



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10932.000777/2007-91
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-005.982 – 3ª Turma
Sessão de 29 de novembro de 2017
Matéria CIDE - REMESSAS AO EXTERIOR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BASF S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

BASE DE CÁLCULO. CIDE-REMESSAS AO EXTERIOR. VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO, INCLUINDO O IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE COMO ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO PELO DESTINATÁRIO. FATOS GERADORES E SUJEITOS PASSIVOS DIVERSOS, MAS COM INCIDÊNCIA SIMULTÂNEA.

O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da contribuição, independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus do imposto. Apesar de terem fatos geradores e sujeitos passivos diversos, ambos os tributos incidem de forma simultânea, quando realizado o pagamento. Caberá ao adquirente, na qualidade de contribuinte, recolher a CIDE, e, na qualidade de responsável tributário, reter o imposto de renda. O valor da operação não se altera pela retenção, pois o instituto tem por fulcro apenas antecipar o devido pelo beneficiário no exterior em razão da obtenção da renda, já no momento do pagamento, para fins de facilitar o recolhimento do imposto e a sua fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (Suplente convocado), Valcir Gassen (Suplente convocado em substituição à Conselheira Érika Costa Camargos Autran), Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente, justificadamente, a Conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 1.807 a 1.819), interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, contra Acórdão 3201-000.437, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Sejl do CARF (fls. 1.791 a 1.805), sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

PEDIDO DE PERÍCIA. NEGATIVA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Compete à autoridade julgadora de primeira instância decidir, em despacho fundamentado, sobre o pedido de perícia apresentado pelo contribuinte.

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. BASE DE CÁLCULO.

O Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações especificadas em Lei não integra a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide-Remessas), instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar e observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

JUROS DE MORA. EXIGIBILIDADE.

Sobre os créditos tributários constituídos em auto de infração serão exigidos juros de mora com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia SELIC, por expressa previsão legal.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Foi dado seguimento (fls. 1.821 a 1.823) ao Recurso Especial, no qual a PGFN utiliza-se do seguinte paradigma:

Acórdão n.º: 3301-001.683 (1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de Apuração: 05/06/2003 a 21/12/2004

CIDE. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

A base de cálculo da CIDE é o valor do serviço contratado, creditado e/ ou pago ao prestador no exterior. Inexiste amparo legal para a exclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), em nome e por conta a licenciante, da base de cálculo desta contribuição.

Recurso Voluntário Negado.

Justifica a recorrente a divergência dizendo que ela “*refere-se à interpretação concedida ao art. 2º da Lei nº 10.168/00, quanto à inclusão na base de cálculo da CIDE do valor atinente ao IRFonte*” e “*resta patente da simples leitura da ementa dos acórdãos. Porém, convém detalhar a fundamentação acatada nos votos condutores dos arestos, consoante se verifica das seguintes passagens ...*” (transcreve excertos dos Votos dos acórdãos recorrido e do paradigma).

No mérito, traz os seguintes argumentos basilares:

“... a CIDE possui regime constitucionalmente estabelecido e, em consequência, bases de cálculo determinadas na própria Carta Magna. Nesse sentido, as contribuições de intervenção no domínio econômico estão previstas no artigo 149 da Constituição Federal, que assim determina:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

(...)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

Vê-se que com o advento da EC nº 33/01, a Constituição Federal especificou, como bases de cálculo que devem ser eleitas pelo legislador ordinário quando da instituição de tal exação, o faturamento, a receita bruta, o valor da operação ou o valor aduaneiro. Com isso, afirma-se que o disposto no artigo 149, § 2º, III da CF traz uma norma permissiva com um conteúdo restritivo, na medida em que limita as opções do legislador ordinário somente a uma das bases de cálculo que indica de forma exaustiva.

(...)

Assim, quando a Lei nº 10.168/00, alterada pela Lei 10.332/01, determina, no seu artigo 2º, a incidência da CIDE sobre os VALORES pagos, creditados, entregues, empregados ou remetido, a título de royalties ou da contraprestação de serviços, o que se quer dizer é que tais valores referem-se ao VALOR BRUTO da operação, sem levar em conta os custos da pessoa jurídica contratada, ajustando-se, com isso, a idéia legal de valores pagos à noção constitucional de faturamento, receita bruta e valor da operação, bases de cálculo eleitas pelo Poder Constituinte para a incidência da CIDE.

(...)

Essa, aliás, é a inteligência do artigo 344, § 3º do RIR (aplicado subsidiariamente à CIDE, nos termos do art. 3º, parágrafo único da Lei 10.168/01), ... ao tratar da dedutibilidade de custos e despesas, afirma que quando a fonte pagadora assume o ônus do IRF, deve-se considerar o tributo como parte integrante do valor pago ou creditado a terceiros, permitindo-lhes a dedução. Nesse sentido, o montante do custo ou despesa a ser deduzido pela fonte pagadora, no caso a recorrida, é composto do IRF devido cujo ônus foi por ela assumido."

Cita o Ato Declaratório Interpretativo/SRF nº 25/2004 e a Solução de Divergência Cosit nº 17/2011.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 1848 a 1.862), com os argumentos que sintetiza em seus pedidos finais:

i) não seja admitido em seu mérito o combatido recurso, tendo em vista que, não foi cumprida a formalidade do parágrafo oitavo do artigo 67 do Regimento Interno ... apenas e tão somente mencionou o dissídio jurisprudencial, sem indicar analiticamente os pontos de similitude e controvérsia;

ii) não seja admitido em seu mérito o combatido recurso, tendo em vista que, não foi cumprida a formalidade essencial para recursos manejados, qual seja, indicar, atacar e motivar o motivo da reforma do acórdão recorrido, tendo em vista que, das folhas 4 e 5 do recurso, há mera indicação dos termos legais da, em tese, autorização para tributar a CIDE com base majorada, sem indicar os pontos do recurso combatido que merecem reforma;

iii) em caso de não admissão dos pleitos anteriores, o que se admite apenas por amor ao argumento, requer a manutenção do acórdão recorrido no ponto referente a exclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte da base de Cálculo da

CIDE, uma vez que não há qualquer justificativa para que o valor majorado artificialmente seja considerado, uma vez que ele não represente valor efetivamente pago, creditado, entregue, empregado ou remetido, mas sim, um acréscimo desvinculado destes verbos, bem como que a legislação atinente a CIDE não permite a majoração da Base de Cálculo com os valores retidos a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, motivo pelo qual deve prevalecer o entendimento do acórdão 3201000.437– 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, em prevalência do acórdão paradigma trazido (Primeira Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção, que, em novembro de 2012, por meio do acórdão nº 3301-001.68).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Quanto à preliminar de admissibilidade do recurso (dividida em dois tópicos, mas que considero, para análise, em conjunto), a divergência jurisprudencial entre duas interpretações diametralmente opostas da legislação, nas palavras da PGFN (as quais endosso), “*resta patente da simples leitura da ementa dos acórdãos*”, ou seja, é tão flagrante que qualquer Auditor, Procurador ou Representante do Contribuinte, mesmo que nunca tenha enfrentado a questão, a perceberia, sendo a sua demonstração analítica uma redundância em si própria (como se diz, no popular, "chover no molhado").

Ainda assim, a recorrente cuida de transcrever excertos dos Votos dos dois acórdãos.

Conheço, então, do Recurso Especial.

No Mérito, a discussão cinge-se à inclusão ("gross up") ou não do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas ao Exterior.

Este assunto, no âmbito da RFB, encontra-se pacificado, via Solução de Divergência Cosit nº 17, de 29/06/2011 (citada pela PGFN no Recurso Especial):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

BASE DE CÁLCULO CIDE. PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA. ASSUNÇÃO DO ÔNUS DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF).

O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF.

Dispositivos Legais: arts. 97 e 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; art. 682, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 26 de

março de 1999; Art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, e pela Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007.

Há decisão, relativamente recente (09/06/2016), desta mesma 3º Turma da CSRF, com composição não muito diversa, no mesmo sentido. Vejamos a Ementa do Acórdão nº 9303-004.142:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

CIDE. BASE DE CÁLCULO.

A contribuição incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações contraídas, sendo considerada líquida a quantia enviada ao exterior.

Sujeita-se, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, a qual que conceitua o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, razão pela qual, na apuração da CIDE deve-se considerar o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue.

Recurso Especial do Procurador Provido.

A mesma empresa (uma gigante mundial do ramo alimentício) discutiu a mesma questão no Judiciário, tendo sido o TRF da 3ª Região claríssimo sobre a inclusão do IRRF da base de Cálculo da CIDE, em decisão publicada em 20/04/2016 (contra a qual foram opostos Embargos de Declaração pela autora, os quais foram pouco depois rejeitados, e interpostos Recursos Especial e Extraordinário, cuja admissibilidade ainda se encontra sujeita a apreciação pelo TRF):

APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO IRRF DA BASE DE CÁLCULO DA CIDE-ROYALTIES PREVISTA NA LEI 10.168/00. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SIMULTÂNEA, ENVOLVENDO SUJEITOS PASSIVOS DIVERSOS. CONCEITO DE RENDA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. SEGURANÇA DENEGADA. (grifei)

1. Nos termos da Lei 10.168/00, a CIDE tem por objetivo o custeio do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, tendo por fato gerador a transferência onerosa de tecnologia detida por residente ou domiciliado no exterior para pessoa jurídica. Sua base de cálculo será a contraprestação ofertada, a título de remuneração pela transferência.

2. O imposto de renda retido na operação, por força do art. 710 do RIR/99, tem por fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica da renda auferida pelo residente no

exterior, tendo por base de cálculo também a contraprestação alcançada pela transferência.

3. Na espécie, não obstante terem fatos geradores e sujeitos passivos diversos, ambos os tributos incidem de forma simultânea, quando realizado o pagamento pela transferência da tecnologia. Caberá ao adquirente da tecnologia, na qualidade de contribuinte, recolher a CIDE, e, na qualidade de responsável tributário, reter o imposto de renda, tomando por base de cálculo de ambos o pagamento efetuado.

4. O valor da operação não se altera pela retenção, pois o instituto tem por fulcro apenas antecipar o que seria devido pelo titular da tecnologia no exterior pela obtenção da renda, já no momento do pagamento, para fins de facilitar o recolhimento do imposto e a sua fiscalização.

5. Entendimento obediente do previsto no art. 43 do CTN, pois nosso ordenamento adota um conceito de renda amplo para fins de tributação, bastando a sua disponibilidade econômica ou jurídica para a incidência tributária, independentemente do valor efetivamente auferido pelo contribuinte. Apesar do artigo questionado referir-se ao imposto de renda, é plenamente aplicável à CIDE - ROYALTIES, visto se valer do mesmo conceito ao caracterizar a base de cálculo da contribuição, como se percebe da redação idêntica utilizada no art. 2º, § 3º, da Lei 10.168/00 e no art. 710 do RIR/99. Ademais, o legislador não instituiu a dedução do IRRF do valor da operação para fins de incidência da CIDE, ou o inverso, até porque os contribuintes não são os mesmos.

6. Recurso de apelação e reexame necessário providos, denegando-se a segurança com cassação da liminar.

(Apelação/Reexame Necessário Nº 0016434-92.2011.4.03.6100/SP, Rel. Des. Federal Johanson de Salvo, Publicação 20/04/2016)

A transcrição de excertos do Voto do eminente Relator dispensa qualquer argumentação adicional (veja-se que também é suscitada a convergência com a legislação do Imposto de Renda trazida no Recurso Especial):

"O raciocínio fica mais claro se mantivermos o recolhimento do imposto de renda no momento do pagamento, mas agora de responsabilidade de seu contribuinte. Nesse caso, receberia os royalties devidos e recolheria a tributação, e tomaríamos como valor da operação aquele determinado no contrato, não descontando o imposto de renda recolhido. Por que, tornando o adquirente o responsável tributário pelo recolhimento, o raciocínio seria diferente ?

Não o é, até porque o valor pago é sim aquele acordado pelas partes contratantes, recaindo sobre o mesmo os tributos devidos. Tudo o que o adquirente faz é reter o imposto de renda devido pelo titular da tecnologia justamente em razão do valor recebido.

Ao contrário do alegado pelas impetrantes, as normas em comento não trouxeram como base de cálculo o valor efetivamente pago, excluída a retenção, mas sim a disponibilidade de renda decorrente do contrato de transferência de tecnologia.

Isso porque, conforme previsto no art. 43 do CTN, nosso ordenamento adota um conceito de renda amplo para fins de tributação, bastando a sua disponibilidade econômica ou jurídica para a incidência tributária, independentemente do valor efetivamente auferido pelo contribuinte.

Apesar do artigo legal referir-se ao imposto de renda, é plenamente aplicável à CIDE -ROYALTIES, visto se valer do mesmo conceito ao caracterizar a base de cálculo da contribuição, como se percebe da redação idêntica utilizada no art. 2º, § 3º, da Lei 10.168/00 e no art. 710 do RIR/99.

De forma a tornar a tributação mais próxima da realidade e atender à capacidade contributiva, o legislador elenca uma série de deduções da base de cálculo, possibilitando ao contribuinte reduzir o quantum tributário devido. O legislador não fez qualquer ressalva nesse sentido no caso, não permitindo a dedução do IRRF do valor da operação para fins de incidência da CIDE, ou o inverso, até porque os contribuintes não são os mesmos.

Assim, ambos devem recair sobre o valor total do contrato, em respeito às normas de incidência em comento.”

Matematicamente, teríamos o seguinte: Para se encontrar a base de cálculo da CIDE, há que tomar como referência o valor efetivamente remetido e fazer a recomposição (“cálculo por dentro” ou “gross up”) do valor bruto, antes da retenção do IRRF.

Exemplifico:

- Valor do Contrato de Câmbio (Valor "Líquido" da Remessa): R\$ 17.000,00
- IRRF: 15 %
- Valor Bruto (Base de Cálculo da CIDE): $R\$ 17.000,00 / (1 - 0,15) = R\$ 17.000,00 / 0,85 = R\$ 20.000,00$
- Valor da CIDE: $R\$ 20.000,00 \times 10 \% = R\$ 2.000,00$.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

No que tange à base de cálculo da CIDE quando há assunção do ônus do IRF pelo tomador do serviço de residente ou domiciliado no exterior, peço vênia ao ilustre Conselheiro Presidente Rodrigo da Costa Póssas para manifestar meu entendimento. Sendo assim, passo a discorrer sobre a base de cálculo da CIDE.

Importante trazer, *a priori*, que a CIDE é uma contribuição que tem como sujeito passivo o tomador do serviço, e não o prestador de serviço residente no exterior, conforme os seguintes dispositivos da Lei 10.168/00 (Grifos meus):

*“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.** (Vide Decreto nº 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)*

§ 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)*

[...]

Ou seja, é diferente do IRF incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior, pois, nesse caso (CIDE), o contribuinte é o próprio prestador do serviço não residente. Ora, o próprio beneficiário da importância a ser recebida é o sujeito passivo.

Tanto é assim que, em geral, após a recepção da “Invoice” pelo tomador do serviço, o tomador quando da liquidação do câmbio para pagamento ao não residente pela

prestação de serviço, deve apresentar DARF à Instituição Financeira autorizada a fechar o câmbio comprovando que reteve e recolheu 15% de IRRF sobre tal remessa direcionado ao prestador.

Não obstante às situações corriqueiras, vê-se que, eventualmente, por questões comerciais e, por conseguinte, contratuais, pode ser firmado "Agreement" entre o tomador do serviço e prestador de serviço não residente, prevendo a assunção do ônus do IRF devido pelo prestador ao tomador. Mas, em ambos os casos, o sujeito passivo continua claramente sendo o não residente. Tanto é assim, que na DIRF do tomador do serviço, deve constar o CNPJ e a NIF – Número de Identificação Fiscal do prestador de serviço não residente. Eis a IN SRF 1587/2015, que dispõe sobre a DIRF:

“Art. 22. Na hipótese prevista no § 2º do art. 2º, a Dirf 2016 deverá conter as seguintes informações sobre os beneficiários residentes e domiciliados no exterior:

I - Número de Identificação Fiscal (NIF) fornecido pelo órgão de administração tributária no exterior;

II - indicador de pessoa física ou jurídica;

III - número de inscrição no CPF ou no CNPJ, quando houver;

IV - nome da pessoa física ou nome empresarial da pessoa jurídica beneficiária do rendimento;

V - endereço completo (rua, avenida, número, complemento, bairro, cidade, região administrativa, estado, província etc);

VI - país de residência fiscal;

VII - natureza da relação entre a fonte pagadora no País e o beneficiário no exterior, conforme Tabela constante do Anexo II desta Instrução Normativa;

VIII - relativamente aos rendimentos:

a) código de receita;

b) data de pagamento, remessa, crédito, emprego ou entrega;

[...]

Parágrafo único. O NIF será dispensado nos casos em que o país do beneficiário residente ou domiciliado no exterior não o exija ou nos casos em que, de acordo com as regras do órgão de administração tributária no exterior, o beneficiário do rendimento, remessa, pagamento, crédito, ou outras receitas, estiver dispensado desse número.”

Continuando, tem-se que, quando, por questões comerciais, o tomador, responsável tributário por reter e recolher o IRF, assume o ônus do IRF DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO, deve observar para o cálculo do IRF, a base de cálculo descrita no art. 725 do RIR/99, *in verbis* (Grifos Meus):

“Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).”

Sendo assim, caso haja previsão contratual de assunção do ônus do IRF DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO, o tomador deve “grossapar” o IRF – com o intuito de o beneficiário efetivamente receber o valor contratado sem os efeitos fiscais impostos pela autoridade fazendária do país do tomador.

Não é demais ressaltar que o art. 725 do RIR/99 é plenamente aplicável para a hipótese de o tomador do serviço assumir o ônus do IRRF DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO, pois, por óbvio, abarcou essa hipótese ao expressar literalmente o termo “ônus do imposto DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO”.

No que tange à CIDE, nos termos da Lei 10.168/00, vê-se que o contribuinte/sujeito passivo não é o prestador de serviço não residente, mas sim o tomador do serviço. O que faz todo o sentido ser assim, vez que essa contribuição foi instituída com a pretensão de se estimular o desenvolvimento tecnológico e produtivo brasileiro. E para que haja tal estímulo dever-se-ia imputar um “ônus financeiro” às pessoas jurídicas residentes no país que deixassem de contratar um residente para tomar serviço de um não residente, vez que, agindo dessa forma, desestimularia o setor produtivo no país desviando o “investimento” (recurso) ao exterior.

Sendo assim, resta claro que o sujeito passivo da contribuição é o tomador de serviço – ou seja, que A CONTRIBUIÇÃO É DEVIDA PELO TOMADOR, e não pelo beneficiário do recurso (remuneração pela prestação do serviço), tal como ocorre com o IRRF.

O que, a rigor, é de se afastar a aplicação do art. 725 do RIR/99 no cálculo de apuração da CIDE.

Nota-se que faz todo o sentido aplicar o art. 725 do RIR/99 para a base de cálculo do IRRF, tendo em vista que se trata de tributo sujeito a retenção na fonte devido pelo beneficiário do recurso objeto da incidência desse imposto. E que, portanto, seria passível, por questões comerciais, de ter o ônus financeiro do imposto assumido pelo despendedor do referido recurso a ser remetido.

O que, aplicar tal dispositivo à CIDE, extrapolaria matematicamente, economicamente, contabilmente e juridicamente a base de cálculo dessa contribuição, vez ser uma contribuição devida efetivamente pelo tomador do serviço prestado. E não se trata de contribuição a ser retida na fonte. A Cide não oneraria o prestador – o que, por óbvio, não há que se falar em assunção desse ônus, pois não é devido pelo beneficiário da remuneração, mas sim por seu despendedor.

Para melhor elucidar, importante trazer ainda à baila o art. 2º, § 3º, da Lei 10.168/00, *in verbis* (Grifos meus):

“Art. 2º (...)

(...)

§ 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.

[...]”

Nos termos do dispositivo, vê-se claro que a base de cálculo da CIDE é a remuneração dos serviços prestados – remuneração essa prevista no contrato.

Ora, quando é firmado um “Agreement” entre o tomador e prestador, há uma cláusula específica de remuneração – que traz um valor mensurável de remuneração e outra cláusula, no caso de se optar pelo “gross-up”, de “disposições gerais” que traz expressamente a assunção pelo tomador do serviço do IRF DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO da remuneração.

Sendo assim, ainda que haja previsão contratual determinado o “gross-up” do IRF devido pelo beneficiário, a remuneração não se altera com tal disposição e, por conseguinte, a BASE DE CÁLCULO da contribuição. Não se altera a remuneração, em respeito à literalidade da Lei e aos termos contratuais (declaração de vontade das partes).

A base de cálculo da CIDE não deve ser “reajustado”, pois sua base de cálculo é simplesmente a remuneração do prestador. Ora, reajustar a base de cálculo da CIDE, seria extrapolar as normas que regem sua instituição. E nem há previsão legal para tanto.

E caso, por equívoco, se pretenda aplicar o art. 725 do RIR/99 por analogia, importante trazer os dizeres do art. 97 do CTN, *in verbis* (Grifos meus):

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

Considerando o enunciado, tem-se que aplicar por analogia o art. 725 do RIR/99 feriria gravemente o art. 97 do CTN, vez que aumentaria o valor da contribuição, bem como extrapolaria a base de cálculo definida pela própria Lei 10.168/00 – que DEFINIU A BASE DE CÁLCULO COMO SENDO A REMUNERAÇÃO PELA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

E, ainda, caso se entenda que a legislação pertinente ao IR poderia ser aplicada subsidiariamente à CIDE, invocando o art. 3º, parágrafo único da Lei 10.168/01, *in verbis*:

“Art. 3º Compete à Secretaria da Receita Federal a administração e a fiscalização da contribuição de que trata esta Lei.

*Parágrafo único. A contribuição de que trata esta Lei sujeita-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, previstas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, bem como, **subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.**”*

Não há que se aplicar ainda assim o art. 725 do RIR/99, pois o parágrafo único do art. 3º traz sua aplicação da legislação do IR apenas quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.

Em respeito à ciência do direito, a aplicação subsidiária “no que couber” só pode dar em matéria na qual a Lei 10.168/00 **for omissa**, o que não ocorre quanto à base de cálculo da CIDE, fixada no § 3º do art. 2º dessa lei.

A omissão existe quando houver apenas lacunas normativas – o que não ocorreu na legislação da CIDE, pois o legislador quando da feitura da Lei 10.168/00 trouxe claramente que a base de cálculo da CIDE é a remuneração pela prestação do serviço.

Em vista de todo o exposto, entendo que não há que se falar em “grossapar” o IRRF na base de cálculo da CIDE. O que, por conseguinte, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama