



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10580.901322/2006-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-001.732 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2012
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Data do fato gerador: 31/12/2001

COMPENSAÇÃO. DESPACHO ELETRÔNICO.

A falta de retificação da DCTF não pode ser oposta como óbice ao direito de compensação.

CIDE. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IRRF. ILEGALIDADE.

A base de cálculo da CIDE é o valor da remuneração do fornecedor domiciliado no exterior estipulada em contrato, sendo ilegal a adição do IRRF a sua base de cálculo.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Raquel Motta Brandão Minatel e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata-se de PER/DECOMP transmitido em 15/10/2003 para compensar crédito decorrente de pagamento indevido da CIDE realizado em 15/01/2002, relativo ao mês de competência de dezembro de 2001 (fl.01/03).

Por meio do despacho decisório eletrônico de fl. 06, notificado ao contribuinte em 21/08/2008 (fl. 10), a compensação não foi homologada, sob o argumento de que o pagamento, embora confirmado, estava alocado para a quitação de débito do contribuinte, não restando saldo disponível para compensação.

Em sede de manifestação de inconformidade o contribuinte alegou o seguinte: 1) em dezembro de 2001 provisionou obrigação referente ao pagamento do contrato de assistência técnica celebrado com a empresa Iberdrola Energia S/A, no montante de R\$ 8.654.891,59, relativo a materiais e serviços, e R\$ 1.527.333,81 relativo ao IRRF, totalizando assim o valor de R\$ 10.182.225,40, sobre o qual foi calculada a CIDE à alíquota de 10%, no valor de R\$ 1.018.222,54, informado em DCTF e integralmente pago mediante DARF de R\$ 1.012.629,52 (fl. 23) e de R\$ 5.593,02 (fl. 24); 2) Contudo, em virtude da legislação que rege a matéria, a impugnante verificou que, equivocadamente, calculou a CIDE sobre o montante total da operação; incluindo o IRRF, quando a base de cálculo correta seria apenas o real valor da remessa no período, qual seja, R\$ 8.654.891,59, conforme Consulta de Operação de Câmbio que demonstra a transferência para o exterior (fl.26); 3) sendo devida a CIDE no valor de R\$ 865.489,16, e considerando-se o pagamento no valor total de R\$ 1.018.222,54, remanesceu um crédito de R\$ 152.733,38, objeto da PER/DECOMP ora em litígio.

Por meio do Acórdão nº 22.069, de 23 de dezembro de 2009, a 4ª Turma da DRJ Salvador indeferiu a manifestação de inconformidade com base nas seguintes razões de decidir: 1) os pagamentos da CIDE nos valores de R\$1.012.629,52 e de R\$ 5.593,02 estão vinculados ao débito informado na DCTF apresentada pelo contribuinte; 2) não restou comprovada a existência do suposto crédito, pois não foram juntadas cópias de nenhum documento hábil a comprovar o fornecimento do exterior e nem a remessa dos recursos; 3) não existe o direito de crédito alegado porque o IRRF integra o pagamento efetuado ao exterior e, sendo assim, deve integrar a base de cálculo da CIDE.

Regularmente notificado do Acórdão de primeira instância em 08/03/2010 (fl. 49), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 31/03/2010 (fl. 50), onde reprisou as alegações contidas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Controverte-se exclusivamente sobre matéria de direito.

No caso concreto, o contribuinte efetuou, em documentos de arrecadação distintos, um pagamento da CIDE no valor total de R\$ 1.018.222,54, relativo ao mês de competência dezembro de 2001, a beneficiário localizado no exterior como contraprestação de um contrato de assistência técnica.

A questão versada nos autos diz respeito à possibilidade jurídica da CIDE incidir sobre o valor pago ao fornecedor no exterior, adicionado do IRRF retido sobre o valor da remessa, cujo ônus foi assumido pelo tomador da tecnologia no Brasil.

O art. 149 da CF/88 atribuiu à União a competência para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais, observadas as limitações contidas no art. 146, III, e 150, I e III, quanto às duas últimas espécies.

No julgamento do RE nº 451.915, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento segundo o qual as contribuições de intervenção no domínio econômico podem ser instituídas por lei ordinária. A menção à observância do art. 146, III pelo art. 149 da Constituição significa apenas que as contribuições de intervenção no domínio econômico estão sujeitas à lei complementar de normas gerais e não que a União deva lançar mão dessa espécie normativa para instituí-las.

Sendo assim, é perfeitamente válida a exigência da CIDE segundo os ditames do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29/12/2000 (DOU 30/12/2000 extra), com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.332, de 19/12/2001 (DOU de 20/12/2001), que para maior comodidade transcreve-se a seguir:

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

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

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

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

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

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

Interessa ao deslinde da controvérsia instaurada nos autos desvendar o conteúdo do critério quantitativo do conseqüente da regra-matriz de incidência do tributo. No caso da CIDE, o critério quantitativo é definido pela alíquota de 10%, prevista no § 4º, que deverá incidir sobre a base de cálculo prevista no § 3º.

A base de cálculo está descrita no texto legal como sendo o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título da **remuneração** estipulada para as obrigações contraídas por meio de contratos que envolvam licença de uso ou transferência de conhecimentos tecnológicos.

A palavra chave para definir a base de incidência da CIDE é **remuneração**. Isto porque “pagar”, “creditar”, “entregar”, “empregar” ou “remeter” quantias ao exterior como contraprestação dos contratos que envolvam uso ou transferência de tecnologia, significa o mesmo que **remunerar** o fornecedor domiciliado ou residente no exterior pelas obrigações contraídas.

O estudo do critério quantitativo da hipótese de incidência revela que em momento algum a lei cogitou da incidência da CIDE sobre o IRRF, pois a incidência se dá somente sobre o valor da remuneração que foi estipulada em contrato, efetuada ao fornecedor domiciliado no exterior como contraprestação do uso ou da transferência do conhecimento tecnológico.

A decisão de primeira instância entendeu que o valor do IRRF deveria ser adicionado ao valor transferido para o exterior a título de remuneração, pois no caso concreto, o tomador da tecnologia assumiu o ônus pelo pagamento do IRRF, cujo contribuinte é o fornecedor no exterior. Em outras palavras, entendeu a decisão recorrida que o pagamento efetivamente realizado teria sido maior do que os R\$ 8.654.891,59, consistindo a base de cálculo efetiva na soma desta quantia com a quantia provisionada ou recolhida pelo tomador da tecnologia a título de IRRF.

O entendimento da decisão recorrida é decorrente da comparação, por parte da turma de julgamento, de duas situações. A primeira, quando o ônus do IRRF é suportado pelo próprio contribuinte, qual seja, pelo beneficiário do pagamento no exterior. E a segunda, quando o ônus do IRRF é suportado pelo tomador da tecnologia, que não sendo contribuinte do IRRF, tem o mero dever de efetuar a retenção do imposto.

Entendeu a 4ª Turma da DRJ Salvador, que na primeira situação, ocorre a incidência da CIDE sobre o IRRF, pois o valor desse imposto estaria “embutido” no valor da remuneração paga ao beneficiário no exterior, uma vez que após a retenção o valor líquido efetivamente enviado ao exterior é menor do que o valor da remuneração. Daí, se na primeira situação a CIDE incide sobre o IRRF “embutido” na remuneração, por uma questão de isonomia, deverá incidir também na segunda situação, a fim de que não haja diferença de tratamento entre beneficiários de pagamentos no exterior. Tendo em vista que no segundo caso o ônus do IRRF foi assumido pelo tomador da tecnologia, o seu valor deve ser adicionado ao valor da remuneração, a fim de que a CIDE incida sobre o IRRF, tal como na primeira situação.

O raciocínio empregado no Acórdão de primeira instância é equivocado por dois motivos. Em primeiro lugar não se pode considerar que no valor da remuneração paga ao beneficiário no exterior está “embutido” o valor do IRRF, pois esta consideração tem natureza econômica e não jurídica. E, em segundo lugar, o aplicador do direito não pode estabelecer como premissa que o IRRF deve incidir antes da CIDE para, em seguida, concluir que a CIDE deve incidir sobre o IRRF.

A incidência tributária é um fenômeno puramente jurídico, não sendo lícito ao aplicador do direito utilizar dados econômicos (assunção do ônus do IRRF pelo tomador do serviço), para alterar a base de cálculo da CIDE, que se encontra prevista em lei.

Nesse passo, não se pode assumir que o valor a ser pago ao beneficiário no exterior seja composto pela remuneração da tecnologia e pelo IRRF. Isto porque, num primeiro momento, o que existe é a apenas a remuneração estabelecida em contrato, ou seja, um valor único a ser pago a título de contraprestação por um bem ou serviço recebido. Somente após o pagamento, ou melhor, somente depois que o pagamento se transformar em rendimento do beneficiário no exterior é que será cabível falar em incidência de Imposto de Renda. Assim, embora sob o ponto de vista econômico seja possível sustentar que o valor do IRRF esteja contido no valor da remuneração, sob o ponto de vista jurídico o que existe é apenas a remuneração. E apenas a remuneração estipulada em contrato foi eleita pela lei como sendo a base de cálculo da CIDE. Nada mais.

Por outro lado, o raciocínio do acórdão recorrido tem um vício de ordem lógica, pois estabeleceu como verdade a premissa no sentido de que o IRRF deve incidir antes da CIDE. É sabido que a incidência da norma jurídica não ocorre automaticamente, sendo necessária a intervenção humana. Assim, o aplicador do direito não pode estabelecer a priori que o IRRF deve incidir antes da CIDE, ou que esta deva incidir antes daquele. Isto porque as hipóteses de incidência dos dois tributos estão previstas em normas jurídicas de igual hierarquia, vigentes de forma concomitante no tempo e no espaço. Se as duas leis são concomitantes no tempo e no espaço, é necessário fazer as seguintes indagações: 1) com base em quê o aplicador do direito escolherá qual norma incidirá primeiro?; 2) por qual razão o IRRF deve incidir primeiro? 3) no caso do ônus pelo IRRF ser assumido pelo tomador do serviço, com base em qual razão jurídica o IRRF deve ser adicionado ao valor da remuneração para só então ocorrer a incidência da CIDE?

Diante da inexistência de norma jurídica determinando a precedência de um tributo sobre o outro ou mesmo que um deva incidir em cascata sobre o outro, não cabe ao intérprete valer-se de uma consideração econômica (o IRRF “estar embutido” na remuneração) para concluir que o valor desse imposto deva ser adicionado à base de cálculo da CIDE, sob pena de violação do princípio da legalidade.

Tratando-se de tributos cujas normas estão vigentes de forma concomitante no tempo e no espaço e diante da inexistência de norma jurídica, não só no sentido de determinar a precedência de um relação ao outro, mas também no sentido de que um deva integrar a base de cálculo do outro, só resta ao aplicador do direito fazer com que as normas incidam de forma isolada sobre as respectivas bases de cálculo. Não há como sustentar com argumentos jurídicos válidos a incidência de um tributo sobre o outro, sendo irrelevante para a incidência da CIDE e do IRRF que o tomador do serviço assumia ou não o ônus pelo IRRF.

Se o aplicador do direito deve fazer com que a incidência seja concomitante, o IRRF e a CIDE devem incidir no mesmo instante sobre a remuneração que for destinada ao beneficiário no exterior, exatamente como determina o art. 682 do RIR/99, cuja matriz legal encontra-se no art. 97, alínea “a”, do Decreto-Lei nº 5.844/43, e o art. 2º. § 3º da Lei nº 10.168/2000, respectivamente.

A decisão recorrida invocou o art. 123 do CTN para tentar justificar o aumento da base de cálculo, uma vez que esta não poderia ficar ao sabor da vontade das partes, ~~diante da faculdade de disporem contratualmente acerca da assunção do ônus do IRRF.~~

Ora, todos os elementos das hipóteses e dos consequentes normativos estão especificados nas leis que instituíram os dois tributos. No caso concreto, o contribuinte do IRRF continuará sendo o fornecedor da tecnologia no estrangeiro. E o contribuinte da CIDE continuará sendo o tomador da tecnologia no Brasil. O fato do tomador da tecnologia assumir o encargo pelo pagamento do IRRF, não o transforma em contribuinte desse imposto e não significa que está opondo à Fazenda Pública uma convenção particular para alterar a definição legal de sujeito passivo. Os valores a serem recolhidos a título de IRRF e de CIDE serão exatamente os mesmos, quer o IRRF seja pago pelo fornecedor da tecnologia, quer seja pago pelo tomador da tecnologia.

Acrescente-se, ainda, que é inaplicável à espécie o art. 725 do RIR/99, uma vez que essa regra se destina apenas ao reajustamento da base de cálculo do Imposto de Renda, não sendo possível aplicá-la por analogia à CIDE ou a qualquer outro tributo. Não se olvide que o art. 150, I da CF/88 e o art. 97, IV, do CTN estabelecem que somente a lei pode dispor sobre o critério quantitativo do consequente da regra-matriz de incidência do tributo.

No caso dos autos, o contribuinte comprovou o pagamento feito ao fornecedor domiciliado no exterior no montante de R\$ 8.654.891,59, por meio do extrato do Banco Central no qual está registrada a operação de câmbio (fl. 16). Assim, é sobre esse valor que deve incidir a alíquota de 10%, prevista no § 3º, resultando no valor de R\$ 865.489,16, que deveria ter sido recolhido em relação ao mês de dezembro de 2001. Em vez disso, o contribuinte recolheu R\$ 1.018.222,54, conforme comprovantes de fls. 23 e 24, por ter adicionado ao valor da remuneração destinada ao exterior o valor do IRRF incidente sobre a mesma remessa.

Desse modo, é evidente que existe um excesso de pagamento de R\$ 152.733,38, em valor original, passível de ser compensado com débitos do próprio contribuinte.

Relativamente ao fato da DCTF não ter sido retificada, este Colegiado tem decidido reiteradamente no sentido de que essa circunstância, de ordem meramente formal, não afasta a existência do pagamento indevido e, tampouco, impede o reconhecimento dos direitos de crédito e de compensação.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso para reconhecer o direito do contribuinte compensar o indébito decorrente do pagamento indevido da CIDE e para cancelar a exigência albergada neste processo.

Antonio Carlos Atulim