



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720143/2018-53
ACÓRDÃO	3401-013.920 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARCOS DOURADOS COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2014

ESFERA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA.

Conforme a Súmula CARF nº 1, importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual com o mesmo objeto do processo administrativo.

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2014

CIDE-TECNOLOGIA. ACORDO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS (COST SHARING AGREEMENTS). NÃO INCIDÊNCIA. SOLUÇÃO DE CONSULTA DA COSIT Nº 149/2021.

O fato gerador da Cide-tecnologia (Lei nº 10.168/00), é o pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração em razão do fornecimento de tecnologia em suas mais variadas formas, não figurando como hipótese de incidência da contribuição os acordos de compartilhamento de custos e despesas (cost sharing agreement).

O contrato de rateio configura mero 'reembolso' dos valores recebidos por pessoa jurídica centralizadora em favor das demais pessoas jurídicas (co)ligadas para cobrir custos e despesas. Critérios definidos na Solução Cosit nº 149/2021.

CID-ROYALTY. REMESSAS A TÍTULO DE DIREITOS AUTORAIS. NÃO INCIDÊNCIA.

A Cide instituída pela Lei nº 10.168/2000, implica no fornecimento de tecnologia nas mais variadas formas, sendo elas: 1) detenção da licença de uso de conhecimentos tecnológicos; 2) aquisição de conhecimentos tecnológicos; 3) "transferência de tecnologia", que compreende: a) exploração de patentes; ou, b) uso de marcas; ou c) fornecimento de tecnologia; ou d) prestação de assistência técnica; 4) prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; ou 5) royalties, a qualquer título, aqui incluído o direito do autor na transferência de software.

Os valores remetidos ao exterior como remuneração de royalty e outras taxas para o desenvolvimento, operação e manutenção de restaurantes, não é fato gerador da Cide-tecnologia.

JUROS SELIC. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Súmula CARF nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, e na parte conhecida dar provimento. Designado como relator ad hoc o Conselheiro George da Silva Santos.

Assinado Digitalmente

George da Silva Santos – Redator *ad hoc*

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, Sabrina Coutinho Barbosa, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar as peculiaridades do caso, reproduz-se o relatório preparado pelo Juízo *a quo* no acórdão recorrido:

DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 1388/1406, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, constatou-se o seguinte:

DA AÇÃO FISCAL

A presente ação fiscal foi programada em 13/07/2017, para a verificação do cumprimento das obrigações tributárias em relação à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico / CIDE - Remessas e ao Imposto de Renda Retido na Fonte / IRRF sobre Remessas ao Exterior, nos períodos de apuração setembro a dezembro de 2012 e anos-calendário 2013 e 2014 e ao PIS/PASEP - Importação e à COFINS - Importação, nos períodos de apuração agosto a dezembro de 2012 e anos-calendário 2013 e 2014 (fl. 02).

Neste Termo de Verificação Fiscal, entretanto, está sendo analisada apenas a apuração referente à CIDE no ano-calendário 2014. Os outros tributos estão sendo tratados em processos distintos. A apuração relativa a 2012 e 2013 já foi encerrada em 2017. A autuação referente à CIDE deu origem aos processos de n.ºs 16561.720066/2017-51 e 16561.720069/2017-94, esse último com suspensão de exigibilidade.

Desta forma, para a apuração dos valores lançados em Auto de Infração a título de CIDE foram utilizadas também informações obtidas por meio das respostas apresentadas pela contribuinte às intimações realizadas nos outros processos. Assim, no processo fiscal em questão foram incluídas as Intimações n.º 16 (fls. 1.224/1.226), n.º 17 (fls. 1.235/1.238) e n.º 18 (1.284/1.291), que tratam das remessas internacionais efetuadas pela contribuinte, assim como as respectivas respostas e os documentos comprobatórios que afetam a presente autuação.

DO DIREITO

A CIDE sobre remessas ao exterior foi instituída pela Lei n.º 10.168/2000, que sofreu alterações promovidas pela Lei n.º 10.332/2001, a qual ampliou o campo de incidência do tributo.

Essa contribuição tem a alíquota de 10% e incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração por: (i) detenção de licença de uso ou aquisição de conhecimentos tecnológicos, contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior; (ii) contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior; e (iii) royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

A base de cálculo é determinada com base na cotação de venda da moeda correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da contratação da respectiva operação de câmbio, ou, se maior, da operação de câmbio em si (artigos 3º e 4º da Lei n.º 9.816/99 e artigos 1º e 2º da IN SRF n.º 41/99).

Nos casos em que a fonte pagadora assume o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue é considerada líquida, cabendo o reajustamento do rendimento bruto, conforme determina o artigo 725 do RIR/99, in verbis:

"Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto,

sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º)".

O mesmo procedimento deve ser adotado para se obter a base de cálculo da CIDE, conforme Solução de Consulta Interna COSIT nº 09/2006 e Solução de Consulta DISIT/07 nº 37/2011.

Todavia, inconformada com o entendimento da Receita Federal do Brasil a respeito do tema, a contribuinte, em 27/08/2015, ingressou com uma ação na Justiça Federal em São Paulo peticionando a antecipação da tutela pleiteada de modo que fosse suspensa a exigibilidade do crédito tributário correspondente à inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE relacionada às suas remessas ao exterior e também a do crédito tributário correspondente à CIDE incidente sobre os valores remetidos ao exterior a título de Taxa de Franquia (fls. 13/104).

Em 23/10/2015, a tutela antecipada foi parcialmente deferida para suspender a exigibilidade do crédito tributário correspondente à inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE relacionada às remessas ao exterior promovidas pela autora (fl. 83).

Assim, no caso em tela, atendendo à decisão da Justiça Federal, a CIDE devida pela contribuinte em suas remessas ao exterior foi calculada e lançada, em Auto de Infração, sem a inclusão do IRRF em sua base de cálculo (Auto de Infração constante no processo administrativo fiscal de nº 16561.720142/2018-17) e o valor da diferença, o crédito tributário correspondente à inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, está sendo lançado por meio de Auto de Infração, com exigibilidade suspensa, o qual gerou o presente processo administrativo fiscal (nº 16561.720143/2018-53), vinculado ao mencionado processo nº 16561.720142/2018-17.

DAS VERIFICAÇÕES

Entre as remessas efetuadas pela contribuinte no ano-calendário 2014, estão as que foram realizadas por meio de contratos de câmbio em que foi utilizado o código da natureza da operação nº 55000, que tem como descrição da natureza da operação "Disponibilidades no Exterior".

Na planilha demonstrativa dos pagamentos ao exterior enviada pela contribuinte em resposta à Intimação nº 02: "Planilha Remessas ao Exterior – 14 nov", referente às remessas efetuadas no ano-calendário 2014, tais pagamentos foram descritos como sendo referentes a reembolso de despesas.

A fiscalização calculou a CIDE sobre as remessas efetuadas pela contribuinte no ano-calendário de 2014, a título de compartilhamento de custos (Cost Sharing), tendo como beneficiárias as empresas Arcos Dorados Colômbia S.A., LatAm LLC (EUA/Delaware), Arcos Del Sur S.R.L. (Uruguai) e Arcos Dorados BV (Holanda).

Após análise das faturas (invoices), contratos, informações e esclarecimentos apresentados pela contribuinte, a fiscalização concluiu que os pagamentos estão relacionados a atividades administrativas e gerenciais, tais como finanças, sistemas, recursos humanos, marketing, jurídico, desenvolvimento de estratégias, etc, portanto caracterizam-se como serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, e estão sujeitos à incidência da CIDE.

A autoridade fiscal destacou que o fato de a contribuinte ter informado que os custos em questão são rateados sem qualquer adição de margem de lucro não é fator determinante em relação à incidência da CIDE, que se dá, no caso de compartilhamento de custos de serviços técnicos e assistência administrativa e semelhantes, mesmo quando o rateio é efetuado sem qualquer adição de margem de lucro, conforme entendimento constante de diversas Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal do Brasil (Solução de Consulta COSIT nº 43/2015, Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 163/2012,

Solução de Consulta DISIT/SRRF06 n° 6024/2017 e Solução de Consulta DISIT/SRRF08 n° 462/2006).

Assim, considerando que não houve declaração e tampouco recolhimento, por parte do sujeito passivo, da CIDE referente a essas remessas, a contribuição devida foi lançada de ofício.

Importante salientar que os lançamentos de CIDE relativos aos anos-calendário 2012 e 2013 já foram julgados pela DRJ (Acórdão n° 06-61.756 da 5ª Turma da DRJ/CTA, fls. 1.369/1.387), tendo sido a impugnação considerada improcedente.

DOS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO

No intuito de acatar a decisão proferida pela Justiça Federal (fl. 83), foi adotado o procedimento detalhado a seguir:

- Inicialmente foi comparado o valor da CIDE apurada segundo o entendimento da RFB (considerando como base de cálculo da CIDE o rendimento bruto) com o valor declarado em DCTF. A diferença apurada é o valor total a ser lançado de ofício.

- Desse total a ser lançado de ofício, uma parte foi lançada no processo de n° 16561.720142/2018-17, que é a diferença, se positiva, entre o valor da CIDE devida utilizando-se como base de cálculo o rendimento líquido, sem a inclusão do IRRF, e o valor total declarado em DCTF.

- A importância restante, que é a diferença entre o valor total a ser lançado de ofício e o montante já lançado no processo de n° 16 561.720142/2018-17, está sendo lançada por meio de Auto de Infração, complementar, com exigibilidade suspensa, o qual gerou o presente processo administrativo (n° 16561.720143/2018-53).

Esse procedimento e os valores estão detalhados no demonstrativo de fl. 1405, a seguir sintetizado (valores em reais):

Data contrato de câmbio	Nº contrato de câmbio	Valor total a ser lançado	No processo nº 720142	Neste processo (nº 720143)
21/01/2014	119636077	1.007,88	-	1.007,88
27/01/2014	119731757	41.435,07	35.219,81	6.215,26
27/01/2014	119731726	5.727,18	-	5.727,18
30/01/2014	119823093	45.465,24	38.645,45	6.819,79
Janeiro		93.635,37	73.865,26	19.770,11
25/03/2014	120853459	129.285,13	109.892,36	19.392,77
25/03/2014	120853311	6.614,71	5.622,50	992,21
Março		135.899,84	115.514,87	20.384,98
23/04/2014	121487545	42.102,79	31.577,09	10.525,70
23/04/2014	121487580	3.783,69	2.837,77	945,92
Abril		45.886,48	34.414,86	11.471,62
29/05/2014	122239768	24.676,19	20.974,76	3.701,43
Maio		24.676,19	20.974,76	3.701,43
25/06/2014	122773354	26.776,94	20.082,70	6.694,23
25/06/2014	122751661	3.897,74	2.923,30	974,43
Junho		30.674,67	23.006,01	7.668,67
18/07/2014	123281111	3.982,05	2.986,54	995,51
25/07/2014	123427869	23.144,76	17.358,57	5.786,19
Julho		27.126,82	20.345,11	6.781,70
20/08/2014	123965391	28.425,11	21.318,83	7.106,28
21/08/2014	124000246	1.760.681,33	1.320.510,99	440.170,33
Agosto		1.789.106,44	1.341.829,83	447.276,61
23/09/2014	124698041	1.066.676,14	800.007,11	266.669,04
23/09/2014	124698197	33.677,68	25.258,26	8.419,42
26/09/2014	124808413	1.881.696,53	1.411.272,39	470.424,13
Setembro		2.982.050,34	2.236.537,76	745.512,59
23/10/2014	125334460	2.344.032,01	1.758.024,01	586.008,00
23/10/2014	125334488	154.804,79	116.103,60	38.701,20
Outubro		2.498.836,80	1.874.127,60	624.709,20
13/11/2014	125753066	4.997,25	3.747,94	1.249,31
13/11/2014	125753047	31.192,98	23.394,74	7.798,25
19/11/2014	125860682	2.283.410,09	1.712.557,57	570.852,52
26/11/2014	126024665	890.044,38	667.533,29	222.511,10
26/11/2014	126022872	117.308,48	87.981,36	29.327,12
Novembro		3.326.953,18	2.495.214,89	831.738,30
10/12/2014	126326562	1.120.260,72	840.195,54	280.065,18
15/12/2014	126403245	6.500,28	4.875,21	1.625,07
23/12/2014	126656750	3.989.253,93	3.390.865,84	598.388,09
Dezembro		5.116.014,92	4.235.936,59	880.078,34
Total		16.070.861,07	12.471.767,53	3.599.093,54

Cabe destacar que nas remessas efetuadas a título de Pesquisa de Marketing, em 21/01/2014, e treinamento, em 27/01/2014, a contribuinte não havia realizado o reajuste da base de cálculo do IRRF, conforme determinado pelo artigo 725 do RIR/99, e, portanto, a base de cálculo da CIDE também estava inferior à devida. Assim, no caso dessas duas

remessas, em que o motivo do lançamento é o não reajuste da base de cálculo, a autuação está sendo feita apenas nesse processo, com exigibilidade suspensa, conforme demonstrativo de fl. 1406, a seguir sintetizado (valores em reais).

Data contrato de câmbio	Nº contrato de câmbio	CIDE s/ inclusão do IRRF (=DCTF)	CIDE c/ inclusão do IRRF	Lançado neste processo
21/01/2014	119636077	5.711,34	6.719,23	1.007,88
27/01/2014	119731726	32.454,03	38.181,21	5.727,18
Observação: como o valor da CIDE s/ inclusão do IRRF foi declarado em DCTF, houve o lançamento relativo apenas à diferença em relação à CIDE c/ inclusão do IRRF.				

DO LANÇAMENTO

Em face do acima exposto, foi efetuado o seguinte lançamento, relativo ao ano-calendário de 2014 (valores em reais):

	CIDE
Tributo	3.599.093,55
Multa	0,00
Juros	1.540.497,48
TOTAL	5.139.591,03

Obs:

- Sem multa de ofício e com exigibilidade suspensa;
- Juros de mora calculados até 12/2018;
- Fundamento legal constante do Auto de Infração.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 24/12/2018 (fl. 1421), a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 18/01/2019 (fl. 1424), a impugnação de fls. 1426/1451, alegando, em síntese, o seguinte:

PRELIMINARMENTE - AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO QUANTO ÀS REMESSAS "PHOENIX" E "TIBCO"

As autoridades fiscais exigem da impugnante, dentre outros valores, CIDE sobre pagamentos realizados a título de "Pesq. marketing" e de "Treinamento".

Contudo, no Termo de Verificação Fiscal não há quaisquer informações quanto a essas exigências. Sequer consta a identificação dos beneficiários desses pagamentos (empresas "Phoenix Marketing Intern" e "Tibco Software Inc"), o que se pode notar somente com a análise de outro Termo de Verificação Fiscal, relativo ao lançamento de IRRF. Tampouco há a demonstração de como a fiscalização apurou a base de cálculo para a exigência desses valores, diferentemente do que fez em relação às demais exigências.

Não se trata de remessas efetuadas a título de rateio de despesas. A única informação dada pela fiscalização em relação a essas duas remessas é a de que "nas remessas efetuadas a título de Pesquisa de Marketing, em 21/01/2014, e treinamento, em 27/01/2014, o contribuinte não havia realizado o reajuste da base de cálculo do IRRF, conforme determinado pelo art. 725 do RIR/99, e, portanto, a base de cálculo da CIDE também estava inferior à devida. Assim, no caso dessas duas remessas, em que o motivo do lançamento é o não reajuste da base de cálculo, a autuação está sendo feita apenas nesse processo, com exigibilidade suspensa".

Ora, referido reajuste somente se aplica, nos termos do próprio dispositivo, "quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário". Não há qualquer elemento neste caso ou no lançamento (Auto de Infração ou Termo de Verificação Fiscal) que possa confirmar a ocorrência dessa assunção. Nem mesmo no caso relativo à exigência do IRRF consta essa informação. Não seria dado à fiscalização, portanto, presumir e imputar uma exigência de principal, ainda mais sem quaisquer outros elementos que possam dar suporte à defesa da impugnante.

O Decreto nº 70.235/72, em seu artigo 10, determina que o lançamento fiscal deve descrever todos os elementos indispensáveis à identificação da obrigação surgida, sob pena de nulidade do lançamento.

Por tal razão, devem ser canceladas as exigências feitas pela fiscalização quanto aos pagamentos efetuados à "Phoenix" e à "Tibco", diante da ausência de fundamentos para referida autuação.

DOS FATOS

A impugnante é sociedade pertencente ao grupo argentino Arcos Dorados, que atua, no Brasil, desde o ano-calendário de 2007, como a franqueada máster dos restaurantes McDonald's. Nessa condição, a impugnante administra restaurantes próprios e subfranquias ligadas a essa rede.

Seu capital social é detido pelas empresas Arcos Dorados B.V. ("ADBV"), residente nos Países Baixos, e LatAm LLC ("LatAm"), residente nos Estados Unidos da América. Sendo entidade pertencente a um grupo econômico, a impugnante mantém acordos de compartilhamento de custos e despesas administrativas (cost sharing agreements) com outras sociedades relacionadas, pelos quais certas atividades de apoio administrativo são compartilhadas entre as diversas entidades do grupo Arcos Dorados que delas se beneficiam.

Tratando-se de meros reembolsos de despesas administrativas compartilhadas pelo grupo Arcos Dorados, sem que houvesse qualquer adição de margem de remuneração, comissão, lucro, etc, conforme contratualmente estipuladas e baseadas em critérios de rateio previamente acordados, a impugnante aplicou aos valores remetidos aos centros de custos no exterior (AD Argentina, Arcos Del Sur, AD Colômbia, ADBV, LatAm) o tratamento fiscal de recomposições patrimoniais.

Ocorre que ao analisar as remessas realizadas pela impugnante, a fiscalização assumiu, equivocadamente, que a natureza jurídica desses valores seria de "serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes", de tal modo que deveria haver, em seu entender, a incidência de CIDE, à alíquota de 10%.

DO DIREITO

Da total improcedência do lançamento: indevida inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE

Ao contrário do que ocorre com o IRRF, que pode incidir sobre a totalidade do acréscimo patrimonial auferido pelo não-residente no País, em consonância com o disposto no artigo 43 do CTN, a CIDE tem base de cálculo mais específica e restrita, alcançando apenas os valores "pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior" a título de remuneração de contratos que impliquem transferência de tecnologia, nos termos do § 3º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

Enquanto o IRRF é recolhido pela fonte pagadora para tributar um rendimento auferido por terceiro localizado no exterior, a CIDE é recolhida em nome da própria empresa brasileira contratante, incidindo especificamente sobre os valores remetidos ao exterior a título de remuneração contratual, por força de expressa previsão legal.

Assim, o fato é que a assunção do ônus financeiro pelo recolhimento do IRRF é um fato juridicamente irrelevante para o fim de se determinar a base de cálculo da CIDE, que será sempre apurada nos termos do disposto no artigo 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/2000.

O CARF vem reconhecendo justamente que a base de cálculo da CIDE deverá ser tomada em relação ao valor originalmente pactuado, ou seja, sem a inclusão do montante de IRRF incidente sobre a remessa. Observe-se, a esse respeito, o Acórdão 3403-002.702, de 29/01/2014, no qual o voto vencedor é preciso ao afirmar que (i) não cabe ao aplicador do direito alterar a base de cálculo de tributo que está expressamente prevista em lei, e que (ii) é totalmente inválida a premissa de que o IRRF deve incidir antes da CIDE para, em seguida, concluir que a CIDE deve incidir sobre o IRRF.

De fato, se não existe uma ordem cronológica na incidência de normas jurídicas que atuem sobre um mesmo fato, isto é, as incidências de IRRF e CIDE sobre a remessa ao

exterior, então não é possível estabelecer como premissa válida que primeiro se deve apurar o IRRF na operação para depois adicioná-lo à base de cálculo da CIDE.

Se não há previsão legal, então resta evidente que as autoridades fiscais não podem deliberadamente alterar a base de cálculo de um tributo e, muito menos, determinar que o IRRF deve incidir primeiro sobre as remessas ao exterior. A impugnante destaca, entre outros, os seguintes acórdãos do CARF nesse sentido:

"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" (Acórdão nº 3201-00.415, de 31/01/2011).

"REAJUSTAMENTO. BASE DE CÁLCULO. CIDE. A Lei nº 10.168/2000 e tampouco o decreto que a regulamentou cogitaram do reajustamento da base de cálculo da CIDE por meio da adição de um valor que corresponde à outra espécie tributária, no caso IRRF. Assim, independente de quem assuma o ônus financeiro pelo recolhimento do IRRF, a contribuição instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168/00 incide sobre o valor da remuneração pactuada em contrato, sendo incabível incluir ou excluir de sua base de cálculo o IRRF incidente sobre o mesmo fato. Razão pela qual cabe excluir do lançamento o crédito tributário apurado em decorrência do reajustamento da base de cálculo da CIDE" (Acórdão nº 3403-003.229, de 16/09/2014).

Com isso, resta clara a improcedência da autuação ora impugnada. Tratando-se de contribuição devida sobre a remuneração paga por contratos de prestação de serviços com transferência de tecnologia, a CIDE simplesmente não pode ser exigida sobre o valor do IRRF.

Da correta qualificação dos reembolsos de despesas e inexistência de quaisquer valores devidos a título de CIDE

Ainda que se considere, a simples título de argumentação, que a CIDE possa incidir sobre os valores lançados pela fiscalização a título de IRRF, deve-se destacar, assim como feito em relação ao processo administrativo nº 16561.720142/2018-17, que mesmo no mérito a autuação ora impugnada decorre de um equívoco por parte da fiscalização.

Os contratos de compartilhamento de custos e despesas (cost sharing agreements) são celebrados entre empresas de um mesmo grupo econômico, com a finalidade de ratear ou alocar custos ou despesas incorridas por uma delas em benefício das demais. A finalidade desses acordos, portanto, é determinar precisamente o modo e em que medida as sociedades beneficiadas devem colaborar ou participar dos custos e despesas incorridas pelo centro de custos no interesse das demais, ressarcindo-os sob a forma de reembolso.

A validade desse tipo de acordo é expressamente reconhecida pela COSIT, conforme Solução de Consulta nº 08/2012 e Solução de Divergência nº 23/2013, bem como pelo CARF e pelas próprias DRJs (Acórdãos 3201-003.152, 1402-002.272 e 1103-001.044 do CARF e Acórdão 07-18673 da DRJ/FNS).

No presente caso, a fiscalização reconheceu de forma expressa que a impugnante mantém acordos de rateio de despesas com empresas relacionadas da Argentina (Arcos Dorados Argentina S.A. - "AD Argentina"), Uruguai (Arcos Del Sur S.R.L. - "Arcos Del Sur"), Colômbia (Arcos Dorados Colombia S.A. - "AD Colômbia"), Países Baixos (ADBIV) e Estados Unidos (LatAm), sendo também incontroverso que tais acordos envolvem atividades de apoio administrativo (atividades não relacionadas ao objeto social da empresa, chamadas "atividades de back-office") e foram celebrados sem quaisquer margens de lucro, remuneração, rendimentos, comissões, ganhos ou outros acréscimos. Trata-se, portanto, de meros reembolsos de despesas administrativas compartilhadas pelo grupo econômico,

aos quais a impugnante aplicou corretamente o tratamento fiscal de "recomposições patrimoniais".

A fiscalização cometeu um equívoco ao considerar que a natureza jurídica desses reembolsos seria de contrapartida por "serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes". Tanto é assim que as remessas questionadas pela fiscalização são classificadas perante o Banco Central do Brasil como "Disponibilidades no exterior" (cód. 55000), como descreveu a fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, não se aplicando o código "Outros serviços técnicos -profissionais" (cód. 45711).

Destacam-se ainda as diferentes características das figuras contratuais da prestação de serviços (previsão legal nos artigos 593 a 609 do Código Civil, remuneração/onerosidade, documentação através de notas fiscais de prestação de serviços, relação com atividade-fim, qualificação dos ingressos como rendimentos) e do rateio de despesas (contrato atípico, sem remuneração/onerosidade, documentado através de notas de débito, relacionados a atividade-meio e ingressos qualificados como reembolsos).

A própria COSIT afirmou, nas já mencionadas Solução de Consulta nº 8/2012 e Solução de Divergência nº 23/2013, que quando ausente qualquer margem de remuneração ou adição em relação aos valores rateados, trata-se de meros reembolsos, e não de rendimentos ou acréscimos patrimoniais atribuíveis aos centros de custos.

Do mesmo modo, em 31/08/2017, a COSIT publicou nova manifestação sobre o assunto, por meio da Solução de Consulta nº 378, confirmando plenamente a qualificação adotada pela empresa em relação às referidas remessas.

Como a Solução de Divergência nº 23/2013 e a Solução de Consulta nº 378/2017 foram proferidas já sob a vigência da IN RFB nº 1.396/2013, suas conclusões apresentam caráter vinculante para a administração tributária e respaldam os procedimentos adotados pela empresa no presente caso.

Diversas DRJs também já confirmaram esse entendimento (Acórdão DRJ/JFA 09-58.490, de 21/10/2015), o mesmo ocorrendo no CARF (Acórdão 3401-003.467, de 30/03/2017, e 3301-004.633, de 19/04/2018) e nos Tribunais Regionais Federais da 5ª Região (Agravos de Instrumento nº 86.812, julgado em 27/05/2008, Apelação Cível nº 526.980, julgada em 06/09/2011, e Apelação/Reexame Necessário nº 29.287, de 29/04/2014) e 3ª Região (Agravos de Instrumento nº 0030350-92.2013.4.03.0000, de 09/06/2014, Apelação/Reexame Necessário nº 0027722-76.2007.4.03.6100, julgada em 03/04/2014 e Apelação/Reexame Necessário nº 0036855-11.2008.4.03.6100, julgada em 05/02/2015).

Resta claro assim que não há que se falar na incidência da CIDE sobre os reembolsos de despesas administrativas efetuadas nos termos dos acordos de cost sharing celebrados pela contribuinte com as outras empresas do seu grupo econômico.

Da impossibilidade de exigência de CIDE quando não há transferência de tecnologia

Ainda que os contratos de cost sharing pudessem ser qualificados como serviços, não poderia haver incidência da CIDE porque no caso os reembolsos envolvem atividades de apoio nas quais não há transferência de tecnologia.

A CIDE foi instituída com base no artigo 149 da Constituição Federal, que delega competência à União para instituir contribuições como instrumento de atuação do Estado em determinada área ou setor econômico, com finalidade específica. Assim, a tributação criada pela Lei nº 10.168/2000 não pode alcançar bens, pessoas ou relações que não digam respeito à área de ciência e tecnologia (área definida no artigo 218 da Constituição Federal).

A Lei nº 10.332/2001, que ampliou o campo de incidência da CIDE, também teve por objetivo abarcar situações que envolvem atividades tecnológicas. Isso está claro na Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 5.484/2001, que deu origem à referida norma.

Portanto, para uma determinada remessa ser considerada passível de tributação pela CIDE, é imprescindível que o contrato que embase essa remessa implique transferência de conhecimento tecnológico. E no caso dos autos, os contratos de compartilhamento de custos não envolvem essa transferência.

A previsão de que a CIDE é devida "pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes" foi incluída pela Lei nº 10.332/2001 no § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, cujo caput teve sua redação mantida tal como originariamente editada e diz que a contribuição é "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". Como o § 2º deve ser interpretado em consonância com o disposto no caput, tem-se claro que a incidência deve se ater às hipóteses de efetiva transferência/fornecimento de tecnologia do exterior.

DA IMPROCEDÊNCIA DOS JUROS

Por fim, há que se destacar que mesmo na hipótese de serem mantidos quaisquer valores a título de principal por essa DRJ, não há razão para ser aplicada a taxa de juros SELIC sobre o seu valor, na medida em que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários.

DA CONCLUSÃO E DO PEDIDO

A impugnante sintetiza seus argumentos de defesa às fls. 1449/1450 e pleiteia o acolhimento integral da presente impugnação, o cancelamento da autuação (principal e juros) e o correspondente arquivamento do processo administrativo.

E protesta pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea "a" do Decreto Nº 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

Seguindo a marcha processual, a peça de defesa foi julgada pela 5ª Turma da DRJ/SPO e decidiu, por unanimidade de votos, pela improcedência, nos termos ementados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2014

BASE DE CÁLCULO DA CIDE. INCLUSÃO DO IRRF E REAJUSTAMENTO DO ARTIGO 725 DO RIR/99. PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual - antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

REMESSAS AO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO DECORRENTE DE CONTRATO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. INCIDÊNCIA.

Há incidência da CIDE sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a título de remuneração de residente ou domiciliado no exterior decorrente de contratos de compartilhamento de custos de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes celebrados entre empresas do mesmo grupo econômico.

REMESSAS AO EXTERIOR. PESQUISA DE MARKETING E TREINAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

O cerceamento ao direito de defesa deve ser analisado in concreto, ou seja, se os atos e fatos ocorridos efetivamente prejudicaram o direito à ampla defesa da contribuinte. E a prova mais cabal de que isso não ocorreu é a própria impugnação da contribuinte, na qual a interessada demonstra ter total conhecimento das imputações que lhe foram feitas.

A Recorrente ao ser intimada do *r. decisum*, interpôs Recurso Voluntário, trazendo como matérias fáticas-jurídicas:

IV. MOTIVOS DETERMINANTES À REFORMA DA R. DECISÃO RECORRIDA

- (A) A manifesta improcedência deste lançamento: indevida inclusão do IRF na base de cálculo da CIDE
- (B) A correta qualificação dos reembolsos de despesas e inexistência de quaisquer valores devidos a título de CIDE nessas remessas
- (C) Ad argumentandum: a impossibilidade de exigência de CIDE quando não há transferência de tecnologia
- (D) As remessas “Phoenix” e “Tibco”

V. IMPROCEDÊNCIA DOS JUROS

Ao final requer:

VI. CONCLUSÃO E PEDIDO

84. Com base em todo o acima exposto, pode-se concluir que:

(i) embora não tenha sido matéria analisada pela DRJ/SPO sob alegação de suposta renúncia à esfera administrativa por parte da Recorrente, esse E. CARF não pode deixar de considerar que, por se tratar de uma contribuição devida sobre a remuneração paga por contratos de prestação de serviços com transferência de tecnologia, a base de cálculo da CIDE não pode considerar valores retidos na fonte e pagos à Receita Federal do Brasil. Só essa questão justificaria o cancelamento da exigência como um todo, já que a própria Recorrente possui decisão recente desse E. CARF nesse sentido (Acórdão 3402-004.391, julgado em 26.9.2017);

(ii) as remessas efetuadas pela Recorrente a empresas pertencentes ao seu grupo econômico no exterior a título de reembolsos de despesas não correspondem a serviços. São valores efetivamente passíveis de qualificação como reembolsos de despesas, em relação aos quais não há margem de lucro, remuneração, rendimento, ganho, comissão, acréscimo patrimonial ou qualquer outra adição que possa representar renda sob o ponto de vista fiscal brasileiro;

(iii) é incontroverso neste caso que os valores reembolsados pela Recorrente decorrem de contratos de compartilhamento de custos e despesas de natureza administrativa (cost sharing agreements). É matéria igualmente incontroversa que todos os requisitos indicados na Solução de Consulta 8, de 2012 e na Solução de Divergência 23, de 2013, assim como os critérios usualmente referidos pela doutrina e jurisprudência para a validade desses acordos de rateio, foram devidamente preenchidos pela Recorrente;

(iv) a própria COSIT reconhece que, se atendidos os critérios formais para estabelecimento de uma relação de rateio de despesas administrativas sem qualquer acréscimo patrimonial ou margem de lucro paga ao centro de custo, justamente como ocorre no presente caso, não há que se falar em rendimentos passíveis de tributação, mas meras recomposições patrimoniais não sujeitas a incidências tributárias e que não se confundem com contratos de prestação de serviços. Esse entendimento, corroborado pela publicação da Solução de Consulta 378, em 31.8.2017 e pela publicação da Solução de Consulta 94, em 25.3.2019, vincula a administração tributária e resguarda os procedimentos adotados neste caso, nos termos da IN 1.396/13;

(v) essa conclusão é suportada pelo entendimento majoritário da doutrina jurídica, bem como por diversos precedentes desse E. CARF (Acórdãos 3401- 003.467, de 30.3.2017; 1402-002.272, de 10.8.2016; 1103-001.044, de 6.5.2014) e diversas outras decisões de TRFs. Especificamente no que diz respeito à inaplicabilidade da CIDE, destaca-se o caso “Almaviva” julgado por esse E. CARF (3201-003.152, de 26.9.2017); e

(vi) ainda que se pretenda qualificar os acordos de compartilhamento de custos e de despesas (cost sharing agreements) como contratos de prestação de serviços, o que se admite somente para fins de argumentação, não poderia haver a exigência de CIDE neste caso pelo simples fato de inexistir, nas relações de compartilhamento de suporte administrativo, a transferência de tecnologia que confere “referibilidade” a essa contribuição e lhe confere a materialidade de que trata o artigo 149 da Constituição.

85. A Recorrente pede a esse E. CARF, portanto, para que, dando INTEGRAL PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário: (a) reforme a r. decisão recorrida (Acórdão 16-88.850, proferido em 13.8.2019 pela 5ª Turma da DRJ/SPO), reconhecendo, com isso, a inexistência de quaisquer valores devidos a título de CIDE; (b) reconheça a integral improcedência do lançamento fiscal discutido nestes autos, com o consequente cancelamento de principal, multas e juros; e (c) determine o arquivamento dos autos deste processo administrativo.

86. Por oportuno, a Recorrente também protesta pela apresentação de Memoriais quando da inclusão deste caso em pauta de julgamentos e pela realização da sustentação oral por ocasião do seu julgamento por esse E. CARF.

A Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **George da Silva Santos**, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pela relatora original, a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

1. Recurso Voluntário Arcos Dourado Comércio de Alimentos LTDA.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Como bem delineado pela DRJ, a controvérsia devolvida a este Colegiado Recursal circunda as seguintes matérias:

- 1) *inclusão do valor do IRF na base de cálculo da CIDE, e eventual bis in idem com a parcela exigida no PAF nº 16561.720142/2018-17;*
- 2) *incidência da CIDE sobre remessas ao exterior a título de compartilhamento de custos e despesas sobre serviços técnicos e de assistência administrativa;*
- 3) *a impossibilidade de exigência de CIDE quando não há transferência de tecnologia;*
- 4) *As remessas “Phoenix” e “Tibco”;*
- 5) *incidência dos juros de mora sobre os valores lançados de ofício.*

1.1. Inclusão do valor do IRF na base de cálculo da CIDE.

Resumidamente, a recorrente reitera os argumentos despendidos em impugnação de modo a sustentar a improcedência da inclusão do IRF na base de cálculo da Cide, considerando-se esta mais específica e restrita, a alcançar apenas os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior a título de remuneração dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, sob pena de *bis in idem*.

Em contrapartida, a manutenção do crédito pela DRJ está apoiada na concomitância entre o presente objeto dos autos e aquele discutido na ação judicial nº 0017138-66.2015.4.03.6100, em trâmite na 12ª Vara Cível Federal de São Paulo/SP.

No que concerne a “concomitância”, a recorrente não apresentou qualquer oposição.

Uma vez confirmada pelas partes a existência da ação ordinária nº 0017138-66.2015.4.03.610 em que se discute “(...) *objetivando provimento jurisdicional para que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário correspondente à inclusão do IRRF e das taxas contratuais de franquia na base de cálculo da contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre remessas ao exterior (CIDE-Royalties), bem como que a ré se abstenha da prática de quaisquer atos tendentes ao lançamento em cobrança dos valores correspondentes (...).*”, entendendo irreparável a decisão recorrida.

Corroborando, reproduzo trecho da decisão na citada ação:

(...)

Com efeito, analisando a inicial e os documentos que a instruem, constato que a causa de pedir decorre da alegada ilegalidade do entendimento firmado pela Receita Federal do Brasil (RF'B), que exige a contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre remessas ao exterior (CIDE-Royalties) sobre todo o valor referente aos pagamentos efetuados pela parte autora à sua franqueadora (McDonald's Corporation), incluindo o montante retido na fonte a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Conforme exposto na exordial, a demandante entende que referido montante não pode ser computado para cálculo da referida contribuição, eis que não é remetido ao exterior, jamais constituindo remuneração efetiva da franqueadora pelos serviços prestados e marcas cedidas.

No que concerne à incidência da contribuição sobre os valores pagos a títulos de taxa de franquia, salienta a requerente que sobreditos valores não correspondem a contraprestação pelo uso de qualquer marca, licença ou mesmo pela prestação de serviços, mas apenas corresponde a uma entrada, referente ao pedido de análise para instalação de restaurante subfranqueado pela autora.

(...)

Feitas estas considerações, passamos ao exame da matéria controvertida. A presente demanda discute a base de cálculo da contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre remessas ao exterior (CIDE-Royalties), instituída pela Lei 10.168/2000, e que, a partir de 1º de janeiro de 2002, passou a abranger também a cessão e licença de uso de marcas e exploração e patentes cujos titulares tenham domicílio fora do território nacional.

(...)

Destarte, parcialmente presentes o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, defiro parcialmente a tutela antecipada para suspender a exigibilidade do crédito tributário

correspondente à inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE relacionada às remessas ao exterior promovidas pela autora, nos limites deduzidos na presente lide.

Considerando que a referida ação abarca os períodos de 2011 a 2015, entendo que o provimento jurisdicional atingirá o presente lançamento como, também, o PAF nº 16561.720142/2018-17¹ – *principal com exigência de CIDE sem a parcela de IRF -*, que se encontra a ele apensado e com julgamento nesta data.

Portanto, assim como a DRJ, não conheço do argumento.

1.2. Incidência da CIDE sobre valores remetidos ao exterior decorrentes de acordo de compartilhamento de custos e despesas (*cost sharing agreements*).

Em suas razões, a DRJ argumenta que a Solução de Consulta Cosit nº 43/2015 veio ratificar a incidência da Cide sobre os valores remetidos pela recorrente em razão dos contratos de compartilhamento de custos relativos a serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes (*cost sharing agreement*).

Ou seja, independentemente da natureza dos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, exige-se à Cide-remessa.

De outro lado, a recorrente defende que os valores destinados ao exterior correspondem ao reembolso de despesas, previamente ajustado em contrato de compartilhamento de custos e despesas (*cost sharing agreement*), entre empresas do mesmo grupo econômico, com o objetivo de ratear ou alocar custos ou despesas incorridas por uma delas em benefício das demais.

Discute-se, assim, a incidência da Cide remessas-exterior a título de rateio dos custos e despesas entre empresas do mesmo grupo econômico da recorrente.

Na estrutura lógica da regra matriz de incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho explica que a legislação traz a hipótese antecedente (previsão do fato) e o seu consequente que prescreve os efeitos jurídicos (relação jurídica):

A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente,

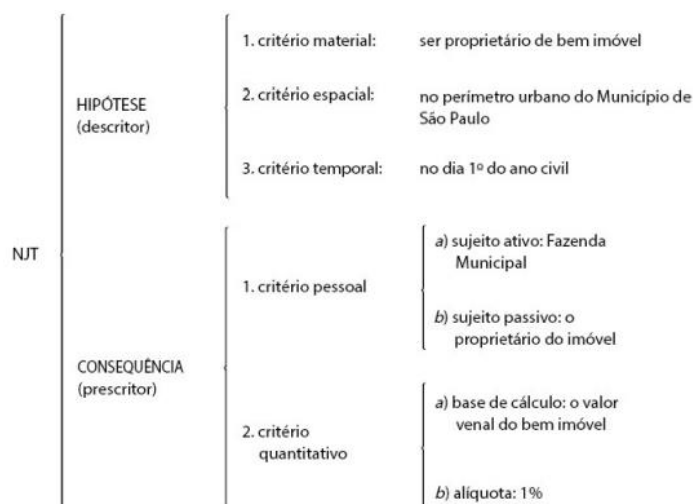
¹ Todavia, inconformada com o entendimento da Receita Federal do Brasil a respeito do tema, a contribuinte, em 27/08/2015, ingressou com uma ação na Justiça Federal em São Paulo peticionando a antecipação da tutela pleiteada de modo que fosse suspensa a exigibilidade do crédito tributário correspondente à inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE relacionada às suas remessas ao exterior e também a do crédito tributário correspondente à CIDE incidente sobre os valores remetidos ao exterior a título de Taxa de Franquia (fls. 13/104).

Em 23/10/2015, a tutela antecipada foi parcialmente deferida para suspender a exigibilidade do crédito tributário correspondente à inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE relacionada às remessas ao exterior promovidas pela autora (fl. 83).

Assim, no caso em tela, atendendo à decisão da Justiça Federal, a CIDE devida pela contribuinte em suas remessas ao exterior foi calculada e lançada, em Auto de Infração, sem a inclusão do IRRF em sua base de cálculo (Auto de Infração constante no processo administrativo fiscal de nº 16561.720142/2018-17) e o valor da diferença, o crédito tributário correspondente à inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, está sendo lançado por meio de Auto de Infração, com exigibilidade suspensa, o qual gerou o presente processo administrativo fiscal (nº 16561.720143/2018-53), vinculado ao mencionado processo nº 16561.720142/2018-17.

a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regramatriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.

E na estrutura jurídica-tributária o antecedente indica os critérios material (ação ou comportamento do sujeito), temporal (condicionado no tempo) e espacial (espaço), conceito assim descrito:



As premissas norteiam o fenômeno de incidência tributária nas relações jurídicas. Assim, inexistindo previsão do fato, ou seja, o núcleo da hipótese de incidência, não há que se falar em efeito jurídico, porque não construído o fato concreto à norma.

Partindo da tese, consabido que por previsão expressa na Constituição Federal (art. 149), compete à União instituir contribuições (i) sociais; (ii) de intervenção de domínio econômico; e, (iii) de interesse das categorias profissionais ou econômicas; como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. Para tal fim, é exigido o cumprimento das regras (i) do inciso III do art. 146; (ii) dos incisos I e III do art. 150; e, (iii) § 6º do art. 195.

Por esse lado, a contribuição deve, obrigatoriamente, ser instituída por lei, com arrecadação vinculada e cujos recursos sejam revertidos em favor da área beneficiada (social, interventiva ou corporativa), cito como exemplos contribuição sindical de interesse da categoria profissional e Cide-combustíveis vinculada ao setor de transportes.

A contribuição de intervenção de domínio econômico – CIDE, em específico, tem como característica a excepcionalidade e temporalidade, com o propósito de intervir ou promover o desenvolvimento da área beneficiada, como bem explicado por Leandro Paulsen em *Curso de Direito Tributário*:

Eventual intervenção é feita, pela União, para corrigir distorções ou para promover objetivos 117 , influndo na atuação da iniciativa privada 43 , especificamente em determinado segmento da atividade econômica 44 . Não faz sentido a ideia de intervenção do Estado nas suas próprias atividades – intervenção em si mesmo. 118119

Ademais, a intervenção terá de estar voltada à alteração da situação com vista à realização dos princípios estampados nos incisos do art. 170 da Constituição Federal. Assim, serão ações aptas a justificar a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico aquelas voltadas a promover, e.g., o cumprimento da função social da

propriedade – de que é exemplo a contribuição ao Incra 120 – (art. 170, III), a livre concorrência (art. 170, IV), a defesa do consumidor (art. 170, V), a defesa do meio ambiente (art. 170, VI), a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII), a busca do pleno emprego (art. 170, VIII) ou o estímulo às microempresas e às empresas de pequeno porte – do que é exemplo a contribuição ao Sebrae – (art. 170, IX) 121

Para o financiamento de ações de intervenção no domínio econômico, o art. 149 da Constituição atribui à União competência para a instituição das Cides.

Não há sustentação para o entendimento de que a contribuição de intervenção possa ser em si interventiva, ou seja, que a sua própria cobrança implique intervenção; a contribuição é estabelecida para custear ações da União no sentido da intervenção no domínio econômico.

Quanto às bases econômicas passíveis de tributação, as contribuições de intervenção no domínio econômico estão sujeitas ao art. 149, § 2º, III, de modo que as contribuições instituídas sobre outras bases ou estão revogadas pelas EC 33/01, ou são inconstitucionais.

No caso concreto, a Lei nº 10.168/00 que institui a CIDE-tecnologia, traz como fato gerador do tributo os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas em 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 infratranscrito:

Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

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.**

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

Basta ver que a contribuição foi instituída pela União Federal com a intenção de fomentar o desenvolvimento tecnológico brasileiro, circunstância confirmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Resp nº 1.642.249/SP, a seguir:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC/1973. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 282/STF. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. CIDE - REMESSAS. ART. 2º, CAPUT E §1º, DA LEI N. 10.168/2000 E ART. 10, I, DO DECRETO N. 4.195/2002. INCIDÊNCIA SOBRE O PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR PELA EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS RELATIVOS A PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE) AINDA QUE DESACOMPANHADOS DA "TRANSFERÊNCIA DA CORRESPONDENTE TECNOLOGIA". ISENÇÃO APENAS PARA OS FATOS GERADORES POSTERIORES A 31.12.2005. ART. 20, DA LEI N. 11.452/2007. SIGNIFICADOS DAS EXPRESSÕES: "TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA", "TRANSFERÊNCIA DA

CORRESPONDENTE TECNOLOGIA", "FORNECIMENTO DE TECNOLOGIA" E "ABSORÇÃO DE TECNOLOGIA".

1. Não merece conhecimento o recurso especial que aponta violação ao art. 535, do CPC, sem, na própria peça, individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula n. 284/STF: É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

2. Ausente o prequestionamento dos seguintes dispositivos legais: arts. 6º e 10, da Lei n. 9.279/96. Incidência da Súmula n. 282/STF quanto ao ponto: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada".

3. Também afastado o conhecimento do especial com relação aos temas constitucionais, a saber: a inexistência do fundo respectivo consoante o procedimento previsto no ADCT da CF/88, a caracterização da CIDE como imposto e demais inconstitucionalidades apontadas daí derivadas. Nesse sentido, os precedentes: AgRg no REsp 1496436 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 28.04.2015; AgRg no Ag 1294641 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 19.10.2010; REsp 1121302 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 20.04.2010.

4. O fato gerador da CIDE - Remessas é haver pagamento a residente ou domiciliado no exterior a fim de remunerar (art. 2º, caput e §§2º e 3º, da Lei n. 10.168/2000): a) a detenção da licença de uso de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000); b) a aquisição de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000); c) a "transferência de tecnologia" (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000) que, para este exclusivo fim, compreende c.1) a exploração de patentes (art. 2º, §1º, primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.2) o uso de marcas (art. 2º, §1º, primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.3) o "fornecimento de tecnologia" (art. 2º, §1º, segunda parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.4) a prestação de assistência técnica (art. 2º, §1º, terceira parte, da Lei n. 10.168/2000); d) a prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes (art. 2º, §2º, da Lei n. 10.168/2000); ou e) royalties, a qualquer título (art. 2º, §2º, da Lei n. 10.168/2000).

5. Por especialidade (expressão "para fins desta Lei" contida no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 - Lei da CIDE - Remessas), o conceito de "transferência de tecnologia" previsto no art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000 não coincide com aquele adotado pelo art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98 ("Lei do software"). O primeiro não exige a "absorção da tecnologia", já o segundo, sim.

6. Desse modo, exclusivamente para os fins da incidência da CIDE - Remessas, o art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 expressamente não exigiu a entrega dos dados técnicos necessários à "absorção da tecnologia" para caracterizar o fato gerador da exação, contentando-se com a existência do mero "fornecimento de tecnologia" em suas mais variadas formas.

7. Nessa linha, o "fornecimento de tecnologia" de que fala o art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 também engloba a aquisição dos direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, isto porque para ser comercializada a tecnologia precisa primeiramente ser de algum modo fornecida a quem a comercializará. Não há aqui, por especialidade, a necessidade de "absorção da tecnologia" (exigência apenas do art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98).

8. Consoante o art. 2º, §5º, da Lei n. 9.609/98, os direitos de autor abrangem qualquer forma de transferência da cópia do programa (software). O que há, portanto, nos contratos de distribuição de software proveniente do estrangeiro, é uma remuneração pela exploração de direitos autorais, seja diretamente ao autor, seja a terceiro a título de royalties, o que se enquadra no conceito de "fornecimento de tecnologia" previsto no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000, pois há o fornecimento a adquirente no Brasil da cópia do

programa pelo autor ou por terceiro que explora os direitos autorais no estrangeiro. Em suma: o fornecimento de cópia do programa (software) é "fornecimento de tecnologia", ainda que não haja a "absorção da tecnologia" (acesso ao código fonte) por quem a recebe.

9. A isenção para a remessa ao exterior da remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software) desacompanhada da "transferência da correspondente tecnologia" ("absorção da tecnologia") somente adveio a partir de 1º de janeiro de 2006, com o art. 20, da Lei n. 11.452/2007, ao adicionar o §1º-A ao art. 2º, da Lei n. 10.168/2000.

10. Não há qualquer contradição deste raciocínio com as finalidades da Lei n. 10.168/2000 de incentivar o desenvolvimento tecnológico nacional, visto que a contribuição CIDE - Remessas onera a importação da tecnologia estrangeira nas mais variadas formas. O objetivo então é fazer com que a tecnologia (nas várias vertentes: licença, conhecimento/comercialização, transferência) seja adquirida no mercado nacional e não no exterior, evitando-se as remessas de remuneração ou royalties. Tal a intervenção no domínio econômico. Precedente: REsp 1.186.160-SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 26.08.2010.

11. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp n. 1.642.249/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 15/8/2017, DJe de 23/10/2017.)

E embora a discussão apesente novos contornos, uma vez que se encontra pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal o Tema nº 914² (RE nº 928.943/SP-RR) que definirá os limites para exigência da Cide fundada pela Lei 10.168/2000, não se pode olvidar das decisões já sedimentadas pela Corte Especial guarnecidas sob o manto da coisa julgada, também a exemplo do Resp nº 1.668.324/SP:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CIDE. LEI N. 10.168/2000. LEI N. 10.332/01. LICENÇA DE USO DE SOFTWARE. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR. RECURSO ESPECIAL. AGRAVO INTERNO. CONTROVÉRSIA RELACIONADA AO TEMA N. 914 DO STF. AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO DE SOBRESTAMENTO NACIONAL DE PROCESSOS. NÃO OCORRÊNCIA DE NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. ÔBICES DE ADMISSIBILIDADE QUANTO ÀS CONTROVÉRSIAS RECURSAIS. DECISÃO MANTIDA.

I - Na origem, trata-se de mandado de segurança preventivo contra ato praticado pelo Delegado da Receita Federal em São Paulo - SP, com valor de causa atribuído em R\$ 100.000,00 (cem mil reais), em agosto de 2002, tendo como objetivo suspender a exigibilidade da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei n. 10.168/2000, com a redação da Lei n. 10.332/01, sobre os pagamentos, realizados a partir de fevereiro de 2002, a autores de programas de computador, residentes e domiciliados no exterior. Na sentença, os pedidos foram julgados improcedentes, extinto o processo com julgamento de mérito. No Tribunal a quo, reformou-se parcialmente a sentença.

II - Decisão monocrática proferida às fls. 781-790 recebeu o seguinte dispositivo: "Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I, do RISTJ, não conheço do recurso especial de ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA e, com fundamento no art. 253, parágrafo único, II,

² Título: Constitucionalidade da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE sobre remessas ao exterior, instituída pela Lei 10.168/2000, posteriormente alterada pela Lei 10.332/2001.

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 5º, caput, XXXV, LIV, LV e LXIX; 146, III; 149; 150, II; 174; 212; 213; 218 e 219 da Constituição Federal, a delimitação do perfil constitucional da contribuição incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente de contratos que tenham por objeto licenças de uso e transferência de tecnologia, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, bem como royalties de qualquer natureza, instituída pela Lei 10.168/2000, e posteriormente alterada pela Lei 10.332/2001.

a, do RISTJ, conheço do agravo para não conhecer do recurso especial da FAZENDA NACIONAL".

III - Quanto à pretensão de reconsideração da decisão e sobrestamento do feito, destaque-se que não há qualquer comando produzido pelo STF no RE nº 928.943-SP (Tema n. 914/STF) determinando o sobrestamento nacional de causas como a presente. Frise-se, ademais, que, mesmo após a afetação do Tema n. 914 pelo STF (acórdão de repercussão geral publicado em 13/9/2016), esta Segunda Turma manifestou-se em controvérsia similar à ora debatida nestes autos, conforme se denota do acórdão proferido no julgamento do REsp n. 1.642.249/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 15/8/2017, DJe de 23/10/2017.

IV - Provocada por meio de embargos de declaração acerca da afetação do Tema n. 914, a Segunda Turma assim se pronunciou, com fundamentos que se adéquam, substancialmente, à circunstância ora sob análise: "Outrossim, não há qualquer comando produzido pelo STF na ADI nº 1945-MT ou no RE nº 928.943-SP (Tema n. 914/STF) determinando o sobrestamento nacional de causas como a presente onde se discutiu (pois não se pode mais discutir em sede de aclaratórios) exclusivamente no plano infraconstitucional os conceitos de "fornecimento de tecnologia" de que fala o art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000, e de "absorção da tecnologia" (exigência apenas do art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98). Por fim, dos autos consta recurso extraordinário da embargante onde propriamente aviadas as questões constitucionais." (Edcl. no REsp. 1.642.249/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 18/5/2020, DJe de 21/5/2020).

V - Anote-se que, também nestes autos, a controvérsia subjacente à questão constitucional envolvida na lide de origem - a qual não se sujeita à competência desta Corte - está veiculada por meio de recurso extraordinário, competindo ao STF decidir pelo eventual sobrestamento em razão da identidade com a questão afetada à repercussão geral.

VI - A alegada afronta ao artigo 1.022 do CPC não merece provimento, porque o acórdão recorrido examinou devidamente a controvérsia dos autos, fundamentando suficientemente sua convicção, não havendo se falar em negativa de prestação jurisdicional porque incorrentes quaisquer dos vícios previstos no referido dispositivo legal, não se prestando os declaratórios para o reexame da prestação jurisdicional ofertada satisfatoriamente pelo Tribunal a quo.

VII - Quanto aos artigos de lei apontados como violados, incide o óbice da Súmula n. 284/STF, quando a parte recorrente não demonstra, de forma direta, clara e particularizada, como o acórdão recorrido violou cada um dos dispositivos de lei federal apontados, o que atrai, por conseguinte, a aplicação do referido enunciado: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia". O desenvolvimento de teses recursais seguido da alegação de violação de diversos dispositivos constitucionais, legais e infralegais de conteúdos diversos, sem especificação das circunstâncias em que cada uma das normas teria sido inobservada, não supre o requisito de cabimento de recurso especial para o debate específico de violação de norma legal.

VIII - Ademais disso, para além da ressalva de não competir a esta Corte a análise de violação de normas constitucionais, também não é cabível, na via estreita do recurso especial, a análise de violação de normas infralegais, como decretos e portarias.

IX - Importante, ainda, frisar, que o acórdão recorrido, tanto no que decidiu pela incidência da CIDE sobre a licença de software quanto pelo que consignou a respeito de seu afastamento a partir de 1º de janeiro de 2006, nos termos da Lei n. 11.452/07, está em consonância com o entendimento desta Corte sobre o tema, nos termos do já citado acórdão proferido no julgamento do REsp n. 1.642.249/SP, além do REsp 1.650.115/SP, caso similar, igualmente julgado pela Segunda Turma. Dessa forma, aplica-se, ainda, à espécie, o enunciado da Súmula n. 83/STJ: "Não se conhece do recurso especial pela

divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida." Ressalte-se que o teor do referido enunciado aplica-se, inclusive, aos recursos especiais interpostos com fundamento na alínea a do permissivo constitucional.

X - Ademais, acerca do levantamento dos depósitos referentes aos valores depositados até 01/01/2006 esclareça-se que a análise das razões recursais revela que a parte recorrente não amparou o seu inconformismo na violação de nenhum dispositivo legal federal específico, limitando-se a apresentar seus argumentos e a fazer alusões à legislação infraconstitucional federal. Incide, novamente, no ponto, o óbice da Súmula n. 284.

XI - Por fim, a jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que a divergência que enseja a interposição do Recurso Especial ao STJ é aquela verificada entre julgados de tribunais diversos. Caso contrário, esbarra-se no óbice da Súmula 13 desta Corte, in verbis: *"a divergência entre julgados do mesmo Tribunal não enseja Recurso Especial". No presente caso, verifica-se que o paradigma apresentado pela recorrente pertence ao mesmo tribunal, qual seja, ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região, o que inviabiliza o conhecimento desta parcela recursal.*

XII - Agravo interno improvido. (AgInt no REsp n. 1.668.324/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 20/6/2023, DJe de 22/6/2023.)

Logo, até manifestação expressa do STF sobre a matéria, o critério material da Cide, permanece íntegro, figurando como antecedente *"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"* (art. 2º da Lei nº 10.168/2000).

Não menos importante, necessário destacar que a alteração promovida pela Lei nº 10.332/01, que *"institui mecanismo de financiamento para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio, para o Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde, para o Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos – Genoma, para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico e para o Programa de Inovação para Competitividade, e dá outras providências"*, além de incluir os contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa, também previu 'royalties' como base de cálculo da contribuição. No entanto, não inclui ou exclui o núcleo da hipótese que é justamente a ação ou comportamento do sujeito.

Portanto, como visto no Resp nº 1.642.249/SP e em consonância com o propósito da Cide-tecnologia, o fato gerador demanda pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração em razão do fornecimento de tecnologia em suas mais variadas formas, sendo elas:

- 1) detenção da licença de uso de conhecimentos tecnológicos;
- 2) aquisição de conhecimentos tecnológicos;
- 3) "transferência de tecnologia", que compreende:
 - a) exploração de patentes; ou,
 - b) uso de marcas; ou
 - c) fornecimento de tecnologia; ou
 - d) prestação de assistência técnica;
- 4) prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; ou

5) royalties, a qualquer título, aqui incluído o direito do autor na transferência de software.

Reforçando o pressuposto, no acórdão nº 3102-002.020, a ex-Conselheira Andréa Medrado Darzé esclarece que a CIDE-royalties alcança as operações jurídicas que envolvam “transferência de tecnologia”, dada a intenção do legislador e características da contribuição, que peço vênia para citar:

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico regulada pela Lei nº 10.168/00, usualmente denominada de CIDE-Royalties, foi instituída, nos termos do art. 1º deste mesmo diploma normativo, com a finalidade de *estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo*. Ao assim determinar, o legislador deixou claro que apenas se autoriza a sua cobrança sobre operações jurídicas que envolvam a transferência de tecnologia.

E nem poderia ser diferente. Afinal, ao outorgar competência para a União instituir Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, a Constituição Federal, em seu art. 149, exige que ela sirva de instrumento de atuação na respectiva área. Por conta disso, pode-se validamente afirmar que o critério material possível das contribuições interventivas é sempre uma atividade relacionada ao setor da economia que sofrerá intervenção, que, no caso concreto, por expressa determinação legal, corresponde ao desenvolvimento tecnológico brasileiro.

Quanto ao tema, bem esclarece Marco Aurélio Greco que a Cide – mais do que outras figuras tributárias – não pode ser analisada isoladamente, como se fora bastante em si. Ao contrário, o art. 149, da CF determina que a Cide é instrumento da atuação da União. Como tal, só pode ser compreendida no contexto da atuação na qual se insere. Este é que irá determinar a seu sentido e alcance. A natureza e a função de um instrumento não são dadas por ele, mas pelo ambiente em que se encontra e pela finalidade a que serve.¹

Levando-se em conta o pilar da obrigação, não é possível ampliar a finalidade da CIDE para atingir outras relações jurídicas que não envolvam conhecimento tecnológico e transferência de tecnologia.

Sob essa visão, conclui-se que a hipótese de incidência da contribuição não abarca acordos de compartilhamento de custos e despesas (*cost sharing agreement*), eis que neste tipo de contrato o que se tem é mero ‘reembolso’ dos valores recebidos por pessoa jurídica centralizadora relativos a contratos de rateio de custos e despesas das demais pessoas jurídicas (co)ligadas, conforme asseverado na Solução de Consulta da Cosit nº 149/2021.

No parecer editado pela Receita Federal do Brasil, que considera os critérios definidos pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), dada a natureza jurídica do contrato, qual seja “de reembolso”, preenchidas as condições abaixo, os valores destinados ao exterior são afastados da base de cálculo do IRPJ, CSLL, Pis/Pasep e Cofins, a saber:

- a) as despesas reembolsadas comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;
- b) as despesas objeto de reembolso sejam necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio se realize através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio esteja de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios técnicos ditados pela Contabilidade;

e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como deverão proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilizar as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar, orientando a operação conforme os princípios técnicos ditados pela Contabilidade.

f) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas;

g) não haja qualquer margem de lucro no reembolso;

h) não configure pagamento por serviços prestados pela empresa centralizadora.

Notavelmente, restou sedimentado que 'reembolso' e prestação de serviços, este firmado à luz da Lei nº 10.168/00, possuem natureza jurídica distintas sendo, pois, inconfundíveis.

Ainda referindo-se à Solução de Consulta da Cosit 146/2019, inequivocamente vislumbram-se as características de validade dos contratos de compartilhamento de custos e despesas a impedir à ocorrência da Cide:

19. **Convém, primeiramente, verificar se o Contrato apresentado pela Consultante se enquadra no conceito de contrato ou acordo de compartilhamento de custos. Embora não haja dispositivo legal expresso sobre compartilhamento de custos na legislação tributária vigente, o Código Civil, em seu artigo 425, autoriza genericamente a celebração de contratos atípicos, gênero do qual os contratos de compartilhamento de custos são espécie. Administrativamente, a SC Cosit nº 8, de 2012, definiu os contratos de compartilhamento de custos e despesas como negócio jurídico em que uma empresa do grupo realiza despesas em proveito de todas ou parte das demais sociedades integrantes do grupo, mediante reembolso dos custos incorridos.**

20. Também a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), em seu Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (Diretrizes da OCDE, disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/tpg2017-en>), oferece uma definição de Acordo de Compartilhamento de Custos (ACC):

8.3 A CCA is a contractual arrangement among business enterprises to share the contributions and risks involved in the joint development, production or the obtaining of intangibles, tangible assets or services with the understanding that such intangibles, tangible assets or services are expected to create benefits for the individual businesses of each of the participants. A CCA is a contractual arrangement rather than necessarily a distinct juridical entity or fixed place of business of all the participants. A CCA does not require the participants to combine their operations in order, for example, to exploit any resulting intangibles jointly or to share the revenues or profits. Rather, CCA participants may exploit their interest in the outcomes of a CCA through their individual businesses. The transfer pricing issues focus on the commercial or financial relations between the participants and the contributions made by the participants that create the opportunities to achieve those outcomes. (destacou-se)

21. **Para a OCDE, portanto, o ACC é um negócio jurídico celebrado entre empresas com o intuito de dividir os custos e riscos inerentes ao desenvolvimento conjunto, produção ou obtenção de intangíveis, ativos tangíveis ou serviços, sendo que tais intangíveis, ativos tangíveis ou serviços devem criar benefícios para os negócios individuais de cada participante.**

22. Em outro parágrafo das Diretrizes da OCDE, temos uma descrição mais precisa desses benefícios para os negócios individuais, sem os quais uma empresa não poderia sequer ser considerada participante do ACC.

8.14 Because the concept of mutual benefit is fundamental to a CCA, it follows that a party may not be considered a participant if the party does not have a reasonable expectation that it will benefit from the objectives of the CCA activity itself (and not just from performing part or all of the subject activity), for example, from exploiting its interest or rights in the intangibles or tangible assets, or from the use of the services produced through the CCA. A participant therefore must be assigned an interest or rights in the intangibles, tangible assets or services that are the subject of the CCA, and have a reasonable expectation of being able to benefit from that interest or those rights. An enterprise that solely performs the subject activity, for example performing research functions, but does not receive an interest in the output of the CCA, would not be considered a participant in the CCA but rather a service provider to the CCA. As such, it should be compensated for the services it provides on an arm's length basis external to the CCA. See paragraph 8.18. Similarly, a party would not be a participant in a CCA if it is not capable of exploiting the output of the CCA in its own business in any manner. (destacou-se)

23. Assim, uma empresa que realize determinadas atividades mas que não usufrua do resultado do ACC não constitui participante do compartilhamento, devendo ser remunerada pelo serviço prestado.

24. A OCDE identifica dois tipos de ACCs: ACC de desenvolvimento e ACC de serviços. Os primeiros são celebrados com a finalidade de gerar benefícios futuros por meio do desenvolvimento, produção ou obtenção de intangíveis ou ativos tangíveis, e implicam maior grau de risco. Os últimos, com a finalidade de gerar benefícios presentes por meio da divisão dos custos de serviços entre as empresas, e implicam menor grau de risco.

25. Embora não faça a divisão entre ACC de desenvolvimento e ACC de serviços, a SC Cosit nº 8, de 2012, traz características comuns a todos os tipos de ACC, quais sejam:

- a) a divisão dos custos e riscos inerentes ao desenvolvimento, produção ou obtenção de bens, serviços ou direitos;**
- b) a contribuição de cada empresa ser consistente com os benefícios individuais esperados ou recebidos efetivamente;**
- c) a previsão de identificação do benefício, especificamente, a cada empresa do grupo. Caso não seja possível assumir que a empresa possa esperar qualquer benefício da atividade desenvolvida, tal empresa não deve ser considerada parte no contrato;**
- d) a pactuação de reembolso, assim entendido o ressarcimento de custos correspondente ao esforço ou sacrifício incorrido na realização de uma atividade, sem parcela de lucro adicional;**
- e) o caráter coletivo da vantagem oferecida a todas as empresas do grupo;**
- f) a remuneração das atividades, independentemente de seu uso efetivo, sendo suficiente a “colocação à disposição” das atividades em proveito das demais empresas do grupo;**
- g) a previsão de condições tais que qualquer empresa, nas mesmas circunstâncias, estaria interessada em contratar.**

26. Destaca-se que todo ACC deve ser adequadamente formalizado em instrumento que permita identificar, além das características acima, os custos totais incorridos, de forma a permitir a avaliação da proporcionalidade entre contribuições e benefícios de cada empresa participante.

(...)

38. Ante todo o exposto e em resposta à Consultante, conclui-se que:

38.1. O licenciamento para a comercialização de software por uma empresa do grupo às demais empresas do seu grupo econômico para uso direto em sua atividade econômica principal não se caracteriza como contrato de compartilhamento de custos.

38.2. Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, que constituam remuneração a título de royalties estão sujeitos à incidência do IRRF.

38.3. A remuneração pela **licença de comercialização ou distribuição de programa de computador**, sem transferência de tecnologia, não está sujeita à incidência da CIDE.

38.4. O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por simples licença ou uso de marca, ou seja, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não caracterizam contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. Entretanto, se o documento que embasa a operação não for suficientemente claro para individualizar, em valores, o que corresponde a serviço e o que corresponde a royalties, o valor total da operação será considerado como correspondente a serviços e sofrerá a incidência da contribuição.

O Parecer corrobora com a necessidade de “fornecimento de tecnologia em suas mais variadas formas” como fato gerador da Cide, traslada-se, novamente, o trecho:

33. A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, é devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos; pela pessoa jurídica signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior; pela pessoa jurídica signatária de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior; e pela pessoa jurídica que pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, conforme disposto no art. 2º, caput e § 2º, da referida Lei:

38.2. Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, que constituam remuneração a título de royalties estão sujeitos à incidência do IRRF.

38.3. A remuneração pela **licença de comercialização ou distribuição de programa de computador**, sem transferência de tecnologia, não está sujeita à incidência da CIDE.

Deduz-se das observações que não incide Cide-tecnologia no acordo de rateio de custos e despesas (*cost sharing agreement*), mesmo que celebrado entre empresas do mesmo grupo econômico, (i) por falta de previsão legal; (ii) porque não decorre de contraprestação ou remuneração de serviço prestado, e, (iii) por não corresponder a lucro, ou seja, o valor pago pelas empresas beneficiárias do acordo não ingressa no patrimônio da pessoa jurídica centralizadora como receita.

Até porque, como exaustivamente visto, os valores pagos a título de ‘rateio’ estão única e exclusivamente relacionados a reposição ou ressarcimento dos custos arcados pela empresa centralizadora. Não há, neste caso, hipótese de incidência por ausência de subsunção do fato à norma. Tem-se como precedentes deste Tribunal Administrativo:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. REEMBOLSO DE DESPESAS. NÃO-INCIDÊNCIA

Na hipótese dos autos ocorreu mero reembolso de despesas e não remuneração por prestação de serviços, o que faz com que não incida a Contribuição para o PIS/PASEP. Pela Solução de Consulta COSIT 378/2017 é possível perfilar o entendimento de que quando a remuneração por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a sócio administrador ou profissional expatriado residente no País, com pagamento no exterior realizado por

sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial domiciliada no exterior, as remessas ao exterior a título de reembolso não deverão ser tributadas.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Cofins-Importação as mesmas razões de decidir aplicáveis à PIS/Pasep-Importação, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática. **(Processo nº 15504.726233/201365, Acórdão nº 3301004.633, Sessão de 19 de abril de 2018)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Ano: 2010

CIDE. REEMBOLSO DE DESPESAS. OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE FINS ECONÔMICOS E DE LUCRO. INOCORRÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. VERDADE MATERIAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 378/2017.

Na hipótese dos autos ocorreu mero reembolso de despesas e não remuneração por prestação de serviços, **o que faz com que não incida a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico CIDE**. Pela Solução de Consulta COSIT 378/2017 é possível perfilar o entendimento de que quando a remuneração por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a sócio administrador ou profissional expatriado residente no País, com pagamento no exterior realizado por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial domiciliada no exterior, as remessas ao exterior a título de reembolso não deverão ser tributadas. **(Processo nº 15504.726158/2013-32, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade – Relator, Acórdão nº 3201003.152, Sessão de 26 de setembro de 2017)**

A decisão no bojo do PAF nº 15504.726158/2013-32 não foi objeto de recurso pela PGFN e, com isso, transitou em julgado a tese estampada ***“Na hipótese dos autos ocorreu mero reembolso de despesas e não remuneração por prestação de serviços, o que faz com que não incida a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico CIDE.”***.

Retomando os fatos, o lançamento deu-se em razão:

Pelas respostas e documentos apresentados pelo contribuinte, constata-se que os serviços aos quais as faturas e invoices genericamente se referem: “Dispensa relacionada com servicios”, “Gastos compartidos relacionados com servicios corporativos” e “Expenses related to services”, estão relacionados a atividades administrativas e gerenciais, tais como finanças, sistemas, recursos humanos, marketing, jurídico, desenvolvimento de estratégias, entre outras, e, portanto, caracterizam-se como serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes.

Conforme verificado, quando questionado a respeito das remessas a título de reembolso de despesas / compartilhamento de custos, o contribuinte informa que os custos são rateados sem qualquer adição de margem de lucro.

“Por meio desse contrato, uma parte dos custos administrativos incorridos de forma centralizada e compartilhada pela sociedade argentina, mas que também beneficiam a Arcos Dourados no Brasil, acabam sendo rateados sem qualquer adição de margem de lucro.”

Contudo, o fato de ter ou não qualquer adição de margem de lucro não é fator determinante em relação à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e das contribuições

PIS/Importação e COFINS-Importação, conforme pode ser verificado pelas Soluções de Consulta emitidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

Desta forma, por todo o exposto, conclui-se que as remessas efetuadas pelo contribuinte a título de compartilhamento de custos, estão sujeitas ao IRRF, à alíquota de 15%, à CIDE, ao PIS-Importação e à COFINS-Importação.

Considerando que não houve declaração tampouco recolhimento de nenhum desses tributos, referentes a essas remessas, estão sendo lançados, de ofício, os devidos tributos. Neste processo administrativo fiscal estão sendo tratados tão somente os lançamentos referentes à CIDE.

O contrato entabulado pela recorrente e objeto do lançamento diz respeito portanto, ao acordo de compartilhamento de custos e despesas (*cost sharing agreement*) que não foi sequer questionado pela fiscalização e pela DRJ.

Firmada na legislação e nos pilares argumentativos sobreditos, entendo que o lançamento deve ser cancelado.

1.3. Remessas relativas à pesquisa de marketing e treinamento.

Além do contrato de compartilhamento de custos e despesas, a fiscalização também exigiu da recorrente a Cide sobre as remessas efetuadas a título de Pesquisa de Marketing, em 21/01/14, e treinamento, em 27/01/14:

Cabe destacar que nas remessas efetuadas a título de Pesquisa de Marketing, em 21/01/14, e treinamento, em 27/01/14, o contribuinte não havia realizado o reajuste da base de cálculo do IRRF, conforme determinado pelo art. 725 do RIR/99, e, portanto, a base de cálculo da CIDE também estava inferior à devida. Assim, no caso dessas duas remessas, em que o motivo do lançamento é o não reajuste da base de cálculo, a autuação está sendo feita apenas nesse processo, com exigibilidade suspensa

Em sua defesa, a recorrente repete os argumentos trazidos em defesa prévia:

77. No Termo de Verificação Fiscal que acompanha o auto de infração de que trata este processo administrativo, contudo, não há quaisquer informações quanto a essas exigências. Sequer consta a identificação dos beneficiários desses pagamentos (empresas “Phoenix Marketing Intern” e “Tibco Software Inc”), o que se pode notar somente com a análise de outro Termo de Verificação Fiscal, relativo ao lançamento de IRF. Tampouco há a demonstração de como a D. Fiscalização apurou a base de cálculo para a exigência desses valores, diferentemente do que fez em relação às demais exigências. E isso é expressamente reconhecido pela r. decisão recorrida.

78. Não se trata de remessas efetuadas a título de rateio de despesas. A única informação dada pela D. Fiscalização em relação a essas duas remessas é a de que “nas remessas efetuadas a título de Pesquisa de Marketing, em 21/01/2014, e treinamento, em 27/01/2014, o contribuinte não havia realizado o reajuste da base de cálculo do IRRF, conforme determinado pelo art. 725 do RIR/99, vigente, à época dos fatos, e, portanto, a base de cálculo da CIDE também estava inferior à devida. Assim, no caso dessas duas remessas, em que o motivo do lançamento é o não reajuste da base de cálculo, a autuação está sendo feita apenas nesse processo, com exigibilidade suspensa” (f. 19).

Entendo irreparável a decisão recorrida, de modo que a adoto como razões de decidir:

(...)

Em relação a esses valores, a impugnante alega que:

(1) No Termo de Verificação Fiscal não há quaisquer informações quanto a essas exigências, sendo que a identificação dos beneficiários desses pagamentos (empresas "Phoenix Marketing Intern" e "Tibco Software Inc") só é possível pela análise do Termo de Verificação Fiscal relativo ao lançamento de IRRF (processo nº 16561.720139/2018-95);

(2) Não há a demonstração de como a fiscalização apurou a base de cálculo para a exigência desses valores, diferentemente do que fez em relação às demais exigências; e

(3) Não cabe o reajustamento do artigo 725 do RIR/99.

Quanto ao primeiro item, há que se observar que, embora o Termo de Verificação Fiscal deste processo não mencione as empresas "Phoenix Marketing Intern" e "Tibco Software Inc", a contribuinte facilmente identificou de quais remessas / beneficiários se tratava. Ademais, essas remessas / beneficiários encontram-se identificados nas peças juntadas aos autos pela própria contribuinte, em especial nas linhas 07 e 10 dos arquivos "Planilha Remessas ao Exterior 2014 - 13 nov" (arquivo não paginável, fl. 111) e "Planilha Remessas ao Exterior 2014 - 14 nov" (arquivo não paginável, fl. 113).

Não houve qualquer prejuízo à defesa da contribuinte.

O cerceamento ao direito de defesa deve ser analisado in concreto, ou seja, se os atos e fatos ocorridos efetivamente prejudicaram o direito à ampla defesa da contribuinte. E a prova mais cabal de que isso não ocorreu é a própria impugnação da contribuinte, na qual a interessada demonstra ter total conhecimento das imputações que lhe foram feitas.

Quanto ao segundo item, há que se observar que os cálculos efetuados pela fiscalização estão claros, no demonstrativo de fl. 1406, a seguir reproduzido:

Data do CC	N.º Contrato Câmbio	Valor Remessa USD	Taxa de Câmbio	2º dia ant	Valor Remessa R\$	BC IRRF e CIDE	CIDE devida s/ Inclusão IRRF	CIDE devida c/ Inclusão IRRF	DCTF CIDE	Valor total a ser lançado	Lançamento de Ofício neste processo	Autuação CIDE c/ suspensão
21/01/14	119636077	24.175,00	2,3625	2,3601	57.113,44	67.192,28	5.711,34	6.719,23	5.711,34	1.007,88	-	1.007,88
27/01/14	119731726	135.400,00	2,3969	2,3761	324.540,26	381.812,07	32.454,03	38.181,21	32.454,03	5.727,18	-	5.727,18

A fiscalização adotou o seguinte procedimento:

(1) A partir do "Valor Remessa" (R\$ 57.113,44 e R\$ 324.540,26) efetuou o reajustamento do artigo 725 do RIR/99, obtendo a "BC IRRF e CIDE" (R\$ 67.192,28 e R\$ 381.812,07);

(2) Aplicou a alíquota de 10% sobre a "BC IRRF e CIDE" (R\$ 67.192,28 e R\$ 381.812,07) e obteve a "CIDE devida c/ a Inclusão IRRF" (R\$ 6.719,23 e R\$ 38.181,21);

(3) Aplicou a alíquota de 10% sobre o "Valor Remessa" (R\$ 57.113,44 e R\$ 324.540,26) e obteve a "CIDE devida s/ a Inclusão IRRF" (R\$ 5.711,34 e R\$ 32.454,03); e

(4) Concluindo, obteve o "Valor total a ser lançado" (R\$ 1.007,88 e R\$ 5.727,18), pela diferença entre a "CIDE devida c/ a Inclusão IRRF" (R\$ 6.719,23 e R\$ 38.181,21) e a "CIDE devida s/ a Inclusão IRRF" (R\$ 5.711,34 e R\$ 32.454,03).

Por fim, quanto ao terceiro item, não cabe a esta Delegacia de Julgamento se manifestar, pois, conforme já mencionado, essa matéria também está sendo discutida judicialmente.

1.4. Impossibilidade de aplicação de juros Selic.

Aqui, a recorrente pretende afastar os juros sobre a multa de ofício.

Em que pese o argumento, o permissivo está alicerçado na Súmula CARF nº 108, de observância obrigatória pelos membros deste Tribunal Administrativo, que assim fixa:

Súmula CARF nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Nesse sentido, mantenho os juros.

Conclusão.

Pelo exposto, conheço em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, voto pelo provimento, cancelando o lançamento em relação à cide-tecnologia nos contratos de rateio.

Assinado Digitalmente

George da Silva Santos