9.779/99 e da IN SRF nº 33/99, pleiteando, subsidiariamente, que "devem ser excluídos assim os juros, como multa, para que se respeite o disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN."

Este colegiado possui entendimento já manifestado em ocasiões anteriores no sentido de que a prática reiterada de que cuida o art. 100 do CTN requer pronunciamento inequívoco por parte da Administração.

Nesse sentido, tem-se a decisão desta 3ª Turma da CSRF, acórdão nº 9303004.154, de 09 de junho de 2016, cujo voto vencedor assim dispôs:

(...)

Do texto legal extrai-se a ilação de que, na condição de instituto jurídico, a configuração de prática reiterada com natureza normativa, apta, portanto, a gerar direitos e obrigações, requer o atendimento de alguns requisitos, a saber:

a) a prática reiterada pressupõe a inexistência de norma escrita específica a respeito de determinada matéria, motivando assim a adoção de práticas ou costumes, pela autoridade fiscal, com vista a regulamentar a execução da lei ou suprir uma lacuna legal, haja vista que, acaso exista norma disciplinando a mesma matéria é despiciendo instituir alguma prática administrativa e qualquer ato praticado nessa situação não se enquadra no conceito de "práticas reiteradas" de que trata o CTN;

b) exatamente por ter o caráter de norma complementar, deve haver compatibilidade entre a prática tida por reiterada e as demais normas da legislação ou, em outras palavras, requer-se a inexistência de norma escrita disposta de modo diverso ao da conduta adotada pela autoridade administrativa, sob pena de a aventada "prática" não se caracterizar como norma complementar e sim verdadeiramente um ato flagrantemente ilícito;

c) a configuração de uma prática reiterada deve revelar uma conduta inequívoca que, de forma manifesta, oficial e conclusiva, veicule o entendimento da Administração acerca de determinado fato ou direito (por interpretação analógica dos demais incisos do referenciado art. 100, os quais dispõem sobre atos dotados dessas características), excluindo-se, por decorrência, os atos praticados a título precário ou ainda os informais ou perfunctórios.

(...)

Também são improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Nesse sentido, o inciso II do artigo 100 do CTN determina que são normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.

Também o Parecer Normativo CST nº 390/1971 entende que, não se constituindo em norma legal geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

Logo, mesmo que o órgão de jurisdição administrativa tenha decidido reiteradas vezes sobre determinada questão, pode a autoridade julgadora administrativa ter outro entendimento, salvo na hipótese de edição de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ou das hipóteses do art. 62 do RICARF.

No caso concreto, estamos diante de um ato absolutamente isolado, que, ainda que tenha orientado de um modo diametralmente oposto ao da metodologia do lançamento ora impugnado, está longe de ser considerado uma “prática reiterada”, pelas razões de fato e direito aqui apresentadas.

Portanto, não reconheço a aplicação dos artigos 100 e 146, do CTN a presente lide, muito embora essa questão reste prejudicada diante da decisão de se ajustar o cálculo da contribuição aplicando-se o crédito devido e não pago.

(d) A validade da incidência de Taxa SELIC sobre a multa de ofício.

A despeito da prática da D. Fiscalização e da jurisprudência histórica da Corte administrativa, abrijo-me ao entendimento majoritário dessa Turma, no sentido de que a Taxa SELIC não deve incidir sobre a multa de ofício lançada pela autoridade fazendária. Explico. O artigo 61, da Lei Federal 9.430/1996 assim dispõe:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifei)

As penalidades pecuniárias, por outro lado, são tratadas em outro artigo (art. 44), da mesma Lei, não restando por que incluir as multas dentro do alcance normativo do artigo 61.

Mais uma vez, o entendimento fazendário foi além, muito além do que poderia ser possível seja qual for o método de interpretação adotado. Não há, em qualquer método, possibilidade de extrair a atualização pela Taxa SELIC das penalidades pecuniárias a partir da literalidade do texto.

Sobre isso, repise-se que a atividade de interpretação não pode romper com os limites que a própria redação da norma criou. Já dispus sobre esse ponto quando tratamos dos limites da interpretação.

Diante de tal evidência, a atualização, prevista no instrumento legal acima mencionado, trata apenas de débitos tributários e previdenciários, não podendo ser confundido com a penalidade por descumprimento da obrigação principal em si, sob o risco de tal interpretação extensiva acabar por tornar-se analogia, vedada em homenagem à estrita legalidade tributária.

Das Conclusões

Por todo o exposto, foi conhecido do Recurso Voluntário e deu-se provimento parcial, por maioria de votos, para:

- (a) Afastar a necessidade de efetivo pagamento para que a recorrente faça jus ao crédito de que trata a Medida Provisória no 2.159-70/2001, e para afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida; e
- (b) Excluir da base de cálculo da contribuição os valores referentes a IRRF, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida.

Relator Tiago Guerra Machado - Relator