



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

Processo nº 11634.000207/2009-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3102-002.141 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2014
Matéria Auto de Infração - Cide
Recorrente VIVO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/04/2004, 01/08/2004 a 31/08/2004, 01/10/2004 a 30/11/2004

LICENÇA DE USO. AQUISIÇÃO DE CONHECIMENTO TECNOLÓGICO. CONTRATOS QUE IMPLIQUEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. SERVIÇOS TÉCNICOS, DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. *ROYALTIES*. PAGAMENTO, CREDITAMENTO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA AO EXTERIOR. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. CONDIÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE onera os valores pagos creditados, entregues, empregados ou remetidos a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, por licença de uso de conhecimentos tecnológicos, aquisição de conhecimentos tecnológicos, contratos que impliquem transferência tecnológica, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes e *royalties*.

A transferência de tecnologia ou de conhecimento tecnológico não é condição *sine qua non* à incidência da Contribuição.

LICENÇAS DE USO OU DE DIREITOS DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. EXCLUSÃO DAS HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. VIGÊNCIA.

A exclusão das hipóteses de incidência da CIDE da remuneração paga pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador quando não houver transferência de tecnologia, determinada pela Lei 11.452/07, não é disposição de natureza interpretativa. Não há menção expressa na norma a essa condição e seu artigo 21 determinou que a

regra entraria em vigor no dia 1º de janeiro de 2006.

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.418/2006.

Autenticado digitalmente em 21/10/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 21

/10/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 21/10/2014 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 30/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Álvaro Arthtur Lopes de Almeida Filho, Relator, Andréa Medrado Darzé e Nanci Gama, que davam provimento para reconhecer a necessidade de transferência de tecnologia para incidência da CIDE royalties e também a exclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte da base de cálculo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente e Redator Designado para o Voto Vencedor

(assinatura digital)

José Fernandes do Nascimento - Redator Designado para o Voto Vencido

EDITADO EM: 16/10/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Paulo Puiatti, Andréa Medrado Darzé e Nanci Gama.

Relatório

Em face do encerramento do mandato do Conselheiro Relator do Processo, considerando que, até a presente data, não foi formalizado o Acórdão, fui designado pelo Presidente da Turma para me desincumbir dessa função.

Passo a reproduzir o relato feito dos fatos, de acordo com o que foi lido em Plenário por ocasião do julgamento da lide e encontrava-se arquivo em meio magnético na Pasta "P".

"Trata-se de recurso voluntário com o objetivo de reformar o acórdão nº. 06-23.735 - 3ª Turma da DRJ/CTA, que julgou procedente o lançamento do crédito tributário.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/10/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 21

/10/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 21/10/2014 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 30/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

De acordo com o relatório da decisão recorrida se pode observar que:

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 288/293, que constitui o crédito de R\$ 5.580.469,16 a título de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico — Remessas ao Exterior (CIDE-Remessas), além dos encargos legais, consoante descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 289 e 292, demonstrativo de apuração de fl. 288, demonstrativo de multa e juros de mora de fls. 289 e Termo de Verificação Fiscal de fls. 278/287.

A autuação, cientificada em 13/05/2009, ocorreu devido à falta/insuficiência de recolhimento da CIDE - Remessas, relativa aos períodos de apuração 04/2004, 08/2004, 10/2004 e 11/2004. Consta do campo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", do auto de infração (fl. 292) que:

Valor apurado em decorrência de falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE sobre a Remessa de Valores ao Exterior conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e indestacável do presente Auto de Infração, sendo que se referem a fatos geradores de CIDE - RE que O contribuinte suspendeu a exigibilidade do crédito tributário pelo depósito judicial do valor. Com o presente PAF constitui-se o crédito tributário cuja exigibilidade fica suspensa até decisão terminativa do processo judicial correspondente.

De acordo com o ' -Termo de Verificação Fiscal - TVF', parte integrante do auto de infração, fls. 278/287, a contribuinte (que, em 2006, incorporou as empresas listadas na tabela 'I' contida à fl. 278), foi intimada a apresentar uma relação dos valores mensais pagos, creditados, entregues ou remetidos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, sujeitos à incidência da CIDE - Remessas, nos termos da Lei nº 10.168, de 2000, da Lei nº 10.332, de 2001, e do Decreto nº 4.195, de 2002, sendo que o atendimento se deu por meio da petição e dos documentos de fls. 96/125.

Consta do TVF, também, que, atendendo a nova solicitação fiscal, a contribuinte entregou os documentos de fls. 72/77 e 80/83, relacionando parte das remessas feitas pela incorporada Global Telecom S/A ao exterior, que foram objeto de lançamento de ofício no âmbito do processo administrativo nº 11634.0005:13/2008-46. Posteriormente, após novas intimações, contribuinte apresentou os documentos de fls. 111/141, relacionando as remessas feitas ao exterior.

Segundo o TVF, em face da não disponibilização, pela contribuinte, de todas as informações relativas às remessas efetuadas, a empresa foi reintimada, tendo atendido, em parte, a solicitação.

Consoante esclarecido no TVF, em relação aos fatos geradores de 2003 foi constituído, por lançamento fiscal, crédito tributário, no montante de R\$ 8.765.238,93, nos termos do processo administrativo nº 11634.00106512008-06 (em relação ao IRRF, também houve constituição de crédito tributário, consoante processo administrativo nº 11634.001066/2008-42).

Posteriormente, em decorrência de novas intimações e reintimações o contribuinte apresentou novos documentos, inclusive relativos a ações judiciais e depósitos judiciais.

No TVF consta, também, que o crédito exigido nos presentes autos refere-se a valores depositados Judicialmente pela incorporada Telej Celular S/A (R\$ 5.528.298,84), nos termos da ação judicial autuada sob nº 2004.51.01.004056-3, cujo objetivo foi o de ser exonerada da exigência da CIDE — Remessas (o autor menciona: ainda, a existência do processo administrativo fiscal nº 1.8471.001506/2005-78, formalizado para o acompanhamento de auto de infração relativo CIDE — Remessas, cujo lançamento foi julgado improcedente, inclusive no âmbito do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda). A tabela 2 de fls. 283, discrimina as operações abrangidas pelo depósito judicial e que constituem o objeto do presente lançamento, discriminado na tabela '3' (o autor esclarece que, em face da ação judicial e dos depósitos judiciais efetuados, o lançamento foi efetuado sem a imposição da multa de ofício).

Outra parcela do lançamento, segundo o TVF, refere-se à incorporada Celular CRT S/A. Conforme esclarecido no termo, a incorporada, também pretendendo eximir-se da contribuição, ingressou com ação judicial, autuada sob nº 2004.71.00.011821-5. O autor do feito esclarece que, consoante processo administrativo nº 11080.00702912007-71, foi lavrado auto de infração relativo a CIDE - Remessas, no montante de R\$ 302.554,25, pela DRF em Porto Alegre cuja ciência foi dada em 19/12/2007. Na tabela '4', de fl. 284, estão discriminados os contratos cujas remessas teriam sido objeto do auto de infração constante do processo administrativo nº 11.080.007029/2007-71. À fl. 285, por sua vez: a fiscalização informa que, em decorrência do aludido processo judicial, o contribuinte teria efetuado depósitos judiciais, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário ora sob análise. Na "tabela 06" de fls. 285/286 estão relacionados os contratos que serviram de base para o presente lançamento.

À fl. 286, ainda, o autor do feito informa que, em face da continuidade do procedimento, a fiscalização estaria sendo encerrada parcialmente.

Em 26/05/2009, a interessada solicitou cópia integral dos autos, tendo sido atendida em 03/06/2009 (fl. 295).

Já, em 12/06/2009, a contribuinte, por intermédio de procurador habilitado (procurações e cópias de documentos pessoais dos mandatários às fls. 317/324), interpôs a impugnação de fls. 300/315, instruída com os documentos de fls. 326/373 (cópia do auto de infração e de seus anexos, e cópia de contratos relativos às remessas internacionais), cujo teor é sintetizado a seguir.

Primeiramente, após discorrer sucintamente sobre os fatos havidos no processo, defende a nulidade do lançamento, alegando que o mesmo não seria necessário para a prevenção da decadência. Diz que o lançamento foi efetuado nos termos do art. 63 da Lei nº 9430, de 1996 e que não há razão para a sua validade já que teria havido o depósito integral do débito.

Sustenta a nulidade, também, por vício substancial insanável, já que, segundo alega, a autuação refere-se a período já fiscalizado e exigido em outro processo administrativo fiscal, no caso, o processo nº 11634.000513/2008-46, em fase de julgamento perante esta DRJ em Curitiba. Diz que não restou demonstrada nenhuma causa para a revisão do lançamento (nos termos do art. 149 do CTN e que, segundo o art. 906 do RIR/99, o segundo exame, em relação ao mesmo exercício, só seria possível mediante ordem escrita de autoridade da Receita Federal. Transcreve a posição do Conselho de Contribuintes e insiste na nulidade do feito.

Discorre, ainda, sobre possíveis inconsistências na apuração da base de cálculo da contribuição. Sobre o assunto afirma que 'no Demonstrativo dos valores mensais da (CIDE a recolher', a fiscalização não logrou êxito em demonstrar Os critérios utilizados para apuração das bases. Ocorre que ao invés de considerar o valor líquido das remessas (entenda-se após a retenção na fonte de IR e demais

custos, houve verdadeira majoração da base imponible, sob a rubrica VR AJUST BC REAIS CIDE-RE', de onde se depreende o acréscimo de 17% em média, até 33% em alguns casos."

A seguir, diz que ocorreu a decadência do direito da Fazenda de exigir débitos de CIDE - Remessas anteriores a 13/05/2004. Argumenta que se trata de lançamento por homologação e que a decadência do direito de lançar eventuais diferenças opera-se em cinco anos contados do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN), estando, a teor do art. 156 do CTN, extinto o crédito tributário. Afirma, em decorrência, que o débito de R\$ 5.528.298,84, relativo a operações havidas em abril de 2004, estaria decaído, devendo, pois, ser cancelada a respectiva exigência.

No item seguinte, disserta sobre o aspecto material e sobre a base de cálculo da CIDE - Remessas. Transcreve os dispositivos da Lei nº 10.168, de 2000, na redação da lei nº 10.332, de 2001, e diz restar evidente que a legislação, ao tratar da base de cálculo, em momento algum se referiu de forma genérica à remessa de quaisquer valores ao exterior, mas deixou patente a necessidade de tais remessas se relacionarem intimamente à transferência de Tecnologia Ou uso contínuo de marcas (royalties)."

No subitem 3.2.1 analisa os contratos firmados, e afirma que em nenhum deles a remessa teria sido vinculada à transferência de tecnologia ou ao pagamento de royalties, mas, apenas, ao fornecimento de software e às licenças de uso correspondentes.

Ao final, pede a nulidade do auto de infração. Sucessivamente, requer a improcedência do lançamento.

Às fls. 394/397, juntou-se cópia do Termo de Verificação Fiscal relativo ao processo administrativo nº 11634.000513/2008-46.

Após analisar a defesa da Contribuinte, decidiu a DRJ, por manter o lançamento do crédito tributário:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/04/2004 a 30/04/2004, 01/08/2004 a 31/08/2004, 01/10/2004 a 30/11/2004

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

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

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

CONTAGEM DO PRAZO. REGRA.

Nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. existindo pagamento suscetível de ser homologado, o prazo decadencial deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, contudo, em não havendo pagamento, a contagem deve ocorrer segundo a regra do art. 173. I. do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/04/2004, 01/08/2004 a 31/01/2004, 01/10/2004 a 30/11/2004 CIDE - REMESSAS. BASE DE CÁLCULO.

A CIDE - Remessas incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, por fontes pagadoras domiciliadas no Brasil, a residentes ou domiciliados no exterior, inclusive, quando aplicável, sobre o pertinente valor retido a título de imposto de renda (IRRF), relativamente a contratos que tenham por objeto o fornecimento de tecnologia, a prestação de assistência técnica, os serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, a cessão e licença de uso de marcas e a cessão e licença de exploração de patentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão acima, a contribuinte apresenta, tempestivamente recurso voluntário, requerendo a reforma da decisão, através das seguintes alegações.

Preliminarmente argui a nulidade do Auto por considerar desnecessária a efetivação do lançamento com o intuito de prevenir a decadência, afirmando que art. 63 da Lei 9.430/96 não abarcou dentre as hipóteses de lançamento para a prevenção do decurso do prazo decadencial, o inciso II do artigo 151 do CTN, que remete ao *"depósito do montante integral do tributo"*, caso dos presentes autos.

Em seguida defendo nulidades por vícios insanáveis: em um primeiro momento atestou que a atividade fiscal versava sobre autuação de período que já fora objeto de fiscalização e exigido em outro processo administrativo fiscal (nº11634.000513/2008-4) já julgado pela DRJ Curitiba/PR, desse modo, entendeu que com o advento do primeiro lançamento a relação jurídica teria se estabilizado, e que, portanto, seria ilegal a prática do novo lançamento.

Em um segundo momento, também sustenta vícios insanáveis no lançamento, ao contestar a inconsistência na base de cálculo do CIDE/royalties e a consequente incerteza da matéria tributável, entendendo que as motivações que deram origem a base de cálculo do tributo se encontravam desprovidas de amparo legal, e assim defende, mais uma vez a nulidade do lançamento.

No mérito alega ter decaído o direito de autoridade fazendária de exigir débitos de CIDE/royalties anteriores a 13 de maio de 2004, uma vez que o auto de infração em referência foi lavrado pela Receita Federal no dia 12.05.2009, com a ciência da Recorrente em 13.05.2009.

Quanto a hipótese de incidência da CIDE/royalties, no que tange ao seu aspecto material e a base de cálculo afirmar a recorrente que os valores evidenciados nas planilhas anexadas aos autos as fls. 283 a 285 não constituem fato gerador da dita contribuição de intervenção no domínio econômico, defende ainda que o mero emprego de conhecimento na prestação do serviço não é apto a suportar a incidência da CIDE, devendo haver a efetiva transferência de conhecimento produzido no exterior mediante a prestação do serviço, assim como ocorre nos casos de transferência de tecnologia.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado para o Voto

Vencido.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/09/2004

Autenticado digitalmente em 21/10/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 21

/10/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 21/10/2014 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 30/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O Voto vencido foi fundamentado pelo Relator do Processo nos seguintes termos:

Conheço do presente recurso por ser tempestivo e por tratar de matéria de competência da terceira sessão.

Nulidade do Auto de infração para prevenir decadência.

Apesar das hipóteses de nulidade não serem taxativas, nos termos do decreto que regulamenta o PAF- Processo Administrativo Federal, vê-se que no caso em liça não há como prosperar os argumentos da recorrente sob fundamento de que o art. 63 da Lei nº 9.430/96 apenas autorizou o lançamento para prevenir decadência nas hipóteses de “concessão de medida liminar em mandado de segurança” e “concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial”, senão vejamos a redação do referido artigo:

Art.63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Observando a norma acima, vê-se, diferente do alegado pela recorrente, o comando inserido no *caput* é apenas para afastar a cobrança da multa de ofício quando a exigibilidade da exação estiver suspensa, e desde que tal suspensão seja motivada nas hipóteses dos incisos IV e V do art. 151 do CTN, ou seja, na norma não há óbice para realização do lançamento visando prevenir decadência, mesmo com a exigibilidade suspensa, desde que não seja cobrada a multa de ofício apenas nas exceções já referidas.

Nulidade por autuação corresponder a período já fiscalizado

Segundo o recorrente a nulidade no lançamento consistiria pelo fato do presente versar sobre mesma autuação e período objeto do processo administrativo nº 11634.000513/2008-46. Acontece, consoante demonstrado através do termo de verificação fiscal do referido processo, anexo às fls. 394/397 desses autos, o suposto lançamento idêntico, corresponde a remessas decorrentes de outros contratos, as quais divergem do presente, assim não prospera essa arguição de nulidade.

Nulidade – Inconsistência na apuração da base de cálculo

Quanto à nulidade baseada na alegação de inconsistência da base de cálculo do CIDE/royalties é importante lembrar que a base de cálculo da CIDE-Remessa é o valor pago, creditado, empregado ou remetido mensalmente aos residentes e domiciliados ao exterior, consoante prescreve o § 3º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

Defende a recorrente que a fiscalização não considerou o valor líquido das remessas ao exterior, imputando o valor bruto, sem observar o valor do imposto de renda retido na fonte, acontece que o erro na apuração da base de cálculo, ainda que evidenciado, não acarreta a nulidade do lançamento.

A discussão sobre a base de cálculo deve ser travada ao ser analisado o mérito, assim não cabe alegação de anulação do auto de infração, vale destacar o que prescreve o decreto nº 70.235/1972 em seu art. 60:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Eis os precedentes deste Conselho nesse sentido:

PRELIMINAR — NULIDADE — LANÇAMENTO — BASE DE CÁLCULO — ERRO — Inexistência de causa de nulidade. Eventual equívoco na apuração da base de cálculo não nulifica o lançamento, posto que se trata de matéria de mérito sujeita à apreciação em julgamento administrativo.

IRPJ — COOPERATIVA DE CRÉDITO RURAL — OPERAÇÕES FINANCEIRAS — As aplicações financeiras, de um modo geral, das Cooperativas de Crédito Rural não são consideradas atos cooperativos de acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (Resp. 109.711 /RS). Excetuam-se as aplicações financeiras efetuadas junto a outras Cooperativas de Crédito às quais seja associada, por expressa previsão do art. 79 da Lei 5764/71. Processo na. : 16327.000905/2004-79

PAGAMENTOS SEM CAUSA EFETUADOS POR PESSOAS JURÍDICAS - Os pagamentos efetivamente realizados, cuja causa deixa de ser comprovada pelas pessoas jurídicas, regularmente intimada, sujeitam-se a incidência do Imposto de Renda na Fonte, em regime de tributação exclusiva e definitiva, à luz do artigo 61 da Lei 8.981 de 1994. AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - Eventuais erros na apuração da base de cálculo tributável, que possam ser ajustados no julgamento, desde que devidamente comprovados pelo recorrente, não importam na nulidade do auto de infração e sim na exoneração da parcela do crédito tributário indevidamente exigida em razão desses. NORMAS PROCESSUAIS - VIGÊNCIA DA LEI - A lei que dispõe sobre o Direito Processual Tributário tem aplicação imediata aos fatos futuros e pendentes. OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ARTIGO 42 DA LEI 9.430/1996 - Caracterizam omissão de rendimentos valores creditados em conta bancária mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte ou seu representante, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Todavia, devem ser excluídos da tributação os valores comprovados na impugnação ou recurso voluntário. Recurso de Ofício negado. Preliminares rejeitadas. Recurso Voluntário parcialmente provido. Processo 10530002491200421

Vê-se, portanto, que não há como prosperar essa preliminar arguida.

Decadência

Como demonstrado alega a recorrente que o presente auto de infração corresponde ao período de janeiro a novembro de 2004, e assim por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação estaria decaído parte do lançamento, já que apenas foi intimado do auto de infração em 13/05/2009, assim portanto estaria decaído o direito de constituição do crédito tributário relativo ao período anterior a 13/05/2004.

Inicialmente, quanto ao presente tema é oportuno citar a lição do professor Paulo de Barros Carvalho:

“ A decadência ou caducidade é tida como fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo. Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizemos atos necessários à sua preservação, e perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção. Só se observa o efeito extintivo da obrigação tributária, porém, quando o fato da decadência for reconhecido posteriormente à instalação da obrigação tributária.”¹

Como regra geral, o prazo de cinco anos, findo o qual se opera a decadência, tem início, de acordo com o inciso I do art. 173 do CTN, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Quando a lançamento for considerado nulo, o prazo se inicia na data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anterior, consoante prescreve o inciso II do citado artigo.

Entretanto, quando o tributo é sujeito ao lançamento por homologação, como é o caso dos autos, o prazo decadencial passa a fluir da data do respectivo fato gerador, de acordo com o que o prescreve o § 4º do art. 150 do CTN, *in verbis*:

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5(cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Apesar de claro o prazo de 05(cinco) anos, o art. 45 da Lei 8.212/91, dispositivo o qual disciplinou o prazo decadencial para as contribuições sociais, majorou o lapso temporal para 10 (dez) anos, e assim trouxe novamente a discussão, entretanto ao observar que a natureza das contribuições é tributária o STF votou pela inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da referida lei ordinária por violação ao art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, ao apreciar o RE 556664 RS.

Ressalte-se ainda que o posicionamento acima restou consolidado através da súmula vinculante nº 8, nos seguintes termos:

SÚMULA VINCULANTE Nº 8 - SÃO INCONSTITUCIONAIS O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 5º DO DECRETO-LEI Nº 1.569/1977 E OS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI Nº 8.212/1991, QUE TRATAM DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Na mencionada decisão o Supremo Tribunal Federal decidiu pela modulação dos efeitos atribuindo eficácia *ex nunc* “ *em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.6.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa*”.

Ora, enfatizando-se que o processo administrativo tributário presente não diz respeito a eventuais repetições de indébitos, ou ainda pelo fato de ter tido início no exercício de 2009, não há o que se questionar a respeito da não aplicação de modulação de efeitos para o caso em comento, o que faz com que a decisão do STF opere efeitos “*ex tunc*”.

No caso em tela observando o Termo de Verificação Fiscal fls. 278/287, vê-se que em relação ao período de 01/01/2004 até 31/12/2004 não houve pagamento da CIDE, sendo apenas realizado o depósito judicial, consoante prescreve o item 4 do TVF:

Deste procedimento administrativo fiscal resultou a apuração e constituição do crédito tributário de Cide-Remessas ao Exterior, crédito este que está sendo constituído em seu total, porém, considerando que parte dele foi depositada judicialmente pelo contribuinte, estando com a exigibilidade suspensa até a decisão terminativa do procedimento judicial, constituiu-se para este crédito tributário o processo administrativo fiscal nº 11634.000207/2009-91, no valor de R\$ 9.342.794,59, sem o aplicação do multa de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, artigo 957, inciso I, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99)...

A própria recorrente demonstra que em suas razões que não houve pagamento ao afirmar que “*nem se alegue que a ausência de recolhimentos antecipados transferiria o início do prazo decadencial*”.

Ora, não havendo pagamento antecipado, a contagem do prazo obedece a regra geral nos termos do inciso I do art. 173 do CTN, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte aquela em que o lançamento poderia ser efetuada será o marco inicial para contagem do prazo de 05(cinco) ano, posicionamento esse já consolidado no âmbito do STJ através do Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973.733/SC, devendo portanto ser aplicado neste Conselho em atenção ao art. 62-A do Regimento Interno.

Pelas razões acima, afasta-se a alegação de decadência ao verificar que a intimação do lançamento ocorreu em 13/05/2009, enquanto o período do lançamento compreende abril a novembro de 2004.

MÉRITO

Já em relação ao mérito propriamente dito a recorrente questiona o aspecto a base de cálculo observada para fins do lançamento e a inoccorrência do fato gerado da CIDE –royalties.

Inoccorrência do Fato Gerador.

A CIDE é de competência exclusiva da União, nos termos do art. 149 da CF, deve ser analisada observando os princípios gerais da atividade econômica previstos no art. 170, I a IX da Constituição, já seu objetivo é incentivar a economia, demonstrando assim seu caráter extrafiscal.

Segundo o professor José Eduardo Soares de Melo²:

As contribuições interventivas têm por âmbito o domínio econômico, cujo o conceito não é de fácil compreensão e delimitação, devendo ser examinadas na Constituição Federal as inúmeras ingerências do Estado na esfera econômica, abrangendo: a) serviços público; b) poder de polícia; c) obras públicas; d) atividades monopolizadas; e) a excepcional exploração direta da atividade econômica; f) a regulação da atividade econômica – contrapostas às situações em que se outorga liberdade para a atuação dos particulares.

A Lei nº 10.168/2000 estabeleceu a contribuição devida por pessoa jurídica que possua licença de uso ou adquira conhecimentos tecnológicos, também é devida a CIDE quando houver a celebração de contratos que disciplinem a transferência de

² MELO, José Eduardo Soares de. "Contribuições Sociais no Sistema Tributário", 6ª ed. Editora Melheiros. São Paulo 2010, p. 135
Documento assinado digitalmente em 21/10/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 21/10/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 21/10/2014 por RICARDO PAULO ROS

tecnologia, quando firmados com residentes ou domiciliados no exterior, relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica. É oportuno citar o que prescreve o art. 2º da referida lei:

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.

Observa-se 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 mencionadas obrigações, a alíquota de 10% (dez por cento).

Em seu recurso a contribuinte realiza no item 3.2.1 a análise dos contratos firmados, e assim visa demonstrar a inocorrência do fato gerador ao explicar que os contratos firmados tem com objeto apenas o fornecimento de software e equipamento para sua utilização.

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 § 1º - 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.

Por todo exposto dou provimento ao recurso voluntário para afastar a exigência do crédito tributário.

Base de Cálculo – Inconsistência na apuração

Apresenta a recorrente, mais uma vez, um dos argumentos levantados preliminarmente, trazendo os questionamentos quanto a inconsistência na base de cálculo do CIDE/royalties.

Destaca-se inicialmente que a base de cálculo da CIDE-Remessa é o valor pago, creditado, empregado ou remetido mensalmente aos residentes e domiciliados ao exterior, consoante prescreve o § 3º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

Defende a recorrente que a fiscalização não considerou o valor líquido das remessas ao exterior, imputando o valor bruto, sem observar o valor do imposto de renda retido na fonte.

Tal afirmação pode ser aferida compulsando o termo de verificação fiscal, através do qual a autoridade autuante demonstra que realizou a recomposição da base de cálculo em relação a CIDE aplicando o valor do imposto de renda retido na fonte, ao entender que a legislação não permita que seja retirado o imposto de renda retido da base de cálculo da CIDE, conforme se pode observar às fls. 280 dos autos, vejamos:

Face à intimação, o fiscalizado encaminhou expediente de fls. 111 a 141, recebido em 16 de outubro de 2008, onde apresentou, em meio físico e digital, relação descrevendo os dados das remessas feitas ao exterior, não só relativas a royalties e assistência técnica, mas de outras remessas, como operações financeiras, de seguros e etc., observando-se que na última coluna da relação apresentada pelo contribuinte (Valor em Reais), **o fiscalizado declarou o valor líquido da remessa, que deve ser adicionado ao Imposto de Renda Retido no Fonte, para se apurar o valor base de cálculo de incidência da CIDE Remessas ao Exterior.**(grifo nosso)

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.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Voto Vencedor

A divergência que deu azo à designação desse Conselheiro para redação do Voto Vencedor recai sobre dois aspectos do lançamento tributário aqui controvertido: a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE sobre as operações realizadas pela autuada, particularmente pelo fato de não ter ocorrido a transferência de tecnologia, e o critério que deve ser adotado para composição da base de cálculo da Contribuição - com ou sem a inclusão do valor correspondente ao Imposto de Renda Retido na Fonte.

O i. Conselheiro Relator do Processo entendeu que a Contribuição não poderia incidir sobre valores pagos na aquisição de software sem que houvesse a correspondente transferência de tecnologia e que o IRRF não deveria ser acrescido à base de cálculo da Contribuição.

Em relação ao primeiro assunto, assim fundamentou sua decisão.

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 contra 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 § 1º - A do art. 2 da lei nº 10.168 incluído pela lei nº 11.452, é uma 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.

Peço vênias para apresentar minha divergência à interpretação proposta pelo i. Colega.

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.

Noutro giro, o i. Relator do Voto vencido defende o entendimento de que o parágrafo 1ºA³, introduzido pela Lei 11.452/07, tem natureza interpretativa, devendo, por conseguinte, ser aplicado a fatos pretéritos, de tal sorte que alcance os fatos geradores em epígrafe, do que resultaria improcedente a exigência em litígio.

Mais uma vez, peço vênica para divergir.

Primeiro, que se diga que a previsão excepcional de retroação de lei nova requer menção textual a essa condição, conforme preceitua o artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; (grifos meus)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Mas, 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 nº 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.

³ § 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)

..... " (NR)

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. (os grifos não estão no original)

Ora, que razão teria este Colegiado para decidir afastar disposição legal válida na data em que se processa o julgamento da lide?

Não encontro nenhum respaldo legal para tanto.

Superado isso, passo a matéria atinente à integração do Imposto de Renda Retido na Fonte à base de cálculo da Contribuição.

A esse respeito, o Relator considerou que, 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', assim, concluiu 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 derradeiro, peço vênica para, mais uma vez, divergir do i. Relator, chamando a atenção para o fato de que estou, aqui, modificando o entendimento que defendi por ocasião do julgamento do processo nº 10932.000777/2007-91, ocorrido no mês de abril do ano de 2010.

De começo, vale a pena reproduzir o estudo desenvolvido por Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, no Livro Imposto de Renda das Empresas⁴, Interpretação e Prática.

BASE DE CÁLCULO DA CIDE NA ASSUNÇÃO DO IRRF

Dúvidas 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 dúvida 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 assumo 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:

⁴ HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas, Interpretação e Prática. IR Publicações Ltda. 2005. 30ª Edição. São Paulo. Pg. 818

Integra o montante do custo ou despesa, e como tal é dedutível, o imposto de renda devido na fonte quando a pessoa jurídica assume 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.

Explico.

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:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/10/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 21

/10/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 21/10/2014 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 30/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

$$\frac{\text{R\$ } 100,00}{0,85} = \text{R\$ } 117,65$$

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.

Com base nessas considerações, VOTO por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, 25 de fevereiro de 2014.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Redator Designado