



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº 18471.001642/2004-87
Recurso nº 139.396 Voluntário
Matéria CIDE - FALTA DE RECOLHIMENTO
Acórdão nº 303-35.623
Sessão de 10 de setembro de 2008
Recorrente IBM BRASIL- INDÚSTRIA MAQUINAS E SERVIÇOS LIMITADA
Recorrida DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO


Ano-calendário: 2001, 2002

CIDE - FATO GERADOR - OCORRÊNCIA.

O fato gerador da CIDE ocorre com a transferência de titularidade dos valores recebidos pelo contribuinte, por conseguinte, o pagamento deverá ocorrer "até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador", nos termos do § 5º do art. 2º da Lei 10.168/00.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.


ANELISE DAUDT PRIETO - Presidente


MILTON LUIZ BARTOLI - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Luis Marcelo Guerra de Castro, Vanessa Albuquerque Valente, Heroldes Bahr Neto, Celso Lopes Pereira Neto e Tarásio Campelo Borges.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de fls. 295/301, através do qual se exige crédito incidente sobre remessa de valores para o exterior de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, multas de ofício e juros de mora.

Fundamentou-se a exigência nos arts. 2º e 3º da Lei 10.168/2000, alterada pela Lei nº 10.332/2001. Já quanto à multa de ofício, no art. 63 da Lei nº 9.430/96. Juros de mora no art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/96.

Acompanham o Auto de Infração os documentos de fls. 01/294 e fls. 302/384.

Inconformado com a autuação, o requerente interpôs Impugnação, tempestivamente, às fls. 387/409, na qual alega, em suma, que:

para a consecução de seus objetivos sociais, celebra contratos de aquisição de software e cessão de direito de uso com entidade sediada no exterior, obrigando-se ao pagamento dos royalties correspondentes em dólares norte-americanos, no prazo de 5 (cinco) dias úteis contados do final do mês no qual se tenham tomado devidos e a conversão dos valores para dólares norte-americanos dá-se com base no câmbio em vigor na data do pagamento ou, se houver atraso, pela taxa de câmbio em vigor nesse 5º dia útil;

registra contabilmente, no final de cada mês o faturamento efetuado aos seus clientes ao longo do mês, calcula os royalties devidos sobre o valor do faturamento processado e, de forma ainda preliminar, registra seu montante em conta contábil de royalties a pagar;

estes lançamentos preliminares são ajustados aos mês subseqüente, devido ao cancelamento de notas fiscais, reajustes de preços, reclamações decorrentes de erros na cobrança, etc. Sendo registrados somente no final desse mês, adequando-se ao valor efetivo a ser pago ao credor;

com base em tais lançamentos contábeis, calcula o montante devido a título da CIDE, tributo que tem por hipótese de incidência, nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.168, de 29/12/2000, com a redação determinada pela Lei nº 10.332, de 19/12/2001;

por acreditar ser inconstitucional a exação tributária, impetrou Mandado de Segurança autuado sob o nº 2001.51.01.002604-8, que ainda encontra-se em curso, nos autos do qual pretendeu assegurar o seu direito líquido e certo de não se sujeitar ao referido pagamento, promovendo, para fins de suspensão da exigibilidade do respectivo crédito tributário, depósitos judiciais do montante integral, na forma do inciso II do artigo 151 do CTN;

depositou até o último dia da quinzena subseqüente ao mês da ocorrência do fato gerador o valor mensal da CIDE para fins da suspensão da exigibilidade do respectivo crédito correspondente ao contra valor em real decorrente da conversão dólar norte-americano na data da contabilização ajustada dos royalties efetivamente devidos ao exterior, na forma do que dispõe o § 5º do artigo 2º da Lei nº 10.168/00;

o procedimento de escrituração acima descrito não foi reconhecido pelo Fiscal atuante, pois em seu entender o montante devido da CIDE corresponderia ao contra valor do royalty em real na data da contabilização preliminar mediante crédito à conta de royalties a pagar;

ao considerar como momento da ocorrência do fato gerador a data do simples crédito contábil, sem os correspondentes ajustes a ele inerentes, a fiscalização concluiu que a realização dos depósitos judiciais da CIDE teria sido postergada em um mês;

em obediência aos Princípios da Competência Contábil e da Contraposição de Reccitas e Custos, que o contribuinte está subordinado pela força do artigo 177 da Lei Comercial – societária nº 6.404/76 e do § 1º do artigo 274 do Regulamento do Imposto de Renda (decreto nº 3000/99), os registros dos montantes de royalties correspondentes são efetuados provisoriamente dentro do mês de competência, embora sujeitos sempre a ajustes no mês seguinte;

tais ajustes só podem ser efetuados no mês subsequente aos registros provisórios, dadas as necessidades não só operacionais como gerenciais (especialmente aquelas atinentes à celeridade), e não como alega o Fiscal atuante que os ajustes devem ser realizados nos mesmo mês em que são apurados os dados pela empresa;

não procede a alegação do Fiscal atuante quanto a inexistência de fatos condicionantes no crédito contábil provisório dos royalties, tentando demonstrar que, quando a lei elege o fato econômico crédito como hipótese de incidência da CIDE, o valor constitui sempre um valor incondicional, passível de remessa ao beneficiário e, conseqüentemente, base de cálculo da exação;

os royalties contratuais só se aperfeiçoam para efeitos da incidência de tributos (IRRF e CIDE) quando todas as condições firmadas entre as partes tornam-se líquidas, certas e disponíveis em favor do beneficiário, logo, só pode ser exigida a cobrança dos aludidos tributos quando o crédito puder ser considerado juridicamente determinado e jamais enquanto simples crédito escritural;

a regra matriz de incidência da CIDE é idêntico àquele estabelecido pelo artigo 710 do Regulamento do Imposto de Renda para essa espécie de imposto, ou seja, o momento do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de royalties, a qualquer título, ou seja, o que primeiro ocorrer;

para efeitos de fixação do aspecto temporal da regra matriz de incidência do Imposto de Renda, as dúvidas quanto à abrangência da expressão crédito vem sofrendo, ao longo do tempo, uma gradual diminuição;

conforme entendimento de José Luiz Bulhões, da jurisprudência firmada pelo 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, pode-se concluir que no caso ora sob análise, o crédito contábil provisório efetuado pelo contribuinte não se constitui em disponibilidade econômica ou jurídica apta a ensejar a incidência do Imposto sobre a Renda;

não podendo ser fato gerador do Imposto de Renda, também não pode sê-lo da CIDE, que possui exatamente a mesma hipótese de incidência legal;

deve ter havido algum equívoco quanto à falta da apresentação do documento comprobatório do aludido depósito, efetuado no mês janeiro de 2001, cuja cópia está anexa às fls.451;

os depósitos judiciais de tributos também estão sujeitos à disciplina atinente à inobservância do regime de competência de receitas, despesas, custos, etc., a que alude o artigo 273 do RIR atual (Decreto nº 3000/99), tanto que, neste sentido pronunciou-se a Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal por meio do Parecer Normativo CST nº 57/59, complementado pelo Parecer nº2/96, no qual restou ausentado o entendimento de que cabe à Administração Fazendária reconstituir de *motu próprio* os valores que foram recolhidos a menor, em favor do Erário público, assim como, cabe compensar os valores pagos a maior, pelos contribuintes, de modo somente constituir eventual crédito tributário pelo seu efeito líquido;

o Conselho de Contribuintes admite a compensação de crédito tributário com valores pagos ou depositados a maior;

assim, não tem embasamento jurídico o procedimento adotado pelo Fiscal atuante, posto que deixou de revelar o valor que se manifesta pelo seu efeito real, quando a matéria já foi submetida ao crivo do Conselho de Contribuintes, admitindo a compensação líquida dos depósitos efetuados;

se o depósito teria sido pago com um mês de atraso, como suposto pelo Fiscal atuante, considerando que o dólar norte americano estava em contínua ascensão no período fiscalizado (janeiro 2001 a dezembro 2002), não há dúvidas quanto ao fato de que os valores depositados superam os valores efetivamente devidos, fato que, embora foi reconhecido pelo Fiscal atuante, não foi por ele considerado para fins de recálculo;

qualquer que seja o momento da ocorrência do fato gerador da CIDE, o fato é que não subsiste nenhuma suspeita de insuficiência de depósito judicial.

Pelo exposto, requer apreciação de sua Impugnação e improcedência do Auto de Infração.

Traz aos autos os documentos de fls. 409/470.

Encaminhados os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, esta consubstanciou sua decisão às fls. 471/476, nos termos da seguinte ementa:

“Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001, 2002

CRÉDITO CONTÁBIL. DISPONIBILIDADE JURÍDICA. FATO GERADOR.

A disponibilidade jurídica decorre do simples registro do crédito contábil se, no momento do registro, o beneficiário passa juridicamente dele dispor, embora ainda não esteja, em suas mãos, os respectivos valores.

Ocorrendo crédito contábil antes do pagamento haverá o fato gerador na data do crédito, se o negócio jurídico subjacente não envolver condição suspensiva, termo ou encargo.

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE

Ano-calendário: 2001, 2002

CIDE. FATO GERADOR.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, CIDE, 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 referentes a licença de uso, aquisição de conhecimentos tecnológicos, e de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

Lançamento Procedente”

Tendo em vista o despacho de fls. 496, propôs-se a programação de diligência para verificar se o contribuinte continua recolhendo a CIDE a menor nos anos seguintes apurados no AI.

Em observância à intimação de fls. 482 o contribuinte apresentou documentos de fls. 483/494.

Cientificado da decisão proferida, conforme AR – Aviso de Recebimento de fls. 480 (verso), datado de 12/04/2007, o contribuinte apresenta tempestivo Recurso Voluntário às fls. 499/510, no qual reitera todos os argumentos antes apresentados e acrescenta os seguintes:

por força de decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2007.51.01.007118-4, em curso perante a 10ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, encontra-se dispensada da realização de depósito recursal ou arrolamento de bens para fins de seguimento do presente Recurso Voluntário;

celebra regularmente contratos de aquisição de software e cessão de direito de uso com entidade sediada no exterior, obrigando-se ao pagamento dos royalties;

não se vislumbra discrepância de valores, como ressaltado na decisão a que recorre, se os ajustes ocorrem no mesmo mês em que teve lugar o lançamento do crédito;

o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação nº 121, de 31 de agosto de 1973 (DOU 24/09/1973), proferido por ocasião da análise de um caso concreto de crédito decorrente de saldo remanescente de contrato bruto, no cálculo da renda líquida imponible, pretendeu ressaltar da incidência do imposto os créditos condicionados, que ficam na dependência de ocorrer ou não o evento posterior combinado.

Para corroborar seus argumentos colaciona jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Ante ao exposto, requer reforma da decisão em primeira instância, a fim de anular os lançamentos atinentes a juros de mora, decorrentes de incorreções que se demonstrou inexistirem, bem como por se tratar de lançamento para fins de prevenir a decadência.

Traz aos autos os documentos de fls. 511 a 514.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro em 06/11/2007, em três volumes, constando numeração até fl.519, última.

Desnecessário o encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos da Portaria MF n°. 314, de 25/08/99.

É o relatório.



Voto

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

Ultrapassados os requisitos de admissibilidade, passo a análise do Recurso Voluntário, por tempestivo e por conter matéria de competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes.

Destaque-se que, encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional, para apresentação de contra-razões (fls. 517), os autos retornaram sem a referida manifestação.

Versa o presente de exigência relativa a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, sobre a remessa de valores ao exterior.

Consoante se observa dos autos (fls. 315), em 14.02.2001, o contribuinte impetrou Mandado de Segurança Preventivo com requerimento de depósito dos valores referentes a Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE, dos quais pretende eximir-se.

Em 27.10.04, para evitar que esses supostos créditos tributários fossem acobertados pelo instituto da decadência, foi lavrado auto de infração para lançamento de ofício (fls. 295).

Segundo a Fiscalização, embora a recorrente esteja depositando os valores discutidos judicialmente a título de CIDE nos autos do citado Mandado de Segurança, os depósitos realizados não representariam a intransigência do crédito tributário devido pela recorrente, por conta de interpretação errônea da legislação de regência no que toca ao momento do fato gerador da contribuição.

As alegadas diferenças entre o devido e o depositado é que foram objeto da presente autuação.

Inicialmente, inclinei-me por reconhecer a concomitância da discussão nas instâncias judicial e administrativa, o que impediria o conhecimento do presente recurso.

A questão foi superada pela Câmara, pelo que passo a analisar o mérito do recurso.

A contribuição em questão é regida pela Lei 10.168/2000, alterada pela Lei 10.322/2001, merecendo ser transcritos os artigos pertinentes, vigentes à época:

Lei 10.168/2000:

.....

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica

detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

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

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

§ 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.

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (grifos nossos)

O cerne da controvérsia reside em divergência na interpretação da legislação tributária, no tocante ao momento de ocorrência do fato gerador da CIDE.

O Fisco entende que o fato gerador da referida contribuição, previsto no § 3º do art. 2º acima reproduzido, ocorreria no momento em que o contribuinte efetua o registro contábil dos *royalties* devidos, ainda que de forma provisória. Este registro contábil corresponderia ao vocábulo “crédito”, presente no dispositivo que cuidou do momento do fato gerador.

É o que se depreende do Termo de Constatação Fiscal, conforme trecho abaixo transcrito (fls. 288):

“(…)

Cabe aqui ressaltarmos que o § 2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.322/2001, elegeu como momento da ocorrência do fato gerador da CIDE o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego, ou a remessa dos *royalties*, a qualquer título, a beneficiários ou domiciliados no exterior – o que ocorrer primeiro. Assim sendo, se ocorrer primeiro o crédito contábil dos *royalties*, nominal ao beneficiário, incondicional e não sujeito a termo, configura-se o fato gerador, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente, devendo ser recolhido o valor desta contribuição até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador, conforme dita o § 5º do artigo 2º do mesmo diploma legal.

(…)”

Já o contribuinte sustenta que o registro contábil é efetuado inicialmente de forma provisória, só sendo possível a quantificação definitiva dos royalties que serão remetidos no momento em que a empresa apura efetivamente as vendas realizadas e/ou contratos de cessão firmados, excluindo notas canceladas, reajustes de preços, erros de cobrança, etc., o que, via de regra, ocorre no mês subsequente ao do registro contábil preliminar.

E, com base nos valores ajustados dos royalties é que apura a CIDE devida, convertendo em reais na data da contabilização ajustada dos royalties que serão remetidos ao exterior.

Veja-se excerto do memorial da recorrente:

“(…).

Para fins de cálculo dos valores que serão remetidos ao exterior, a RECORRENTE registra contabilmente, no final de cada mês, o faturamento efetuado aos seus clientes ao longo do mês, calcula os *royalties* devidos sobre o valor do faturamento e, de forma ainda preliminar, registra o seu montante em conta contábil de ROYALTIES A PAGAR.

Esses lançamentos preliminares são ajustados no mês subsequente, devido a cancelamentos de notas fiscais, reajustes de preços, reclamações decorrentes de erros na cobrança etc., e somente são registrados contabilmente no final desse mês, adequando-se ao valor efetivo a ser pago ao credor.

(…)”

Penso que a solução da controvérsia se encontra na norma extraída do citado § 3º do art. 2º da Lei 10.168/00:

§ 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.

Com efeito, o dispositivo acima é categórico ao afirmar que a contribuição incide quando há a transferência de titularidade, ainda que apenas jurídica, dos valores auferidos pelo contribuinte, a residentes ou domiciliados no exterior.

O fato gerador só ocorre quando os valores recebidos pelo contribuinte a título de remuneração (nas hipóteses previstas no *caput* e no § 2º do artigo 2º), são pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior.

Em lugar algum está dito que o **registro contábil**, especialmente o provisório, configura o momento do fato gerador da CIDE.

Ora, o mero registro contábil não significa que os royalties já foram pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a pessoa no exterior.

Por maior que seja o o esforço hermenêutico, também não é possível entender a expressão “a contribuição incidirá sobre os valores ... **creditados**...” como equivalente a “valores registrados contabilmente”.

A redação completa do § 3º é de clareza solar ao dispor que a contribuição incide sobre os valores pagos, **creditados**, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior. A expressão “valores creditados” só pode, portanto, referir-se aos valores creditados, **transferidos a uma outra pessoa**, residente ou domiciliada no exterior.

Não se trata, por óbvio, de crédito contábil, onde não há qualquer transferência de titularidade dos valores recebidos pelo recorrente.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes é caudalosa nesse sentido, merecendo cita os arestos trazidos pelo recorrente em seu memorial:

“Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE. Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004.

Ementa: CIDE. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. O lançamento contábil não constitui, por si só, fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000.

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO”. (Ac. 302-39165, recurso nº 136.528)

No mesmo sentido, a jurisprudência atinente ao Imposto de Renda, que possui a mesma hipótese de incidência da CIDE:

“Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF – Ano-calendário: 1997 e 1998

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – REGISTRO CONTÁBIL DE DESPESA – REGIME DE COMPETÊNCIA – DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DA RENDA – INOCORRÊNCIA – O simples crédito contábil, antes da data apazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa sua exigibilidade pelo credor, não se configurando, portanto, o fato gerador do Imposto de Renda.

Recurso de ofício negado.”

(Ac. 104-23000, recurso nº 153.956)

Sendo o fato gerador da CIDE, portanto, a transferência de titularidade dos valores recebidos pelo recorrente, seu pagamento, conforme o previsto no § 5º do art. 2º da Lei 10.168/00 (acima transcrito), deverá ocorrer “até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador”.

A autuação é, pois, insubsistente.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e a ele dou provimento.

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2008


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator