



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.721421/2023-26
ACÓRDÃO	3102-003.169 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	APPLE SERVICOS DE REMESSAS LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2019

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. FUNDAMENTAÇÃO.

Se o acórdão recorrido está suficientemente fundamentado sobre os pontos articulados pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade.

AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015.

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

Há incidência da CIDE sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, independentemente de transferência de tecnologia. A hipótese de incidência não faz distinção se a contratação do serviço é para uso ou para exploração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade dos votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, afastar as preliminares. No mérito, por voto de qualidade, para negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Wilson Antônio de Souza Corrêa. Joana Maria de

Oliveira Guimarães e Sabrina Coutinho Barbosa que entendiam pelo cancelamento da autuação por não restar caracterizado o fato gerador da CIDE-Remessas no presente caso. A conselheira Sabrina Coutinho Barbosa manifestou interesse em declarar voto. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº14.689/2023 e da IN RFB nº2.205/2024, as quais deverão ser observadas quando do cumprimento da decisão.

Sala de Sessões, em 10 de dezembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante no acórdão recorrido, com os devidos acréscimos:

1.A empresa acima identificada foi submetida a procedimento fiscal, que resultou na lavratura do Relatório Fiscal de fls. 10/64, segundo o qual, a auditoria constatou que a fiscalizada deixou de efetuar, no período referente ao ano calendário 2019, o recolhimento da CIDE Remessas para o Exterior incidente sobre os valores remetidos ao exterior para a aquisição de Serviços Técnicos, Administrativos e Semelhantes.

2.No referido Relatório constam informações sobre a ação fiscal realizada, intimações feitas à contribuinte e respostas, esclarecimentos e documentos apresentados, legislação referente à matéria analisada, infrações apuradas no procedimento fiscal, das quais são extraídos os trechos abaixo:

(...)

3-Trata-se de uma sociedade por cotas de responsabilidade Ltda., tendo por objeto "a prestação de serviços de processamento de pagamentos em transações comerciais, incluindo a cobrança, a coleta e a transferência de recursos por conta e ordem de terceiros." (CNAE fiscal 8291 -1 -00 - Atividades de cobranças).

4-A sociedade é formada pela empresa Apple Inc., CNPJ 05.718.417/0001-08, com participação de 99,99% no capital social, e Apple Pacific LLC, CNPJ 06.200.209/0001 85, com 0,01%.

2.1 Dos contratos de serviços 19- Nos períodos de apuração da CIDE/RE, de 01/2019 à 12/2019, a APPLE REMESSAS prestou serviços SOMENTE para sua sócia

majoritária, Apple Inc.. Tais obrigações decorrem do contrato de prestação continuada de serviços acordado entre a auditada e a própria Apple Inc., datado de 15/12/2017.

(...)

21-O acordo tem por objetivo possibilitar à Apple Inc. receber os recursos angariados no Brasil através de sua plataforma Apple Media Platform (AMP) e outros serviços acordados.

22-Por sua vez, a plataforma Apple Media Platform (AMP) é mantida pela própria Apple Inc. a partir de rede interligada de informática e computadores ("internet") espalhada por todo o mundo.

23-Ou seja, a plataforma Apple Media Platform (AMP) utiliza-se da "internet" para disponibilizar ao público brasileiro, serviços técnicos que dependem de conhecimentos especializados prestados por profissionais altamente especializados, através de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

24-A disponibilidade de tais serviços técnicos, na AMP, para os usuários brasileiros decorre de contratos acordados pela Apple Inc. com diversas pessoas em inúmeros países.

25-Dentro desta relação de comercial o papel da APPLE REMESSAS tem por finalidade única promover a remessa de recursos para sua proprietária, Apple Inc., nos Estados Unidos da América, conforme consta das considerações iniciais do contrato (...)

26-Consequentemente, constata-se que a empresa norte-americana Apple Inc. é signatária de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior através de sua plataforma Apple Media Platform (AMP).

27-Por sua vez, a Apple Serviços de Remessas Ltda. promove a remessa de recursos ao exterior, vinculados a estes compromissos celebrados entre a Apple Inc. e suas fornecedoras de conteúdo espalhadas pelo mundo, por meio de sua plataforma Apple Media Platform (AMP).

28-Além do mais, compõem os recursos enviados ao exterior para o pagamento das compras efetuadas por meio da plataforma Apple Media Platform (AMP) tanto o preço dos serviços técnicos ou semelhantes comercializados como também eventuais royalties pela exploração de obras audiovisuais e de conteúdo intelectual, devidos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

29-Ressalta-se que os serviços fornecidos por meio da plataforma Apple Media Platform (AMP) envolvem a utilização de pessoal empregado no exterior em dezenas de empresas com substancial perícia técnica e profissional nas diferentes áreas demandadas pelos tipos de serviços comercializados.

(...)

2.2.2 Das remessas de valores 44-Os documentos que fundamentam a contabilização dessas remessas e as saídas efetivas dos numerários das contas bancárias da fiscalizada são os contratos de câmbio e os extratos bancários que corroboram os valores contabilizados e são parcialmente reproduzidos a seguir (...)
45-Por fim, cabe ressaltar que essas 12 (doze) remessas foram detalhadas individualmente, por operação e por profissional responsável, pela APPLE REMESSAS, na planilha denominada remessa2019, anexada ao processo (...)
70-Resumindo a situação fática a ser subsumida à legislação regente :

- A Apple Inc disponibiliza por meio de celulares, computadores, tablets e outros dispositivos informatizados uma série de aplicativos para comercialização de serviços técnicos por meio da plataforma online denominada App Store;
- Tais serviços técnicos são disponibilizados mediante contratos celebrados com desenvolvedores terceiros situados em todas as partes do globo terrestre;
- Compradores brasileiros adquirem esses serviços técnicos e, como retribuição por essa prestação, pagam diretamente à APPLE REMESSAS em moeda corrente do país;
- A APPLE REMESSAS encaminha esse numerário unicamente aos Estados Unidos da América com a finalidade de remunerar os desenvolvedores dos serviços técnicos adquiridos pelos compradores brasileiros;
- Aliás, importante ressaltar que a APPLE REMESSAS prestou serviço somente à Apple Inc. no ano de 2019, sendo ela a destinatária de TODOS os valores enviados ao exterior através dos 12 (doze) contratos de câmbio apresentados. Ou seja, TODA A RECEITA DA APPLE REMESSAS, em 2019, originou-se das 230.619 prestações de serviços técnicos especializados.
- Relevante também pontuar que a APPLE REMESSAS não repassa todo o numerário auferido através da AMP, mas retém proporção necessária e suficiente para remunerar todo seu pessoal mantido em território nacional, e para liquidar seus demais custos e despesas de comercialização e operacionalização em território nacional. Esses Custos e Despesas, conforme Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) do ano-calendário 2019 alcançaram os montantes de R\$ 53.407.009,84 (CUSTO DOS BENS E SERVICOS VENDIDOS) e R\$ 2.795.319,94 (DESPESAS OPERACIONAIS);
- A APPLE REMESSAS reconhece tratar-se da aquisição de serviços técnicos especializados, uma vez que efetua a retenção sobre esses valores do Imposto de Renda Retido na Fonte à alíquota de 15%, alíquota esta aplicável a esta modalidade de serviço e/ou royalties, conforme ficou evidenciado na legislação de regência;
- A APPLE REMESSAS efetivamente remete recursos consideráveis angariados em território nacional ao exterior como decorrência da aquisição de serviços técnicos especializados;

- Ato contínuo, a APPLE REMESSAS, embora intimamente vinculada à disponibilização de serviços técnicos aos usuários brasileiros e recebendo numerários destes por esta prestação recusa-se a recolher a CIDE Remessas ao Exterior, alegando ser apenas um intermediário financeiro;
- Como justificativa para deixar de efetuar o recolhimento da CIDE Remessas ao Exterior, a APPLE REMESSAS atribui integralmente as vendas a sua matriz norte-americana Apple Inc., alegando que todos os usuários brasileiros estariam fazendo uma compra direta de serviços técnicos providos pela empresa situada nos Estados Unidos da América.
- Ou seja, alega estar organizada somente para a prestação de serviços de coleta e remessa de pagamentos ao exterior e que, portanto, todas essas compras de Serviços Técnicos ficariam livres do pagamento CIDE Remessas ao Exterior uma vez que a empresa não teria nenhuma relação com essa comercialização. No entanto, em 2019, TODA a sua receita originou-se da contratação de serviços técnicos especializados disponibilizados na AMP.
- Fato é que a APPLE REMESSAS efetua pagamentos internacionais decorrentes da aquisição de serviços técnicos e pagamento de royalties por obras intelectuais providos por meio de plataforma informatizada. E é justamente por esse fato que a fiscalizada foi constituída.
- O dinheiro referente às compras realizadas por usuários brasileiros nos Serviços de Mídia da Apple (como "Apple Music", "App Store", etc.), são remetidos aos Estados Unidos da América e ainda quitam todas as despesas e custos incorridos pela fiscalizada em território nacional;
- Por fim, a APPLE REMESSAS deixa de recolher a Contribuição de Intervenção sob o Domínio Econômico incidente sobre essas Remessas efetuadas ao exterior, explicitamente "lavando suas mãos" quanto a essa responsabilidade.

(...)

76-Assim sendo, a APPLE REMESSAS, embora questionando os fundamentos da Lei nº 10.332, de 2001, para ver-se livre da incidência da CIDE/RE incidente sobre os serviços pelos quais paga, credita, entrega, e remete recursos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior, contraditoriamente julga estar plenamente beneficiada pelo art. 3º da Medida Provisória Nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001 em razão da qual a alíquota do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre esses mesmos serviços foi reduzida de 25% para 15%.

(...)

4. DA CONCLUSÃO

77-No decorrer da Ação Fiscal constatou-se que a APPLE REMESSAS,, para os períodos de apuração de 01/2019 a 12/2019, efetuou remessas constantes e regulares de recursos ao exterior, em razão de comercialização em território nacional de serviços técnicos e semelhantes, prestados por meio de plataforma

informatizada, mantida por sua proprietária (Apple Inc.) situada nos Estados Unidos da América.

78-Como constatado, estes serviços tomados envolvem a existência no exterior de pessoal dotado de conhecimento técnico altamente especializado (...)79-Como decorrência da contratação desses serviços, durante o ano-calendário 2019, a APPLE REMESSAS enviou ao exterior o valor bruto demonstrado na tabela abaixo, ou seja, incluído o valor do IRRF devido nas operações de envio, valores detalhados pela própria APPLE REMESSAS em planilha apresentada no curso da Ação Fiscal e anexa ao processo digital.

Remessas				
Ordenação	Data	Valor líquido (efetivamente enviado, informado nos contratos de câmbio)	IRRF - (DARF+PERD/COMP)	Valor Bruto
1	31/01/19	R\$ 126.150.185,18	R\$ 11.659.443,74	R\$ 137.809.628,92
2	28/02/19	R\$ 96.489.385,77	R\$ 8.852.606,77	R\$ 105.341.992,54
3	28/03/19	R\$ 96.873.988,46	R\$ 9.046.272,34	R\$ 105.920.260,80
4	02/05/19	R\$ 128.671.588,77	R\$ 11.907.764,41	R\$ 140.579.353,18
5	30/05/19	R\$ 58.352.700,56	R\$ 5.437.487,90	R\$ 63.790.188,46
6	27/06/19	R\$ 154.797.385,74	R\$ 13.957.821,79	R\$ 168.755.207,53
7	01/08/19	R\$ 130.147.841,68	R\$ 11.308.341,22	R\$ 141.456.182,90
8	29/08/19	R\$ 111.399.568,59	R\$ 9.744.453,59	R\$ 121.144.022,18
9	26/09/19	R\$ 113.573.240,76	R\$ 10.345.574,49	R\$ 123.918.815,25
10	31/10/19	R\$ 140.622.244,08	R\$ 12.525.537,71	R\$ 153.147.781,79
11	21/11/19	R\$ 89.493.628,22	R\$ 8.147.880,36	R\$ 97.641.508,58
12	19/12/19	R\$ 121.791.942,50	R\$ 11.247.715,56	R\$ 133.039.658,06
Total		R\$ 1.368.363.700,31	R\$ 124.180.899,88	R\$ 1.492.544.600,19

80-O total dos valores brutos remetidos pela empresa fiscalizada ao exterior durante o ano-calendário 2019 alcançou, portanto, o montante de R\$ 1.492.544.600,19 (um bilhão, quatrocentos e noventa e dois milhões, quinhentos e quarenta e quatro mil, seiscentos Reais e dezenove centavos).

81-Analisando a descrição dos serviços fornecidos por meio das lojas e/ou plataforma de propriedade da Apple Inc. e a especialidade técnica das empresas prestadoras, é de se concluir que todos configuram "serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes", uma vez que consistem basicamente no fornecimento de serviços informatizados e virtuais utilizando-se de plataforma própria, visando satisfazer consumidores brasileiros.

(...)

86- A Apple Remessas não declarou e não quitou, durante o ano-calendário 2019, a CIDE-Remessas para o Exterior incidente sobre as 12 (doze) remessas de valores aos Estados Unidos da América em razão de Serviços Técnicos, Administrativos e Semelhantes, sem a transferência de tecnologia. Portanto, esses valores devem ser constituídos de ofício mediante Auto de Infração.

(...)

3.Em face das irregularidades apuradas, foi lavrado auto de infração da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE Remessas ao exterior referente a fatos geradores de janeiro de dezembro de 2019, que inclui o tributo, multa de ofício e juros de mora calculados até 07/2023, num total de R\$ 303.174.603,09.

4.O fundamento legal das exigências, os demonstrativos de apuração, cálculo dos juros e demais acréscimos legais, constam do auto de infração.

5.Cientificada em 31/07/2023 (fl. 14.880), a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 14.884/14.904 em 29/08/2023 (fl. 14.882), na qual alega, em síntese, que:

- É uma sociedade facilitadora de pagamentos internacionais, nos termos da Resolução nº 277 do Banco Central do Brasil, de 31/12/2022 (doc. nº 3), que foi contratada pela empresa estrangeira Apple Inc. (vide fls. 14.700/14.716), para prestar serviços de coleta e remessa de pagamentos aos Estados Unidos da América, referente às compras realizadas por usuários brasileiros nos Serviços de Mídia da Apple ("AMP" - exemplos como "iTunes Store", "App Store", "iCloud", etc.), que eram operados pela Apple Inc., conforme Termos e Condições (vide fls. 14.577/14.595).

- Sobre suas atividades informa: "(1) Usuário brasileiro (em regra, pessoa física) navega no AMP (ex: App Store, Apple Music, etc.) e adquire um serviço ou licença de beneficiário estrangeiro ou brasileiro, a depender do conteúdo (ex: aplicativo, jogos, etc.); (2) O usuário brasileiro envia os fundos, em reais (R\$), relacionados às respectivas licenças, à Requerente, prestadora de serviços de pagamento internacional, à ordem da Apple Inc.; (3) A Requerente processa os pagamentos relativos às aquisições de licenças de uso realizados pelo usuário brasileiro, remetendo os fundos para a Apple Inc., que atua como agente consolidador destes, para posterior pagamento aos beneficiários finais localizados no exterior ou mesmo no Brasil, quando aplicável. (4) A Apple Inc., como agente consolidador destes fundos, realiza o pagamento aos beneficiários, licenciados dos conteúdos. (5) A Requerente realiza a cobrança pelos serviços de facilitador internacional de pagamentos".

- A Apple Inc. disponibiliza o AMP, que inclui a App Store, na qual desenvolvedores terceiros de diversos países (inclusive o Brasil) podem distribuir seus aplicativos e comercializar seus serviços diretamente aos usuários brasileiros. Nesse cenário, os desenvolvedores firmam contratos diretamente com a Apple Inc., que atua como agente na relação comercial entre tais desenvolvedores e os usuários brasileiros.

- Não há qualquer relação contratual entre esses desenvolvedores e a Requerente, na medida em que esta atua mediante ordem expressa da Apple Inc., apenas para coletar e remeter os valores relacionados com as transações em aplicativos distribuídos e comercializados por tais desenvolvedores aos usuários brasileiros por meio dos Serviços de Mídia operados pela Apple Inc.

- É uma entidade processadora de pagamentos, que circula os recursos financeiros entre usuário brasileiro (fonte pagadora, que importa os serviços e direitos e é a efetiva beneficiária final dessa importação) e a Apple Inc. para as aplicações próprias (ex.: Apple Music, iTunes Store, iCloud etc) e para os beneficiários terceiros (ex.: desenvolvedores como Playkids, Linkedin, HBO, Facebook, Globoplay, etc), beneficiários estes que podem estar localizados no Brasil ou no exterior.

- Assim, não importa serviços do exterior, não sendo signatária de qualquer contrato de importação. Somente exporta serviços de coleta e remessa de pagamentos para Apple Inc., tendo desempenhado, especificamente, as atividades de uma facilitadora de pagamentos internacional, sendo devidamente remunerada para tanto e oferecendo suas receitas com essa atividade à tributação pelo IRPJ/CSLL (doc. nº 4).

- A presente cobrança é ilegal e absurda, porque existe um vício material insanável no Auto de Infração, que macula sua validade, referente ao erro na identificação do sujeito passivo da CIDE. Assim, o auto de infração deve ser cancelado por nulidade.

- A Requerente não é sujeito passivo da CIDE supostamente devida nas remessas realizadas em 2019, pois não se encaixa nas hipóteses previstas no art. 2º da Lei nº 10.168/2000, já que não era a detentora, adquirente ou signatária de contrato que envolvesse a importação de conteúdo tecnológico, assim como não foi signatária de contrato de importação de serviços técnicos e semelhantes ou que envolvesse o pagamento de royalties. Sequer fez importação em 2019.

- A identificação do sujeito passivo é elemento essencial e de validade do Auto de Infração, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional e do art. 10, I, do Decreto nº 70.235/1975. É preciso que seja afastada qualquer fundamentação genérica de que o Auto de Infração simplesmente teria cumprido com os requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72 para sua lavratura, quando eivado de um vício patente na identificação do sujeito passivo da CIDE. De fato, não apenas as hipóteses do artigo 59 do referido decreto que ensejam nulidade de auto de infração. O descumprimento do art. 142 do CTN, mediante erro na indicação do sujeito passivo, é vício insanável do lançamento, suficiente para maculá-lo e exigir sua anulação.

- A cobrança também é improcedente no mérito, dado que a Requerente não incorreu na hipótese de incidência da CIDE-Remessas. De acordo com a autoridade fiscal, seria irrelevante o fato de que a Requerente não foi o tomador ou beneficiário final dos serviços importados, relativos às remessas. Para fins de exigência da CIDE, concluiu que importa somente haver um pagamento, a partir do território nacional, com recebimento dos respectivos recursos por não residente no exterior (item 74 do Relatório Fiscal).

- Esse entendimento está equivocado e parte de um erro grosseiro de interpretação da legislação, pois o art. 2º, §2º, da Lei nº 10.168/2000 é claro: as

pessoas jurídicas "signatárias" dos contratos referentes à importação de serviços técnicos e de assistência técnica são as contribuintes da CIDE.

- A Requerente não é a signatária de nenhum contrato que envolva a importação de serviços técnicos (ou qualquer outro serviço ou licença). A acusação fiscal não possui qualquer base legal, sendo contrária à hipótese de incidência da CIDE.

- Conclusão diversa, além de ilegal, resultaria na conclusão inaceitável de que todo e qualquer participante do mercado de câmbio, que estivesse responsável pela remessa de valores pagos por terceiros, seria contribuinte da CIDE.

- Sem prejuízo dos anteriores, traz outros argumentos.

- Nulidade: Erro na descrição dos fatos e da base de cálculo da CIDE: segundo a Autoridade Fiscal, as remessas realizadas pela Requerente, dos valores pagos por usuários brasileiros do AMP, teriam por objetivo remunerar a prestação de serviços técnicos e assemelhados prestados pela (i) Apple Inc., enquanto plataforma de marketplace de aplicativos, e (ii) pelos fornecedores de conteúdo e serviços no exterior.

- A Autoridade Fiscal parte da premissa equivocada de que todas as remessas processadas pela Requerente seriam referentes a importação de serviços técnicos e assemelhados. Pode-se até dizer que parte das remessas são relativas à importação de serviços técnicos e assemelhados, contudo, do total de importações realizadas, existiram várias remessas cujas operações subjacentes não possuem essa natureza.

- Por exemplo, grande parte das remessas efetuadas foram relativas à importação, por usuários brasileiros, de licenças de uso de software (programa de computador), tanto padronizados como customizáveis, de parte domiciliada no exterior (vide fls. 14596/14624 por amostragem). Essas remessas não estão sujeitas à CIDE, segundo o art. 2º, §1º-A, da Lei nº 10.168/2000.

- Além disso, diversas outras remessas eram relativas à aquisição, em definitivo, de vídeos, e-books e músicas, cuja operação era caracterizada como uma importação de mercadorias, igualmente não sujeita à CIDE.

- Parte das remessas autuadas tiveram por finalidade remunerar os criadores e desenvolvedores dos aplicativos comercializados no AMP da Apple Inc., pelo direito de uso desses aplicativos e programas de computador.

- Tem-se ainda que boa parte desses programas de computador eram softwares de prateleira, neste caso, segundo já definido pela própria Receita Federal do Brasil nas Soluções de Consulta nºs 6.014/2018, 9.092/2017, 41/2011, 3002/2017 e 30/2006 (doc. nº 5), tais programas de computador são mercadorias e devem ter suas importações tributadas como tal, de modo que não estão sujeitas à CIDE.

- A Autoridade Fiscal, embora tivesse o dever de identificar e segregar quais os tipos e naturezas jurídicas das remessas que ela pretendia tributar, ignorou a variedade dessas remessas, classificando-as todas como remessas pela

importação de "serviços técnicos e semelhantes". A apuração e descrição correta dos fatos é elemento essencial do lançamento, conforme art. 142 do CTN e art. 10, III, do Decreto nº 70.235/1972.

- Essa falha na descrição dos fatos tem por consequência vício na motivação que fundamentou o lançamento e, no presente caso, erro na própria determinação da base de cálculo da CIDE, tornando-o nulo.

- Vale destacar que parte das remessas tinham como destinatários finais partes brasileiras (como desenvolvedores locais de aplicativos) - vide fls. 139/3.530, portanto, não configuraram importações.

- Impossibilidade de incidência da CIDE sobre remessas realizadas por pessoas físicas: mais de 99% dos importadores de serviços e licenças cujas remessas foram coletadas e processadas pela Requerente são pessoas físicas, o que foi desconsiderado pela Autoridade Fiscal. Conforme se denota do documento referente ao termo de anexação de fl. 3.619 (coluna "D" - Nome do consumidor), que traz o resumo do percentual das transações realizadas em 2019.

- Essas importações são os corriqueiros "downloads" e compras de conteúdo em aplicativos de música, streaming de vídeo, jogos, etc. Tratam-se de operações tipicamente realizadas por pessoas físicas, as quais não estão sujeitas à CIDE.

- Tem de se considerar também que parte dos valores coletados e remetidos pela Requerente à Apple Inc. tinham por finalidade remunerar desenvolvedores brasileiros, que disponibilizaram serviços ou aplicativos na AMP, como comprovado na planilha juntada aos autos em fiscalização (Arquivo não paginável "Remessa2019", colunas "D" e "E").

- Ainda que se pudesse superar os argumentos acima, não seria possível a incidência da CIDE neste caso concreto pelo fato de que os pagamentos ao exterior não decorrem de nenhuma remuneração pela transferência de tecnologia, como reconhecido pela própria Autoridade Fiscal.

- Na medida em que a matriz constitucional da CIDE é o artigo 149 da CF/88, e que referida área encontra-se definida no artigo 218, a tributação criada pela Lei nº 10.168/00 não pode ir além dos limites estabelecidos pela CF/88. Em outras palavras, por tratar-se de instrumento da União na área de ciência e tecnologia, a CIDE não pode alcançar bens, pessoas ou relações que não digam respeito à ciência ou à tecnologia.

- Por fim, caso se entenda por manter o crédito tributário lançado, não se pode deixar de notar que há exagero na exigência de uma multa de ofício de 75% sobre o pretense débito em questão, nos termos do artigo 142 do CTN, além da impossibilidade de aplicação dos juros sobre referida multa.

- Cita decisões administrativas e doutrina para corroborar seus entendimentos.

- Pleiteia que seja cancelado o Auto de Infração, por ser nulo e que, no mérito, não deve prosperar, por ser improcedente a exigência fiscal.

- Subsidiariamente, requer que seja (i) cancelada a multa aplicada, ou então, (ii) afastada a aplicação de juros sobre o valor da multa, uma vez que as penalidades não possuem natureza tributária.

- Protesta por provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, especialmente pela juntada de novos documentos ou quaisquer outras providências que se entendam necessárias para a elucidação da verdade real dos fatos ora alegados, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

6. Os documentos apresentados com a defesa encontram-se juntados aos autos.

Ato contínuo, a DRJ – 08 julgou a impugnação do contribuinte nos termos sintetizados na ementa do acórdão recorrido, a seguir transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2019

CITAÇÃO DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS E DOUTRINA.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada às decisões administrativas ou teses doutrinárias.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente será considerado nulo o ato administrativo praticado por agente incompetente.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO.

O julgador da esfera administrativa deve observar as normas legais e regulamentares, assim como os demais atos vinculantes.

IMPUGNAÇÃO. PRODUÇÃO DE PROVAS.

No processo administrativo fiscal, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações da defesa. Devem ser indeferidos os pedidos de diligência e perícia, quando prescindíveis.

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2019

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

Há incidência da CIDE sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, independentemente de transferência de

tecnologia. A hipótese de incidência não faz distinção se a contratação do serviço é para uso ou para exploração.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2019

INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

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

MULTA DE OFÍCIO E JUROS. APLICAÇÃO.

Deve ser aplicada a multa de ofício e os juros de mora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão visando infirmar a autuação.

Em seu recurso voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito alegadas na impugnação, repetindo as mesmas argumentações.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de auto de infração referente a insuficiência de recolhimento da CIDE incidente sobre remessas de valores ao exterior a título de contrapartida a aquisição de Serviços Técnicos, Administrativos e Semelhantes, relativas ao ano-calendário 2019.

Em suma, com base no parágrafo 2º, do art. 2º e parágrafo único do art. 3º, ambos da Lei 10.168/2000, entendeu a auditoria que, pelos documentos apresentados, a empresa não teria comprovado que houve o pagamento da CIDE sobre remessas para o exterior a título de contrapartida a aquisição de serviços técnicos, administrativos e semelhantes. nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168/00, com a redação dada pela Lei nº 10.332/01.

Em sessão de julgamento na instância a quo, o acórdão proferido julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo integralmente a autuação fiscal.

Feitas essas breves considerações para melhor compreensão da matéria em debate, passar-se a análise das pretensões da recorrente nas preliminares e mérito.

Nulidade do acórdão recorrido

Aduz a recorrente que o acórdão recorrido é nulo por vício de fundamentação tanto porque se contradiz na aplicação da regra de incidência da CIDE, quanto porque as premissas adotadas para afastar o principal argumento de mérito da Recorrente não autorizam, sob uma perspectiva lógico-formal, a conclusão atingida pela decisão.

Suscita ainda que o acórdão recorrido inova na acusação fiscal que foi formulada no auto de infração, ao indicar que o fato de a Apple Inc. ser supostamente signatária de contratos de serviços técnicos faria com que a Recorrente se tornasse responsável pela CIDE incidente na importação desses serviços por usuários brasileiros. Ressalta que a acusação do Auto de Infração é de que a CIDE seria devida porque a Recorrente efetua remessas ao exterior para remunerar supostos serviços técnicos, independentemente de não ser a Recorrente a importadora desses serviços ou a signatária dos respectivos contratos. Já no Acórdão recorrido, a acusação é inovada na medida em que se justifica a cobrança da Recorrente não pelo fato de ter feito remessas ao exterior, mas porque sua controladora seria signatária de contratos de serviços técnicos.

Não assiste razão à recorrente.

Não prosperam as alegações de cerceamento do direito de defesa por falta de motivação suscitadas pela recorrente, visto que está claramente indicada na decisão recorrida a motivação para a manutenção do conteúdo da autuação, qual seja, a caracterização das remessas para o exterior a título de contrapartida a aquisição de serviços técnicos, administrativos e semelhantes como sujeitas à CIDE, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168/00, com a redação dada pela Lei nº 10.332/01.

O que se verifica tanto na manifestação de inconformidade quanto no recurso voluntário apresentados é exatamente o pleno exercício do direito de defesa pela recorrente, que tratou de apresentar alegações fundamentadas sobre os valores lançados pela fiscalização, trazendo argumentos relevantes para o presente julgamento.

Ademais, como é cediço, o julgador não precisa enfrentar todos os pontos questionados pelo Contribuinte, mas tão somente aqueles essenciais trazidos no recurso para formar o seu convencimento. No presente caso, não se observa qualquer falta de análise de aspecto fundamental para o deslinde da lide pelo Julgador a quo.

Como se observa na decisão recorrida, entendeu-se que o procedimento fiscal teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde constam a motivação e fundamentação jurídica para o lançamento das diferenças de CIDE, bem como as provas que conduziram a Autoridade Fiscal às conclusões do auto de infração, tais como planilhas contendo a relação das operações objeto de lançamento e documentos. Se as conclusões do acórdão recorrido são contraditórias com os elementos de prova

constantes nos autos, como aduz a recorrente, não se deve seguir na direção da nulidade, mas da eventual insubsistência da autuação.

Cabe destacar ainda que as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Consoante tal dispositivo, são nulos, além dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não se afigura nos autos.

Com essa fundamentação, afasta-se a preliminar.

Nulidade da autuação por erro na identificação do sujeito passivo

Como essa temática se confunde com o mérito, será objeto de análise no próximo item.

Não relação com o fato gerador e não ocorrência da hipótese de incidência da CIDE-Remessas

A auditoria fiscal apresentou resumidamente os seguintes fatos que ensejaram a autuação:

No decorrer da Ação Fiscal constatou-se que a APPLE REMESSAS, para os períodos de apuração de 01/2019 a 12/2019, efetuou remessas constantes e regulares de recursos ao exterior, em razão de comercialização em território nacional de serviços técnicos e semelhantes, prestados por meio de plataforma informatizada, mantida por sua proprietária (Apple Inc.) situada nos Estados Unidos da América.

78-Como constatado, estes serviços envolvem a existência no exterior de pessoal dotado de conhecimento técnico altamente especializado, cuja contratação no Brasil, ainda que fosse possível, demandaria o dispêndio de recursos muito mais elevado do que o aproveitamento de pessoal de todas essas empresas situadas no exterior.

79-Como decorrência da contratação desses serviços, durante o ano-calendário 2019, a APPLE REMESSAS enviou ao exterior o valor bruto demonstrado na tabela abaixo, ou seja, incluído o valor do IRRF devido nas operações de envio, valores detalhados pela própria APPLE REMESSAS em planilha apresentada no curso da Ação Fiscal e anexa ao processo digital.

Remessas				
Ordenação	Data	Valor líquido (efetivamente enviado, informado nos contratos de câmbio)	IRRF - (DARF+PERD/COMP)	Valor Bruto
1	31/01/19	R\$ 126.150.185,18	R\$ 11.659.443,74	R\$ 137.809.628,92
2	28/02/19	R\$ 96.489.385,77	R\$ 8.852.606,77	R\$ 105.341.992,54
3	28/03/19	R\$ 96.873.988,46	R\$ 9.046.272,34	R\$ 105.920.260,80
4	02/05/19	R\$ 128.671.588,77	R\$ 11.907.764,41	R\$ 140.579.353,18
5	30/05/19	R\$ 58.352.700,56	R\$ 5.437.487,90	R\$ 63.790.188,46
6	27/06/19	R\$ 154.797.385,74	R\$ 13.957.821,79	R\$ 168.755.207,53
7	01/08/19	R\$ 130.147.841,68	R\$ 11.308.341,22	R\$ 141.456.182,90
8	29/08/19	R\$ 111.399.568,59	R\$ 9.744.453,59	R\$ 121.144.022,18
9	26/09/19	R\$ 113.573.240,76	R\$ 10.345.574,49	R\$ 123.918.815,25
10	31/10/19	R\$ 140.622.244,08	R\$ 12.525.537,71	R\$ 153.147.781,79
11	21/11/19	R\$ 89.493.628,22	R\$ 8.147.880,36	R\$ 97.641.508,58
12	19/12/19	R\$ 121.791.942,50	R\$ 11.247.715,56	R\$ 133.039.658,06
Total		R\$ 1.368.363.700,31	R\$ 124.180.899,88	R\$ 1.492.544.600,19

80-O total dos valores brutos remetidos pela empresa fiscalizada ao exterior durante o ano-calendário 2019 alcançou, portanto, o montante de R\$ 1.492.544.600,19 (um bilhão, quatrocentos e noventa e dois milhões, quinhentos e quarenta e quatro mil, seiscentos Reais e dezenove centavos).

81-Analisando a descrição dos serviços fornecidos por meio das lojas e/ou plataforma de propriedade da Apple Inc. e a especialidade técnica das empresas prestadoras, é de se concluir que todos configuram "serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes", uma vez que consistem basicamente no fornecimento de serviços informatizados e virtuais utilizando-se de plataforma própria, visando satisfazer consumidores brasileiros.

82-Não foram apresentadas durante Ação Fiscal faturas dos serviços prestados pelas empresas vinculadas à Apple Inc. por meio de sua plataforma. Somente foram apresentadas planilhas detalhando e comprovando individualmente por consumidor e por profissional prestador dos serviços, acompanhadas de pequena amostragem de recibos emitidos diretamente do exterior pela Apple Inc, contendo descrições dos serviços e dos valores cobrados, em sua resposta de 14/04/2023. Esse conjunto probatório possibilita a identificação da ocorrência do fato gerador da CIDE-Remessas ao Exterior, qual seja, a remessa de recursos ao exterior e sua motivação.

83-Os pagamentos desses serviços foram efetivamente concretizados, mediante envios de recursos ao exterior a partir do Brasil intermediados pelo Banco Citibank S.A. (CNPJ 33.479.023/0001-80), 84-As remessas ao exterior relativas às

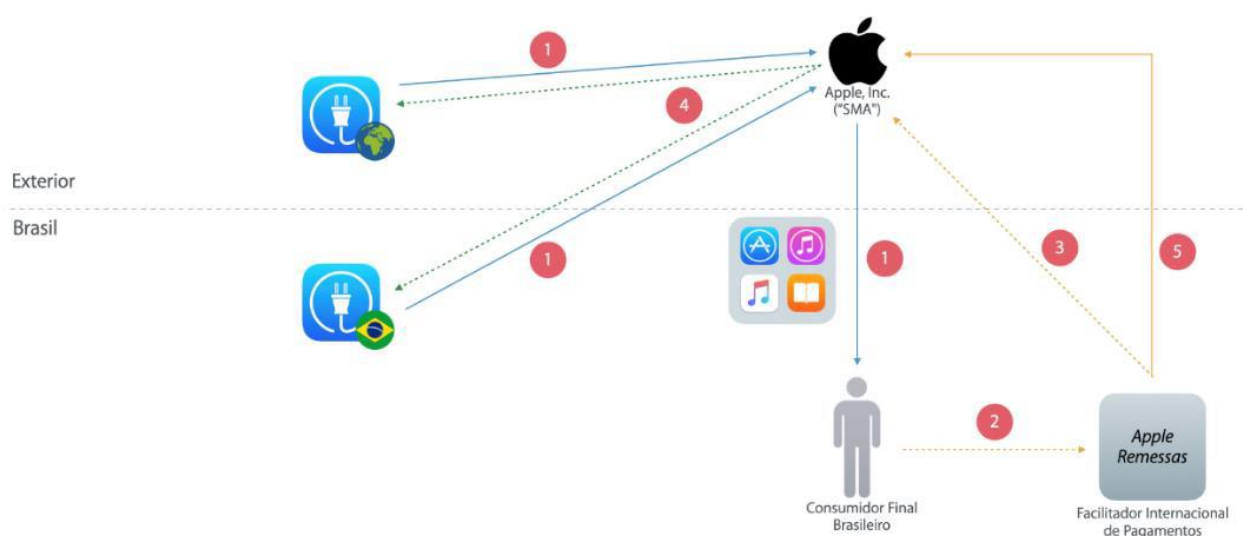
comercializações da Apple Inc. no Brasil estão abrangidas como fato gerador da CIDE - Remessas ao exterior, conforme ditames contidos no §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, com redação alterada dada pelo artigo 6º da Lei 10.332/2001.

85-A legislação de regência da CIDE/RE está regularmente inserida no ordenamento jurídico brasileiro e é norma que deve ser seguida pela Apple Remessas, ficando sujeita ao pagamento como sujeito passivo da contribuição incidente sobre valores remetidos ao exterior durante o ano-calendário 2019 para o pagamento de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes.

86-A Apple Remessas não declarou e não quitou, durante o ano-calendário 2019, a CIDE-Remessas para o Exterior incidente sobre as 12 (doze) remessas de valores aos Estados Unidos da América em razão de Serviços Técnicos, Administrativos e Semelhantes, sem a transferência de tecnologia. Portanto, esses valores devem ser constituídos de ofício mediante Auto de Infração.

No julgamento da DRJ, a impugnação foi considerada integralmente improcedente, mantendo integralmente a autuação.

A recorrente esclarece que é uma sociedade facilitadora de pagamentos internacionais (eFX), nos termos da Resolução nº 277 do Banco Central do Brasil, de 31.12.2022 (vide doc. nº 3 da impugnação), que foi contratada pela empresa estrangeira Apple Inc. (vide fls. 14700/14716) para prestar serviços de coleta e remessa de pagamentos aos Estados Unidos da América. Esses pagamentos são referentes às compras realizadas por usuários brasileiros no ambiente de Serviços de Mídia da Apple ("AMP" – exemplos como "iTunes Store", "App Store", "iCloud", que viabilizam a venda de apps, jogos, ebooks, etc. comercializados pela Apple Inc. ou por terceiros), conforme Termos e Condições (vide fls. 14577/14595). A ilustração a seguir retrata o funcionamento das atividades da Recorrente:



Legenda:

(1) Usuário brasileiro (em regra, pessoa física) navega no AMP (ex: App Store, Apple Music, etc.) e adquire um serviço ou licença de beneficiário estrangeiro ou brasileiro, a depender do conteúdo (ex: aplicativo, jogos, etc.);

(2) O usuário brasileiro envia os fundos, em reais (R\$), relacionados às respectivas licenças ou serviços, à Recorrente, prestadora de serviços de pagamento internacional, à ordem da Apple Inc.;

(3) A Recorrente processa os pagamentos relativos às aquisições de licenças de uso realizados pelo usuário brasileiro, remetendo os fundos para a Apple Inc., que atua como agente consolidador destes, para posterior pagamento aos beneficiários finais localizados no exterior ou mesmo no Brasil, quando aplicável.

(4) A Apple Inc., como agente consolidador destes fundos, realiza o pagamento aos beneficiários, licenciantes dos conteúdos.

(5) A Recorrente realiza a cobrança pelos serviços de facilitador internacional de pagamentos.

A recorrente detalha, ainda, a sua atividade desenvolvida, nos seguintes termos:

3. Como se percebe, a Apple Inc. disponibiliza o AMP (Apple media plattform), que inclui a App Store, na qual desenvolvedores terceiros de diversos países (inclusive o Brasil) podem distribuir seus aplicativos e comercializar seus serviços diretamente aos usuários brasileiros. Nesse cenário, os desenvolvedores firmam contratos diretamente com a Apple Inc., que atua como agente na relação comercial entre tais desenvolvedores e os usuários brasileiros.

4. Não há qualquer relação contratual entre esses desenvolvedores e a Recorrente, na medida em que a Recorrente atua mediante ordem expressa da Apple Inc. apenas para coletar e remeter os valores relacionados com as transações em aplicativos distribuídos e comercializados por tais desenvolvedores aos usuários brasileiros por meio dos Serviços de Mídia operados pela Apple Inc.

5. Nesse sentido, tal como as empresas de cartão de crédito, a Recorrente é nesse fluxo de pagamentos apenas mais uma entidade processadora de pagamentos que circula os recursos financeiros entre usuário brasileiro (fonte pagadora, que importa os serviços e direitos e é a efetiva beneficiária final dessa importação) e a Apple Inc. para as aplicações próprias (ex.: Apple Music, iTunes Store, iCloud etc) e os beneficiários terceiros (ex.: desenvolvedores como Playkids, LinkedIn, HBO, Facebook, Globoplay etc), beneficiários estes que podem estar localizados no Brasil ou no exterior.

6. Assim é que a Recorrente não importa serviços do exterior, não sendo signatária de qualquer contrato de importação. Seu papel na estrutura, como mencionado, consiste em somente exportar serviços de coleta e remessa de pagamentos para Apple Inc., sendo devidamente remunerada para tanto e oferecendo suas receitas com essa atividade à tributação pelo IRPJ/CSLL2 (vide doc. nº 4 da impugnação).

Defende-se a recorrente afirmando que pela atividade desenvolvida demonstrada é mera intermediária financeira, não havendo, por isso, relação como o fato gerador da CIDE lançada, que consiste na remessa de recursos a beneficiário não-residente no exterior em

contraprestação a serviços ou licenças na condição de pessoa jurídica signatária dos respectivos contratos.

Defende, assim, que houve erro na identificação do sujeito passivo enquadrado no Auto de Infração da CIDE, supostamente devida em 2019, sobre as remessas efetuadas à Apple Inc. pela contratação, por usuários brasileiros, de serviços e licenças de beneficiários brasileiros e estrangeiros por meio dos AMP (Apple Media Plattform).

Ademais, aduz que existe farta documentação apresentada nos autos para se provar que, ainda que se aceitasse a conclusão de que a Recorrente estaria sujeita à CIDE, a contribuição não seria devida, porque as remessas (i) se referiram à aquisição de bens que são isentos ou não sujeitos ao tributo (aquisições de aplicativos ou software, ebooks, músicas, etc.); (ii) decorrem de pagamentos realizados por pessoas físicas (isto é, não contribuintes da CIDE); e/ou (iii) se destinaram a remunerar fornecedores de serviços brasileiros (ou seja, não envolvendo uma operação de importação).

Em que pese os argumentos da recorrente, entendo que não lhe assiste razão.

Por oportuno, apresenta-se a base legal para a incidência desse tributo.

A CIDE foi criada pela Lei nº10.168/00 com o objetivo de estimular o desenvolvimento tecnológico do Brasil por meio do financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. Transcrevo a seguir o conteúdo dos arts.1º e 2º da Lei nº10.168/00:

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.

§ 2º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrentes das obrigações indicadas no caput deste artigo.

Parágrafo. 3º A alíquota da contribuição será de 10%.

Posteriormente, em 1º de janeiro de 2002, foi editada a Lei nº10.332/01 que promoveu alterações a Lei nº10.168/00, entre as quais, novas hipóteses de incidência para a CIDE, nos seguintes termos:

Art. 6º O art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º

....."

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

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no *caput* e no § 2º deste artigo.

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

(negrito nosso)

Fica nítido que o legislador, por meio da Lei nº10.332/01, criou duas novas hipóteses de incidência da CIDE sobre serviços técnicos e de assistência administrativa, bem como sobre os *royalties* a qualquer título, que a pessoa pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter a residente ou domiciliado no exterior.

Pode-se assim resumir as hipóteses de incidência da CIDE-Remessas:

- 1) a pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos;
- 2) a pessoa jurídica signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior;
- 3) a 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
- 4) a pessoa jurídica que pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Neste contexto, constata-se que a Apple Inc. disponibiliza a plataforma online App Store, por meio da qual disponibiliza as aplicações próprias (ex.: Apple Music, iTunes Store, iCloud etc) e os desenvolvedores terceiros de diversos países também podem distribuir seus aplicativos por meio dessa plataforma (ex.: desenvolvedores de aplicativos, jogos, conteúdos, como Playkids,

Linkedin, HBO, Facebook, Globoplay, Spotify, Happn, etc) e comercializar seus serviços diretamente aos usuários brasileiros, atuando a Apple Inc., nesse último caso, apenas como agente intermediador e a Apple Serviços Remessas como facilitadora de pagamentos internacionais na remessa dos respectivos valores, como antes afirmado.

Trata-se, sem dúvida, de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no exterior, uma vez que consistem basicamente no fornecimento de serviços informatizados e virtuais utilizando-se de plataforma própria, visando satisfazer consumidores brasileiros.

Há de se ressaltar que a própria recorrente reconhece tratar-se da aquisição de serviços técnicos especializados, uma vez que efetua a retenção sobre esses valores do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota reduzida de 15%. Esta alíquota reduzida de 25% para 15%, conforme art. 3º da MP nº 2.159- 70/2001 e art. 17 da IN SRF nº 1.455/2014, citados no trecho do Relatório Fiscal, é aplicável sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, e a título de royalties de qualquer natureza.

Em seu recurso, a recorrente não discorda também que as referidas remessas foram por contrapartida a serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

Como se constata, os fatos narrados se subsumem à hipótese de incidência da CIDE-Remessas, isso porque a Apple Inc. foi signatária dos contratos que tiveram por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, podendo este contrato ser objeto de uso ou de comercialização.

A recorrente contesta em sua defesa ter constado como sujeito passivo da autuação fiscal, posto não ser ela a signatária dos referidos contratos de importação de serviços técnicos e semelhantes, mas sim a sua matriz e proprietária. Dessa forma, afirma que houve erro na identificação do sujeito passivo na autuação, não podendo ser contribuinte da CIDE-Remessas. Nesse contexto, pede a nulidade da autuação por erro na identificação do sujeito passivo.

Também não prospera esse argumento da recorrente, uma vez que se depreende do dispositivo antes transcrito, que prevê a hipótese de incidência da contribuição, que o contribuinte da CIDE é qualquer um que fizer uma remessa ao exterior cujos recursos são relativos à importação de serviços técnicos, ainda que o remetente não seja o signatário do respectivo contrato de importação.

Dessa forma, ainda que a recorrente, Apple Serviços Remessas, não seja a signatária dos contratos e tenha atuado como facilitadora de pagamentos internacionais na remessa dos respectivos valores, como antes afirmado, não há dúvidas que fez remessas ao exterior decorrente de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no exterior, sendo correto ter figurado como sujeito passivo da autuação de CIDE-Remessas.

Em seguida, a defesa passa a apresentar outros argumentos ao auto de infração

Somado ao exposto, destaca também que parte das remessas tinham como destinatários finais partes brasileiras (como desenvolvedores locais de aplicativos) (vide fls. 139/3530), conforme documentos juntados na própria fiscalização, e, portanto, não configuraram importações.

Ademais, afirma que em torno de 99,55% dos importadores de serviços e licenças cujas remessas foram coletadas e processadas pela Recorrente são pessoas físicas, o que foi seguramente considerado pela D. Autoridade Fiscal.

Conclui afirmando que a D. Autoridade Fiscal, embora tivesse o dever de identificar e segregar quais os tipos e naturezas jurídicas das remessas que ela pretendia tributar, simplesmente ignorou a variedade dessas remessas, classificando-as todas como remessas pela importação de “serviços técnicos e semelhantes”.

Em que pese tais argumentos, esses também não prosperam, conforme será detalhado nos próximos tópicos.

Não incidência da CIDE sobre remessas em contraprestação ao licenciamento de uso de software (personalizado ou de prateleira) e pela licença permanente de vídeo, e-books e música

Afirma ainda a autuada que a acusação realizada pela D. Autoridade Fiscal parte da premissa de que todas as remessas processadas pela Recorrente seriam referentes a importação de serviços técnicos e assemelhados. Contudo, essa premissa está equivocada. Com efeito, pode-se até dizer que alguma parte das remessas são relativas à importação de serviços técnicos e assemelhados por usuários brasileiros de partes no exterior. Contudo, do total de importações realizadas, existiram várias remessas cujas operações subjacentes não possuem essa natureza. Por exemplo, parte considerável das remessas efetuadas pela Recorrente foram relativas à importação, por usuários brasileiros, de licenças de uso de software (programa de computador), tanto padronizados como customizáveis, de parte domiciliada no exterior (vide e-fls. 14.596/14.624 por amostragem). Essas remessas não estão sujeitas à CIDE, segundo o art. 2º, §1º-A, da Lei nº 10.168/2000.

Segundo a recorrente, esse entendimento também pode ser estendido à importação de vídeos, e-books e músicas por meio da aquisição de licenças permanentes, tal como ocorreu dentre as remessas sob análise.

Sem razão a recorrente.

Primeiramente, as importações de licenças de uso ou de comercialização de software (programa de computador), tanto padronizados como customizáveis, de parte domiciliada no exterior estão, de fato, fora do campo de incidência da CIDE-Remessas, desde que não venham acompanhado de transferência da respectiva tecnologia, conforme preceitua o § 1º-A, art.2º, da Lei nº 10.168/2000.

Ocorre que a recorrente não apresentou documentação hábil e suficiente que comprovasse que parte das remessas para o exterior tiveram como motivação esse tipo de importação, conforme passo a expor.

A recorrente apenas trouxe uma planilha denominada Excel denominada “remessas 2019”, bem como apresentou alguns recibos.

Da análise do documento 05 da Impugnação denominada planilha “remessas 2019”, percebe-se que sequer foi indicado na planilha o nome e descrição do produto ou serviço adquirido do exterior.

Não se vê nos autos qualquer documento preparado pela recorrente para discriminar e segregar compras que se referem a e-books, vídeos, músicas ou softwares de prateleira (sem a transferência de tecnologia), tal como alega a Recorrente, visando comprovar a natureza das aquisições alegadas.

Toda a documentação citada foi objeto de verificação detalhada pelo relator da instância a quo, que concluiu que a natureza de parte dos pagamentos como importações de licenças de uso de software, bem como de importações de vídeos, e-books e músicas por meio da aquisição de licenças permanentes, não foi provada.

Conclui-se que não há demonstração nesse sentido, mas tão somente alegações genéricas, tal como afirmou a DRJ em suas considerações, com as quais concordo:

54. A impugnante afirma que a amostragem de documentos de fls. 14.596/14.624 demonstraria que “grande parte” das remessas seriam relativas à importação, por usuários brasileiros, de licenças de uso de software. Afirma que diversas remessas seriam relativas à aquisição, em definitivo, de vídeos, e-books e músicas, cuja operação seria caracterizada como uma importação de mercadorias, não sujeita à CIDE; e que parte das remessas autuadas tiveram por finalidade remunerar os criadores e desenvolvedores dos aplicativos comercializados no AMP da Apple Inc., pelo direito de uso desses aplicativos e programas de computador.

55. No entanto, os documentos citados foram justamente aqueles analisados no curso do procedimento fiscal.

56. O documento de fls. 14.569/14.576 refere-se ao contrato de prestação de serviços firmado entre a Apple Inc. e a interessada, Apple Serviços de Remessas Ltda., citado no Relatório Fiscal (cuja tradução encontra-se às fls. 14.700/14.708) 57. Às fls. 14.577/14.595 consta o documento referente aos “Termos e Condições dos Serviços de Mídia da Apple”, denominação dada aos contratos efetuados entre a Apple. Inc e os usuários finais da plataforma de serviços comercializada, cujo trecho do Relatório Fiscal referente aos serviços adquiridos do exterior é novamente reproduzido abaixo:

“34- Já no tópico A dos “Termos e Condições dos Serviços de Mídia da Apple”, a Apple Inc. arrola os serviços próprios e de terceiros que estarão disponíveis para os usuários finais através da plataforma Apple Media Platform (AMP):

Este Contrato rege a sua utilização dos serviços da Apple (“Serviços”), através dos quais você pode comprar, obter, licenciar, alugar ou assinar mídia, aplicativos (“Apps”) e outros serviços dentro do aplicativo (“Conteúdo”).

Os nossos Serviços são: iTunes Store, App Store, Apple Books, Apple Music e Apple News. Nossos Serviços estão disponíveis para utilização no seu país de residência (“País de Residência”). (negritou-se)58. Já, os documentos de fls. 14.596/14.624, denominados “Doc. nº 3_Recibos”, foram apresentados em resposta à intimação feita à interessada, referente ao seguinte questionamento: “Com relação aos valores destinados ao EXTERIOR durante o ano calendário 2019, constantes da planilha disponibilizada pela APPLE REMESSAS (...): a) “Através de quais tipos de documentos foi feita a cobrança pela empresa recebedora dos numerários no exterior? Juntar esses documentos digitalizados em formato PDF (...)”. No caso, são exemplos de recibos comprobatórios das compras/assinaturas concretizadas e outras informações, enviados por e-mail aos consumidores.”

59. Os documentos citados pela defesa, assim como suas alegações, são genéricos e, portanto, não são suficientes para se concluir que os valores remetidos ao exterior pela impugnante decorreriam da remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, sem a transferência da correspondente tecnologia. Tampouco são suficientes para comprovar que algumas remessas seriam referentes a importação de mercadorias.

60. Da mesma forma, se verificada a planilha denominada “Remessas2019”, na qual as 12 remessas feitas ao exterior foram detalhas individualmente pela interessada, por operação e por profissional responsável, não é possível identificar, no caso de eventualmente haver, quais valores remetidos seriam referentes à remuneração por licenças de uso de software, sem a transferência da correspondente tecnologia, ou ainda, eventualmente, quais valores seriam referentes a importação de mercadorias.

61. Note-se que a própria defesa afirma que há remessas ao exterior relativas à importação de serviços técnicos e assemelhados. Ao alegar que haveria remessas para remuneração por licenças de uso de software, ou aquisição, em definitivo, de vídeos, e-books e músicas, cuja operação seria caracterizada como uma importação de mercadorias, cita que seriam “várias remessas”, “grande parte”, “boa parte”, “diversas outras remessas”, sem, no entanto, discriminar quais seriam estas operações, dentre aquelas que compõem os valores das remessas efetuadas, constantes da planilha citada.

62. Na impugnação, ao alegar que “diversas outras remessas eram relativas à aquisição, em definitivo, de vídeos, e-books e músicas, cuja operação era caracterizada como uma importação de mercadorias, igualmente não sujeita à CIDE”, acrescenta a imagem do que seriam recibos das compras/assinaturas concretizadas. Estes documentos já foram apresentados no curso do procedimento fiscal dentre aqueles denominados “Doc. nº 3_Recibos” e

analisados, de qualquer forma, somente por meio da busca na planilha denominada “Remessas2019” e da imagem apresentada pela defesa, não é possível concluir se, de fato, se tratariam de aquisições de mercadorias não sujeitas à CIDE Remessas.

63. Ressalte-se que a impugnação deve vir acompanhada dos documentos que comprovem o alegado, de acordo com o que estabelece o Decreto nº 70.235/1972, em seus arts. 15 e 16:

“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)

64. Os documentos citados ou apresentados pela defesa não são suficientes para comprovar suas alegações, desta forma, não há alterações a serem feitas nos lançamentos.

Portanto, também nesse ponto, não acolho o argumento da recorrente.

Impossibilidade de incidência da CIDE sobre remessas realizadas por pessoas físicas

Ademais, afirma a recorrente que em torno de 99,55% dos importadores de serviços e licenças cujas remessas foram coletadas e processadas pela Recorrente são pessoas físicas, o que foi seguramente desconsiderado pela D. Autoridade Fiscal.

Ocorre que, como já exposto alhures, a legislação não determina que a pessoa jurídica que efetuou as remessas seja o beneficiário final dos serviços, para que haja a incidência da contribuição.

Como se observa nos autos, os contratos que foram objeto das remessas foram firmados pela matriz e proprietária, Apple Inc., com os fornecedores de serviços externos, atuando como esta como intermediária a fim de disponibilizar tais serviços, por meio de sua plataforma AMP, aos clientes brasileiros.

Portanto, tem-se que não foram essas pessoas físicas as signatárias dos contratos firmados com os prestadores dos serviços no exterior, mas sim a Apple Inc., que atuou como intermediária dos serviços dos fornecedores, como já afirmado, e a sua controlada, a recorrente, foi a responsável pelas remessas ao exterior da contrapartida financeira relativa às operações em comento.

Tais fatos se subsomem ao fato gerador da CIDE-Remessas, com previsão no que dispõe o § 2º do art. 2º, da Lei nº 10.168/2000.

Parte das remessas tiveram como destinatários finais partes brasileiras

Argumenta também em sua defesa que parte das remessas tinham como destinatários finais partes brasileiras (como desenvolvedores locais de aplicativos) (vide fls. 139/3530), conforme documentos juntados na própria fiscalização, e, portanto, não configuraram importações.

Melhor sorte não tem a recorrente.

Como se constata nos autos, a autuação se baseou na planilha de remessas 2019 apresentada pela recorrente, na qual consta a remessa feita ao exterior como IRRF calculado sobre os serviços prestados por fornecedores do exterior.

Embora em algumas linhas constem que o desenvolvedor seja brasileiro, todos valores foram efetivamente remetidos ao exterior constante da planilha, fato comprovado pelos contratos de câmbio e extratos bancários de envios de recursos ao exterior a partir do Brasil.

Portanto, não há nos autos comprovação de que esses valores não foram remetidos ao exterior.

Como é cediço, se o Fisco efetua o lançamento fiscal, fundado nos elementos apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco.

Não deve ser acolhida essa alegação.

Não incidência da CIDE sobre remessas que não envolvem transferência de tecnologia

Também argui a recorrente que não deve incidir CIDE sobre remessas por contrapartida a serviços originários do exterior que não envolvam a transferência de tecnologia.

No entanto, essa discussão já se encontra superada no âmbito do CARF pela publicação da Súmula CARF nº127, que dispõe da seguinte forma sobre essa matéria:

A incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.”

Como se sabe, as Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos julgadores do CARF.

A multa e os juros aplicados

A Recorrente ainda alega, quanto a multa de ofício aplicada de 75%, questões constitucionais atinentes ao seu caráter confiscatório e desrespeito ao princípio da capacidade contributiva. Essas argumentações, por se constituírem matérias que somente o Poder Judiciário é competente para julgar, consoante a Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º, não podem ser analisadas pelas turmas deste colegiado.

Nesse sentido, inclusive, a Súmula CARF nº2 determina que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

As Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no §4º, art.123, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Por fim, cumpre informar que a multa de ofício de 75% aplicada pela fiscalização tem fundamento legal no art. 44, inciso I, Lei nº 9.430/96, abaixo reproduzida:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

A fiscalização apurou diferenças de CIDE não declaradas e não pagas, ensejando a aplicação da multa de ofício, conforme determina o dispositivo legal citado.

Com relação a incidência de juros sobre a multa de ofício, essa questão também já foi pacificada no âmbito do contencioso administrativo, por meio da Súmula CARF nº108, com o seguinte conteúdo:

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).

Dessa forma, restam intactos a multa de ofício e juros aplicados ao lançamento.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, afastar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa

Em que pesem as razões expostas pelo i. Relator, por delas discordar integralmente, declaro meu voto.

Objeto da lide.

A controvérsia consiste em determinar se incide CIDE-Tecnologia sobre as remessas efetuadas pela Recorrente à Apple Inc., domiciliada no exterior, decorrentes de contrato no qual a Recorrente, na qualidade de contratada, compromete-se a executar **serviços de cobrança e remessa de valores**, atuando como facilitadora de pagamentos.

A atividade contratual, portanto, refere-se exclusivamente à prestação de serviços de tratamento e encaminhamento de pagamentos. Confira-se a natureza dos serviços:

Considerações

CONSIDERANDO que a Apple deseja que a Prestadora execute determinados serviços de cobrança e remessa relacionados à Apple Media Platform (AMP) e outros serviços acordados, e a Prestadora está disposta a prestar os referidos serviços nos termos estabelecidos abaixo;

ISTO POSTO, a Apple e a Prestadora resolvem celebrar o presente instrumento, mediante as seguintes cláusulas e condições, que mutuamente outorgam e aceitam:

1. SERVIÇOS

1.1. A Prestadora se compromete a executar os serviços descritos no Anexo A ("Serviços") para a Apple de forma profissional e primorosa sob a orientação geral da Apple. As Partes terão o direito de adicionar, excluir ou modificar os Serviços, por escrito, de comum acordo.

ANEXO A **SERVIÇOS**

- Prestação de serviços internacionais de facilitação de pagamentos em transações comerciais, incluindo a cobrança e a transferência de fundos em nome de terceiros, tudo em relação à Apple Media Platform (AMP) e outros serviços acordados.
- Outros serviços relacionados que venham a ser acordados entre a Apple e a Prestadora.

Diante disso, cabe examinar se tais operações constituem fato gerador da contribuição instituída pela Lei nº 10.168/2000.

A DRJ adotou as seguintes premissas:

- (i) houve efetivas remessas de valores do Brasil para o exterior no ano-calendário de 2019, consistentes em 12 remessas destinadas aos Estados Unidos da América, devidamente comprovadas por contratos de câmbio e extratos bancários, não havendo controvérsia quanto à ocorrência das remessas nem quanto à efetiva saída de recursos do território nacional;
- (ii) as remessas decorreram da comercialização, em território nacional, de serviços técnicos, administrativos e semelhantes, prestados por residentes ou domiciliados no exterior por meio da plataforma digital de propriedade da Apple Inc.;
- (iii) ainda que a impugnante alegue atuar apenas como intermediária financeira, não sendo tomadora nem beneficiária final dos serviços, é ela quem efetivamente promove as remessas ao exterior, em decorrência de contratos firmados por sua matriz, Apple Inc., com os desenvolvedores dos

serviços técnicos, sendo essa circunstância considerada suficiente, nos termos da legislação aplicável, para caracterizar a sujeição passiva da contribuição;

- (iv) a ampliação da hipótese de incidência da CIDE, promovida pela Lei nº 10.332/2001, tornou a contribuição exigível também nos casos de contratação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, independentemente de transferência de tecnologia, entendimento que encontra respaldo na Súmula CARF nº 127, de observância obrigatória no âmbito das DRJ;
- (v) a retenção do IRRF à alíquota de 15% sobre os valores remetidos ao exterior foi considerada indicativa de que a própria impugnante reconheceu a natureza dos pagamentos como remuneração por serviços técnicos e semelhantes, sendo tal conduta utilizada como elemento confirmatório da classificação jurídica adotada pela autoridade fiscal.

Delimita-se, assim, a lide à análise da exigência da CIDE incidente sobre as remessas relativas aos serviços prestados pela Recorrente, que atua como mera facilitadora de pagamentos.

Passo, portanto, ao exame das questões jurídico-fáticas pertinentes ao caso e, desde logo, adianto que a decisão proferida pela DRJ se mostra equivocada, pelas razões que se expõem a seguir.

Referibilidade da CIDE.

Fato gerador à luz da Lei nº 10.168/2000.

Paulo de Barros Carvalho (2019) leciona que, na estrutura lógica da regra-matriz de incidência tributária, a hipótese contém a previsão abstrata do fato, enquanto o consequente estabelece os efeitos jurídicos correspondentes (a relação jurídica tributária). Ensina o professor, com precisão, que a inexistência do núcleo da hipótese — isto é, do fato descrito pela norma — impede a constituição do consequente jurídico, pois não se pode imputar efeitos a fato não previsto legalmente.

Partindo desse fundamento, e sabendo-se que a Constituição Federal (art. 149) confere à União competência para instituir contribuições (i) sociais; (ii) de intervenção no domínio econômico; e (iii) de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumentos de atuação estatal, deve-se observar para sua validade as regras do art. 146, III; art. 150, I e III; e art. 195, § 6º da Constituição.

Assim, tais contribuições devem necessariamente ser instituídas por lei, possuir arrecadação vinculada e destinação específica em favor da área beneficiada.

No tocante à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), destaca-se seu caráter excepcional e temporal, com finalidade de intervir ou fomentar determinado setor econômico. No caso, a Lei nº 10.168/2000 — responsável pela criação da CIDE-tecnologia (atualmente designada como CIDE-Remessas) — estabelece como fato gerador os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração por:

- obrigações relativas à transferência de tecnologia;
- exploração de patentes;
- uso de marcas;
- fornecimento de tecnologia;
- prestação de assistência técnica.

Reproduz-se redação original da legislação em voga:

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.

Conforme reconhecido reiteradamente pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.186.160/SP e REsp 1.642.249/SP), a finalidade da CIDE é justamente estimular o desenvolvimento tecnológico nacional, onerando a importação de tecnologia estrangeira para incentivar seu desenvolvimento interno.

O REsp nº 1.642.249/SP — cuja ementa foi corretamente transcrita — esclarece detalhadamente o critério material da hipótese de incidência, delimitando os casos de efetiva incidência da CIDE.

Do conjunto normativo e jurisprudencial decorre que:

(i) A CIDE somente incide quando houver **importação** de tecnologia ou conhecimento tecnológico, seja mediante patentes, marcas, fornecimento de tecnologia, assistência técnica, serviços técnicos ou royalties vinculados à tecnologia.

(ii) O critério material não foi alterado pela Lei nº 10.332/2001, que apenas incluiu novos itens no rol, sem afastar a necessidade de vínculo com tecnologia.

(iii) A finalidade legal e constitucionalmente reconhecida da CIDE não permite ampliar a hipótese de incidência para fatos que não envolvam tecnologia, conforme demonstrado na exposição de motivos do PL nº 5.484/2001.

O legislador buscou promover o desenvolvimento científico e tecnológico, sendo incompatível com tal propósito tributar operações de simples natureza comercial ou financeira, destituídas de conteúdo tecnológico.

À vista disso, e partindo da regra matriz de incidência tributária, a contribuição consubstanciada na Lei nº 10.168/00 é exigível nos seguintes casos:

Antecedente da norma (hipótese):

1. Critério material: A ocorrência de pagamento ao exterior relacionado a **IMPORTAÇÃO** de:
 - a) licença de uso ou aquisição de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput);
 - b) transferência de tecnologia (exploração de patentes; uso de marcas; fornecimento de tecnologia; assistência técnica) (art. 2º, caput c/c § 1º);
 - c) serviços técnicos (Art. 2º, § 2º);
 - d) serviços de assistência administrativa e semelhantes (art. 2º, § 2º);
 - e) pagamento de royalties (art. 2º, § 2º);
2. Critério espacial: Território nacional (operações firmadas por pessoa jurídica brasileira com residente ou domiciliado no exterior – art. 2º, §§ 1º e 2º);
3. Critério temporal: Momento do pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa (art. 2º, § 5º);

Consequente da norma (relação jurídica tributária):

1. Critério pessoal:
 - a. Sujeito ativo: União Federal;
 - b. Sujeito passivo: pessoas jurídicas brasileiras que detenham licença, adquiram tecnologia ou sejam signatárias de contratos que envolvam tecnologia.

2. Critério quantitativo:

- a. Base de cálculo: valor mensal das remessas (art. 2º, § 5º);
- b. Alíquota: 10% (art. 2º, § 4º).

É inequívoco que tecnologia constitui o elemento nuclear de toda hipótese legal.

As Soluções de Consulta Cosit nº 146/2019, 149/2021 e 177/2024, consolidam o entendimento administrativo no sentido de que:

(i) Não incide CIDE quando a operação não envolver transferência ou fornecimento de tecnologia;

(ii) Licenciamento ou comercialização de software sem transferência de código-fonte não atrai a CIDE;

(iii) Contratos de compartilhamento de custos (*cost sharing agreements*) não configuram prestação de serviços nem transferência tecnológica, não havendo hipótese de incidência.

O voto do Min. Mauro Campbell Marques, no REsp nº 1.642.249/SP, corretamente citado, reafirma que ato infralegal não pode ampliar a hipótese de incidência da Lei nº 10.168/2000; o Decreto nº 4.195/2002 não pode criar obrigação tributária nova; deve prevalecer o critério legal: necessidade de fornecimento ou transferência de tecnologia.

A partir dessas premissas, operações como as analisadas na lide — serviços de facilitação de pagamentos — não envolvem aquisição, fornecimento, transferência ou uso econômico de tecnologia, razão pela qual não configuram o fato gerador da CIDE.

Hipótese de incidência do IRRF e implicações da Lei nº 10.332/2001.

O ponto central a ser definido neste tópico consiste em verificar se a Recorrente figura, de fato, como fonte pagadora dos rendimentos remetidos ao exterior ou se atua apenas como mera mandatária ou intermediária na operacionalização dos pagamentos. A resposta a essa indagação decorre da própria evolução normativa do imposto de renda retido na fonte, que sempre observou a regra matriz segundo a qual o IRRF incide sobre o pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa de valores por fonte situada no Brasil, ressalvadas as hipóteses expressamente excepcionadas pela legislação.

Conforme destacado no Acórdão nº 3401-012.688, de relatoria do Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, a legislação consolidou-se historicamente em torno da distinção entre: (i) rendimentos em geral; (ii) royalties; e (iii) rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais estrangeiras. Desde o Decreto-Lei nº 5.844/1943, com as alterações posteriores das Leis nº 154/1947 e nº 2.354/1954, tornou-se evidente que o legislador sempre tratou royalties e demais rendimentos de maneira apartada, definindo lhes regras e alíquotas próprias.

A Lei nº 4.506/1964, ao conceituar royalties para fins de IRPF, não modificou esse quadro para fins de IRRF, pois a equiparação constante de seu art. 22 refere-se exclusivamente à classificação de rendimentos de pessoas físicas. Por isso, não produz efeitos automáticos sobre o regime aplicável às pessoas jurídicas, como reconhecido reiteradamente pela jurisprudência administrativa e pela antiga CST. Posteriormente, tanto a Lei nº 9.249/1995 quanto a Lei nº 8.685/1993 preservaram a distinção entre (i) rendimentos provenientes da exploração de obras audiovisuais estrangeiras e (ii) royalties decorrentes da exploração de direitos autorais ou industriais.

A Medida Provisória nº 1.459/1996 — e suas sucessivas reedições até a MP nº 2.062-63 — introduziu elemento relevante ao presente caso ao estabelecer correlação normativa entre a base de incidência do IRRF e a da CIDE. A MP previu a redução da alíquota do IRRF para 15% “na hipótese de instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre essas mesmas importâncias”, evidenciando que a equiparação pretendida pelo legislador se restringe aos casos de royalties e de serviços técnicos/assistência técnica, não autorizando sua extensão a outras formas de rendimento.

Essa intenção legislativa foi reforçada pela Mensagem nº 1.060, que acompanhou o Projeto de Lei nº 5.484/2001 (convertido na Lei nº 10.332/2001), ao esclarecer que o objetivo era fazer coincidir a base de incidência da CIDE com a do imposto de renda somente para royalties e serviços técnicos, permanecendo intacta a distinção normativa entre essas espécies e outras categorias de rendimentos.

Desse modo, inexistente fundamento que permita ampliar o alcance da CIDE para abarcar remessas que, também para fins de IRRF, não se qualificam como royalties ou serviços técnicos. Isso inclui, por exemplo, operações financeiras, comissões, receitas de intermediação, repasses de valores entre contratantes e terceiros e pagamentos decorrentes de contratos sem conteúdo tecnológico.

Em linha com essa lógica, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/2018) mantém a separação de maneira clara: os arts. 764 e 767 tratam, respectivamente, de rendimentos de obras audiovisuais e de royalties; e o art. 765 dispõe sobre serviços técnicos e de assistência técnica/administrativa — sempre vinculados a conteúdo tecnológico — reafirmando que os fatos geradores do IRRF e da CIDE são paralelos, mas não idênticos nem intercambiáveis.

Dessa construção normativa decorrem três conclusões:

(i) o IRRF é devido sempre que houver pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores ao exterior, nos termos dos arts. 744 e seguintes do RIR/2018, independentemente da incidência da CIDE;

(ii) o fato gerador da CIDE apenas se verifica quando a remessa se enquadra nas hipóteses tecnológicas específicas da Lei nº 10.168/2000, conforme reiterado pelo seu art. 2º-A e pela IN RFB nº 1.455/2014; e

(iii) é incorreta qualquer interpretação segundo a qual a incidência do IRRF implicaria automaticamente a incidência da CIDE.

Nesse sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 146/2019 e o art. 17 da IN RFB nº 1.455/2014 reiteram que a materialidade do IRRF é muito mais ampla do que a da CIDE: enquanto a primeira alcança uma gama variada de rendimentos remetidos ao exterior, a segunda restringe-se a royalties de natureza tecnológica e a serviços técnicos ou assistências com conteúdo tecnológico.

À luz desse panorama normativo, a análise específica da relação jurídica revela que a Recorrente, na condição de facilitadora de pagamentos, **não efetua pagamento de rendimento ao exterior, mas apenas promove o trânsito financeiro de valores pertencentes ao próprio beneficiário estrangeiro**. O art. 744 do RIR/2018 exige, para a incidência do IRRF, que haja pagamento (quitação da obrigação), crédito (valor contábil colocado à disposição), entrega (disponibilização do valor ao beneficiário por meio diverso do pagamento direto em dinheiro), emprego (valor devido ao beneficiário é utilizado para finalidade de seu interesse, por determinação dele ou em seu favor) ou remessa (disponibilização econômica de um rendimento a beneficiário) por fonte situada no País a beneficiário residente ou domiciliado no exterior.

Quando a empresa brasileira atua exclusivamente como intermediária financeira ou mandatária, limitando-se a repassar ao exterior valores que não constituem remuneração por serviços por ela contratados, mas sim recursos pertencentes ao próprio beneficiário estrangeiro, não se configura o fato gerador do IRRF, uma vez que tais montantes já integravam o patrimônio do não residente antes de seu trânsito pelo Brasil, inexistindo, portanto, pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de rendimento.

A jurisprudência administrativa e a doutrina tributária são firmes no sentido de que não há retenção quando: (i) a empresa brasileira age em nome e por conta do beneficiário estrangeiro; (ii) os valores transitam apenas operacionalmente, sem integrar sua receita; (iii) não há contraprestação da empresa brasileira ao estrangeiro; e (iv) o pagamento é efetuado pelo consumidor ou usuário final ao titular estrangeiro, utilizando o facilitador apenas como meio operacional.

Assim, nas operações típicas de *payment facilitator*, o consumidor brasileiro paga diretamente ao desenvolvedor estrangeiro; a empresa brasileira apenas processa o pagamento, retém sua taxa de serviço e repassa ao titular do direito a parcela restante. Nessa conformidade, não há pagamento de rendimento pela empresa brasileira, mas simples fluxo financeiro operacionalizado por conta e ordem do beneficiário estrangeiro.

Portanto, não se caracteriza o fato gerador do IRRF sobre o valor principal repassado ao exterior, por não se tratar de rendimento pago por fonte situada no País. A retenção somente seria devida caso a empresa brasileira contratasse serviços ou remunerasse o estrangeiro — circunstância inexistente nas operações de mera facilitação de pagamentos.

Análise do caso concreto.**Estrutura fática e enquadramento jurídico.**

O caso apresenta a seguinte estrutura: a empresa brasileira atua como facilitadora de pagamentos, recebendo valores de usuários localizados no Brasil e repassando-os à Apple Inc., no exterior. A Apple, por sua vez, utiliza esses valores para remunerar desenvolvedores estrangeiros ou nacionais que disponibilizam seus aplicativos na plataforma.

O elemento central dessa dinâmica é que a empresa brasileira não adquire tecnologia, não utiliza tecnologia licenciada, não se beneficia de serviços técnicos, não paga royalties, tampouco recebe transferência de tecnologia. A operação limita-se à intermediação financeira.

Nessas circunstâncias, a mera facilitação de pagamentos não configura fato gerador da CIDE, pois a remessa realizada não possui natureza tecnológica nem constitui contraprestação por serviços sujeitos à contribuição. Trata-se, inequivocamente, de operação econômica e financeira, não alcançada pelo art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

Por consequência, o Tema 914 do STF não se aplica ao caso, porque o Supremo examinou apenas a constitucionalidade abstrata da contribuição, sem analisar o alcance de sua hipótese de incidência ou a definição de “serviços técnicos”, “assistência administrativa” ou “transferência de tecnologia”. A verificação da materialidade permanece questão infraconstitucional — e, no presente caso, demonstra a inexistência do fato gerador da CIDE.

A Recorrente não contrata serviços com a Apple Inc. nem com os desenvolvedores, não remunera o estrangeiro e tampouco contrata quaisquer serviços técnicos ou administrativos que possam atrair CIDE ou IRRF. Os valores repassados ao exterior pertencem aos próprios beneficiários estrangeiros e apenas transitam pela estrutura da Recorrente, que atua como intermediária.

Assim, não há IRRF sobre o valor principal remetido ao exterior, pois inexistente pagamento de rendimento por fonte situada no País. A única receita própria da empresa brasileira é a taxa de serviço que ela retém pela facilitação de pagamentos — esta sim sujeita à tributação interna.

De igual modo, não há CIDE, já que não há renda própria destinada ao exterior nem operação com conteúdo tecnológico. Quando a Apple atua como mandatária ou facilitadora para o repasse de valores aos desenvolvedores, ela não transfere tecnologia à empresa brasileira, não presta serviços técnicos, não fornece assistência técnica, não concede licenças de uso, não transmite métodos ou processos de engenharia, nem recebe royalties.

A Apple Remessas apenas processa pagamentos e repassa valores — atividade que não se enquadra em qualquer das hipóteses de incidência da CIDE. Assim, não há fato gerador, remuneração tecnológica ou prestação de serviço técnico.

Demonstradas as premissas legais da incidência da CIDE e confrontando-as com os fatos do caso, é claro que o lançamento é indevido, pois a operação realizada pela Recorrente restringe-se à prestação de serviços administrativos em território nacional — verdadeira **exportação** de serviços, analogamente ao desempenho de um correspondente bancário.

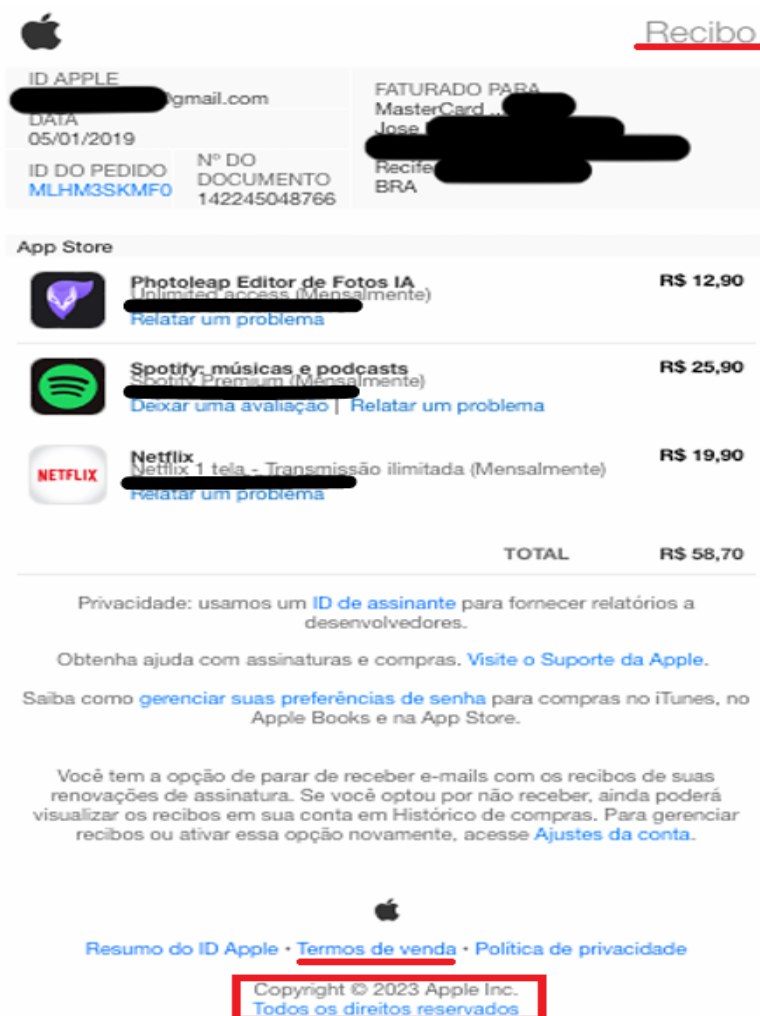
A Lei nº 10.168/2000 é expressa ao prever a incidência apenas em situações envolvendo serviços prestados no exterior a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Aqui, entretanto, ocorre o oposto: a Recorrente é quem presta serviços para a Apple Inc., e não o contrário. Ampliar o alcance da norma para exigir CIDE também na exportação de serviços seria inverter a lógica do fato gerador, em afronta aos princípios da legalidade, segurança jurídica e vedação ao confisco.

Ausentes, portanto, os critérios legais de validade do lançamento — especialmente o verbo “importar”, que jamais se verifica na relação contratual entre a Recorrente e a Apple Inc. — impõe-se o reconhecimento da inexigibilidade da CIDE.

Destaca-se, mais uma vez, que a legislação da CIDE define como sujeito passivo a pessoa jurídica signatária de contratos cujo objeto seja a prestação de serviços técnicos ou de assistência administrativa por residente ou domiciliado no exterior. No caso concreto, a Recorrente não contratou a Apple Inc. para prestação de serviços administrativos, licenças ou direitos de comercialização. O signatário do contrato é o usuário pessoa física, o que, por si só, exclui a possibilidade de exigência da CIDE, já que a lei não prevê pessoa física como sujeito passivo da obrigação.

O contrato celebrado entre a Apple Inc. e o consumidor brasileiro é claro ao estabelecer relação jurídica exclusivamente entre essas partes. Diante disso, os requisitos legais para a exigência da CIDE não se materializam.

Em confirmação aos fatos expostos, colaciona-se a nota fiscal que demonstra ser a Apple Inc. a beneficiária do pagamento, evidenciando que os valores, a partir de seu recebimento, passam a integrar o patrimônio da empresa estrangeira:



Há, ainda, a relação entre a Apple Inc. e os desenvolvedores, na qual a Recorrente também não figura. Os desenvolvedores são os fornecedores de bens e serviços para a Apple Inc., que comercializa seus produtos diretamente aos usuários do mundo inteiro. A Recorrente não contrata desenvolvedores, não participa do negócio jurídico e não tem ingerência sobre os contratos ou valores pactuados.

O simples fato de a Recorrente realizar o faturamento e efetuar remessas para a Apple Inc. — valores que podem ou não ser posteriormente utilizados para pagar desenvolvedores — não a torna responsável tributária pela CIDE. O papel da Recorrente, como dito, reiteradamente, limita-se à cobrança e à remessa, nunca à contratação ou remuneração.

Se a Recorrente integrasse, de alguma forma, a relação contratual entre Apple Inc. e desenvolvedores, cumpriria à fiscalização comprovar tal fato, nos termos dos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72 — ônus que não foi satisfeito.

Assim, a Recorrente revela-se completamente estranha à relação jurídica que envolve a Apple Inc. e os desenvolvedores, confirmando-se a inexistência do fato gerador e, conseqüentemente, a não exigência da CIDE.

Diante de todo o exposto, verifica-se que o lançamento efetuado é indevido, pois as operações realizadas pela Recorrente não se enquadram em qualquer das hipóteses de incidência da CIDE previstas na Lei nº 10.168/2000. A Recorrente atua exclusivamente como facilitadora de pagamentos, desempenhando atividade de natureza estritamente administrativa, sem contratação de serviços técnicos, sem assistência técnica ou administrativa prestada por residente ou domiciliado no exterior e sem qualquer transferência de tecnologia.

Os valores remetidos ao exterior não constituem rendimento pago por fonte situada no País, mas simplesmente valores pertencentes aos próprios beneficiários estrangeiros, que transitam pela Recorrente de forma operacional. Assim, não há fato gerador do IRRF, tampouco da CIDE, sendo indevida qualquer tentativa de ampliar o alcance da legislação para abarcar situações que a lei não contempla.

As relações jurídicas analisadas — entre a Recorrente e a Apple Inc.; entre usuários brasileiros e a Apple Inc.; e entre a Apple Inc. e os desenvolvedores — demonstram que a Recorrente não é contratante, não é signatária, não é beneficiária e não é destinatária de serviços prestados por residentes ou domiciliados no exterior. A Recorrente limita-se a **exportar** serviços administrativos, situação inversa à exigida pela legislação da CIDE, que pressupõe a importação de serviços tecnológicos.

Ausentes, portanto, os critérios legais de validade do lançamento, bem como a subsunção do fato à norma tributária, impõem-se reconhecer a nulidade da exigência fiscal.

Distinguishing.

Súmula CARF nº 127 e Tema 914 do STF.

No tocante à incidência da CIDE na contratação de serviços técnicos, o CARF consolidou entendimento por meio da Súmula nº 127, segundo a qual:

A incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.

Partindo das premissas expostas no tópico relativo à hipótese de incidência da CIDE, e considerando que a situação fática dos autos envolve serviços de assistência administrativa prestados pela própria Recorrente em território nacional, caracterizando verdadeira exportação de serviços, conclui-se pela inaplicabilidade da Súmula nº 127 ao caso concreto.

O enunciado sumular refere-se expressamente a serviço técnico prestado por residente ou domiciliado no exterior, e não há hipótese inversa, em que a prestação é realizada por empresa estabelecida no Brasil para beneficiário no exterior.

Além disso, os acórdãos que fundamentam a edição da Súmula nº 127 tratam de situações envolvendo entregas com conteúdo tecnológico ou não, e/ou prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa por residentes ou domiciliados no exterior, seguidas de pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa — como se verifica, por exemplo, nos Acórdãos nºs 3102-002.020; 3102-002.141; 3201-003.022; 3202-02.455; 3302-003.095; 3401-003.800; 3403-002.702; 3402-003.029.

Divergindo totalmente dessas hipóteses, o caso em análise não se amolda à orientação contida no enunciado sumular, razão pela qual não há violação ao dever regimental de observância das súmulas, nos termos do § 4º do art. 123, do inciso II do parágrafo único do art. 101 e do inciso VI do art. 85 do RICARF.

No RE 928.943/SP (Tema 914), o Supremo Tribunal Federal fixou as seguintes teses:

(i) *“É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, instituída e disciplinada pela Lei nº 10.168/2000, com as alterações das Leis nºs 10.332/2001 e 11.452/2007.”.*

(ii) *“A arrecadação da CIDE deve ser integralmente aplicada na área de atuação Ciência e Tecnologia, nos termos da lei.”.*

Do julgamento extrai-se que o STF:

- reconheceu a competência da União para instituir a CIDE (art. 149 da CF);
- reputou legítima sua finalidade, vinculada ao desenvolvimento científico e tecnológico;
- afastou alegações de violação aos princípios da legalidade, anterioridade e isonomia;
- assentou inexistir necessidade de vinculação direta do contribuinte à intervenção.

Contudo, o Supremo não examinou o fato gerador da CIDE. Não houve análise sobre se determinada operação configura ou não:

- transferência de tecnologia;
- serviço técnico;
- assistência técnica;
- assistência administrativa;
- royalties;

- ou qualquer outra hipótese prevista no art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

O que o STF apreciou foi apenas a constitucionalidade abstrata da contribuição e da opção legislativa de instituí-la com base em “royalties, serviços técnicos, assistência administrativa e semelhantes”. O Tribunal não definiu o conteúdo desses conceitos, tampouco julgou como devem ser enquadradas operações concretas

Assim, o Tema 914 não autoriza a conclusão de que qualquer remessa ao exterior constitua fato gerador da CIDE. A existência ou não da contribuição depende do enquadramento jurídico do contrato nos elementos previstos na Lei nº 10.168/2000 — matéria essencialmente infraconstitucional, submetida à análise dos tribunais e da jurisprudência administrativa.

O acórdão do STF deixa claro que sua análise se voltou exclusivamente para:

- a finalidade da contribuição;
- o regime de vinculação;
- a adequação constitucional do modelo normativo;
- e a possibilidade legislativa de ampliação de sua base de cálculo.

Não houve, em nenhum momento, definição sobre:

- o que caracteriza “serviço técnico”;
- o que constitui “assistência administrativa”;
- quando há ou não tecnologia envolvida;
- se plataformas digitais representam transferência de tecnologia;
- ou se atividades de facilitação de pagamentos atraem a incidência da CIDE.

Todas essas questões permanecem no âmbito da interpretação infraconstitucional, alheias ao julgamento do Tema 914.

Nesse sentido, não há que se falar em descumprimento dos arts. 98, 99 e 100 do RICARF.

Conclusão.

Por todo o exposto, **dou provimento** ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa