



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 18471.000274/2007-01  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-003.481 – 3ª Turma  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2016  
**Matéria** CIDE. AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES SA - EMBRATEL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 08/01/2003, 15/01/2003, 16/01/2003, 21/01/2003, 28/01/2003, 29/01/2003, 31/01/2003, 30/01/2003, 10/02/2003, 11/02/2003, 14/02/2003, 19/02/2003, 25/02/2003, 26/02/2003, 11/03/2003, 14/03/2003, 26/03/2003, 27/03/2003, 28/03/2003, 02/04/2003, 09/04/2003, 10/04/2003, 15/04/2003, 16/04/2003, 28/04/2003, 30/04/2003, 06/05/2003, 07/05/2003, 12/05/2003, 15/05/2003, 16/05/2003, 23/05/2003, 28/05/2003, 30/05/2003, 06/06/2003, 10/06/2003, 12/06/2003, 13/06/2003, 17/06/2003, 18/06/2003, 25/06/2003, 26/06/2003, 30/06/2003, 02/07/2003, 07/07/2003, 09/07/2003, 10/07/2003, 11/07/2003, 16/07/2003, 18/07/2003, 29/07/2003, 30/07/2003, 31/07/2003, 04/08/2003, 08/08/2003, 12/08/2003, 18/08/2003, 19/08/2003, 22/08/2003, 27/08/2003, 29/08/2003, 02/09/2003, 04/09/2003, 15/09/2003, 17/09/2003, 23/09/2003, 24/09/2003, 26/09/2003, 29/09/2003, 30/09/2003, 07/10/2003, 10/10/2003, 15/10/2003, 17/10/2003, 24/10/2003, 29/10/2003, 30/10/2003, 31/10/2003, 05/11/2003, 12/11/2003, 14/11/2003, 21/11/2003, 26/11/2003, 02/12/2003, 03/12/2003, 05/12/2003, 09/12/2003, 12/12/2003, 15/12/2003, 22/12/2003, 29/12/2003, 30/12/2003, 31/12/2003, 09/01/2004, 13/01/2004, 15/01/2004, 26/01/2004, 28/01/2004, 31/01/2004, 12/02/2004, 18/02/2004, 20/02/2004, 26/02/2004, 27/02/2004, 09/03/2004, 17/03/2004, 19/03/2004, 26/03/2004, 30/03/2004, 31/03/2004, 06/04/2004, 07/04/2004, 15/04/2004, 16/04/2004, 23/04/2004, 26/04/2004, 29/04/2004, 30/04/2004, 03/05/2004, 05/05/2004, 07/05/2004, 10/05/2004, 13/05/2004, 20/05/2004, 25/05/2004, 26/05/2004, 27/05/2004, 28/05/2004, 01/06/2004, 03/06/2004, 04/06/2004, 08/06/2004, 15/06/2004, 18/06/2004, 25/06/2004, 29/06/2004, 30/06/2004, 02/07/2004, 05/07/2004, 06/07/2004, 08/07/2004, 09/07/2004, 12/07/2004, 15/07/2004, 19/07/2004, 27/07/2004, 05/08/2004, 10/08/2004, 17/08/2004, 18/08/2004, 20/08/2004, 26/08/2004, 30/08/2004, 31/08/2004, 04/09/2004, 09/09/2004, 10/09/2004, 15/09/2004, 17/09/2004, 23/09/2004, 24/09/2004, 28/09/2004, 30/09/2004

RECURSO ESPECIAL. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL.  
CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS. DISPARIDADE. NÃO  
CONFIGURAÇÃO.

A condição essencial para efeito de demonstração da divergência é apresentação de acórdãos com posicionamentos opostos sobre matérias idênticas e desde que embasadas em fatos iguais ou semelhantes. Não se pode ter como paradigma aresto que se limita a asseverar enunciado geral, que apenas confirma a legislação de regência, e que não se pronuncia expressamente sobre a questão objeto da divergência suscitada no apelo.

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

Data do fato gerador: 08/01/2003, 15/01/2003, 16/01/2003, 21/01/2003, 28/01/2003, 29/01/2003, 31/01/2003, 30/01/2003, 10/02/2003, 11/02/2003, 14/02/2003, 19/02/2003, 25/02/2003, 26/02/2003, 11/03/2003, 14/03/2003, 26/03/2003, 27/03/2003, 28/03/2003, 02/04/2003, 09/04/2003, 10/04/2003, 15/04/2003, 16/04/2003, 28/04/2003, 30/04/2003, 06/05/2003, 07/05/2003, 12/05/2003, 15/05/2003, 16/05/2003, 23/05/2003, 28/05/2003, 30/05/2003, 06/06/2003, 10/06/2003, 12/06/2003, 13/06/2003, 17/06/2003, 18/06/2003, 25/06/2003, 26/06/2003, 30/06/2003, 02/07/2003, 07/07/2003, 09/07/2003, 10/07/2003, 11/07/2003, 16/07/2003, 18/07/2003, 29/07/2003, 30/07/2003, 31/07/2003, 04/08/2003, 08/08/2003, 12/08/2003, 18/08/2003, 19/08/2003, 22/08/2003, 27/08/2003, 29/08/2003, 02/09/2003, 04/09/2003, 15/09/2003, 17/09/2003, 23/09/2003, 24/09/2003, 26/09/2003, 29/09/2003, 30/09/2003, 07/10/2003, 10/10/2003, 15/10/2003, 17/10/2003, 24/10/2003, 29/10/2003, 30/10/2003, 31/10/2003, 05/11/2003, 12/11/2003, 14/11/2003, 21/11/2003, 26/11/2003, 02/12/2003, 03/12/2003, 05/12/2003, 09/12/2003, 12/12/2003, 15/12/2003, 22/12/2003, 29/12/2003, 30/12/2003, 31/12/2003, 09/01/2004, 13/01/2004, 15/01/2004, 26/01/2004, 28/01/2004, 31/01/2004, 12/02/2004, 18/02/2004, 20/02/2004, 26/02/2004, 27/02/2004, 09/03/2004, 17/03/2004, 19/03/2004, 26/03/2004, 30/03/2004, 31/03/2004, 06/04/2004, 07/04/2004, 15/04/2004, 16/04/2004, 23/04/2004, 26/04/2004, 29/04/2004, 30/04/2004, 03/05/2004, 05/05/2004, 07/05/2004, 10/05/2004, 13/05/2004, 20/05/2004, 25/05/2004, 26/05/2004, 27/05/2004, 28/05/2004, 01/06/2004, 03/06/2004, 04/06/2004, 08/06/2004, 15/06/2004, 18/06/2004, 25/06/2004, 29/06/2004, 30/06/2004, 02/07/2004, 05/07/2004, 06/07/2004, 08/07/2004, 09/07/2004, 12/07/2004, 15/07/2004, 19/07/2004, 27/07/2004, 05/08/2004, 10/08/2004, 17/08/2004, 18/08/2004, 20/08/2004, 26/08/2004, 30/08/2004, 31/08/2004, 04/09/2004, 09/09/2004, 10/09/2004, 15/09/2004, 17/09/2004, 23/09/2004, 24/09/2004, 28/09/2004, 30/09/2004

**SERVIÇOS TÉCNICOS EM CHAMADA DE LONGA DISTANCIA INTERNACIONAL. BASE DE CÁLCULO.**

A base de cálculo da CIDE, nos serviços técnicos realizados em chamadas de longa distância internacional, iniciadas no Brasil, é o valor total da operação, ainda que não sejam as remessas integralmente enviadas ao exterior, e não apenas o saldo líquido resultante de encontro de contas envolvendo débitos e créditos entre o tomador e o prestador dos serviços.

**Recurso Especial do Contribuinte Negado.**

## Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, conhecer, em parte, do recurso especial. Vencidos o Conselheiro Valcir Gassen (Relator), Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martínez López, que conheciam integralmente. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho; e, na parte conhecida, por maioria de votos, negar provimento. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto, Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martínez López.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Claro S/A, sucessora por incorporação da Empresa Brasileira de Telecomunicações SA. - EMBRATEL, contra a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 3101-001.574, de 25 de fevereiro de 2014 (fls. 1.491-1.508), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, que, por voto de qualidade, negou provimento ao Recurso Voluntário da Contribuinte. A ementa é a seguinte:

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

*Ano-calendário: 2003, 2004*

*CIDE. SERVIÇOS TÉCNICOS EM CHAMADA DE LONGA DISTANCIA INTERNACIONAL. BASE DE CÁLCULO.*

*A base de cálculo da CIDE, nos serviços técnicos realizados em chamadas de longa distância internacional, iniciadas no Brasil, é o valor total da operação, ainda que não sejam as remessas integralmente enviadas ao exterior, e não apenas o saldo líquido resultante de encontro de contas envolvendo débitos e créditos entre o tomador e o prestador dos serviços.*

O exame de admissibilidade do Recurso Especial (fls. 1.523-1.577), interposto em 2 de abril de 2015, deu seguimento parcial por intermédio do Despacho s/n (fls. 1.680-1.685) de 3 de agosto de 2015 e confirmado pelo reexame de admissibilidade de recurso especial (fls. 1.686-1.687), por meio do Despacho s/n de 4 de agosto de 2015.

É o relatório.

### Voto Vencido

Conselheiro Valcir Gassen, Relator

#### PRELIMINAR DA ADMISSIBILIDADE

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo e alegou-se divergência em relação aos seguintes temas: 1) alteração de critério jurídico tendo por base o art. 146 do Código Tributário Nacional - CTN; 2) imposição de penalidades, art. 100, parágrafo único do CTN; e 3) afastamento da multa com base no art. 106, I, do CTN.

Com o objetivo de contribuir para a elucidação do exame de admissibilidade do Recurso Especial da Contribuinte e do seguimento parcial, cita-se partes do Despacho s/n de 3 de agosto de 2015:

#### *“ mudança de critério jurídico, art. 146 do CTN*

*Para comprovar o dissenso foi colacionado, como paradigma, o Acórdão nº 3401-002.537. Vejamos sua ementa, transcrita na parte de interesse ao presente exame:*

3401-002.537

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO

ECONÔMICO CIDE

Ano-calendário: 2002

MUDANÇA DE ENTENDIMENTO ACERCA DE INTERPRETAÇÃO TRIBUTÁRIA - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO - ART. 146 DO CTN - APLICAÇÃO SOMENTE A FATOS GERADORES POSTERIORES À SUA INTRODUÇÃO.

Nos termos do artigo 146 do CTN, a modificação introduzida, de ofício, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

(...)

*Neste ponto, para melhor possibilitar o exame da divergência suscitada, necessário transcrever fragmentos do voto dos acórdãos recorrido e paradigma, respectivamente:*

## Recorrido

O ilustre relator afirma que o Ato Declaratório Normativo nº 25/2004 não poderia operar retroativamente em relação às operações realizadas pela Recorrente sob pena de violação do artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Segundo seu entendimento, **haveria diversas manifestações da administração no sentido de que a incidência de tributação sobre os contratos internacionais de tráfego de telecomunicações se daria apenas sobre o valor efetivamente remetido, citando a Solução de Consulta nº 101/2004.**

A referida Solução de Consulta não trouxe uma posição sólida e uníssona da administração tributária, que vincula todos os contribuintes. Tratava-se apenas de uma solução que tratou do caso concreto apresentado pela parte, com vínculo exclusivamente entre os envolvidos e relacionados naquele caso. Não se equipara a normas complementares de direito tributário de que trata o art. 100 do CTN.

(...)

Também não é possível a aplicação do art. 146 do CTN, que trata de situação diversa da tratada nos presentes autos. Lá, é tratado a modificação de critério jurídico no exercício do lançamento, para um mesmo contribuinte, fato inexistente nos presentes autos.

Aqui, não havia lançamento anterior no mesmo contribuinte, relativo a um mesmo tributo, com a manifestação expressa de um critério jurídico adotado pela administração. (grifou-se)

## Paradigma

(...)

É comum o fisco alterar o seu entendimento acerca de determinado dispositivo legal implicando encargo maior ou menor para o contribuinte. Quando a mudança de posicionamento do fisco favorece o contribuinte não temos dúvida de que o novo critério interpretativo poder ser aplicado retroativamente em razão do princípio da retroatividade benéfica (art. 5º, XL da CF).

**É diferente quando se tratar de retroação que agrava o encargo tributário do contribuinte, hipótese em que não poderá retroagir o critério interpretativo**, quer em razão do já citado princípio da retroatividade benéfica que veda a retroação quando maléfica, quer em função da vinculação da administração a seus próprios atos.

De fato, o fisco limita-se a aplicar a lei ao caso concreto. Logo, se a lei não pode retroagir, salvo se for a nova lei mais benigna, **parece evidente que o critério jurídico de interpretação dessa lei, também, não possa retroagir a menos que se trate de um**

**novo critério mais favorável ao sujeito passivo da obrigação tributária.**

**Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo** para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, **não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca interpretativos da matéria.**

(...)

Essa prática é ilegal e contraria o princípio da boa-fé do contribuinte, de um lado. E de outro lado, representa insubmissão da administração a seus próprios atos, o que é inadmissível por implicar violação do princípio da segurança jurídica.

**O novo critério interpretativo só pode ser aplicado para o futuro, jamais para o passado.** (grifou-se)

*A leitura das decisões confrontadas comprova a divergência. Importante observar que os acórdãos trataram de situações muito semelhantes, a saber: efeitos de atos interpretativos expedidos pela administração tributária.*

*Na decisão recorrida adotou-se o entendimento de que uma Solução de Consulta não traz um posição sólida da administração tributária, portanto a expedição posterior de um ato interpretativo não configura a mudança de critério jurídico. Já no acórdão paradigma restou decidido que um novo critério jurídico, posição diferente da Fazenda Nacional com a edição de uma Solução de Consulta Interna, somente pode ser aplicado para o futuro.*

*Com essas considerações, conclui-se que nesta matéria a divergência jurisprudencial foi comprovada.*

## **2 imposição de penalidades, art. 100, parágrafo único do CTN**

Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, os Acórdãos nºs. 102-46.458 e 203-07.990. Vejamos as suas ementas, transcritas nas partes que interessam ao presente exame:

### **102-46.458**

(...)

**IRPF - RESTITUIÇÃO INDEVIDA - OBSERVÂNCIA DE PRÁTICA REITERADA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA – EXCLUSÃO DE PENALIDADE E JUROS - A observância das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas constituem normas complementares que excluem a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora (CTN, art. 100, parágrafo único).**

Recurso provido. (grifou-se)

### 203-07.990

IPI. PRÁTICAS REITERADAMENTE OBSERVADAS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. ART. 100 DO CTN. A observância das normas referidas no art. 100 do CTN exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Recurso parcialmente provido. (grifou-se)

*O confronto das decisões comprova a divergência. Nos acórdãos paradigmas foi afastada a exigência de multa e dos juros de mora de contribuintes que agiram em conformidade com orientação contida em atos administrativos vigentes à época dos fatos geradores, tendo os colegiados considerado aplicável o art. 100 do CTN.*

*Já no acórdão recorrido decidiu-se ser inaplicável o art. 100 do CTN, mantendo-se a exigência da multa e dos juros de mora, sendo que a contribuinte alega que não cabe a aplicação de penalidade, juros de mora e atualização monetária da base de cálculo do tributo, sob pena de violação ao parágrafo único do artigo 100 do CTN, uma vez que, vinha se pautando em decisões e práticas reiteradas, soluções de consulta e acórdão, que se alteraram com a edição do ato interpretativo.*

*Com essas considerações, também em relação a essa segunda matéria restou comprovada a divergência jurisprudencial.*

### **3 afastamento da multa - art. 106, inciso I do CTN.**

*A Recorrente, visando comprovar o dissenso quanto ao ponto levantado neste item, apresentou como paradigma, o Acórdão nº 301-33.251, cuja ementa se transcreve na parte de interesse, e fragmentos do voto do paradigma apresentado:*

### 301-33.251

(...)

PENALIDADES. APLICAÇÃO RETROATIVA DE NORMA INTERPRETATIVA. Em se tratando de edição de normas interpretativas de efeito retroativo, é descabida a exigência de penalidades, nos termos do art. 106, I, do CTN.

### RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE

Fragmento da decisão do paradigma:

De qualquer forma, deflui da lide, ainda, o benefício da dúvida no que concerne às ações do sujeito passivo em relação aos fatos que originaram o processo. **E diante da existência de dúvida no que concerne à aplicação de penalidades, o CTN em seu art. 112 zela por que sejam os fatos interpretados a favor do contribuinte.**

Como a matéria foi objeto de exame e **decisão no âmbito do Mercosul, e determinada sua aplicação em nível nacional por ato declaratório de cunho interpretativo, entendo que é aplicável à hipótese o disposto nos art. 106, I, do CTN; que permite a interpretação retroativa nos casos da espécie, desde que sejam excluídas as penalidades.** No caso, a pacificação quanto à classificação do produto, afinal caracterizado como "Mistura de Ácidos Alquilbenzenossulfônicos" só veio a ser feita após a importação objeto deste processo.(grifou-se)

*O paradigma citado não se presta para comprovar a divergência apontada, pois esta matéria suscitada, art. 106, I, do CTN, não foi objeto de análise pela decisão recorrida, motivo pelo qual deve ser negado seguimento ao recurso em relação a esta matéria, em face da ausência do necessário prequestionamento.*

*Em nenhum momento a decisão recorrida, inclusive o voto vencido, abordou a matéria relativa ao afastamento da multa com base em norma interpretativa nos termos do art. 106, I, do CTN.*

*Ademais, se a Recorrente entendesse que se aplicava o artigo 106, inciso I do CTN, quanto à exigência de penalidades, deveria ter apresentado embargos declaratórios, e não recurso especial.*

*Desta forma, constata-se que a terceira matéria objeto do especial não foi prequestionada, fato que obsta o seguimento do recurso à instância superior. Isso porque o RICARF estipula, claramente, que somente matéria prequestionada, isto é, enfrentada pela decisão recorrida, pode ser objeto de Recurso Especial.*

*Portanto, não há como comprovar divergência de interpretação da legislação tributária em relação à terceira matéria.*

*Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada em parte, apenas em relação às matérias: 1) alteração de critério jurídico, art. 146 do CTN e 2) imposição de penalidades, art. 100, parágrafo único do CTN."*

Assim, entende-se que, por ser procedente a divergência alegada sobre estas duas matérias, a admissibilidade deve ser concedida. No que tange à divergência da matéria exclusão de penalidades com base no art. 106, I, do CTN, verifica-se que de fato não foi aventada na decisão recorrida, portanto, por ausência de prequestionamento da matéria, decide-se pela não admissibilidade.

Admissibilidade parcial concedida quanto à alteração de critério jurídico disposto no art. 146 do CTN e a imposição de penalidades conforme o art. 100, parágrafo único do CTN.

## MÉRITO

O litígio trata de exigência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE incidente sobre a remessa de valores ao exterior para pagamento da prestação de serviços de telecomunicações iniciados no território nacional e completados em

outros países (tráfego sainte), com alegada redução indevida da base de cálculo por intermédio da exclusão de valores devidos pela operadora estrangeira em face do tráfego entrante.

A questão central é a seguinte: a Contribuinte na realização de suas atividades de proporcionar o serviço de ligações internacionais do Brasil para o exterior, denominado tráfego sainte, necessitou de serviços internacionais de outras empresas de telecomunicações. O contrário, para a realização de ligações internacionais do exterior para o Brasil, a Contribuinte prestou o serviço de conexão, denominado tráfego entrante. O Fisco entende que a incidência da CIDE deve ser sobre o montante desses serviços de tráfego sainte e entrante, enquanto que a Contribuinte entende que deve incidir apenas sobre o saldo líquido, depois de compensados os créditos e débitos das empresas envolvidas no serviço de telecomunicação.

Diante do objeto do presente litígio e admitido parcialmente o Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte, passa-se à análise da primeira matéria, que diz respeito à alegada alteração de critério jurídico pela autoridade administrativa fiscal, conforme prescreve o art. 146 do CTN.

A CIDE, instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, prescreveu o seguinte:

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

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

*§ 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. (grifou-se).*

A lei instituidora da CIDE foi regulamentada pelo Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, e estabeleceu o seguinte em relação a quais os contratos que estão sujeitos à incidência da CIDE:

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

*I. fornecimento de tecnologia;*

*II - prestação de assistência técnica:*

*a) serviços de assistência técnica;*

*b) serviços técnicos especializados;*

*III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;*

*IV - cessão e licença de uso de marcas; e*

*V - cessão e licença de exploração de patentes. (grifou-se).*

O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 13 de outubro de 2004, assim dispõe sobre as alíquotas do IRRF e a CIDE:

*Art. 1º As disposições do Regulamento de Melbourne, trazidas pelo Tratado de Melbourne, celebrado em 09 de dezembro de 1988, não foram legitimamente incorporadas ao Direito Brasileiro, não tendo eficácia no País no tocante ao Imposto sobre a Renda e à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) incidentes sobre as remessas efetuadas por empresas de telecomunicações pela prestação de serviços técnicos realizados em chamadas de longa distância internacional, iniciadas no País, ou em chamadas de longa distância nacional, em circunstâncias em que haja a utilização de redes de propriedade de não domiciliadas no Brasil.*

*Art. 2º É devido o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, à alíquota de 15%, e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), à alíquota de 10%, sobre o total dos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos às empresas de telecomunicações domiciliadas no exterior, a título de pagamento pela contraprestação de serviços técnicos realizados em chamadas de longa distância internacional, iniciadas no Brasil, ou a chamadas de longa distância nacional, em que haja a utilização de redes de propriedade de empresas congêneres, domiciliadas no exterior. (grifou-se)*

Dispões em seguida acerca da base de cálculos do imposto e da contribuição desta forma:

*Art. 3º A base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Cide, incidentes nas hipóteses previstas no art. 2º é o valor total da operação, ainda que não sejam as remessas integralmente enviadas ao exterior, e não apenas o saldo líquido resultante de encontro de contas envolvendo débitos e créditos entre o tomador e o prestador dos serviços. (grifou-se).*

Alega a contribuinte em seu Recurso Especial que “até a publicação do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, em 15 de outubro de 2004, a Administração adotou como fundamentação jurídica para a tributação das despesas do denominado ‘trafego sainte’ o valor das remessas efetivamente efetuadas às operadoras” (fls. 1542) e que a Autoridade Fiscalizadora fundamenta o seu Auto de Infração neste ADI SRF nº 25 considerando a base de cálculo da CIDE o valor total da operação e não apenas sobre o saldo líquido.

Entende que a Autoridade Fiscal violou o disposto no art. 146 do CTN, que prescreve:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

Requer, de acordo com essa base legal, a desconsideração do lançamento visto que a Autoridade Fiscal lavrou o Auto de Infração adotando novo critério jurídico introduzido pelo ADI SRF nº 25 relativamente a fatos geradores anteriores à data de sua publicação.

Aduz, em defesa do pedido, a Solução de Consulta nº 101/2004 no sentido de que a incidência da tributação ocorreria exclusivamente no valor efetivamente remetido nos contratos internacionais de tráfego de telecomunicações, e, portanto, não se aplicaria a ADI SRF nº 25.

Nestes termos afirma a Recorrente: *"Posteriormente, a Administração Pública manifestou, por meio da Solução de Consulta nº 101/2004, seu entendimento no sentido de que a incidência de tributação sobre os contratos internacionais de tráfego de telecomunicações se daria apenas sobre o valor efetivamente remetido"* (fl. 1.529).

Ocorre que a Solução de Consulta nº 101/2004 trata de outro tributo, no caso o imposto de renda na fonte e não da CIDE. Para melhor elucidar veja-se a referida consulta:

*"SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. BENEFICIÁRIO DOMICILIADO NO EXTERIOR. BASE DE CÁLCULO.*

*Nas relações entre duas prestadoras de serviços de telecomunicações localizadas em países diferentes, a liquidação dos valores devidos pelos serviços de complementação das ligações reciprocamente prestados é feita por compensação, ocorrendo pagamento apenas em relação ao eventual saldo apurado em prol de uma delas. A luz da norma de incidência do imposto na fonte sobre rendimentos auferidos por não residentes pela prestação de serviços, a imposição recai apenas sobre o saldo apurado em prol da operadora estrangeira que seja efetivamente pago, creditado, entregue, empregado ou remetido. Dispositivos Legais: RIR/1999, art. 685.*

*Processo de Consulta n.º 101/2004. Órgão: SRRF/ 74*

*Região Fiscal no DOU: 18.06.2004." (Grifou-se)*

Assim, a alegação de que a CIDE incidiria apenas sobre o valor efetivamente remetido às operadoras estrangeiras com base na Solução de Consulta nº 101/2004 não procede, pois trata-se de consulta sobre outro tributo e não sobre a CIDE, não ocorrendo, portanto, a modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento e, conseqüentemente, não afrontando o art. 146 do CTN.

Cabe salientar que no Acórdão nº 3401-002.537, elencado na condição de acórdão paradigma pela Recorrente, no sentido de que modificação de critérios jurídicos pela autoridade administrativa somente se efetiva quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução, a matéria principal é diferente da matéria em exame no presente recurso. Cita-se o ementário:

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

*Ano-calendário: 2002*

*MUDANÇA DE ENTENDIMENTO ACERCA DE INTERPRETAÇÃO TRIBUTÁRIA MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO ART. 146 DO CTN APLICAÇÃO SOMENTE A FATOS GERADORES POSTERIORES À SUA INTRODUÇÃO*

*Nos termos do artigo 146 do CTN, a modificação introduzida, de ofício, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

*CIDE SOBRE ROYALTIES BASE DE CÁLCULO INCLUSÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE ILEGALIDADE,*

*Não incide a CIDE sobre o valor reajustado do pagamento feito pelo contribuinte ao exterior, por meio da utilização da regra de reajustamento prevista no art. 725 do RIR/99, mas somente sobre o valor dos pagamentos feitos ao exterior, nos termos do art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/00, com a redação da Lei nº 10.332/2001.*

Com o intuito de tornar mais claro que a matéria do acórdão acima é distinta da ora em exame no presente processo veja-se pequeno trecho do “Relatório” que limita o cerne da discussão:

*“Em procedimento fiscal a autoridade tributária verificou que em relação às operações efetuadas entre os meses de janeiro a agosto de 2002, o interessado “não incluiu nas bases de cálculo das CIDE devidas, os valores relativos ao IRRF sobre remessas ao exterior, confirmado esse fato, inclusive por meio das DCTF retificadoras entregues;”*

Entende-se, contrariamente a posição da Recorrente, que o IRRF e a CIDE são tributos de espécies e subespécies distintas, de diferente natureza jurídica e que estão sujeitos cada um a um regime jurídico próprio, bem como, a destinações diferentes.

Além deste aspecto, e, considerando o IRRF no presente caso como paradigma, é possível perceber que não ocorreu mudança de critério pela Autoridade Administrativa, visto que Solução de Divergência COSIT nº 18/03 que é sobre o total dos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos às empresas de telecomunicações no exterior. Dispõe nestes termos:

*A Coordenação Geral de Tributação (COSIT) aprovou a seguinte ementa da Solução de Divergência 18, de 13-10-2003, publicada na página 16, do DOU, Seção 1, de 17-10-2003: “Remessas ao exterior, pagamento pela prestação de serviços de telecomunicações, tráfego ‘sainte’, obrigatoriedade de retenção de imposto de renda. É devido o Imposto de Renda na Fonte à alíquota de 15% sobre o total dos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos às empresas de telecomunicações domiciliadas no exterior, a título de pagamento pela contraprestação de serviços de telecomunicações, relativos a chamadas de longa distância internacionais, iniciadas no Brasil. Dispositivos Legais: artigos 49, I, e 84, I, da Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988; artigo 40, § 1º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; artigo 114 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN; artigo 7º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999; Parecer nº 1 AGU/SF/01/2000, publicado no Diário Oficial da União do dia 1º de novembro de 2000; § 2º do artigo 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001.” (grifou-se).*

Portanto, não restou assim comprovado pela Recorrente que até a publicação do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25 a administração tenha adotado como critério de incidência da CIDE os valores do tráfego sainte com a exclusão de valores devidos à autuada pela operadora estrangeira em face do tráfego entrante.

O segundo tema objeto da admissibilidade e, agora, sob análise, trata da imposição de penalidades de acordo com o previsto no art. 100, parágrafo único, que assim dispõe:

*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.*

A Recorrente alega que não cabe a aplicação de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo da CIDE pelo fato de ter respeitado e pautado a sua atuação de acordo com os atos normativos expedidos pela autoridade administrativa, com as decisões de jurisdição administrativa e com as práticas reiteradas do fisco.

Na relação com o acima e anteriormente explicitado, percebe-se a não aplicabilidade do parágrafo único do art. 100 do CTN pelo fato de que não restou comprovado o alegado pelo Recorrente, e, diante disso, não há que se tratar da existência de normas complementares no presente feito.

Em face da legislação aplicável, dos fatos e dos argumentos expostos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Valcir Gassen

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Redator Designado (quanto ao conhecimento)

Em sede de recurso especial, o contribuinte sustenta ter havido alteração de critério jurídico, com ofensa ao art. 146 do CTN. Ademais, defende ser indevida a imposição de penalidades, por considerar aplicável o art. 100, parágrafo único do CTN. O ínclito relator, Conselheiro Valcir Gassen, conheceu a ocorrência do dissídio em relação a ambas as matérias, mas, no mérito, negou provimento ao recurso. O Colegiado, no entanto, majoritariamente, não conhecer da integralidade do apelo especial, como fez o nobre relator.

No que se refere à pretensão do recorrente de ver afastadas as penalidades com base no art. 100 do CTN, não restou demonstrada a existência de divergência jurisprudencial, essencial à subida do recurso.

Com efeito, observa-se que o Colegiado *a quo* foi bastante claro ao manifestar o entendimento de que a solução de consulta “*não se equipara a normas complementares de direito tributário de que trata o art. 100 do CTN*”. Assim, para contrapor-se a tal entendimento, deveria ter o autuado colacionado acórdãos que adotassem a tese de que solução de consulta formulada por outro contribuinte constitui norma complementar de direito tributário. Os trechos dos acórdãos indicados como paradigma (nºs 102-46.458 e 203-07.990) colacionados ao seu recurso especial, todavia, não demonstram essa alegada divergência jurisprudencial.

Com efeito, consta apenas a afirmação de que “*a observância das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas constituem normas complementares que excluem a imposição de penalidades*” (Ac. 102-46.458). A questão central sobre o que configuram práticas reiteradas da administração tributária, entretanto, não foi abordada. Logo, por óbvio os acórdãos indicados como paradigma não servem para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

Não se pode jamais perder de vista que o dissídio jurisprudencial apto a franquear a via recursal especial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de entendimento conflitante para as mesmas regras de direito aplicadas a espécies semelhantes na configuração dos fatos embaixadores da questão jurídica posta em debate. Não haverá, portanto, caracterização de divergência se ambos os acórdãos - recorrido e paradigma - não tiverem apreciado a mesma questão objeto do recurso especial interposto.

Processo nº 18471.000274/2007-01  
Acórdão n.º 9303-003.481

CSRF-T3  
Fl. 1.719

---

Logo, carecendo o apelo de condição essencial para efeito de demonstração da divergência - apresentação de acórdãos com posicionamentos distintos sobre matérias idênticas embasadas em fatos iguais ou semelhantes, não se justifica, pois, neste aspecto, a abertura da via especial à recorrente.

Mais uma vez, constata-se que o apelo, em relação a esta divergência, foi mal admitido à CSRF.

Com essas considerações, não se conheceu do recurso em relação à divergência quanto à indevida a imposição de penalidades por incidência o art. 100, parágrafo único, do CTN. No mérito, quanto à parte conhecida, a maioria do Colegiado acompanhou o relator, negando provimento ao recurso, por considerar que não ocorreu, no caso concreto, qualquer alteração de critério jurídico.

Sala de sessões, em 25 de fevereiro de 2016

Gilson Macedo Rosenberg Filho