



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

Processo n° 12448.728110/2012-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-003.346 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2018
Matéria CIDE
Recorrente ASSOCIAÇÃO DEFENSORA DE DIREITOS AUTORAIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2009

CIDE-ROYALTIES. REMESSA DE ROYALTIES PARA RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR - INCIDÊNCIA.

O pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de royalties, a qualquer título, a residentes ou domiciliados no exterior corresponde à hipótese de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei 10.168/2000, com as alterações da Lei 10.332/2001.

CIDE ROYALTIES. DIREITOS AUTORAIS. INCIDÊNCIA.

Os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como royalties, salvo se recebidos pelo autor ou criador da obra. A autoria necessariamente recai sobre a pessoa natural que cria o bem ou a obra, não sendo considerado autor a pessoa jurídica detentora dos direitos.

CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE. ÔNUS ASSUMIDO PELA FONTE PAGADORA.

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior compõe 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, nas hipóteses em que esta seja devida, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Não se justifica a diligência para apurar informações quando os documentos e fatos constantes do processo são suficientes para convencimento do julgador.
Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, que davam parcial provimento ao recurso.

Winderley Moraes Pereira - Presidente Substituto e Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Marcelo Giovani Vieira.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração para exigência da CIDE sobre as remessas ao exterior), lavrado em 27/06/2012, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 213.856,80, sendo R\$ 104.623,41 de CIDE, R\$ 30.765,83 de juros de mora, e R\$ 78.467,56 de multa de ofício (calculados até a data da lavratura), em virtude da falta/insuficiência de recolhimento da contribuição referente a fatos geradores ocorridos no ano de 2009 (fls. 846/851).

A Fiscalização entendeu que o pagamento pela exploração de direitos autorais está abrangido no conceito de royalties, e, considerando o disposto no art. 2º da Lei nº 10.168/2000, concluiu que as remessas ao exterior pagas a título de royalties (exploração de direitos autorais) configuram o fato gerador da CIDE.

A Recorrente apresentou impugnação tempestiva onde questiona o lançamento, que foram assim relatados na primeira instância:

Em relação ao questionamento sobre o não recolhimento da CIDE, o interessado explicou que não é obrigado ao recolhimento desta contribuição, pois, devido as suas características, é uma pessoa jurídica isenta, conforme art. 174 do Decreto nº 3.000/1999.

Informa que é uma associação sem fins lucrativos voltada exclusivamente a administrar os direitos de reprodução, exercendo suas atividades com a finalidade de controlar, administrar e cobrar os direitos autorais de seus associados.

Em seguida, esclarece que os contratos que possui com as sociedades estrangeiras, os quais resultaram nas remessas em análise, tem o intuito de conceder uma representação recíproca para a fiscalização e arrecadação dos direitos autorais dos associados de ambas associações.

Afirma que as remessas em tela nada mais são do que repasses de valores arrecadados a título de direitos autorais para os autores sediados no exterior.

A partir daí, defende que não há incidência da CIDE sobre contratos de direitos autorais, em virtude da listagem taxativa das hipóteses de incidência da CIDE constantes do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, o qual foi elaborado com a finalidade de regulamentar a matéria trazida pela Lei nº 10.168/2000.

Transcreve o art. 10 deste Decreto, afirmando que tal rol taxativo não contempla a hipótese de incidência da CIDE sobre contratos que envolvem direitos autorais, e cita ementa de Acórdão do 3º Conselho de Contribuintes (atual CARF) que expressa o mesmo entendimento.

Em seguida, alega a impossibilidade de se equiparar direito autoral a royalty, assegurando que a legislação brasileira acolheu a expressão royalty para aplicação exclusiva à remuneração pelo uso de patentes, uso de marca de indústria e comércio, assistência técnica e científica, incluindo a transferência de tecnologia, porém, nunca para a utilização de obras protegidas pelo Direito Autoral.

E ainda requer que a conversão do julgamento em diligência a fim de que seja expedido mandado de intimação ao Ministério da Cultura em Brasília, no endereço Esplanada dos Ministérios, Bloco B, Térreo, CEP: 70068900 Brasília/Distrito Federal para esclarecer a diferença entre os conceitos de royalties e direito autoral, nos termos do artigo 39, da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999:

Prossegue na peça impugnatória, defendendo a não incidência de CIDE nas remessas de capital para países com os quais o Brasil possui Tratado Internacional visando evitar a dupla tributação.

Por fim, contesta o procedimento da fiscalização de computar o IRRF (incidente na remessas) na base de cálculo da CIDE. Afirma que a não inclusão do IRRF sobre a base de cálculo da CIDE é entendimento pacificado no CARF, citando ementa deste Conselho. Argumenta ainda que tal inclusão gera o bis in idem.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento negou provimento a impugnação, mantendo integralmente o lançamento. A decisão da DRJ foi assim ementada:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO
DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE*

Ano-calendário: 2009

CIDE-ROYALTIES. REMESSA DE ROYALTIES PARA RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR INCIDÊNCIA.

O pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de royalties, a qualquer título, a residentes ou domiciliados no exterior são hipóteses de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei 10.168/2000. Para que a contribuição seja devida, basta que qualquer dessas hipóteses seja concretizada no mundo fenomênico. O pagamento de royalties a residentes ou domiciliados no exterior royalties, a título de contraprestação exigida em decorrência de obrigação contratual, seja qual for o objeto do contrato, faz surgir a obrigação tributária referente a essa CIDE.

DIREITO AUTORAL. ROYALTIES.

Os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como royalties, exceto nos casos em que pagos diretamente ao autor ou criador da obra (Art. 22, alínea “d” da Lei nº 4.506/1964).

CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE. ÔNUS ASSUMIDO PELA FONTE PAGADORA.

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior compõe 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, nas hipóteses em que esta seja devida, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

DILIGÊNCIAS

Indefere-se o pedido de diligência quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão a contribuinte interpôs recurso voluntário, em que repisa alegações já trazidas na impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Morais Pereira, Relator.

O recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

Isenção por ser sociedade isenta, conforme art. 174 do Decreto nº 3.000/1999.

Não assiste razão ao recurso, a isenção prevista no Decreto que trata do IRPJ diz respeito exclusivamente aos impostos e o tributo discutido no presente lançamento trata de CIDE, contribuição diversa do conceito de imposto e portanto, não alcançado pela isenção prevista na legislação do IRPJ.

Pedido de diligência ao Ministério da Cultura em Brasília.

A Recorrente pede a realização de diligência para questionamento ao Ministério da Cultura para delimitação do conceito de direito autoral e royalties. Entendo não ser necessária informação adicional além daquelas constantes dos autos. A diligência tem como pressuposto a busca de esclarecimentos para subsidiar o julgador na sua decisão e não se presta a produção de provas que devem ser apresentadas em sede de impugnação. No caso em tela, os documentos acostados ao processo e os esclarecimentos prestados são suficientes para a convicção do julgador, não sendo necessária nenhuma informação adicional para solução da lide. Diante do exposto, indefiro o pedido de diligência.

Não incidência sobre remessas para países com os quais o Brasil possui Tratado de Internacional visando evitar a dupla tributação.

Nos termos constantes dos autos foram feitas transferências para países com existência de tratados de facilitação tributária. Tal fato foi considerado pela Autoridade Fiscal Autuante, conforme se verifica no trecho abaixo, extraído do Termo de Verificação Fiscal.

Através do termo de intimação lavrado em 10 de maio de 2012 (ciência por AR dos Correios em 14 de maio de 2012), solicitamos que a fiscalizada justificasse o motivo pelo qual o imposto retido na fonte incidente sobre os valores remetidos ao exterior fora apurado com alíquotas de 10% e não 15% como determina a legislação aplicável.

Em resposta, datada de 21 de maio de 2012, foi informado que a aplicação da alíquota de 10 % foi em decorrência dos seguintes acordos internacionais para evitar a bitributação:

- JARASC - Japanese Society of Authors, Composers and Publishers – Japão, Decreto nº 61.899, art. 11, item 2, de 14/12/67, publicado no DOU de 18/12/1967 (Contrato de Câmbio nº 09/013839 – de 10/02/2009; 
- SACEM/SDRM – Societe Pour L'Administration Du Droit de Reproduction Mecanique Dês Auteurs, Compositeurs Et Editeurs "SDRM", França, Decreto nº 70.506, art. XII, item 2, letra "a", de 12/05/1972, publicado no DOU de 16/05/1972 (Contratos de Câmbio nºs 09/014006 – de 10/02/2009, 09/044807 – de 07/05/2009 e 09/082868 – de 12/08/2009;
- SGAE – Sociedad General de Autores y Editores, Espanha, Decreto nº 76.975, art.12, item 2, letra "a", de 02/01/1976, publicado no DOU de 02/01/1976 (Contratos de Câmbio nºs 09/030265 – de 30/03/2009, 09/066710 – de 02/07/2009, 09/099786 – de 23/09/2009 e 09/131741 – de 11/12/2009.

As retenções de fonte obedeceram às normas citadas, e não apurei nenhuma outra remessa que não para França, Espanha e Japão que fosse apurado o IRRF com alíquota diferente de 15%.

Nos termos do relatório fiscal, a Fiscalização adotou a tributação do valores de IRRF com patamares reduzidos, em consonância com os acordos internacionais. A Recorrente pede que diante da existência destes acordos de tributação, a redução aplicada ao IRRF também seja aplicado a CIDE e considerando o patamar de 10% para o IRRF, não existiriam valores a serem recolhidos de CIDE. Entendo não assistir razão à Recorrente, os tratados internacionais definem tributação diferenciada para os tributos incidentes sobre a renda, in casu, o IRRF. Não existindo a previsão de tributação diferenciada para a CIDE, visto que, as bases de exigência não são as mesmas do IRRF. De outro giro, acordos que afastam a bi-tributação visam evitar que o mesmo tributo seja exigido por dois Países distintos. A partir de discussões entre os Estados são definidos regramentos legais para tributação diferenciada nas relações que envolvem os signatários do acordo. Para o caso em tela, a CIDE é exigida dentro do Brasil, não existindo nos acordos internacionais trazidos pela Recorrente, um tratamento diferenciado para esta Contribuição. Assim, correto o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal para exigência integral da CIDE sobre as remessas ao exterior.

Não incidência sobre remessa de direitos autorais que não se enquadram no conceito de royalties

O matéria já foi enfrentada por esta turma no Acórdão nº 3201-001.702, de relatoria do i. Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, onde foi decidido pela incidência da CIDE-ROYALTIES sobre as remessas ao exterior para pagamento de direitos autorais. Os motivos de decidir deste Acórdão caminham no mesmo entendimento deste Relator, assim, peço vênica para incluir no meu voto e fazer dele minhas razões de decidir quanto a esta matéria.

A recorrente contesta a autuação, apresentando como principal argumento de sua defesa o entendimento que os valores ora tributados tem por objetivo o pagamento de direitos autorais, que estariam fora do campo de incidência da CIDE.

A definição da lide exige que se analise se os fatos praticados pela recorrente enquadram-se nas hipóteses previstas no artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001, vigente à época dos fatos geradores deste processo, que assim dispõe:

*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. (grifo nosso)***

Da leitura do dispositivo acima constata-se que a CIDE Royalties é devida sempre que houver pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Ressalte-se, em se tratando da hipótese prevista no §2º do artigo 2º desta lei, ser desnecessário que os contratos impliquem transferência de tecnologia para que ocorra a incidência da Contribuição.

O termo royalty tem origem na Ciência da Economia, sendo conceituado por Arthur Seldon nestes termos:

ROYALTY. Pagamento feito, por uma pessoa, física ou jurídica, ao dono de propriedade ou ao criador de um trabalho original, para o privilégio de explorá-lo comercialmente. É, essencialmente, um método de partilhar o rendimento das vendas de um produto entre os que concorrem com o financiamento e a habilidade de comercialização e os que contribuem com a propriedade intelectual sob a forma de uma realização original. O sistema de royalty é comumente usado, por exemplo, quando um autor ou tradutor é pago por um editor segundo uma percentagem do preço de capa de um livro; quando um proprietário fundiário é pago por uma companhia mineradora para o privilégio de explorar o subsolo da sua terra; quando o dono de uma patente é pago por um fabricante pelo direito de reproduzir sua invenção. (Dicionário de Economia, Editora Bloch)

O pagamento de royalties, portanto, objetiva partilhar o rendimento de um produto entre aquele que detém a propriedade intelectual deste e aquele que efetivamente explora este produto, colocando-o no mercado consumidor.

O conceito de royalties para fins tributários encontra-se previsto no artigo 22 da Lei nº 4.506/64:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;*
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;*
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;*
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.***

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes. (grifo nosso)

Do exposto, extrai-se que o conceito legal de royalties corresponde a rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, da fruição, ou da exploração de direitos.

O professor Alberto Xavier, em análise ao tema, esclarece que:

À luz do direito interno, o royalty é uma categoria de rendimentos que representa a remuneração pelo uso, fruição e exploração de determinados direitos, diferenciando-se assim dos alugueis que representam a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos, e dos juros, que exprimem a contrapartida do capital financeiro.

[...]

No direito interno, os direitos que dão lugar à percepção de royalties são o direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; o direito de pesquisar e extrair recursos minerais; o uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; a exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra (art. 22 da Lei 4.506, de 1964). (Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro, Forense, pg. 617/618)

Dito isto, temos que os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como royalties, salvo se recebidos pelo autor ou criador da obra.

Verifica-se ainda que a Lei nº 9.610/98 em seu artigo 7º, XIII, inclui os programas de computador e as obras audiovisuais entre as obras intelectuais com direitos autorais protegidos:

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

[...]

VI - as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas;

[...]

XII - os programas de computador;

[...]

§1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis. (grifo nosso)

O artigo 11 da citada lei, por sua vez, restringe o conceito de autor à pessoa física criadora da obra:

Art. 11. Autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica.

Parágrafo único. A proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.

Do exposto, resta claro que as remessas referentes à licença para distribuição de sinais de televisão por assinatura correspondem ao pagamento de direitos autorais, enquadrando-se como royalties, a luz da alínea “d” do artigo 22 da Lei nº 4.506/64 quando efetuados a pessoa jurídica detentora dos direitos.

....

A matéria também foi enfrentada na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, no Acórdão 9303-01.864, de Relatório do i. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, onde também foi mantida a incidência da CIDE-Royalties sobre as remessas para pagamento de royalties a residentes e domiciliados no exterior.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Data do fato gerador: 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002*

CIDEROYALTIES. REMESSA DE ROYALTIES PARA RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR INCIDÊNCIA.

O pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de royalties, a qualquer título, a residentes ou domiciliados no exterior são hipóteses de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei 10.168/2000. Para que a contribuição seja devida, basta que qualquer dessas hipóteses seja concretizada no mundo fenomênico. O pagamento de royalties a residentes ou domiciliados no exterior royalties, a título de contraprestação exigida em decorrência de obrigação contratual, seja qual for o objeto do contrato, faz surgir a obrigação tributária referente a essa CIDE.

Recurso Especial do Procurador Provido.

A Recorrente, alega ainda, a existência de limitações para a exigência da CIDE sobre remessas para pagamentos de direitos autorais existente no art. 2º do Decreto nº 4.195/2002, onde estariam relacionados taxativamente às hipóteses em que seria devido a CIDE- Royalties. O referido artigo possui a seguinte redação.

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."

Em que pese os argumentos do recurso, entendo que não assiste razão as afirmações da Recorrente. O art. 2º da Lei nº 10.168/2000, define como fato gerador da CIDE, quaisquer transferências de valores ao exterior a título de royalties. O instrumento primário, introdutor da obrigação tributária principal é a Lei, nos termos do art. 97, 98 e 99 do Código Tributário Nacional.

" 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.

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei."

O art. 99 do CTN é cristalino ao definir o alcance dos decretos em função das leis em que sejam expedidas. Entender que o Decreto nº 4.195/2002 possui o poder de limitar o alcance da Lei não pode ser a interpretação a ser dada nesta situação. O decreto é instrumento de disciplinamento da Lei e não o contrário. O decreto somente pode disciplinar o conteúdo legal, jamais poderia servir de instrumento para alterar as disposições do fato gerador da CIDE, reduzindo o seu alcance, por meio de um artigo em que delimitaria a situações a serem consideradas para o fato gerador. A Lei nº 10.168/2000, conforme já ressaltado, definiu como contribuintes da CIDE as pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

A impossibilidade do decreto em alterar as hipóteses do fato gerador da obrigação principal é posição pacífica dentro da doutrina, conforme a lição de Paulo de Barros Carvalho.

Por estar adstrito ao âmbito de lei determinada, o decreto regulamentar não poderá ampliá-la ou reduzi-la, modificando de qualquer forma o conteúdo dos comandos que regulamenta. Não lhe é dado, por conseguinte, inovar a ordem jurídica, fazendo surgir novos direitos e obrigações. Daí sua condição de instrumento secundário de introdução de regras tributárias."(Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. rev. São Paulo. Saraiva. 2007. p.75 a 76.)

Da impossibilidade do reajustamento da base de cálculo da CIDE com a inclusão do IRRF.

Por fim questionando o mérito, consta do recurso, a alegação que os valores do IRRF não podem ser incluídas na base de cálculo da CIDE. Quanto a esta matéria a posição que vem sendo adotado por este Conselho é de manter na base de cálculo da CIDE os valores recolhidos de IRRF. A Matéria foi enfrentada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão 9303.004.142, de relatoria do Conselheiro Demis Brito, que consignou a legalidade da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, por concordar plenamente com a posição adotado no voto conduto daquele Acórdão, peço vênica para incluir no meu voto e fazer dele as minhas razões de decidir quanto a esta matéria.

Trata o presente processo de ação fiscal levada a efeito em relação à Contribuinte em epígrafe da qual resultou Lançamento, consubstanciado no "Auto de Infração" de fls. 362/367, da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico CIDE no que tange a períodos de apuração dos anos-calendário de 2005 a 2008.

A discussão cinge-se ao reajustamento da base de cálculo da CIDE, bem como, da obrigação do recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF sobre os valores remetidos ao exterior.

A turma julgadora a quo em apertada votação deu provimento ao recurso voluntário da Contribuinte para, no mérito, determinar a exclusão do lançamento do crédito tributário apurado em decorrência do reajustamento da base de cálculo da CIDE, não obstante, não concordo com tal entendimento.

Vejamos:

Superada questões amiúdes, passa-se adiante na análise da divergência posta a esta Câmara Superior, observando que o cerne do litígio consiste na correta determinação da base de cálculo da CIDE Remessa

incidente sobre os pagamentos efetuados a domiciliados no exterior, quando a fonte pagadora assume o ônus do pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte IRRF.

Para melhor nitidez, convém transcrever o art. 2º da Lei n.º 10.168, de 29/12/2000, com a redação dada pelo art. 6º da Lei n.º 10.332/01:

Art. 2. 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. § 1-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 n" 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 dada pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

(...)

Nos termos do §3º do artigo acima transcrito, a base de cálculo da contribuição é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao residente no exterior em virtude das obrigações decorrentes de contratos que tenham por objeto, dentre outros, a prestação de serviços técnicos e a assistência administrativa.

O ponto é, o que vem a ser realmente esse valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, nos casos em que o ônus do IRRF é assumido pela fonte pagadora? Para dirimir a essa questão, se faz necessário analisar a natureza da despesa representada pelo IRRF assumido pela fonte pagadora dos rendimentos, a qual é trazida pelo art. 344, § 3º, do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99 (Decreto 3000/1999; Texto Republicado no D.O.U. de 17.6.99), aplicado subsidiariamente a CIDE. Vejamos:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

(...)

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 3º).

(...)

Com efeito, o referido dispositivo, indica quando a fonte pagadora dos rendimentos assume o ônus do imposto de renda na fonte, a legislação considera tal parcela parte integrante do rendimento pago ou creditado. Ou seja, se o contribuinte do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica IRPJ paga remuneração, por exemplo, por serviços técnicos prestados e toma para si o ônus do imposto de renda na fonte, o valor deste passa a integrar aquela remuneração, tanto que a fonte pagadora pode deduzi-lo na apuração do seu próprio Imposto de Renda.

Destarte, uma vez que a legislação considera o imposto assumido pela fonte pagadora como despesa de mesma natureza dos rendimentos efetivamente pagos ou creditados, no caso, remetidos ao exterior, tem-se que a base de cálculo dá ÇIDI rendimento enviado ao exterior considerado líquido acrescido do imposto de renda na fonte assumido pela fonte pagadora.

E não poderia ser diferente, pois o IRRF nasce do rendimento, trata-se o IRRF de um imposto sobre a renda. Portanto, o valor correspondente ao IRRF está entranhado no rendimento total e dele faz parte.

O artigo 725 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, leva a conclusão, quando a fonte pagadora toma para si o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada,

empregada, remetida ou entregue é considerada líquida.

Vejam os:

"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). "

Os dispositivos estabelecem que a importância remetida ao exterior é considerada líquida, enquanto o rendimento total, ou seja, o valor da operação, o valor do contrato de prestação de serviços, por exemplo, que será contabilizado como despesa dedutível pelo contribuinte, será o valor remetido ao exterior mais o imposto retido na fonte, fazendo-se necessário, pois, o reajustamento do rendimento.

Logo, a inclusão no montante tributado pela CIDE dos valores retidos a título de imposto de renda é consequência da base de cálculo prevista no art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/2000. Tal assertiva é convalidada pelo art. 3º da mesma Lei nº 10.168/2000:

Art. 3 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.

Sem embargo, a contribuição (CIDE) 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, mais uma vez na apuração da CIDE igualmente deve-se considerar o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue.

Como a Contribuinte guerreia que se mantenha a decisão da turma baixa pelo reajustamento da base de cálculo da CIDE, convém verificar mais didaticamente se de fato há esse reajustamento. Para tanto, trago a declaração de voto do Ilustre Ex. CONSELHEIRO DOS CONTRIBUINTES Luiz Rogério Sawaya Batista, que discorda de todos os fundamentos utilizados pelo Relator do presente processo. Destaco:

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista,

"Ouso discordar do Emitente Relator.

E o faço utilizando simples raciocínio matemático e lógico, com todo o respeito ao voto lançado. Isso porque, objetivamente, não há que se falar em aplicação cronológica da Lei no tempo, mas sim de se analisar com vagar como se dá a tributação do Imposto de Renda na Fonte e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

Primeiro que tudo, há que se fixar a premissa singela de que o Imposto de Renda, como o seu próprio nome está a dizer, incide sobre a renda, o rendimento e/ou o provento de qualquer

natureza. O Imposto sobre a Renda na Fonte incide, pois, no presente caso, sobre a renda percebida pelo não residente.

Portanto, o contribuinte do Imposto de Renda na Fonte é o não residente, que auferir rendimento/renda decorrente de fonte pagadora situada no País (e, conforme a corrente adotada, que tenha fonte de produção no País, discussão esta que não pertence à presente Declaração de Voto).

Pois bem, a legislação, ciente da dificuldade prática de se cobrar o Imposto de Renda do não residente, contribuinte deste Imposto, ressaltou, previu o Imposto de Renda na Fonte, determinando que a fonte pagadora seja a responsável, na imensa maioria dos casos, pela retenção e pelo pagamento do Imposto ao Erário.

Ora, e qual a noção mais básica acerca do responsável tributário. Sim. O Responsável tributário, designado como tal expressamente pela Lei, não sobre o ônus econômico do tributo, cabendo-lhe apenas a responsabilidade legal de reter, quando do pagamento, crédito, entrega, remessa ou emprego, do valor a pagar ao não residente, contribuinte, o Imposto de Renda na Fonte incidente e recolhê-lo ao Fisco.

Num exemplo matemático, assumindo-se uma alíquota de 15% do Imposto de Renda na Fonte e um contrato entre fonte pagadora brasileira e o não residente com valor de serviço de R\$ 10.000,00, tem-se, pois, que o Imposto de Renda na Fonte a ser retido e recolhido pela fonte será de R\$ 1.500,00, ao passo que o contribuinte, que auferiu renda de R\$ 10.000,00, irá receber a quantia líquida de R\$ 8.500,00.

E qual seria o valor suportado pelo responsável tributário. Nenhum! O responsável tributário não sofre o ônus econômico do Imposto. Nesse patamar, faz-se necessário apenas um parêntese para observar que com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico a situação é completamente distinta, pois ainda que seu fato gerador, na realidade, seu aspecto temporal, seja idêntico ao Imposto de Renda na Fonte - pagamento, remessa, crédito, entrega e/ou emprego - nos contratos por ela abrangidos, o contribuinte, aquele que sofre o ônus econômico do tributo, é a pessoa jurídica brasileira, não guardando o não residente nenhuma relação com o Erário brasileiro.

Dessa forma, no exemplo acima, tendo em vista que o valor contratado, a remuneração estabelecida entre as partes era de R\$ 10.000,00, tendo em vista a aplicação da alíquota de 10% da CIDE, o valor a ser recolhido pela pessoa jurídica brasileira, contribuinte, é de exatamente R\$ 1.000,00 aos cofres públicos.

Verifica-se, pois, que são dois tributos totalmente distintos, com contribuintes diferentes, que possuem em comum apenas o aspecto temporal, pois tanto a CIDE como o IR Fonte devem ser pagos no momento do pagamento, remessa, crédito, entrega e/ou emprego, conforme estabelecem as respectivas legislações.

Por vezes, dependendo da negociação entre o contratante brasileiro e o não residente, por exigência comercial expressa do não residente, as partes estabelecem que o encargo econômico do Imposto de Renda na Fonte será totalmente suportado pela pessoa jurídica brasileira.

A legislação do Imposto de Renda na Fonte prevê tal possibilidade, inclusive na hipótese em que a fonte pagadora falhar em não reter e recolher o tributo, sendo relevante mencionar que tal convenção privada não tem o condão de alterar a natureza do tributo nem seus elementos essenciais, o que significa dizer, em outras palavras, que o contribuinte do Imposto de Renda na Fonte continuará sendo o não residente.

Porém, nesse caso, obviamente, há uma alteração na condição comercial da negociação, pois uma vez que o não residente exige receber a quantia o preço contratado livre do Imposto de Renda na Fonte, significa, utilizando o exemplo acima, que ele não deseja receber R\$ 8.500,00 líquido, mas sim R\$ 10.000,00, livre de Imposto.

Ora, não há mágica e sequer aplicação cronológica da Lei, mera neblina diante de situação tão clara, pois nesse caso, na realidade, a pessoa jurídica brasileira concordou, ao aceitar a referida cláusula, em pagar não R\$ 10.000,00 ao não residente, mas sim R\$ 11.764,71, que é justamente o valor com o denominado cálculo por dentro do Imposto de Renda na Fonte, também denominado “gross up”. Ou seja, a empresa brasileira toma os R\$ 10.000,00 e divide a referida quantia por 85% (ou por 0,85) - que é justamente 100% 15% ou – 0,85 — para incluir o Imposto de Renda na Fonte no preço, de modo que quando ela multiplicar os R\$ 11.764,71 por 15%, a quantia resultante de R\$ 1.764,71, após subtraída, seja exatamente os R\$ 10.000,00 líquidos a serem recebidos pelo não residente.

Portanto, a pessoa jurídica brasileira concordou em pagar R\$ 11.764,71 na contratação ao assumir o encargo econômico do Imposto, que é simplesmente incluído no preço, não alterando o fato de que o não residente continua sendo o contribuinte do Imposto, podendo, inclusive, se aproveitar, caso haja Tratado para Evitar a Dupla Tributação de seu país com o Brasil, se aproveitar dos R\$ 1.764,71 pago por ele aqui no Brasil a título de Imposto de Renda na Fonte.

E sobre essa nova quantia de R\$ 11.764,71, que é justamente o valor do contrato entre as partes, que irá incidir a CIDE, pois assim como na contratação de R\$ 10.000,00, essa é a base de cálculo estipulada pelas partes.

Dessa forma, por essas razões não tenho como concordar com o Relator, motivo pelo qual nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto. Luiz Rogério Sawaya Batista"

Com isso, não há dúvidas da incidência do IRRF nas remessas em questão e, por consequência, também não há que ser discutir a inclusão do valor daquele imposto da base de cálculo da CIDE.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Processo nº 12448.728110/2012-10
Acórdão n.º **3201-003.346**

S3-C2T1
Fl. 10

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Winderley Morais Pereira