



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

Processo n° 10882.001259/2009-90
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3302-005.578 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2018
Matéria CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR.
Embargante COMPUSOFTWARE INFORMATICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 05/01/2004 a 27/12/2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR.

PAGAMENTOS DE ROYALTIES. CONTRATOS DE LICENÇA DE USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). A empresa signatária de contrato de cessão ou licença de uso de programa de computador (software), independentemente de estarem atrelados à transferência de tecnologia, caracterizava-se na condição de sujeito passivo da CIDE, no que concerne às remessas efetuadas ao exterior, sob a forma de remuneração ou royalties.[]

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA N° 27, DE 30/05/08.

A solução de divergência não se aplica ao caso, pois a exigência do presente auto de infração se refere a fatos geradores compreendidos nos anos de 2004 e 2005, quando ainda não havia qualquer proibição à cobrança da CIDE sobre as remessas para pagamento de licença de uso de software.

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). CÁLCULO POR DENTRO (*GROSS-UP*). VALOR DO IMPOSTO. INCORPORAÇÃO AO VALOR DA OPERAÇÃO.

O valor do Imposto de Renda (IRRF) incidente sobre o valor pago na espécie de operação onerada pela Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE e retido pela fonte pagadora integra a base de cálculo da Contribuição.

A metodologia de cálculo conhecida como "cálculo por dentro", própria dos tributos para os quais a responsabilidade pela retenção e recolhimento é atribuída à fonte pagadora (ou a quem paga), acarreta o reajuste do próprio valor da operação, que passa a ser integrado pelo valor do imposto retido.

DA EXIGÊNCIA DA MULTA E DOS JUROS.

Decorre de aplicação direta de Lei - artigos 44 e 62 da Lei 9.430/96 - e a lei é de conhecimento de todos (artigo 3º da LICC).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em acolher os embargos de declaração para sanar as omissões e, no mérito, rerratificar o acórdão embargado, sem efeitos infringentes, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Diego Weis Jr e Raphael Madeira Abad que davam provimento parcial para afastar o reajustamento da base de cálculo da CIDE (gross-up).

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimaraes, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Déroulède.

Relatório

Trata-se de processo referente à Auto de Infração, lavrado em 08/09/2009, decorrente da exigência de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, acrescida de multa de ofício e juros de mora, no valor de R\$ 15.699.304,91.

No exercício de suas atividades a empresa COMPUSOFTWARE INFORMATICA LTDA firmou contrato de comercialização, sem exclusividade, com a Microsoft Lincensing GP, com estabelecimento em Neil Road 6100, Suíte 210, Reno, NV 89511, USA, vinculada à Microsoft Corporation.

O referido contrato concedeu direito à empresa COMPUSOFTWARE INFORMATICA LTDA para comercializar e fornecer programas de computador da referida empresa norte americana.

Por conta desse contrato a fiscalização entendeu ser devido a Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico - CIDE sobre remessas ao exterior no período entre os anos de 2004 a 2006, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração.

Cientificado do Auto de Infração, pessoalmente (folhas 1.815), em 10/09/2009, o autuado apresentou impugnação, em 09/10/2009, de fls. 826 à 843, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

Em 22 de janeiro de 2010, através do **Acórdão nº 05-28.011**, a 5a. Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Campinas/SP, por unanimidade de votos decidiu JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação apresentada e MANTER PARCIALMENTE as exigências fiscais relativas à Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico - CIDE.

Entendeu a Turma que:

- ✓ a incidência foi calcada na previsão contida no caput do art. 2º da Lei nº 10.168, que claramente imputa à pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, o dever de recolher a contribuição calculada sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente daquela obrigação;
- ✓ a empresa autuada apenas comercializa as licenças de uso de programas de computador citados. Isto, porém, não a desqualifica como *detentora*, ao menos neste primeiro momento, da *licença de uso de conhecimentos tecnológicos*, que adquire para comercialização em território nacional;
- ✓ não se trata, pois, de mera intermediação de compra e venda entre o usuário final e o licenciador. Há uma contratação entre a autuada e o licenciador que autoriza a primeira a comercializar os programas de computador, o que pressupõe a compra das licenças correspondente.

Foram exoneradas às exigências à partir de 01/2006, à vista do disposto nos artigos 20 e 21 da Lei nº 11.452, de 2007, onde é determinado que as remessas para o exterior relativas a contratos de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software) passaram a estar sujeitas à incidência da Cide apenas quando ocorrer a transferência da correspondente tecnologia.

A impugnante foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, em 25/02/2010, via Aviso de Recebimento.

Em 29/03/2010, ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apresentando suas razões.

Em sede de Contrarrazões, a Fazenda Nacional pleiteiou a improcedência do Recurso Voluntário.

Em 24 de setembro de 2013, através do **Acórdão nº 3102-002.007**, a 2a Turma Ordinária, da 1a Câmara, da 3a Seção, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício, e, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

Entendeu a Turma que à luz das disposições legais aplicáveis à matéria, tome-se por base o texto original da Lei nº 10.168/00 ou o texto introduzido pela Lei nº 10.332/01, o fato é não vejo nenhuma possibilidade de se considerar que a transferência de

tecnologia tenha sido em algum momento condição para incidência da Contribuição sobre os valores pagos em operações da espécie.

Como se lê, o caput do artigo 2º, desde o início, trouxe menção inclusiva (bem como) às pessoas jurídicas (aquela) signatárias de contratos que implicassem transferência de tecnologia, de tal forma a introduzi-las na relação dos contribuintes alcançados pela Contribuição. Disso sobressai, insofismável, a interpretação de que já estavam compreendidas no contexto geral as outras transações, quais sejam, as de pessoas que não fossem signatárias de contratos que implicassem transferência de tecnologia.

Por seu turno, a Lei nº 10.332/01, ao acrescentar a hipótese de incidência sobre valores atrelados a contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes e os pagamentos a título de *royalties*, o fez sem em nenhum momento vincular tais operações à transferência de tecnologia, em harmonia com as disposições legais precedentes.

Quando, nas disposições normativas originais, o campo de incidência era restrito, existiam três hipóteses. A primeira delas fazia menção a pessoa jurídica adquirente de conhecimentos tecnológicos; a segunda, aos signatária de contratos que implicassem transferência de tecnologia e a terceira referia apenas pessoa jurídica detentora de licença de uso. Então, qual haveria de ser a distinção existente entre as duas primeiras e a terceira? Parece-me que se numa das situações foi prevista a aquisição de conhecimentos tecnológicos e noutra a transferência de tecnologia, a situação descrita como licença de uso por certo não requer a ocorrência nem de um nem de outro evento.

A tudo isso deve-se acrescentar o comando legal insculpido no parágrafo 1ºA⁴ da Lei 11.452/07.

Em 05 de outubro de 2015, a empresa COMPUSOFTWARE INFORMATICA LTDA ingressou com recurso de **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO** ao Acórdão 3102002.007, de folhas 1.066 a 1070, objetivando sanar as seguintes omissões:

1- Omissão

Em seu recurso a ora Embargante se socorreu da Solução de Divergência nº 27, de 30/05/08, sendo que, após transcrever sua Ementa na pág. 14, apontou o seu caráter normativo, ou seja, norma complementar da lei, nos termos do § 11 do art. 48 da Lei 9.430/96 e dos incisos I e II do art. 100 do CTN.

Contudo, pedindo escusas, o v. acórdão embargado não tratou da referida Solução de Divergência e seu caráter de norma complementar à lei, o que obriga a sua observância pelos auditores fiscais.

Insta observar que tal omissão, especialmente, deve ser sanada para fins de interposição do recurso de divergência.

2- Omissão

Sob o título '3.6 - Da base de cálculo da CIDE lançada equivocadamente no Auto de Infração', a ora Embargante invocou no seu recurso a majoração indevida da base de cálculo da CIDE.

Com efeito, assim escreveu a ora Embargante:

Ou seja, a base de cálculo da contribuição é, na hipótese, o valor de cada remessa à MICROSOFT, portanto, o que deveria ter feito o i. auditor seria apurar a CIDE utilizando apenas os VALORES dos contratos de câmbio no período autuado.

Contudo, o i. auditor baseou sua apuração nos valores recolhidos à título de IRRF, fazendo, em seguida, uma regra de 3 para chegar ao valor da CIDE, o que evidentemente causa distorções nos valores encontrados, motivo pelo qual deve ser cancelada a exigência fiscal na forma em que calculada."

Em outras palavras, a fiscalização alargou a base de cálculo da CIDE ilegalmente.

Com o devido respeito, sobre este aspecto a decisão embargada calou-se, devendo, pois, tal omissão ser agora sanada por estes embargos de declaração.

3- Omissão

Da mesma forma, sob o título '3.5 - Da impossibilidade da exigência da MULTA e dos JUROS. Da ausência da Tipicidade da Norma Penal', a Embargante arguiu em recurso voluntário a impossibilidade da exigência da multa do art. 44 da Lei 9.430/96 por ausência de adequação desta norma penal ao fato dado como irregular pelo auditor fiscal.

Sob esta questão o v. acórdão ora embargado foi, concessa venia, omissivo, o que demanda a sua correção.

4- Omissão

Em seu recurso voluntário a ora Embargante invocou a então recente jurisprudência dos tribunais federais, transcrevendo a decisão prolatada no julgamento do recurso de apelação nº. 2005.61.00.028245-4, pela Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

- DA CONCLUSÃO

Considerando que, *data venia*, há efetivamente omissões no v. acórdão 3102-002.007, que justificam e impõem a apresentação dos presentes Embargos de Declaração, nos quais pede e espera o Embargante sejam recebidos e acolhidos por V.Ex5, com efeitos infringentes, para emendar a decisão embargada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud - Relator.

1. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

Em 20 de abril de 2016, através de Despacho de Admissibilidade de Embargos, proferido pela 1ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, foi admitido o recurso de **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO** para a manifestação sobre:

- 1) o caráter de norma complementar da Solução de Divergência 27, de 30/05/08;
- 2) a majoração da base de cálculo da CIDE; e
- 3) a impossibilidade da exigência da multa de ofício.

Portanto, entende-se que o recurso é admissível por atender a forma do artigo 65 do RICARF.

2. DA TEMPESTIVIDADE

O Acórdão nº 3102-002.007, a 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF data de 24 de setembro de 2013.

A empresa COMPUSOFTWARE INFORMATICA LTDA ingressou com recurso de EMBARGOS DE DECLARAÇÃO em 05 de outubro de 2015.

As folhas 1.066 do processo digital, quando do ingresso do recurso, a embargante declara que tomou ciência pessoal da decisão embargada no dia 29 de setembro de 2015, conforme Termo de Ciência, Vista e Cópia de Processo Digital anexado aos autos (doc. 01).

De fato, às folhas 1.073 do processo digital, consta documento referente à Termo de Ciência, Vista e Entrega de Cópia de Processo Digital, com a ciência pessoal do Embargante, na data mencionada.

Assim, o prazo de 5 dias para apresentação desses embargos se iniciou no dia seguinte, 30/09/2015, e findaria 04/10/2015, domingo. Nos termos do parágrafo único, do artigo 52, do Decreto 70.235/72 e parágrafo único, do art. 99, do Decreto 7.574/2011, passou a ter seu termo em 05/10/2015.

O recurso é tempestivo.

3. DAS OMISSÕES

Em 05 de outubro de 2015, a empresa COMPUSOFTWARE INFORMATICA LTDA ingressou com recurso de **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO** ao Acórdão 3102002.007, de folhas 1.066 a 1070, objetivando sanar as seguintes omissões:

1a. Omissão

Em seu recurso a ora Embargante se socorreu da Solução de Divergência nº 27, de 30/05/08, sendo que, após transcrever sua Ementa na pág. 14, apontou o seu caráter normativo, ou seja, norma complementar da lei, nos termos do § 11 do art. 48 da Lei 9.430/96 e dos incisos I e II do artigo 100 do Código Tributário Nacional.

2a. Omissão

Sob o título '3.6 - Da base de cálculo da CIDE lançada equivocadamente no Auto de Infração', a ora Embargante invocou no seu recurso a majoração indevida da base de cálculo da CIDE.

Com efeito, assim escreveu a ora Embargante:

Ou seja, a base de cálculo da contribuição é, na hipótese, o valor de cada remessa à MICROSOFT, portanto, o que deveria ter feito o i. auditor seria apurar a CIDE utilizando apenas os VALORES dos contratos de câmbio no período autuado.

Observando a lei nº 10.168/2000, a qual estabelece a regra matriz de incidência da CIDE - Remessas ao exterior, identifica-se nos § 3º e 4º do art. 2º o critério quantitativo, definindo especificamente no §3º o critério quantitativo como sendo “os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração”.

Vê-se que a norma acima é clara ao estabelecer o valor líquido, pois define que a CIDE apenas incidirá sobre o montante efetivamente remetido ao exterior, razão pela qual não há como incluir base de cálculo, o imposto de renda retido na fonte, procedendo de tal forma há uma violação ao princípio da tipicidade.

Por essas razões, ao identificar que a base de cálculo da CIDE - Remessas foi majorada, com a inclusão do imposto de renda retido na fonte, dar-se provimento, para afastar computo do IRRF na base de cálculo da CIDE-remessas.

3a. Omissão

Da mesma forma, sob o título '3.5 - Da impossibilidade da exigência da MULTA e dos JUROS. Da ausência da Tipicidade da Norma Penal', a Embargante arguiu em recurso voluntário a impossibilidade da exigência da multa do art. 44 da Lei 9.430/96 por ausência de adequação desta norma penal ao fato dado como irregular pelo auditor fiscal.

Sob esta questão o v. acórdão ora embargado foi, concessa venia, omissis, o que demanda a sua correção.

4. DO INDEFERIMENTO

a) Solução de Divergência nº 27, de 30/05/08.

A Solução de Divergência nº 27, de 30/05/08 foi editada já sob a vigência da Lei nº 11452/07, que determina expressamente que as remessas ao exterior para o pagamento de royalties devidos em razão de contratos de licença de uso de programas de computador não estão sujeitos à CIDE, salvo se houver transferência de tecnologia.

A solução de divergência não se aplica ao caso, pois a exigência do presente auto de infração se refere a fatos geradores compreendidos nos anos de 2004 e 2005, quando ainda não havia qualquer proibição à cobrança da CIDE sobre as remessas para pagamento de licença de uso de software.

Logo, a Solução de Divergência nº 27, de 30/05/08 não se aplica a casos retroativos.

b) Da base de cálculo da CIDE.

Para o deslinde da questão, toma-se por esteio a decisão proferida no VOTO VENCEDOR do Acórdão 3102-002.141, de 25 de fevereiro de 2014, de autoria do ilustre Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Observa-se que os contratos firmados visam o uso de software e a prestação de serviços de implantação de sistema da plataforma. Vê-se, inicialmente, que no caso dos autos não há aquisição de conhecimentos tecnológicos nem a transferência de tecnologia, e sim apenas autorização para utilização do software, resta saber se é hipótese de uso de conhecimentos tecnológicos.

Ora, percebe-se que a Recorrente é mera usuária do software cedido, sendo comercializada apenas a licença para uso do programa, ou seja, os conhecimentos tecnológicos expressos no código fonte não são disponibilizados. A própria legislação pátria protege os direitos autorais dos softwares, definindo ainda, nos termos da Lei 9.610/98, que sua exploração será por contrato de licença e que quando houver transferência de tecnologia será realizado o registro no INPI para proteção contrata terceiros.

Vê-se, portanto que apesar de restar caracterizada a licença de uso do programa pela licenciada, a essa em nenhum momento foram repassados os conhecimentos tecnológicos.

Por fim, para evitar maiores questionamentos, vale destacar que o § 1a - A do art. 2 da lei nº 10.168 incluído pela lei nº 11.452, é um norma interpretativa, e assim nos termos do art. 106, inciso I do CTN de ser aplicado retroativamente, assim resta evidenciado que a CIDE é devida quando caracterizada a transferência de tecnologia o que não é o caso dos autos.

Para adequada interpretação do comando normativo em análise, necessário reler o texto legal vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objeto do presente litígio. Segue-se a Lei 10.168/00.

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.(Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

Depreende-se do texto legal, que o art. 2º da Lei nº 10.168/00, em sua redação original, constituiu três hipóteses de incidência da Contribuição. Onerou os

valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações de pessoa jurídica quando ela (i) detivesse licença de uso de conhecimentos tecnológicos, (ii) adquirisse conhecimentos tecnológicos ou (iii) fosse signatária de contratos que implicassem transferência de tecnologia.

Mais tarde, mas ainda antes da ocorrência dos fatos que deram azo ao lançamento neste controvertido, a Lei nº 10.332/01 introduziu alterações no § 2º do precitado artigo 2º da Lei, criando hipótese de incidência também para (iv) as pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes e (v) valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos como royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

À luz das disposições legais aplicáveis à matéria, tome-se por base o texto original da Lei nº 10.168/00 ou o texto introduzido pela Lei nº 10.332/01, o fato é não vejo nenhuma possibilidade de se considerar que a transferência de tecnologia tenha sido em algum momento condição para incidência da Contribuição sobre os valores pagos em operações da espécie.

Como se lê, o caput do artigo 2º, desde o início, incluiu expressamente (bem como) as pessoas jurídicas (aquela) signatárias de contratos que implicassem transferência de tecnologia à relação dos contribuintes alcançadas pela Contribuição. Disso sobressai, insofismável, a interpretação de que já estavam compreendidas no contexto geral as outras transações, as de pessoas que não fossem signatárias de contratos que implicassem transferência de tecnologia.

Por seu turno, a Lei nº 10.332/01, ao incluir na hipótese de incidência valores atrelados a contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes e os pagamentos a título de royalties, o fez sem em nenhum momento vincular tais operações à transferência de tecnologia, em harmonia com as disposições legais precedentes.

Com efeito, percebo até mesmo um conflito lógico na interpretação sugerida. Quando (nas disposições normativas originais) o campo de incidência ainda era bastante reduzido, existiam três hipóteses. A primeira delas fazia menção a pessoa jurídica adquirente de conhecimentos tecnológicos; a segunda, aos signatária de contratos que implicassem transferência de tecnologia e a terceira referia apenas pessoa jurídica detentora de licença de uso. Então, qual haveria de ser a distinção existente entre as duas primeiras e a terceira? Parece-me que, se numa das situações foi prevista a aquisição de conhecimentos tecnológicos e noutra a transferência de tecnologia, a situação descrita como licença de uso por certo não requer a ocorrência nem de uma nem de outra

No caso específico do parágrafo 1ºA introduzido pela Lei 11.452/07, a Lei, além de não ter feito qualquer menção expressa a sua sugerida natureza interpretativa, ainda definiu taxativamente a data a partir da qual essa regra haveria de entrar em vigor. Observe-se.

Art. 20. O art. 2o da Lei n o 10.168, de 29 de dezembro de 2000 ,
alterado pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, passa a
vigorar acrescido do seguinte § 1º-A:

"Art. 2º

§ 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.

Art. 21. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação ao disposto no art. 20 a partir de 1º de janeiro de 2006.

Vale a pena reproduzir o estudo desenvolvido por Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, no Livro Imposto de Renda das Empresas, Interpretação e Prática.

BASE DE CÁLCULO DA CIDE NA ASSUNÇÃO DO IRRF

Dívidas têm surgido na remessa de rendimentos, ao exterior, sujeitos ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE quando a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto de renda na fonte. Para resolver a dívida é necessário examinar a natureza da despesa representada pelo imposto de renda na fonte assumido pela fonte pagadora de rendimentos.

O § 3º do art. 344 do RIR/99 dispõe que a dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do Imposto.

A redação é infeliz porque quando a fonte pagadora do rendimento não assumir o ônus do imposto de renda não há que falar da dedutibilidade ou indedutibilidade do tributo. A origem daquele parágrafo está no Parecer Normativo CST nº 2/80 cuja ementa diz:

Integra o montante do custo ou despesa, e como tal é dedutível, o imposto de renda devido na fonte quando a pessoa jurídica assuma o ônus do imposto e o rendimento pago ou creditado a terceiro seja dedutível como custo ou despesa.

Quando a fonte pagadora de rendimentos assumir o ônus do imposto de renda, a legislação considera o tributo como parte integrante do rendimento pago ou creditado.

Se pagou royalty e assumiu o imposto, este é considerado parte integrante de royalty.

Se pagou remuneração de serviços técnicos e assumiu o imposto, este é parte integrante daquela remuneração.

Como o imposto de renda assumido pela fonte pagadora de rendimentos passa a ter a mesma natureza do rendimento pago, a dedutibilidade ou indedutibilidade do imposto de renda assumido depende da natureza da despesa. Com isso, se pagou royalty dedutível, o imposto de renda assumido também é dedutível a título de royalty.

Se a legislação do imposto de renda considera o imposto assumido pela fonte pagadora de rendimento como despesa de mesma natureza da despesa paga, a base de cálculo da

Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico - CIDE é o rendimento líquido pago acrescido do imposto de renda assumido pela fonte pagadora, independente da dedutibilidade da despesa.

O § 3º do art. 2º da lei nº 10.168/00, com nova redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19-12-01, dispõe que 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.

Nas expressões valores pagos ou creditados está compreendido o valor do imposto de renda assumido pela fonte pagadora de rendimentos. Isso porque o art. 123 do CTN dispõe que salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Isso significa que o sujeito passivo do imposto de renda na fonte é sempre o beneficiário do rendimento, salvo disposição de lei em contrário.

Nos pagamentos sujeitos à CIDE a alíquota do imposto de renda é sempre de 15%, salvo no caso de beneficiário residente no Japão e o rendimento enquadrar na alíquota de 12,5%. Assim, no pagamento de R\$ 500.000,00 de royalty pela licença de exploração de patente, com imposto de renda assumido pela fonte pagadora, a base de cálculo da CIDE será de:

$$500.000,00 - (100 - 15) = R\$ 588.235,29$$

A alíquota de CIDE de 10% incidirá sobre o rendimento reajustado de R\$ 588.235,29. É interessante notar que o ônus tributário modificou de acordo com as cláusulas contratuais existentes entre o beneficiário do rendimento e a fonte pagadora.

Se o ônus do imposto de renda na fonte era do beneficiário do rendimento na forma da lei, este passou a ter menor ônus porque a alíquota do imposto foi reduzida de 25% para 15%. O ônus da fonte pagadora aumentou com a instituição da CIDE à alíquota de 10%.

Se o ônus do imposto de renda era por conta da fonte pagadora, não houve alteração para o beneficiário do rendimento, mas houve pequena redução da carga tributária para a fonte pagadora. Isso porque, na remessa de R\$ 75.000,00 o imposto de renda na fonte à alíquota de 25% era calculado sobre o rendimento reajustado de R\$ 100.000,00 que resultava no imposto de R\$ 25.000,00.

Com a redução da alíquota do imposto de renda para 15% o rendimento reajustado passa para R\$ 88.235,29. Neste caso, o imposto de renda à alíquota de 15% resulta em R\$ 13.235,29 enquanto a CIDE à alíquota de 10% resulta em R\$ 8.823,52 cuja soma resulta em R\$ 22.058,81 em vez de R\$ 25.000,00 quando não tinha CIDE.

Como se percebe, o valor do Imposto de Renda retido na fonte, para efeitos fiscais, integra o ônus suportado por quem paga. Com efeito, esse critério está de acordo com a lógica por detrás do sistemática de cálculo desse tributo, como a seguir demonstro.

No cálculo do IRRF, o critério adotado, conhecido como gross-up, parte da premissa de que o valor do tributo devido está dentro do valor contratado. É que, se o que se calcula é o imposto de renda que incide sobre o total da renda, o cálculo deve ser feito de tal sorte que, após deduzido o valor do Imposto, a renda permaneça sendo aquela avençada.

Se no contrato está previsto o preço de R\$ 100,00, para que seja possível reter os 15% do valor do IRRF devido preservando o valor original, é preciso considerar que esses R\$ 100,00 são apenas 85% do valor, sob pena de ver-se modificado o preço transacionado, se não vejamos.

Se simplesmente se aplica a alíquota de 15% sobre o valor de R\$ 100,00, considerando que o valor total do Imposto integra a renda, a transação passa a ser de R\$ 115,00. Só que, daí, se o valor do negócio é de R\$ 115,00, aplicando-se-lhe a alíquota de 15%, chega-se a um Imposto de R\$ 17,15, o que reduz irremediavelmente o valor líquido da operação.

Esta é a razão porque nas operações em que se paga o tributo que é de terceiro, necessariamente será preciso fazer o conhecido cálculo por dentro, da seguinte forma.

Valor contratado = Base de cálculo do IRRF

0,85 (100% - 15% ou 1 - 0,15)

No exemplo anterior, tem-se:

R\$ 100,00 = R\$ 117,65 0,85

Esse valor multiplicado pela alíquota do Imposto de Renda (15%) resulta em R\$ 17,65, que, subtraídos do valor "grosapado" (R\$ 117,65), retorna o valor de R\$ 100,00, não modificando em nada o valor líquido.

Essa é uma lógica que só pode estar por trás dos tributos que oneram terceiro e que devam ser retidos por quem paga o valor avençado. Por outro lado, como se viu, quando esse tipo de operação acontece, o método precisa necessariamente ser aplicado.

Com base nessas considerações, chega-se à conclusão que, nas poucas situações em que o cálculo do tributo deve ser feito "por dentro", esse tributo necessariamente passa a compor o valor da operação. Por óbvio, quando esse fenômeno se processa, a revisão do valor considerado tem repercussão contábil ampla e definitiva. Para todos os efeitos, tanto na apropriação contábil do gasto (como leciona Hiromi Higuchi), quanto na definição da base imponible de outros tributos, que é o que aqui se discute, o valor considerado será o majorado, pois a expressão de valor contábil da operação foi, para todos efeitos, acrescido do valor do imposto retido.

c) Da impossibilidade da exigência da MULTA e dos JUROS.

Decorre de aplicação direta de Lei - artigos 44 e 62 da Lei 9.430/96 - e a lei é de conhecimento de todos (artigo 3º da LICC).

No mais, há a aplicação da Súmula 04 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula CARFnº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Com base nas razões acima expostas, em acolher os embargos de declaração para sanar as omissões e, no mérito, rerratificar o acórdão embargado, sem efeitos infringentes

Jorge Lima Abud.