



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.721580/2023-21
ACÓRDÃO	3202-003.238 – 3 ^a SEÇÃO/2 ^a CÂMARA/2 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KIMBERLY -CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018, 2019

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configurada nenhuma dessas hipóteses, não cabe a decretação de nulidade.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRAZO. PRECLUSÃO.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a”, “b” e “c” do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, as provas devem ser apresentadas até a impugnação, precluindo o direito de posterior juntada.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. PRODUÇÃO DE PROVAS A CARGO DA RECORRENTE. INDEFERIMENTO.

Havendo, nos autos, elementos suficientes para formar a convicção do julgador, desnecessária a realização de diligência.

Não cabe diligência para produção de provas a cargo da recorrente.

INTIMAÇÃO DIRIGIDA AO ENDEREÇO DE ADVOGADO DO SUJEITO PASSIVO. SÚMULA CARF 110.

É incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2018, 2019

REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO

DE CUSTOS E DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. INCIDÊNCIA DA CIDE.

Incide a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) de que trata o art. 2º da Lei 10.168, de 2000, sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a título de remuneração de residente ou domiciliado no exterior decorrente de contratos de compartilhamento de custos de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes (*cost-sharing agreement*) entre empresas do mesmo grupo econômico.

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CIDE. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE INCIDENTE. ÔNUS ASSUMIDO PELA FONTE PAGADORA. SÚMULA CARF 158.

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF – incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE – de que trata a Lei 10.168, de 2000, ainda que a fonte pagadora assuma o ônus financeiro do imposto retido.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018, 2019

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar suscitada referente à nulidade do auto de infração e à conversão do julgamento em diligência para, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário em relação à CIDE sobre as remessas efetuadas a título de reembolso. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline de Cardoso de Faria, que dava provimento ao recurso para cancelar o auto de infração. Por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para que sejam refeitos os cálculos das contribuições devidas (CIDE), com base

nas taxas de câmbio constantes dos contratos de câmbio referentes às remessas de valores em apreço, juntados aos autos pela recorrente.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 09, juntado às fls. 1255-1284:

1. Trata o presente processo de auto de infração de CIDE apurada sobre remessas efetuadas ao exterior nos anos-calendário de 2018 e 2019:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Créd. Remessa Bens	9303
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2023)	Valor	13.468.038,09
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	Valor	4.161.977,79
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	Valor	10.101.028,49
	Valor	27.731.044,37

2. As verificações efetuadas pela Fiscalização encontram-se no Relatório Fiscal (fls. 014 a 019).

Do Procedimento Fiscal

3. A ação fiscal foi deflagrada para investigar o motivo da elevada divergência entre as bases de cálculo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (código de receita 0422 IRRF – royalties e assistência técnica – residentes no exterior) e da CIDE Remessas (código de receita 8741).

4. Através do Termo de Início do Procedimento Fiscal, o sujeito passivo foi informado de que suas escriturações armazenadas no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital(SPED) seriam auditadas.

5. Nos demais termos de intimação, o sujeito passivo foi instado a apresentar documentos considerados necessários à auditoria fiscal.

6. Neste sentido, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal número 11, o sujeito passivo confirmou que não efetuou o recolhimento da CIDE Remessas em função de pagamentos efetuados a beneficiários no exterior, conforme abaixo:

(i) em relação aos valores que constam como “Reembolso de Custos”, a contribuinte apresentou o Cost Reimbursement Agreement (Contrato de Reembolso de Custos), firmado entre ela e sua matriz americana Kimberly-Clark Global Sales LLC (“Kimberly-Clark EUA”) cujo objetivo é regrar o reembolso de gastos e/ou despesas intragrupo incorridas e que beneficiaram diretamente e/ou conjuntamente todas as empresas do grupo. Tais custos e/ou despesas, não deveriam ser classificados como serviços propriamente ditos, sendo, na verdade, gastos com pessoal relativos ao compartilhamento de estrutura de back-office e de funcionários do grupo Kimberly Clark nas Américas; e (ii) no que tange ao restante das invoices, a KCB apresentou o Service Agreement (Contrato de Prestação de Serviços), firmado entre ela e sua matriz americana (Kimberly-Clark EUA) para regrar o resarcimento de despesas externas incorridas diretamente e/ou indiretamente pela Kimberly-Clark EUA, mas que não se enquadram no conceito de serviços técnicos ou que resultam em transferências de tecnologia, e se diferem das despesas identificadas no item (i) acima, por não serem reembolso de custos atrelados a estrutura de back-office e de funcionários do grupo Kimberly-Clark nas Américas.

7. Não obstante, de acordo com a Fiscalização, “... há vários motivos para justificar os lançamentos efetuados. Inicialmente, deve ser salientado que o próprio sujeito passivo recolheu, com alíquota de 15%, o IRRF sobre os recursos transferidos para o exterior. Para o caso de royalties, a alíquota de 15% foi determinada pelo artigo 3º da Medida Provisória n. 2.062-60, de 30 de novembro de 2000, com previsão de majoração, a partir de 1º de janeiro de 2001, para 25%. No mesmo artigo, porém, a Medida Provisória estabeleceu a redução da alíquota para 15%, para royalties e, também, para serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, a partir do início da cobrança da CIDE Remessas. A edição n. 63 da referida Medida Provisória restringiu a referida redução, para contemplar apenas as importâncias pagas a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica e de royalties. A Lei n. 10.332, de 19 de dezembro de 2001, incluiu, a partir de 1º de janeiro de 2002, os serviços de assistência administrativa e semelhantes entre os que sofrem incidência de CIDE Remessas e, concomitantemente, reduziu a alíquota do IRRF sobre eles para 15%. Está claro, portanto, que a alíquota do IRRF é de 15% somente porque, para os mesmos fatos geradores, deveria ter sido recolhida CIDE Remessas com alíquota de 10%. Se o sujeito passivo acreditava ser indevido o recolhimento de CIDE Remessas, deveria ter recolhido IRRF com alíquota de 25%”.

8. Em relação aos recursos transferidos, identificados como “Reembolso de custo”, “... nada na legislação autoriza a fiscalização da Receita Federal a se abster de fazer os lançamentos, motivo pelo qual as remessas correspondentes integram as bases de cálculo dos débitos lançados”.

9. Em relação às demais transferências de recursos, alega o sujeito passivo que “... não se trata de pagamento de serviços técnicos ou que resultam em transferência

de tecnologia. Deveria saber o sujeito passivo que, desde a alteração promovida pela Lei n. 10.332, há mais de duas décadas, a CIDE Remessas tem uma abrangência bem maior, atingindo, por exemplo, ‘serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes’”.

10. Por fim, o mencionado “Service Agreement” “... estabelece, em seu item 4.2, que a responsabilidade pelo recolhimento da CIDE Remessas seria do sujeito passivo. Portanto, não pode o sujeito passivo alegar surpresa pela cobrança de CIDE Remessas não recolhida”.

11. Ademais, foi constatado que para uma parte da CIDE que foi recolhida, foi efetuado sobre a base de cálculo incorreta.

12. Por fim, de acordo com a Autoridade Fiscal, o recolhimento do IRRF com alíquota de 15% teria de estar associado ao recolhimento de CIDE Remessas com alíquota de 10%. Se julgava indevido o recolhimento de CIDE Remessas, o sujeito passivo deveria ter recolhido IRRF com alíquota de 25%.

13. Outrossim, afirma que a decisão de não recolher CIDE Remessas foi consciente e, portanto, dolosa. Com isso, o prazo de cinco anos do § 4º do art. 150 do CTN não se aplica. Por essa razão, a decadência deve seguir o previsto no artigo 173 do CTN, a qual será atingida em 01/01/2024 ou posteriormente.

Ciência e Apresentação da Impugnação

14. Em 18/08/2023, a contribuinte foi cientificada do auto de infração (fl. 216) e, em 19/09/2023 (fl. 224), apresentou impugnação, a qual foi juntada às folhas 227 a 260.

Da Impugnação

15. Inicialmente, a empresa defende a tempestividade de sua impugnação, faz um resumo dos fatos e argumenta o que segue.

Preliminar de decadência parcial do crédito tributário

16. De acordo com a impugnante, há de se reconhecer que “... parte do crédito tributário discutido nestes autos encontra-se totalmente extinto, por decadência, nos termos do inciso V do art. 156 c/c art. 150, parágrafo 4º do CTN”, o qual é aplicável aos tributos sujeitos à sistemática de lançamento por homologação – como o é a CIDE-Remessas, e estipula o prazo de decadência de 5 anos para o direito do Fisco de lançar, definindo como termo inicial, salvo previsão legal em contrário, a data da ocorrência do fato gerador.

17. Assim, tendo em vista que a intimação do referido auto de infração ocorreu em 18/08/2023, as exigências discutidas nestes autos, referentes aos fatos geradores de março de 2018 a 01/08/2018, já não poderiam ser exigidas, haja vista o decurso in albis do lustro decadencial contado a partir das datas dos fatos geradores.

18. Entretanto, no RF, o Fisco defendeu que a regra aplicável para a contagem do prazo, no caso, não seria a do art. 150, parágrafo 4º, do CTN, mas a do art. 173, inciso I, do CTN. Para tanto alegou que teria havido “dolo” na conduta do contribuinte, e que não teria havido “pagamento antecipado” da CIDE em relação às remessas autuadas.

Da existência de pagamento antecipado

19. Como constatado durante a fiscalização, a impugnante declarou em DCTF e efetuou o recolhimento antecipado da CIDE-Remessas (código 8741) em relação a todos os meses autuados. Portanto, o Fisco “... não discorda da existência de pagamento da CIDE tendo autuado a impugnante por insuficiência de recolhimento do tributo em questão, e não absoluta ausência de pagamento ao erário. Tal elemento, per si, revela a existência de pagamento antecipado”.

20. No entanto, de acordo com a Autoridade Fiscal “... não seria suficiente para o atendimento do requisito do ‘pagamento antecipado’. Segundo o Fisco, para verificação do ‘pagamento antecipado’, cada remessa efetuada no mês deveria ser analisada em separado, devendo-se verificar se há pagamento antecipado em relação a cada uma delas. É dizer, o pagamento da CIDE em relação a uma parte das remessas efetuadas no mês não seria suficiente para atrair a aplicação do art. 150 em relação à outra parte das remessas que, eventualmente, não tenha sido tributada, e em relação à qual o Fisco entenda ser devida a tributação”.

21. Ou seja, se “... o contribuinte entende que uma remessa não é tributável, mas que outras remessas o são, e, desse modo, declara e efetua o pagamento da contribuição em relação apenas às últimas, poderia haver, de acordo com o entendimento do Fisco, ao que parece, a aplicação de duas regras distintas no mesmo período – o art. 150, parágrafo 4º, do CTN, para as remessas que foram tributadas; e, o art. 173, inciso I, do CTN, para as remessas que, no entender do Fisco, deixaram de ser tributadas”. Essa possibilidade de aplicação de prazos decadenciais distintos para parcelas do tributo de uma mesma competência mensal revela o absurdo do entendimento fiscal.

22. A adoção dessa interpretação, continua, “... implicaria, senão em uma completa negativa de vigência ao dispositivo complementar, uma redução substancial no seu escopo de atuação – redução essa que, grife-se, não teria fundamento direto na lei ou na jurisprudência”, sendo que em “... discussões a respeito da incidência ou não da CIDE sobre uma remessa específico, ou sobre a aplicação de uma eventual isenção, por exemplo, a regra do art. 150, parágrafo 4º, do CTN nunca seria aplicável”.

23. Ressalta que a “... premissa adotada é de que, se não há pagamento, não há o que homologar. Por outro lado, se há pagamento, ainda que parcial, preserva-se o objeto do lançamento por homologação, com o respectivo regime jurídico, incluindo a regra específica do art. 150, parágrafo 4º do CTN”.

24. Assim, o "... recolhimento da CIDE em relação a uma parte das remessas efetuadas no período, e o não pagamento em relação à outra parte, não se confunde com ausência de qualquer pagamento do tributo. Trata-se de pagamento parcial, para fins de definição da regra de contagem do prazo decadencial, pouco importando se o recolhimento a menor (sob a perspectiva do Fisco) decorre da não tributação de uma parte das remessas, ou, de outras causas (por exemplo, erros na base de cálculo ou na alíquota)".

25. Sem adentrar na distinção doutrinária entre fatos geradores "instantâneos" e "complexivos", esclarece a impugnante "... que a aplicação da regra do 'pagamento antecipado', na contagem do prazo de decadência dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, refere-se ao fato 'pagamento' não sob o ponto de vista dos seus efeitos extintivos em relação a uma obrigação específica, vinculado a um fato gerador específico, mas ao 'pagamento' enquanto referido à 'apuração', como suporte fático da atividade de fiscalização".

26. O que é relevante, para aplicação do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, é que o contribuinte tenha cumprido o seu dever de apurar o tributo e efetuar o seu pagamento com antecipação, antes de qualquer análise pelo Fisco, conforme a sistemática da lei, sendo que no "... caso da CIDE-Remessas, pois, que é apurada e paga mensalmente, o objeto da homologação não é outro senão o pagamento mensal, como produto da apuração efetuada pelo próprio sujeito passivo, antes da análise da autoridade fiscal. A apuração e o pagamento relacionam-se a todos os fatos geradores do período competente, e não a uma ou a outra remessa em específico".

27. A referência ao fato gerador como o total dos valores pagos/creditados no mês, conforme o art. 2º, parágrafo 3º, da Lei nº 10.168, de 29/12/2000, elimina qualquer possibilidade de que as remessas efetuadas no mesmo mês sejam analisadas em separado para fins de decadência. Da mesma forma, o parágrafo 5º do art. 2º, reforça a periodicidade mensal da apuração e dos pagamentos da contribuição.

28. Logo, o objeto da "homologação" é o "pagamento antecipado", e esse pagamento, no caso da CIDE, é mensal, englobando todas as remessas ocorridas no mês.

29. Cita a Súmula CARF nº 99, aprovada pela 2^a Turma da CSRF, e conclui que o argumento lançado pela Autoridade Fiscal, em relação à suposta ausência de "pagamento antecipado", não deve prevalecer.

Da inocorrência de dolo

30. Argumenta a contribuinte que toda a fundamentação do RF se resume a uma simples "suspeita" de que a falta de recolhimento da CIDE não teria sido um "engano". Essa "suspeita" estaria amparada na observação de que, para "várias outras remessas", o sujeito passivo teria recolhido o IRRF e a CIDE-Remessas, tendo deixado de recolher a CIDE-Remessas em relação apenas às remessas

autuadas, todas elas efetuadas para a Kimberly-Clark Global Sales, LLC, sua matriz nos Estados Unidos da América.

31. Além dessa “suspeita”, a Fiscalização “... não prova, e sequer se propõe a provar, o dolo. O que a d. autoridade não ponderou é que, sem prova, não há dolo. Igualmente, dolo baseado em mera “suspeita” não é dolo, mais ainda quando a tal “suspeita” é baseada em ilações que não guardam sequer uma relação de pertinência com o conceito de dolo. Ora, ao contrário do que parece ter assumido a d. autoridade fiscal, o dolo não pode ser presumido. Ele precisa ser provado, e provado de forma convincente”.

32. Entende que a premissa da acusação é equivocada, pois, ainda que a falta de pagamento da CIDE não fosse um “engano”, isso não seria bastante para caracterizar o dolo, nº sentido empregado pelo dispositivo legal.

33. O dolo não se configura pela simples vontade de obter um resultado ou atingir uma finalidade. É indispensável que haja, também, consciência da realização da conduta descrita no tipo. Como esclarece a doutrina, o dolo constitui o elemento subjetivo do tipo, exigindo a “vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito”. Ao passo que o resultado é externo ao ato, o dolo é interno a ele, integrando o próprio tipo da norma violada.

34. Como é sobejamente sabido, a simples falta de pagamento de tributo ou o seu pagamento a menor não são suficientes para caracterizar a existência de dolo, tampouco fraude ou simulação, que sempre exigem dolo. Exige-se fundamentação específica, com prova de que o sujeito passivo agiu de forma consciente, deliberada, ardilosa ou premeditada, a fim de lesar o Fisco.

35. Afirma que também “... não é evidência de dolo o pagamento da CIDE em relação a algumas remessas, e não em relação a outras. O contribuinte pode interpretar a legislação, e fazer o pagamento da CIDE em relação apenas às remessas que entenda tributável. Também é possível que o tributo deixe de ser pago não pelo fato de o contribuinte entender não ser ele devido, mas em razão de falhas manuais, ou de erros de parametrização dos sistemas informatizados, os quais, infelizmente, são comuns nas grandes organizações, em razão do volume de operações realizadas e, em parte, da própria complexidade da legislação tributária. Em nenhum desses casos, contudo, pode-se falar na existência de dolo”.

36. A Autoridade Fiscal “... sequer apontou quais foram as remessas em que houve o pagamento da CIDE, nas quais o pagamento do tributo poderia ter sido interpretado como evidência de dolo. Não houve sequer a tentativa de construir uma linha de raciocínio minimamente coerente a partir da qual se pudesse, de algum modo, defender a existência de dolo”.

37. Cita jurisprudência do CARF e conclui que, muito embora tenha alegado a existência de “dolo”, e embora seja o “dolo” também um pressuposto para a qualificação da multa de ofício, a Fiscalização não promoveu o lançamento da

penalidade majorada, o que corrobora a afirmação da precariedade da acusação fiscal e da inexistência de “dolo”.

Preliminar de nulidade da autuação, por falta de investigação dos fatos e carência de fundamentação

38. Antes de avançar às razões de mérito, a impugnante entende que “... é importante demonstrar a nulidade de que se reveste o auto de infração, em razão da deficiente investigação dos fatos e de vício de motivação”.

39. Nesse sentido, a Autoridade Fiscal “... deixou de explicar por que os reembolsos pagos sob o contrato de cost sharing deveriam ser tributados: não apenas não recusou a qualificação desses valores como reembolsos, como também não efetuou a sua qualificação sob alguma das categorias acima”.

40. Da mesma forma, em relação às outras remessas, “... não houve investigação dos fatos, não se tendo dito se se tratava de serviços técnicos, ou, de outra categoria prevista como fato gerador. Aliás, a d. autoridade fiscal sequer recusou a justificativa apresentada pelo contribuinte, durante a fiscalização, de que essas remessas não constituiriam “serviços técnicos ou transferência de tecnologia”, o que, à falta da indicação de outra categoria, dificulta o entendimento dos motivos da autuação”.

41. Afirma que as razões apresentadas no RF não se prestam a fundamentar a autuação fiscal e que a Lei nº 9.784/1999 “... impõe à Administração o dever de obedecer o princípio da motivação, por meio da exposição dos fundamentos de fato e de direito que alicerçam o entendimento seguido por seus agentes”. É também o que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235, sendo que o art. 59 estabelece que são nulos “os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

42. Cita julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e argumenta “... que a nulidade decretada por ofensa ao princípio da motivação não se dá apenas quando está ausente qualquer fundamentação, mas, também, quando a motivação é precária, deficiente, ou quando não se correlaciona ao conteúdo do ato ou da decisão proferida. É justamente o que ocorreu nesses autos”.

43. Assim, requer a declaração da nulidade do auto de infração, por vício de motivação decorrente de deficiente investigação dos fatos, com ofensa ao direito de defesa e contrariedade ao art. 2º, parágrafo único, inciso VII, da Lei nº 9.784/1999 e aos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Mérito

A não incidência da CIDE sobre as remessas efetuadas a título de reembolso no âmbito do contrato de cost sharing internacional – inexistência de fato gerador

44. Argumenta a contribuinte que parte das remessas autuadas são “... valores remetidos à KC Global a título de reembolso, sob a disciplina do contrato de cost

sharing internacional firmado para o compartilhamento da estrutura de back office do Grupo nos EUA”.

45. Após a edição da Lei nº 10.332, a incidência da contribuição não ficou “... mais adstrita às pessoas jurídicas detentoras de licenças de uso, ou adquirentes de conhecimentos tecnológicos ou signatárias de contratos com transferência de tecnologia (exploração de patentes ou de uso de marcas e fornecimento de tecnologia e assistência técnica), alcançando também os contratos firmados para prestações de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, ou que tenham por objeto o pagamento de royalties”.

46. Contudo, entende que a legislação não autoriza a incidência da CIDE sobre os reembolsos de despesas decorrentes de contratos de cost sharing internacional.

47. Assevera que o art. 10 do Decreto nº 4.195 “... elenca, taxativamente, quais são os contratos onerados pelo art. 2º da Lei n. 10168, e o faz coerentemente com a norma legal, nada ali havendo que permita assumir a incidência da CIDE sobre os reembolsos de despesas no âmbito dos contratos de cost sharing”.

48. A Instrução Normativa RFB nº 1.455, em seu “... art. 17, também tratou da hipótese de incidência da CIDE-Remessas, e o fez referindo-se aos royalties e aos serviços assistência técnica, administrativa e semelhantes, sem possibilidade de alcançar os reembolsos de despesas, que não constituem royalties, tampouco remuneração por qualquer serviço”.

49. Ou seja, “... para que haja fato gerador da CIDE-Remessas, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas só podem referir-se a remuneração ou a royalties – nenhuma delas se fazendo presente no caso concreto”.

50. Cita a Solução de Consulta COSIT nº 43, de 26/02/2015, a qual entende ser improcedente, pois, “... os contratos de cost sharing não se confundem com os contratos de prestação de serviços intragrupo, e que os valores assim remetidos ao exterior não constituem ‘remuneração’ por serviço prestado, mas simples reembolsos de custos ou despesa próprios da fonte pagadora”.

51. Os contratos de compartilhamento de custos e despesas são firmados para a alocação e a partilha eficientes de custos e despesas decorrentes de certas atividades, cujo desempenho trará benefícios para todas as empresas participantes. Em linhas gerais, o cost sharing tem como objetivo a busca da racionalização da estrutura e a redução dos gastos com atividades que servem a objetivos comuns das empresas participantes.

52. Desse modo, a primeira inferência a ser feita “... é a de que as partes que ajustam negócio jurídico dessa natureza não têm por objetivo o desenvolvimento de atividade com finalidade de lucro. O que se pretende com este tipo de negócio jurídico é simplesmente racionalizar a saída de recursos e alocar os custos e despesas aos balanços das pessoas jurídicas que efetivamente os incorreram, e não incrementar a entrada de recursos (receitas)”.

53. Os contratos de compartilhamento de custos e despesas têm características próprias, e não se confundem com os contratos de prestação de serviços intragrupo. Em diferença ao contrato de cost sharing, o contrato de prestação de serviços está tipificado no Código Civil, nos arts. 593 a 609. O art. 594 estipula que esse tipo de contrato abrange toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, que deve ser contratado mediante retribuição.

54. De um lado o contrato de prestação de serviços tem por característica ser oneroso e visar a uma retribuição. De outro lado, "... os valores pagos no âmbito dos contratos de cost sharing referem-se a uma relação colaborativa e contemplam apenas reembolsos dos custos e despesas incorridos em atividades que serão aproveitadas por todos os contratantes".

55. Nesse sentido, o "... contrato celebrado entre a ora Impugnante e a KC Global é um verdadeiro contrato de compartilhamento de custos e despesas, o que, de resto, não foi questionado pela d. autoridade fiscal". Em tal contrato, a impugnante assumiu o compromisso de reembolsar a KC Global pelos custos ou despesas incorridos, à medida dos benefícios recebidos.

56. Ressalta "... que a própria COSIT já admitiu a validade dos contratos de cost sharing em que uma entidade atua como centralizadora responsável por faturar as demais empresas do grupo que desempenham atividades compartilhadas (*billing entity*)".

57. Cita a cláusula 3 do contrato, que é clara ao determinar o reembolso dos custos e das despesas apropriados em benefício da sociedade no Brasil, incluindo a proporção dos salários e benefícios dos funcionários atuantes nas atividades comuns que lhe sejam referíveis, e sem que haja cobrança de margem de lucro (fl. 71).

58. Muito embora existência de margem de lucro não seja essencial ao conceito de "remuneração", é certo que os valores remetidos no contexto do contrato de cost sharing não podem se revestir dessa qualificação, por representar simples reembolsos, desprovidos de caráter contraprestacional.

59. Como se sabe, nem todo o ingresso de direitos representa um acréscimo no patrimônio. Por definição, são elementos positivos de mutação patrimonial as receitas e as transferências patrimoniais.

60. Em diferença às receitas e às transferências patrimoniais, não são elementos de mutação patrimonial as permutações patrimoniais, que decorrem de simples trocas de posições de valor dentro do patrimônio, que podem ocorrer por ato exclusivamente interno, ou, com a participação de outro patrimônio (como é o caso dos reembolsos).

61. De fato, os ingressos de direitos a título de reembolso, como ocorre no âmbito dos contratos de cost sharing, não têm a virtualidade da modificação do patrimônio de quem os recebe, porque decorrem de movimentações permutativas de posições dentro do patrimônio da pessoa jurídica.

62. O próprio conceito de reembolso se opõe à ideia de remuneração por serviço prestado, constituindo mera recomposição patrimonial, decorrente do dispêndio de algo em nome ou por conta de outrem, não se enquadrando, portanto, como receita da pessoa jurídica, pois, o "... reembolso só ocorre quando determinada pessoa paga custos ou despesas de outrem, isto é, realiza dispêndios de titularidade de terceiro, que se obriga a recompor o patrimônio daquele que paga".

63. E é exatamente o que ocorre no caso do cost sharing.

64. Pelo exposto, verifica-se que o entendimento adotado pelo Fisco na Solução de Consulta COSIT nº 43/2015 é improcedente, não se podendo confundir os reembolsos efetuados no âmbito dos contratos de cost sharing com a "remuneração" pela prestação de serviços.

65. Assim, requer o cancelamento das exigências fiscais calculadas sobre o valor dos itens das remessas vinculados ao contrato de cost sharing, visto que os reembolsos não configuraram o fato gerador da CIDE-Remessas.

A não incidência da CIDE sobre os reembolsos efetuados ao abrigo do contrato de "prestação de serviços"

66. De acordo com a impugnante, a Autoridade Fiscal "... não qualificou os itens que compuseram as remessas autuadas, não dizendo se se tratava de royalties, de serviços técnicos, de assistência técnica ou administrativa, ou de qualquer outra categoria que pudesse autorizar a cobrança da CIDE-Remessas, de acordo com a legislação".

67. A fundamentação da autuação "... limitou-se à afirmação de que o recolhimento do IRF à alíquota de 15% exigiria o recolhimento da CIDE; com o acréscimo da observação de que o próprio contrato de serviços estabelecia o dever da Impugnante de arcar com o ônus da contribuição – alegações que, evidentemente, não se prestam a comprovar a ocorrência do fato gerador".

68. Desta forma, a impugnante reitera os termos da preliminar de nulidade por falta de investigação dos fatos e carência de fundamentação, "... na medida em que não é possível identificar as razões pelas quais tais remessas foram autuadas em virtude da inexistência de devida investigação dos fatos".

Erro na quantificação da matéria tributável

69. Argumenta a interessada que, em diversas remessas, não assumiu o ônus do IRF, que foi descontado do valor da invoice no cálculo valor remetido para o exterior. Cita como exemplo as remessas relacionadas às invoices DBT1808545AS, DBT1808545LS, DBT1808545MS e DBT1808545RDS, cujo valor total da fatura é de US\$ 969.664,01.

70. Informa que o contrato de câmbio nº 000187463528, que se refere às respectivas invoices, indica o montante de US\$ 798.546,83, justamente em virtude do desconto do IRF cujo ônus não fora assumido pela impugnante. Nesses

casos, a base de cálculo da CIDE não deveria ter sido o valor total da invoice (bruto), mas o montante efetivamente remetido para o exterior (líquido do IRF).

71. Argumenta que a CIDE incide sobre os valores “pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos” ao exterior, em conexão com os fatos previstos no caput e no parágrafo 2º da Lei nº 10.168/2000, ou seja, sobre o valor efetivamente percebido pelo residente ou domiciliado no exterior.

72. Aduz que “... os vocábulos eleitos pelo legislador para caracterizar a base de cálculo da CIDE revelam a intenção de se tributar apenas o valor efetivamente percebido pelo beneficiário residente e domiciliado no exterior, como contraprestação do serviço por ele prestado, não havendo na legislação qualquer exceção para a ampliação da base de cálculo da contribuição”.

73. O IRRF, embora seja liquidado pela fonte pagadora no Brasil, é uma despesa do “contribuinte” (o não residente), e não do responsável pela sua retenção, portanto não se incorpora à “remuneração” do não residente, que é precisamente o valor que a pessoa jurídica no Brasil incorreu para pagar ao não-residente. Acrescenta ainda que não há base normativa para o reajustamento da base de cálculo da CIDE.

74. Entende que a Súmula nº 158 do CARF, que prevê a incidência da CIDE sobre o IRRF, não deve ser considerada em função de que “... o STF e os Tribunais têm afastado a incidência de tributos em cascata, ou seja, a incidência de um tributo sobre o outro, com base no entendimento, consolidado no julgamento do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 574.706, de 15.3.2017” (que analisou o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS) e é aplicável à presente situação, tendo em vista que o IRRF não configura remuneração do beneficiário no exterior, não perfazendo o fato gerador da CIDE.

75. Assim, na hipótese de manutenção da exação fiscal, faz-se necessário, quando menos, o cancelamento parcial da autuação, de forma que a CIDE seja calculada sobre o valor da remessa (líquido do IRRF).

Erro na quantificação da matéria tributável. Taxa de câmbio da data da remessa.

76. Argumenta a empresa que em relação “... a diversas remessas, tais como aquelas relativas às invoices DBT1808545AS, DBT1808545LS, DBT1808545MS e DBT1808545RDS supramencionadas, o cálculo da base de cálculo da CIDE-Remessas em Reais não observou a taxa de conversão constante do respectivo contrato de câmbio. Ao passo em que a taxa indicada no contrato de câmbio já acostado aos autos foi de 4,0491, a taxa utilizada pelo fiscal foi de 4,0997”.

77. Pelo exposto, requer-se o recálculo das exigências fiscais, a fim de que a conversão do valor em USD para Reais observe a taxa efetiva do dia da remessa, de acordo com o contrato de câmbio juntado aos autos.

Da não incidência de juros sobre a multa de ofício

78. Na eventualidade de serem mantidas as exigências fiscais, entende a interessada que não pode haver incidência de juros sobre a multa de ofício, tendo em vista a ausência de base legal para tanto.

79. Tal pretensão “... ofende o disposto no art. 61 e no seu parágrafo 3º, da Lei n. 9430, os quais somente autorizam a incidência de juros sobre débitos “decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, sendo que os parágrafos 1º e 2º do mesmo artigo tratam minuciosamente do cálculo das multas, mas sem prescrever a incidência de juros sobre elas”.

80. Cita também o parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430, que, quando tratou da multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas, determinou a incidência de juros. Ou seja, “... a lei determina a cobrança de juros apenas sobre a multa isolada, que se constitui em crédito tributário principal, não determinando a sua incidência sobre o valor da multa de ofício, que é proporcional ao valor do tributo devido”.

81. Assim, e ainda que a matéria se encontre sumulada no CARF (Súmula CARF nº 108), mas considerando a possibilidade da revisão do enunciado sumular, requer o cancelamento dos juros cobrados sobre a multa de ofício.

Dos pedidos

82. Pelo exposto, requer o conhecimento e o provimento desta impugnação, cancelando-se as exigências fiscais, a fim de que:

- Seja declarada a extinção do crédito tributário, pelo decurso do prazo decadencial;
- Seja declarada a nulidade da autuação, por falta de investigação dos fatos;
- No mérito, seja declarada a improcedência do auto de infração, haja vista a não incidência da CIDE sobre remessas efetuadas a título de reembolsos no âmbito dos contratos de cost sharing internacional e de prestação de serviços intragrupos;
- Subsidiariamente, seja determinada a impossibilidade da incidência da CIDE sobre o IRRF, reconhecendo-se que a base de cálculo da CIDE é o valor efetivamente remetido ao beneficiário no exterior;
- Seja declarada a improcedência da cobrança de juros sobre a multa de ofício.

83. Protesta ainda por “... provar o alegado por todos os meios admitidos, inclusive por meio dos documentos anexos a esta Impugnação e a produção de diligências e perícias, o que desde já se requer, caso se afigure necessário para o saneamento das questões fáticas eventualmente subsistentes nos autos”.

84. Informa ainda que não está questionando judicialmente a matéria discutida nestes autos e requer “... que as futuras intimações sejam feitas em nome de seus advogados devidamente constituídos através da anexa procuração”.

Por meio do acórdão acima mencionado, a DRJ julgou procedente em parte a impugnação e manteve em parte o crédito tributário.

A decisão recorrida reconheceu a decadência dos lançamentos relativos aos meses de março a agosto de 2018 e, no mérito, que o valor em moeda estrangeira, para a apuração da base de cálculo da CIDE, deve ser convertido para reais pela taxa estipulada no contrato de câmbio, conforme abaixo reproduzido:

147. Assim, entendo que, neste ponto, procedem os argumentos da defesa, ou seja, para a apuração da base de cálculo da CIDE, o valor em moeda estrangeira deve ser convertido para Reais pela taxa estipulada no contrato de câmbio.

148. Nesse sentido, os cálculos passaram a ser o seguinte:

Invoice	Valor USD	Contrato Câmbio			IRRF Recolhido	Base de Cálculo CIDE	CIDE Devida
		USD	Cotação USD/R\$	R\$			
DBT1808545AS	552.215,69	454.765,86	R\$ 4,0491	R\$ 1.841.392,45	R\$ 399.515,06	R\$ 2.240.907,51	R\$ 224.090,75
DBT1808545LS	129.300,37	106.482,66	R\$ 4,0491	R\$ 431.158,93	R\$ 93.545,78	R\$ 524.704,70	R\$ 52.470,47
DBT1808545MS	172.869,16	142.362,84	R\$ 4,0491	R\$ 576.441,36	R\$ 125.066,77	R\$ 701.508,14	R\$ 70.150,81
DBT1808545RDS	115.278,79	94.935,47	R\$ 4,0491	R\$ 384.403,23	R\$ 83.401,49	R\$ 467.804,72	R\$ 46.780,47
Totais	969.664,01	798.546,83		R\$ 3.233.395,97	R\$ 701.529,10	R\$ 3.934.925,07	R\$ 393.492,51

149. Com isso, parte da CIDE apurada relativa à remessa em questão deve ser exonerada, conforme abaixo:

CIDE		
Devida	Auto de Infração	Exonerada
R\$ 224.090,75	R\$ 226.391,87	R\$ 2.301,12
R\$ 52.470,47	R\$ 53.009,27	R\$ 538,80
R\$ 70.150,81	R\$ 70.871,17	R\$ 720,36
R\$ 46.780,47	R\$ 47.260,85	R\$ 480,38
R\$ 393.492,51	R\$ 397.533,16	R\$ 4.040,65

Segue a ementa da decisão recorrida:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018, 2019

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO ACOLHIMENTO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Estando no processo os elementos suficientes para formar a convicção do julgador, desnecessária a realização de diligência. As provas que sustentariam as alegações da defesa devem ser apresentadas juntamente com a impugnação.

PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE.

Revela-se desnecessária a realização de perícia quando o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos

qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. INDEFERIMENTO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais. Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018, 2019

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO.

A CIDE-Remessas ao exterior é tributo sujeito a lançamento por homologação cujo fato gerador é o pagamento, crédito, entrega ou remessa mensal das remunerações feitas a residentes ou domiciliados no exterior a título de royalties, serviços técnicos ou contratos de transferência de tecnologia, acumulado mensalmente. Ocorrendo o pagamento antecipado, mesmo parcial, a decadência se conta a partir da ocorrência do fato gerador.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Não havendo, no lançamento questionado, a incidência de juros sobre a multa de ofício, não se conhece do recurso quanto à matéria por falta de competência.

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2018, 2019

COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS. INCIDÊNCIA. PROCEDÊNCIA.

Incide a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a título de remuneração de residente ou domiciliado no exterior decorrente de contratos de compartilhamento de custos de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes entre empresas do mesmo grupo econômico (cost-sharing agreement), ainda que tais valores correspondam apenas ao custo dos serviços prestados diretamente por funcionários da empresa do grupo domiciliada no exterior (custos internos) ou aos valores pagos pela empresa do grupo domiciliada no exterior a terceiros, prestadores dos serviços (custos externos).

BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção nº Domínio Econômico

– CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assuma o ônus financeiro do imposto retido (Súmula CARF nº 158, vinculante).

A recorrente interpôs recurso voluntário em face do sobredito acórdão, consoante petição acostada às fls. 1296-1318, por meio do qual, em relação aos pontos considerados improcedentes pela DRJ, em apertada síntese, repisa os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais o conheço.

Preliminar – nulidade do auto de infração

Não merece acolhida a alegação da recorrente no sentido de que cabe a decretação de nulidade do auto de infração, “por vício de motivação decorrente de deficiente investigação dos fatos, com ofensa ao direito de defesa e contrariedade ao art. 2º, parágrafo único, inciso VII, da Lei n. 9784 e aos arts. 10 e 59 (parte final) do Decreto n. 70235”.

Isso porque a legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, conforme art. 59 do Decreto 70.235/1972. No presente caso, não restam configuradas tais hipóteses.

Com efeito, as infrações estão tipificadas de forma adequada e fundamentadas pela autoridade fiscal, com a delimitação dos fatos constatados e normas aplicáveis.

É perfeitamente possível mediante a simples leitura do Auto de Infração, do Relatório Fiscal e dos seus Anexos, acostados, respectivamente, às fls. 2-12, 14-19 e 21-209, identificar as infrações imputadas à recorrente, referentes ao não recolhimento da CIDE incidente sobre remessa de valores ao exterior, a fundamentação legal, e os valores devidos, não havendo nenhum vício de motivação.

Logo, afasto essa preliminar.

Mérito

Da CIDE sobre as remessas efetuadas a título de reembolso

Conforme disposto no §§ 2º e 3º do art. 2º da Lei 10.168, de 2000, na redação dada pelo art. 6º da Lei 10.332, de 19 de dezembro de 2001, abaixo reproduzidos, a partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto os demais serviços técnicos (sem transferência de tecnologia) e os de assistência administrativa e semelhantes, a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem como pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior:

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. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

§ 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. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 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. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001) (destaques nosso)

A recorrente sustenta que a legislação não autoriza a incidência da CIDE sobre os reembolsos de despesas decorrentes de contratos de *cost sharing* internacional; afirma que o entendimento adotado pelo Fisco na Solução de Consulta (SC) Cosit 43/2015 é manifestamente improcedente, não se podendo confundir os reembolsos efetuados no âmbito dos contratos de *cost sharing* com a “remuneração” pela prestação de serviços; aduz que o art. 10 do Decreto 4.195 elenca, taxativamente, quais são os contratos onerados pelo art. 2º da Lei 10.168/2000, e não há nada que permita assumir a incidência da CIDE sobre os reembolsos de despesas no âmbito dos contratos de *cost sharing* e, ainda, defende que para que haja fato gerador da CIDE-Remessas, as

importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas só podem referir-se a remuneração ou a royalties, nenhuma delas se fazendo presente no caso concreto.

Sem razão a recorrente.

Primeiro, cumpre ressaltar que, conforme fundamentado pela decisão recorrida, o caso em questão se refere ao entendimento sedimentado pelo Fisco por meio da SC Cosit 43/2015. Tal entendimento, recentemente, foi corroborado pela Fisco por meio da SC Cosit 39, de 18 de março de 2025.

A citada SC Cosit 43/2015 tratou acerca da abrangência dos serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes, e, por concordar com a fundamentação, a transcrevo, parcialmente, a seguir:

23. Inicialmente, é importante destacar que o **contrato de rateio de despesas** é atípico, isto é, não se encontra disciplinado na lei brasileira. Entretanto, essa lacuna não impede a celebração desses contratos, desde que observadas as normas gerais estabelecidas no Direito Civil, conforme preceitua o art. 425 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), abaixo transscrito, in verbis:.

Art. 425 É lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código.

24. O vocábulo “**Remuneração**” tem como significado “retribuição por serviço ou favor prestado” (Dicionário Houaiss, Edição Eletrônica: Objetiva, Novembro de 2009), “a recompensa, o pagamento ou a retribuição feitos por serviços prestados ou em sinal de agradecimento (SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico, Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 699). Nesse sentido, **tudo que se recebe ou tudo que se paga em retribuição a alguma coisa caracteriza-se como remuneração**. Essa acepção é a adotada em nosso direito pátrio, conforme se pode verificar a partir de diversos exemplos extraídos do texto do Código Civil, a saber, in verbis: (...)

27. Note-se que o art. 2º, e parágrafos, da Lei nº 10.168, de 2000, com as alterações feitas pela Lei nº 10.332, de 2001, e pela Lei nº 11.452, de 2007, ao tratar das hipóteses de incidência da Cide, em nenhum momento faz referência a margem de lucro, custo, ou intuito de venda. **O que é relevante para o surgimento da obrigação tributária é a prática do ato de efetuar um pagamento ao exterior com o propósito de remunerar alguém por serviços prestados**. A vingar a tese da Consulente, seria necessário investigar, para cada remessa ao exterior com esse propósito, se o valor correspondente compreende margem de lucro, ou se equivale ao custo do serviço prestado, o que transborda completamente à norma vigente já elencada acima. Com efeito, **o pagamento de serviço sem lucro para o prestador, ou mesmo com prejuízo, também é considerado para fins de incidência da Cide**, e também do IRF, como remuneração.

28. No caso da presente consulta, **os pagamentos que a Consulente faz a sua Controladora pelos serviços cujos custos são compartilhados por contrato de**

cost-sharing estão remunerando, ainda que indiretamente e ainda que sem a obtenção de lucro pela Controladora, os serviços de que se beneficia a Consulente. Com efeito, a circunstância de o efetivo prestador do serviço (seja funcionário da Controladora, seja terceiro contratado) ser pago pela Controladora e esta não auferir qualquer lucro nas operações objeto de compartilhamento de custos, não têm o condão de afastar a incidência da Cide por ocasião do pagamento ou remessa da consulente à Controladora pelos serviços técnicos prestados.

29. Ademais, a legislação do Imposto sobre a Renda, de aplicação subsidiária, como se viu, no que concerne à Cide, estatui que “a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” (art. 43, §1º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN, grifou-se). É dizer, a denominação de reembolso ou rateio de custos não elide o fato de que se está fazendo pagamento a residente ou domiciliado no exterior em contrapartida de serviços técnicos prestados.

30. Veja-se, aliás, que essa é a orientação da Administração Tributária, de há muito fixada no que se refere ao IRF, tributo cuja incidência, como se viu, guarda identidade com a Cide. (destaques em negrito nosso)

Conforme a fundamentação da supracitada SC, para a incidência da CIDE em razão da remuneração paga por compartilhamento de custos referentes à prestação de serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes, a residentes ou domiciliado no exterior, há de se considerar o seguinte:

- (i) tudo que se recebe ou tudo que se paga em retribuição a alguma coisa caracteriza-se como remuneração;
- (ii) o que é relevante para o surgimento da obrigação tributária é a prática do ato de efetuar um pagamento ao exterior com o propósito de remunerar alguém por serviços prestados; e
- (iii) considerando que a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção, de acordo com o art. 43, § 1º, do CTN, de aplicação subsidiária à CIDE, a denominação de reembolso ou rateio de custos não elide o fato de que se está fazendo pagamento a residente ou domiciliado no exterior em razão de serviços técnicos, de assistência administrativa ou semelhantes, prestados.

Parte da autuação em questão se refere a valores remetidos à Kimberly-Clark Global Sales LLC por conta de **contrato de compartilhamento de custos e despesas celebrado entre a recorrente e a aludida empresa estrangeira**, conforme resposta à intimação apresentada pela recorrente no curso do procedimento de fiscalização, descrito no Relatório Fiscal (fls. 15-16):

A justificativa apresentada pelo sujeito passivo para não recolher a CIDE Remessas consta de sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal número 11 e está reproduzida abaixo:

(i) em relação aos valores que constam “**Reembolso de Custos**” na coluna “Identificação” da tabela anexa (doc. 01), a KCB apresenta o **Cost Reimbursement Agreement** (**Contrato de Reembolso de Custos** – documento enviado por ocasião do Termo de Intimação nº 9), firmado entre ela e sua matriz americana Kimberly-Clark Global Sales LLC (“Kimberly-Clark EUA”) cujo objetivo é regrar o reembolso de gastos e/ou despesas intra-grupo incorridas e que beneficiaram diretamente e/ou conjuntamente todas as empresas do grupo. Tais custos e/ou despesas, como já informado pela KCB, não deveriam ser classificados como serviços propriamente ditos, sendo, na verdade, gastos com pessoal relativos ao compartilhamento de estrutura de back-office e de funcionários do grupo Kimberly Clark nas Américas; e (...) (destaques nosso)

O contrato referente a ***Cost Reimbursement Agreement (Contrato de Reembolso de Custos)*** foi juntada pela autoridade fiscal às fls. 155-165 (Anexo V do Relatório Fiscal).

Infere-se, em síntese, que tal contrato se refere a reembolso de despesas intra-grupo referentes a gastos com pessoal relativos ao compartilhamento de estrutura de back-office (estrutura responsável pela execução das atividades administrativas e operacionais de uma empresa) e de funcionários do grupo Kimberly Clark nas Américas.

Nas faturas (*invoices*), juntadas aos autos pela Fiscalização (fls. 24-78 e 83-153), as descrições dos gastos compartilhados são genéricas; há, por exemplo, descrições referentes a despesas administrativas, a despesas logísticas e até a despesas com marketing, a seguir reproduzidas:

- “***COST SHARING-ADMINISTRATIVE ACTIVITES***”: compartilhamento de custos de atividades administrativas;
- “***COST SHARING-LOGISTIC ACTIVITES***”: compartilhamento de custos de atividades logísticas; e
- “***COST SHARING-MARKETING ACTIVITES***”: compartilhamento de custos de atividades de marketing.

Tais compartilhamentos de custos referentes, por exemplo, a atividades administrativas, logísticas e de marketing, entre a recorrente e a empresa estrangeira do mesmo grupo, se enquadram, a meu sentir, no disposto no mencionado § 2º do art. 2º da Lei 10.168/2000, na redação dada pela Lei 10.322/2001, que prevê a incidência da CIDE sobre remunerações decorrentes de obrigações originadas de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

A expressão “semelhantes” demonstra a intenção do legislador de abranger toda forma de serviço dessa natureza, ou seja, permite considerar qualquer serviço técnico, como o serviço técnico especializado de marketing, ou qualquer tipo de serviço de assistência administrativa, como os serviços administrativos e logísticos.

Nesse sentido, cabe destacar a observação do eminente então conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, relator do acórdão 9303-006.256, proferido pela 3ª Turma da CSRF deste Conselho, em 26 de janeiro de 2018:

No que tange aos contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, esta é a transcrição literal da parte que interessa do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, com a redação da Lei nº 10.332/2001.

O dispositivo é expresso e não houve lei posterior que o modificasse.

E, veja-se bem, a norma fala “e semelhantes”, procurando, de forma clara, aí abranger toda sorte de serviços desta natureza, cuja gama cada dia mais se expande, em especial na área de informática. (...)

Assim sendo, o ato de efetuar pagamento ao exterior com o propósito de remunerar serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes, prestados por empresa estrangeira, de forma compartilhada com empresa estabelecida no país, do mesmo grupo, basta para a incidência da CIDE, de modo que está correta a cobrança dessa contribuição efetuada por meio da autuação em apreço.

O art. 10 do Decreto 4.195/2002, que regulamentou a Lei 10.168/2000, corrobora a exigência da CIDE para os casos em comento. Tal artigo assim dispõe:

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

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - cessão e licença de uso de marcas; e V - cessão e licença de exploração de patentes. (destaques nosso)

Quanto à alegação da recorrente no sentido de que o rol disposto nesse artigo é taxativo e não exemplificativo, cumpre ressaltar que ele é exemplificativo, pois não pode um decreto, norma regulamentar, restringir o alcance dado pela lei acerca do fato gerador da CIDE. Há

precedente, nesse sentido, da 3^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho:

Acórdão 9303-016.522 – Sessão de 18 de fevereiro de 2025 – Relatora Denise Madalena Green

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2017

REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES A QUALQUER TÍTULO. EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS. INCIDÊNCIA.

A partir de 1º de janeiro de 2002, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/2001 na Lei nº 10.168/2000, a contribuição passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas que remetesse royalties, a qualquer título (tais como os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais, conforme art. 22, “d”, da Lei nº 4.506/64), a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

ART. 10 DO DECRETO Nº 4.195/2002. ROL EXEMPLIFICATIVO.

Somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, e o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos (art. 98, III, e art. 99 do CTN).

Assim, estabelecendo a lei que a contribuição incide sobre as remessas ao exterior de royalties "a qualquer título", não poderia uma norma regulamentar restringir este alcance, sendo meramente exemplificativo o rol trazido no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 (Acórdão nº 9303-014.455). (destaque nosso)

De qualquer forma, tal discussão é irrelevante para o caso sob análise, pois os serviços em questão, conforme já assinalado, se enquadram tanto na disposição legal quanto no rol de serviços previsto no aludido decreto.

Não há nenhum reparo a ser feito na decisão recorrida.

Logo, nego provimento a esse capítulo do recurso.

Do IRRF na base de cálculo da CIDE

A recorrente contesta o valor cobrado pela Fiscalização referente às *invoices* discriminadas no Anexo VII do Relatório Fiscal, sustenta que não deve-se considerar o valor do IRRF, pois não assumiu o ônus.

Não há o que se discutir acerca dessa matéria, uma vez que impõe-se adotar o entendimento consolidado na Súmula n. 158 deste Conselho, a seguir reproduzida:

Súmula CARF nº 158

Aprovada pela 3^a Turma da CSRF em 03/09/2019

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou

domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assuma o ônus financeiro do imposto retido.

A matéria discutida pelo STF (Supremo Tribunal Federal) no Recurso Extraordinário n. 574.706, com repercussão geral, diz respeito à exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, não tem nenhuma relação com a CIDE, portanto, não se aplica ao caso sob julgamento.

Da taxa de câmbio utilizada

A recorrente assevera que a DRJ consignou na decisão recorrida que “para a apuração da base de cálculo da CIDE, o valor em moeda estrangeira deve ser convertido para Reais pela taxa estipulada no contrato de câmbio” em relação apenas a algumas remessas.

Assim decidiu a DRJ acerca da matéria em questão:

147. Assim, entendo que, neste ponto, procedem os argumentos da defesa, ou seja, para a apuração da base de cálculo da CIDE, o valor em moeda estrangeira deve ser convertido para Reais pela taxa estipulada no contrato de câmbio.

148. Nesse sentido, os cálculos passaram a ser o seguinte:

Invoice	Valor USD	Contrato Câmbio			IRRF Recolhido	Base de Cálculo CIDE	CIDE Devida
		USD	Cotação USD/R\$	R\$			
DBT1808545AS	552.215,69	454.765,86	R\$ 4,0491	R\$ 1.841.392,45	R\$ 399.515,06	R\$ 2.240.907,51	R\$ 224.090,75
DBT1808545LS	129.300,37	106.482,66	R\$ 4,0491	R\$ 431.158,93	R\$ 93.545,78	R\$ 524.704,70	R\$ 52.470,47
DBT1808545MS	172.869,16	142.362,84	R\$ 4,0491	R\$ 576.441,36	R\$ 125.066,77	R\$ 701.508,14	R\$ 70.150,81
DBT1808545RDS	115.278,79	94.935,47	R\$ 4,0491	R\$ 384.403,23	R\$ 83.401,49	R\$ 467.804,72	R\$ 46.780,47
Totais	969.664,01	798.546,83		R\$ 3.233.395,97	R\$ 701.529,10	R\$ 3.934.925,07	R\$ 393.492,51

149. Com isso, parte da CIDE apurada relativa à remessa em questão deve ser exonerada, conforme abaixo:

CIDE		
Devida	Auto de Infração	Exonerada
R\$ 224.090,75	R\$ 226.391,87	R\$ 2.301,12
R\$ 52.470,47	R\$ 53.009,27	R\$ 538,80
R\$ 70.150,81	R\$ 70.871,17	R\$ 720,36
R\$ 46.780,47	R\$ 47.260,85	R\$ 480,38
R\$ 393.492,51	R\$ 397.533,16	R\$ 4.040,65

A recorrente sustenta que, considerando que exige-se a utilização da taxa de conversão da “data do fato gerador”, requer-se o recálculo das demais exigências fiscais, em linha com o posicionamento da DRJ, a fim de que a conversão do valor em USD (dólar dos Estados Unidos da América) para Reais observe a taxa efetiva do dia da remessa, de acordo com o contrato de câmbio juntado aos autos.

Na impugnação, a recorrente, de fato, apresentou fundamentação para atendimento do pedido acima mencionado e citou, como exemplo, algumas remessas. A DRJ atendeu ao pleito, no entanto, se limitou às remessas informadas, como exemplo, na impugnação.

A recorrente apresentou cópias dos contratos de câmbio, junto com a impugnação, às fls. 1188-1249, e, no recurso voluntário, complementou a documentação, com a apresentação de planilhas de cálculo, juntadas à fl. 1322 (arquivo não paginável), e de cópias dos contratos de câmbio referentes às demais remessas objeto da autuação, acostadas às fls. 1323-1432.

No caso em questão, deve-se considerar as taxas de câmbio constantes dos contratos de câmbio referentes às remessas objeto da autuação em tela, em atenção ao art. 143 do CTN, ou seja, deve-se considerar a taxa de conversão da data do fato gerador da CIDE, que é a data da remessa do valor ao exterior realizada no momento da conversão da moeda, evidenciada pela apresentação do contrato de câmbio contendo a taxa de conversão aplicada.

Logo, nesse ponto, dou provimento para que sejam refeitos os cálculos das contribuições devidas, com base nas taxas de câmbio constantes dos contratos de câmbio referentes às remessas de valores em comento, juntados pela recorrente às fls. 1323-1432 e especificados por meio das planilhas de cálculo acostadas à fl. 1322.

Considerando que a comprovação das taxas de câmbio pleiteadas pela recorrente devem ser feitas com base nos documentos juntados aos autos até a prolação desta decisão, a Unidade de Origem, ao executar o decidido por este Conselho, deverá verificar a exatidão das informações prestadas pela recorrente nas planilhas juntadas à fl. 1322, que devem estar de acordo com as cópias de contratos de câmbio juntadas às fls. 1323-1432, e, caso não estejam, ou em caso de falta de apresentação de cópia do contrato de câmbio, devem ser mantidas as taxas utilizadas pela Fiscalização.

Juros sobre multa de ofício

A recorrente pleiteia que seja declarada a improcedência da cobrança de juros sobre a multa de ofício. Aduz que, ainda que a matéria se encontre sumulada no CARF, considerando a possibilidade da revisão do enunciado sumular, requer-se o cancelamento dos juros cobrados sobre a multa de ofício.

É devida a cobrança de juros moratórios sobre o valor correspondente à multa de ofício, conforme Súmula Carf 108, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

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).

Logo, nada a prover.

Produção de provas, diligência e intimação dirigida ao endereço de advogado

A juntada de provas aos autos deve ser feita, em regra, até a apresentação da impugnação, conforme disposto no art. 16, III, e §§ 4º e 5º, do Decreto 70.235/72, sob pena de preclusão.

Há, nos autos, elementos suficientes para formação da convicção deste Conselheiro, e, além disso, não cabe a conversão do julgamento em diligência para a produção de provas a cargo da recorrente.

É incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo (Súmula Carf 110).

Conclusão

Diante do exposto, rejeito as preliminares suscitadas referentes à nulidade do auto de infração e à conversão do julgamento em diligência, e, no mérito, dou parcial provimento, para que sejam refeitos os cálculos das contribuições devidas (CIDE), com base nas taxas de câmbio constantes dos contratos de câmbio referentes às remessas de valores em apreço, juntados aos autos pela recorrente.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira