



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

**Processo nº** 11080.008132/2008-19  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-001.683 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de novembro de 2012  
**Matéria** CIDE ROYATIES, AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** IAT LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos dos votos do redator. Vencidos os conselheiros Antônio Lisboa Cardoso, Andréa Medrado Darzé e Maria Teresa Martínez López. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Adão Vitorino de Moraes.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Rodrigo da Costa Possas - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Andréa Medrado Darzé – Relatora.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

José Adão Vitorino de Moraes – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Possas, Maria Teresa Martínez López, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Paulo Guilherme Déroulède e Andréa Medrado Darzé.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ em Porto Alegre que julgou improcedente a impugnação do contribuinte e, como consequência, manteve o Auto de Infração e Imposição de Multa, por entender que valor correspondente ao IRRF compõe a base de cálculo da presente CIDE.

A ora Recorrente foi intimada da lavratura de Autos de Infração, para exigir a importância de R\$ 557.631,35, relativos à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE.

Segundo o Relatório da Ação Fiscal, item “3.2 Análise das Remessas ao Exterior”, (a) foi constatado o pagamento de royalties para o exterior e do IRRF no código “0422 - IRRF - Royalties e Assistência Técnica” e que não houve o pagamento de CIDE, sendo tais pagamentos base de cálculo para ambos os tributos, IRRF e CIDE; (b) a partir de 01.01.2002, as remessas para o exterior referentes à contraprestação de serviços de assistência técnica, serviços técnicos e de assistência administrativa ou semelhante, estão sujeitas à incidência da CIDE, quer estejam os mesmos atrelados ou não à transferência de tecnologia. Assim, os pagamentos efetuados a Brigard & Urrutia Abogados, no valor de R\$ 6.405,32; e a Julieta Otalora de Villegas, no valor de R\$ 5.398,35, correspondentes a pagamento por serviços advocatícios, sofrem a incidência da CIDE, por tratarem-se de serviço técnico prestado por profissional especializado.

Inconformada com a exigência, a empresa apresentou impugnação. Inicialmente, alegou que não se insurgia quanto à exigência em si da CIDE. No entanto, não aceitava a forma de cálculo utilizada pelo agente fiscal, consistente na inclusão na base de cálculo da CIDE o valor devido a título de IRRF. No seu entender, além de majorar o tributo, tal procedimento é completamente ilegal, eis que não há previsão legal para tanto. Sustenta que, nos termos da lei, afirma que a base de cálculo da CIDE é o valor líquido remetido ao exterior, ou, em outras palavras, o valor que os residentes fora do país receberam a título de royalties. Se o valor remetido ao exterior é resultante do valor do contrato menos o valor do imposto retido, por lógico que o IRRF não compõe a base de cálculo da CIDE. *Isto tanto é verdade que a Fazenda Nacional nem mesmo citou a lei ou legislação esparsa autorizadora de tal forma de cálculo, e nem poderia, eis que se trata de bi-tributação econômica ou bis in idem, uma vez que o Erário está recebendo duas vezes sobre o mesmo fato gerador.*

Reconheceu como devido o valor de R\$ 484.929,51 (quatrocentos e oitenta e quatro mil, novecentos e vinte nove reais e cinquenta e um centavos), recolhendo-os aos cofres da Fazenda Nacional, na data da interposição da impugnação.

A DRJ em Porto Alegre julgou improcedente impugnação apresentada, nos seguintes termos:

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

*O Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE embora recaiam sobre a mesma base de cálculo, são tributos autônomos, não*

*havendo superposição entre eles no que diz respeito ao cálculo do valor devido a título de cada um. Portanto, o valor correspondente ao IRRF, sendo o seu ônus assumido ou não pela fonte pagadora, compõe a base de cálculo da CIDE, nas hipóteses em que esta seja devida.*

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho, repetindo as razões apresentadas na impugnação.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheira Andréa Medrado Darzé.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme é possível perceber do relato acima, a presente controvérsia gira em torno da definição da base de cálculo da CIDE-Royalties, mais precisamente, da legalidade ou não de nela incluir os valores devidos a título IRPF.

Pois bem. A CIDE-Royalties, criada pela Lei nº. 10.168/2000, tem como base de cálculo os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente dessas obrigações:

*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-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. (...)*

*§ 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.*

Estes enunciados normativos deixam evidente que a base de cálculo da CIDE-Royalties corresponde exclusivamente à quantia efetivamente remetida ao exterior a título de remuneração. E não existindo qualquer disposição legal determinando a inclusão de outras parcelas na sua base de cálculo, a conclusão é única: apenas os valores remetidos ao exterior poderão ser considerados no cálculo do montante do tributo devido.

A despeito disso, a autoridade fiscal defende que as parcelas pagas a título de IRRF devem ser consideradas para fins de apuração do valor devido a título de CIDE-Royalties. Este entendimento, todavia, não se sustenta (i) seja por ausência de previsão legal, (ii) seja porque o IRRF não integra a sua base de cálculo, na medida em que não compõe a remuneração do residente ou domiciliado no exterior, mesmo quando a fonte pagadora assume o ônus deste imposto.

De fato, no caso do IRRF, há expressa previsão legal determinando a inclusão dos valores retidos na sua base de cálculo.

*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.*

Já no caso da CIDE-Royalties não existe essa previsão. Não há qualquer enunciado normativo determinando que a base de cálculo deste tributo deva sofrer reajustamento nos casos em que a fonte pagadora assume o ônus do Imposto sobre a Renda ou da própria CIDE. Não havendo previsão legal, o que deve ser considerado é o valor efetivamente remetido ao exterior.

Por outro lado, pretender aplicar à CIDE regra que integra exclusivamente o regime jurídico do IRRF, equivale a utilizar-se de analogia para exigir tributo não previsto em lei, o que é expressamente vedado pelo CTN, em seu art. 108, § 1º.

Não bastassem esses argumentos, a própria distinção entre a base de cálculo da CIDE-Royalties e do Imposto sobre a Renda já seria suficiente para impedir o *gross up* ora impugnado.

Com efeito, o Imposto sobre a Renda incidente na fonte tem como materialidade o acréscimo patrimonial verificado pelo beneficiário no exterior em decorrência da remessa, por pessoa física ou jurídica nacional, de valores decorrentes das hipóteses previstas na legislação do IR. Sua base de cálculo será, portanto, os valores pagos ao beneficiário estrangeiro que impliquem acréscimo patrimonial.

E por considerar que o IR retido pela fonte pagadora também é renda da pessoa física ou jurídica residente no exterior, quando aquela assume o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a legislação impõe que esses valores integrem a base de cálculo do referido tributo (art. 725, RIR ). Como se vê, no caso específico do IR, o reajustamento da base de cálculo está previsto expressamente pela legislação e não implica violação à Constituição da República, na medida em que não se desnatura a sua materialidade, que permanece sendo a renda (auferida ou paga).

A CIDE instituída pela Lei nº 10.168/00, por sua vez, conforme o art. 2º, § 3º, daquele diploma legal, incide “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”. Ou seja, este tributo grava formas de envio de valores ao exterior, quando ocorridas quaisquer das hipóteses previstas na legislação. Devem integrar sua base de cálculo, portanto, apenas os valores que relativos à remessa ao exterior, sem que figure, efetivamente, acréscimo patrimonial.

Verifica-se, portanto, que, enquanto o Imposto sobre a Renda grava o acréscimo patrimonial do beneficiário no exterior, decorrente de remessas efetuadas por pessoas físicas ou jurídicas estabelecidas no território nacional, a CIDE-Royalties incide sobre o envio de valores ao exterior, nas condições previstas em lei. Ou seja, incide sobre os valores que efetivamente deixam o país.

Remessa não se confunde com renda. No caso em apreço, remessa, em sentido lato, é o envio de valores para beneficiário no exterior. Renda, por outro lado, está associada à ideia de acréscimo patrimonial. Tecidos esses esclarecimentos, resta claro que embora os tributos em apreço embora possuam hipótese de incidência semelhantes, sujeitam-se à regras distintas de apuração da base de cálculo.

Também por conta disso, não se pode admitir a majoração da base de cálculo da CIDE-Royalties sob o argumento de que os valores relativos ao IRRF constituem renda auferida pelo beneficiário no exterior. A determinação de que a incidência da CIDE seja feita sobre a base reajustada do IRRF, gravando não só a remessa, mas o valor pago ao Estado a título de tributo é flagrantemente conflitante com o direito positivo vigente.

Isso porque o legislador não elegeu como hipótese de incidência da CIDE-Royalties o acréscimo patrimonial auferido por residente ou domiciliado no exterior. Conforme já esclarecido, os conceitos utilizados pelo legislador para determinar a base de cálculo da CIDE não se confundem com o conceito de renda. Assim, ainda que se entenda que o IRRF integra o rendimento do sujeito localizado no exterior, não foi esta a materialidade eleita pelo legislador, o qual estabeleceu que sua base de cálculo será o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido a residente ou domiciliado no exterior. Como os valores relativos ao IRRF não são remetidos ao exterior, não se pode, em nenhuma hipótese, considerá-los integrantes da base de cálculo da contribuição em apreço.

Em algumas oportunidades, quando instada a se manifestar sobre o tema, a própria Secretaria da Receita Federal se posicionou no sentido de ser indevido o reajustamento da base de cálculo deste tributo, conforme se verifica da decisão proferida no Processo de Consulta nº 99/01:

*(...) OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES – SERVIÇOS TÉCNICOS – A partir de primeiro de janeiro de 2001, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por pessoa jurídica sediada no País a residentes ou domiciliados no exterior, em pagamento de serviços prestados, com ou sem transferência de tecnologia, estão sujeitos ao pagamento da CIDE, à alíquota de 10% (dez por cento). Mencionada contribuição é encargo da pessoa jurídica remetente e incide sobre a base de cálculo sem reajustamento. Dispositivos legais: Lei nº 10.168, de 29/12/2000; MP nº 2.062, de 03/02/2001.*

Este E. Conselho Administrativo, da mesma forma, decidiu reiteradas vezes no sentido de que não incide a CIDE sobre o valor reajustado do pagamento feito pelo contribuinte ao exterior, por meio da utilização da regra de reajustamento prevista no art. 725 do RIR/99:

**CIDE SOBRE ROYALTIES - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - ILEGALIDADE.**

*Não incide a CIDE sobre o valor reajustado do pagamento feito pelo contribuinte ao exterior, por meio da utilização da regra de reajustamento prevista no art. 725 do RIR/99, mas somente sobre o valor dos pagamentos feitos ao exterior, nos termos do art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/00, com a redação da Lei nº 10.332/2001. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e por unanimidade de votos dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado”. (CARF 3a. Seção / 1ª Turma da 2ª. Câmara. ACÓRDÃO 3201-00.415. Publicado no DOU em: 31.01.2011)*

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para reconhecer a ilegalidade da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Royalties.

[Assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé

## Voto Vencedor

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes

Discordo da Ilustre Relatora quanto à exclusão do valor do Imposto de Renda na Fonte (IRRF) da base de cálculo da CIDE.

A CIDE royalties e assistência técnica incidente sobre o valor pago, creditado e/ ou remetido a residente ou domiciliado no exterior foi instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que assim dispõe:

*“Art. 1º. Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.*

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

*(...).*

*§ 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)*

*§ 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 19.12.2001)*

*(...).*”

De acordo com o § 2º do art. 2º, citado e transcrito, 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 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.

Já o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, que regulamentou aquela lei, 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.*

No contrato celebrado entre a recorrente e licenciante, beneficiária dos pagamentos, cópia às fls. 196/210 (fls. 190/204), em relação aos pagamentos pela licença, item/cláusula “C” (fls. 200/201), consta expressamente que será deduzido o IRRF na fonte, à alíquota de 15,0 %, cabendo à licenciada (recorrente) fazer a retenção e efetuar os pagamentos em nome e por conta da licenciante, fornecendo-lhe uma cópia dos recibos apropriados.

Ora, segundo os dispositivos legais transcritos acima, a base de cálculo da CIDE royalties e assistência técnica é o valor pago, creditado e remetido à licenciante no exterior. Já o Contrato de Licença de Know-How e Propriedade Intelectual, cópia às fls. 196/210, comprova que o valor creditado à licenciante foi pelo total dos pagamentos estipulados naquele contrato e que o IRRF foi assumido pela licenciante, retido e pago pela licenciada, em daquela.

Assim, ao contrário do defendido pela recorrente, o IRRF sobre o valor dos pagamentos contratados, retido e recolhido por ela, em nome da licenciante, não podem ser deduzidos da base de cálculo da CIDE royalties e assistência técnica por integrarem o valor creditado à licenciante e por falta de amparo legal.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Jose Adão Vitorino de Moraes – Relator Designado.