



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13603.720181/2014-51
ACÓRDÃO	3101-003.940 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FCA FIAT CHRYSLER AUTOMOVEIS BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. CIDE-REMESSA. INCLUSÃO DO IRRF NA BASE DE CÁLCULO. SÚMULA CARF Nº 158.

Súmula CARF nº 158. O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumira o ônus financeiro do imposto retido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcos Roberto da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Gilson Macedo Rosenberg Filho, Laura Baptista Borges, Renan Gomes Rego, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Por economia processual, adoto o relatório do acórdão recorrido, abaixo reproduzido:

Trata-se o presente processo de auto de infração de CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Remessas ao exterior no valor de R\$5.793.346,64 já incluídos a multa de ofício e o juros de mora até o momento do lançamento.

A autoridade lançadora, após descrever sobre o andamento do procedimento fiscal, transcreve a legislação da CIDE e informa que o seu fato gerador não se dá no momento da efetiva remessa dos valores para o exterior, mas no mês que houve a respectiva remessa, ou seja, o fato gerador é mensal e que no caso da contribuinte torna-se aplicável a disposição expressa no artigo 3º da lei nº10305/01.

Transcreve a Solução de Divergência nº17/2011 da COSIT e conclui que o IRRF compõe a base de cálculo da CIDE, nas hipóteses em que esta seja devida, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto.

Quanto ao lançamento diz:

Da análise dos documentos apresentados pela fiscalizada, apurou-se a infração à legislação tributária federal conforme relatado a seguir.

IV.I - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE/REMESSAS DE VALORES AO EXTERIOR - JANEIRO A DEZEMBRO DE 2009

O sujeito passivo assumiu o ônus do pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre as remessas efetuadas ao exterior em relação a estes contratos:

- Transferência de tecnologia - uso de marca;
- Serviços técnicos profissionais; Publicidade e propaganda;
- Direitos autorais sobre programas de computador;
- Serviços técnicos profissionais com INP1;
- Garantia de mão de obra;
- Serviços técnico jurídico, contábil e consultorias.

Porém, ao compor a base de cálculo da CIDE, não incluiu os respectivos valores do IRRF, cujo ônus do pagamento foi assumido pela própria Fiat Automóveis S/A.

Portanto, apurou-se a insuficiência de recolhimento em face da Fiat Automóveis S/A ter utilizado bases de cálculo menores que as devidas.

Da análise dos Demonstrativos de Apuração do IRRF sobre as Remessas ao Exterior apresentados em 29/01/2014, constatou-se ainda que, na determinação do valor do IRRF em reais, o contribuinte utilizou taxas de câmbio, em determinados períodos de apuração, diferentes das utilizadas para a apuração da CIDH, conforme colunas ali denominadas "Tax Cambio Cc IR" e "Tax Cambio Cc SUM".

Em relação à CIDE, verificou-se que o valor do tributo foi calculado pela conversão das importâncias remetidas em moeda estrangeira pela taxa de câmbio do dia da operação cambial realizada, desprezando, todavia, a disposição contida no artigo 3º da lei nº 10.305/2001 supra transcrito, que dispõe que para fins de determinação da base de cálculo dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, o valor em reais das transferências para o exterior será apurado com base na cotação de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da contratação da respectiva operação de câmbio ou, se maior, da operação de câmbio em si.

Diante do exposto, esta fiscalização elaborou os Demonstrativos de números 1, 2 e 3, anexos ao presente Termo de Verificação Fiscal, que discriminam as diferenças apuradas em decorrência dos fatos relatados. Ressalte-se que os valores indicados na coluna "Valor Base Em R\$" foram obtidos mediante a conversão das importâncias remetidas em moeda estrangeira pela taxa de câmbio aplicável em consonância com o disposto no art. 3º da lei nº 10.305/2001.

A partir das diferenças apuradas que constam desses demonstrativos, elaborouse o quadro abaixo que apresenta os valores ali indicados:

Mês de Apuração	Demonstrativo 1		Demonstrativo 2	Demonstrativo 3	Total Mensal
	Matriz - Royalties	Matriz - Royalties	Matriz - Demais Incidências	Filial - Demais Incidências	
Janeiro	51.689,28	15.925,14	315.406,54	5.227,84	388.248,80
Fevereiro		31.999,01	1.004.245,32	16.275,00	1.052.519,33
Março		-	7.095,03	490,71	7.585,74
Abril		-	69.551,68	29.269,73	98.821,41
Maio		58.269,03	25.292,60	-	83.561,63
Junho		-	26.799,10	3.646,04	30.445,14
Julho		-	37.557,98	4.135,58	41.693,56
Agosto	357.567,50	-	20.575,52	488,89	378.631,90
Setembro		144.881,92	73.751,08	510,79	219.143,78
Outubro		15.326,79	66.611,46	1.914,53	83.852,77
Novembro		-	129.189,80	19.705,67	148.895,47
Dezembro		23.773,70	96.650,26	15.548,89	135.972,85
Total	409.256,78	290.175,58	1.872.726,37	97.213,66	2.669.372,39

Em face da insuficiência de recolhimento da CIDE - Remessas de Valores ao Exterior, efetuou-se o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

O crédito tributário foi formalizado por meio do processo administrativo fiscal (digital) nº 13603-720.181/2014-51.

O auto de infração indica os valores lançados, pormenorizando a metodologia de cálculo e especificando os enquadramentos legais.

Cientificada pessoalmente do lançamento em 31/01/2014 a contribuinte apresentou impugnação em 28/02/2014, cuja síntese abaixo transcrevo.

Em notas introdutórias suscita a tempestividade da impugnação apresentada, transcreve trecho do relatório fiscal e explica a infração.

No mérito diz:

No caso concreto, a Impugnante calcula e recolhe a CIDE-RE sobre o valor global dos montantes remetidos ao exterior, a título de remuneração, em contrapartida aos contratos firmados com pessoas domiciliadas fora do Brasil. Noutras palavras, nas situações examinadas pela RFB, a Impugnante recolheu a contribuição sobre o real valor da remessa, calculando o IRRF sem descontá-lo da remuneração, hipótese em que o beneficiário no exterior recebeu o valor sem o correlato abatimento do IRRF. Esta opção deriva das negociações acertadas entre as partes, que muitas vezes contêm cláusulas que estipulam uma remuneração líquida, livre de impostos.

Para a Fiscalização, porém, a base imponible eleita pela Impugnante está incorreta, sob o fundamento de que "(...) o IRRF integra o rendimento auferido pelo beneficiário no exterior(...)". Assim, "(...) ainda que fonte pagadora brasileira assumia seu ônus(...)", remetendo ao exterior o valor "cheio" pactuado em contrato, como se deu no presente caso, o valor do imposto deveria integrar a base de cálculo da CIDE-RE, no entendimento da Administração Fazendária

Alega que a CIDE incide sobre a quantia remetida ao exterior a título de remuneração e que no caso em análise o ônus do IRRF não é repassado ao beneficiário, assim não há que se falar da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-RE.

Afirma que a base de cálculo do imposto é a mesma e que ela é a responsável pelo recolhimento do imposto, sendo este uma efetiva despesa tributária sua, sendo-lhe autorizado, inclusive, sua dedução na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Após outras considerações conclui que o IRRF, quando assumido pela fonte pagadora, não pode integrar a base de cálculo da CIDE-RE, pois, o valor do

imposto não integra, direta ou indiretamente, a remuneração do beneficiário, não podendo em seu entendimento, prosperar o lançamento.

Transcreve o art.725 do RIR/99 e afirma que a regra nele contida é exclusivamente para apuração do IRRF e que se foi preciso editar uma lei tributária determinando a inclusão do IRRF na sua base de cálculo é porque esta parcela não representa uma remuneração. Diz:

Visto isso, é de se destacar que a regra do art. 725 do RIR não pode ser estendida para alcançar a base de incidência da CIDE-RE, por dois principais motivos: o primeiro deles decorre da materialidade desta exação, amplamente trabalhada no tópico anterior, que consiste nos valores remetidos ao estrangeiro a título de remuneração. Já o segundo, deflui da observância ao princípio da legalidade estrita (inciso II do art. 5º e inciso I do art. 150 da CF/88) e ao art. 97 do CTN6, segundo o qual é vedado aos entes públicos majorar tributo sem lei específica.

Além disso, é importante ter em mente que também não é possível aplicar à CIDE-RE uma regra pertencente ao regime do Imposto de Renda, pois se estaria utilizando de analogia, o que é terminantemente vedado para a cobrança de tributos (§ 1º do art. 1087 do CTN). A analogia é instrumento de integração da legislação tributária, motivo pela qual só pode ser legitimamente utilizada para preenchimento de lacunas. (...)Finalmente, vale confrontar o derradeiro argumento da Fiscalização, no sentido de que a inobservância da regra atinente ao Imposto de Renda configuraria uma ofensa ao art. 123 do CTN10. Inicialmente, é importante mencionar que esta alegação não faz sentido, pois nas operações realizadas pela Impugnante, em momento algum foi modificada sua condição de sujeito passivo da obrigação.

Superada esta questão preliminar, ainda que se clame que as convenções dos particulares não são oponíveis ao Fisco, de um modo geral, o que se tem no presente caso é justamente o contrário: é a Administração que está se valendo de uma convenção entre particulares (a cláusula relativa à assunção do encargo do IRRF), para inseri-la no campo de incidência da CIDE-RE (a remuneração).

Assim, a contrario sensu, percebe-se que a inteligência deste dispositivo é violada pela própria Fiscalização.

Resta claro, pois, que a apuração da base de cálculo da CIDE-RE deve ocorrer segundo as suas regras específicas, que não se confundem com aquelas destinadas ao IRRF. Assim, inexistindo previsão legal de inclusão do imposto federal na base de incidência da contribuição, forçoso concluir pela ilegalidade da recomposição de sua base de cálculo, conforme procedido pela Fiscalização.

Em relação a taxa de câmbio aplicável para conversão da moeda estrangeira alega que ao realizar a conversão pautou-se no art.143 do CTN, usando a taxa de câmbio do dia em que ocorreu o fato gerador e a partir daí faz uma breve análise da evolução legislativa acerca da matéria, e diz:

Ora, se foi preciso que lei posterior repetisse, *ipsis litteris*, a redação legal anterior, sendo que esta não havia sido expressamente revogada, isso significa, sem sombra de dúvidas, que a Lei nº9816/99 não mais vigorava em virtude de sua vigência limitada no tempo (valia apenas para o primeiro trimestre de 1999).

Assim é de se observar o mesmo em relação à Lei nº10325/01; ou seja, conclui-se que o art.3º deste diploma deixou de produzir efeitos desde o final do ano calendário de 2001.

Assim, considerando-se que o crédito aqui discutido remonta a fatos geradores ocorridos no curso do ano de 2009, a solução da aparente antinomia aponta para a aplicação da regra inserta no art. 143 CTN (que regula a matéria nos moldes do art. 199 do Decreto Lei n. 5.844/1943), eis que, nos termos do art. 2º , §2º, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, "a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior".

Verifica-se, ademais, que o Decreto Lei n. 5.844/1943 (vigente até hoje), que trata da cobrança do Imposto de Renda, serviu de fundamento para a Solução de Divergência acima e, de acordo com o art. 199 deste diploma, "os rendimentos em moeda estrangeira pagos, creditados, remetidos, recebidos ou empregados, deverão ser convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigorante na data do seu pagamento, crédito, remessa, recebimento ou emprego, ou à taxa do câmbio em que forem efetivamente realizadas as operações.". Assim, por questões de coerência, ao defender a aplicação subsidiária da legislação do Imposto de Renda à CIDE-RE, a Fiscalização deveria se atentar para o dispositivo retro citado, que define de forma clara a taxa de câmbio a ser adotada para conversão da moeda, em harmonia com a regra do CTN.

Conclui-se, portanto, que a taxa de câmbio aplicada pela Impugnante, para conversão das remessas que efetuou para o exterior, não merece censura.

Alega também a impossibilidade de a lei eleger sempre o maior câmbio para fins de apuração da base de cálculo vez que acaba por majorar indevidamente a base de tributação, passando assim o critério a ter fundamento meramente arrecadatário.

Após outras considerações acerca do assunto afirma que se a remessa de valores ao exterior é o fato gerador da CIDE-RE, a quantificação da obrigação

tributária deveria se pautar por um critério estritamente voltado para a real mensuração do fato tributável, conforme procedida pela impugnante.

Ao fim requer o cancelamento integral do auto de infração.

É o relatório.

Seguindo a marcha processual, parte da autuação foi reformada pela DRJ, sendo cancelado o valor de R\$ 328.495,59 da CIDE-REM exigida, em razão do ajuste da base de cálculo da contribuição para aplicação da taxa de câmbio na data da ocorrência do fato gerador. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE
Ano-calendário: 2009

BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE -remessas), ainda que a fonte pagadora tenha assumido o ônus do imposto. Destaque-se que, no caso analisado não houve a assunção do ônus do imposto pela fonte pagadora brasileira que agiu como contribuinte substituto.

BASE DE CÁLCULO. CONVERSÃO EM MOEDA NACIONAL.

Para determinar a base de cálculo da contribuição, o valor em reais das transferências externas será apurado conforme determina o artigo 143 do CTN, ou seja, com base na taxa de câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Tão logo intimada, a recorrente protocolizou recurso voluntário apresentando os tópicos a seguir:

1. TEMPESTIVIDADE.
2. CONTEXTUALIZAÇÃO FÁTICA.
 - 2.1. Principais aspectos da autuação fiscal.
3. RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.
 - 3.1. Síntese das operações que deram origem ao Auto de Infração.
 - 3.3. Ofensa à regra da legalidade, a vedação do uso de analogia para exigir tributo não previsto em lei e a correta exegese do art. 123 do CTN.
4. PEDIDOS.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

O Recurso Voluntário além de tempestivo, preenche os demais requisitos formais de admissibilidade devendo, pois, ser conhecido.

Consoante narrado, estar-se diante de auto de infração para exigência da CIDE-REM paga a menor no anos-calendário de 2009, decorrentes das importações de transferência de tecnologia (uso de marca), serviços técnicos profissionais, serviços técnicos jurídico, contábil e consultorias, garantia de mão de obra, direitos autorais sobre programas de computador de publicidade e propaganda

Analisado o caso, a DRJ reconheceu a improcedência de parte da contribuição exigida procedendo no ajuste da base de cálculo para aplicação da taxa de câmbio da data da ocorrência do fato gerador mantendo-se, no entanto, a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, sob as seguintes razões:

As controvérsias no processo sob análise são: a base de cálculo da CIDERE, se o IRRF é computado ou não na base de cálculo para fins de verificação do valor a recolher da contribuição, qual dispositivo legal deve ser respeitado para apuração correta da contribuição e qual a data correta para conversão dos valores em moeda estrangeira.

(...)

À semelhança com a CIDE, o fato gerador do Imposto de Renda Retido na Fonte são as importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residentes ou domiciliados no exterior, por fonte localizada no Brasil.

Assim, podemos dizer que quando das remessas para o exterior, os valores serão base de cálculo tanto para apuração da contribuição (CIDE) quanto da apuração do imposto de renda, que será retido na fonte pelo responsável do envio dos valores para o exterior.

Com isto discute-se aqui qual será a base de cálculo para apuração da CIDE, alega a impugnante que, contratualmente, ela se comprometeu a arcar com o ônus representado pelo IRRF, assim não pode tal imposto repercutir sobre a base de cálculo da contribuição.

Apesar destas alegações, o entendimento da impugnante não pode prosperar, vez que o beneficiário do imposto retido não é a empresa aqui atuada e sim a pessoa jurídica ou física residente ou domiciliada no exterior a qual foi destinada os valores remetidos em algum momento, a impugnante é responsável pelo recolhimento aos cofres públicos do valor retido.

A analogia defendida pela impugnante pelo uso da legislação do IR não é correta, vez que não se está aplicando a lei do IRRF a CIDE e sim usando a

legislação correta para apuração do IRRF que como visto tem o mesmo fato gerador, neste caso sob análise.

Também não é correto dizer que se altera a base de cálculo da contribuição aplicando tal lei, vez que não há na lei nº10168/00 (lei que instituiu a contribuição) disposição que permita qualquer dedução dos valores enviados para o exterior para fins de apuração da contribuição.

O fato da empresa poder deduzir o imposto retido na determinação do lucro real, como prevê o art.41 da lei 8981/95 e defendido pela impugnante, não retira do imposto sua característica nem tampouco retira da contribuinte o seu lugar de responsável pelo recolhimento e não contribuinte do imposto, apesar de ter assumido o ônus de tal, ao contrário, demonstra que a legislação considera o imposto retido parte integrante do rendimento pago ou creditado para outrem.

A matéria já foi objeto da Solução de Divergência COSIT nº 17/2011 e foi objeto de fundamentação pela autoridade lançadora neste processo, amplamente combatido pela impugnante, entretanto, houve após tal solução Acórdão do CARF nº3403-002.702 contrariando o entendimento e logo após acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais em 2016 com o mesmo entendimento da solução de consulta mencionada.

Cabível ainda mencionar que contratos inter partes, tem efeito entre eles, não podendo que tais acordos resultem na não aplicação correta da legislação tributária.

Assim, não cabendo assim razão a impugnante, o IRRF não pode ser subtraído da base de cálculo da CIDE, como feito.

Em relação a taxa de câmbio aplicável para conversão da moeda estrangeira a impugnante alega que usou o câmbio do dia da ocorrência do fato gerador como prevê o art.143 do CTN e não a lei 10305/2001 como aplicou a autoridade lançadora.

Este assunto foi objeto do acórdão nº09-70596 exarado por esta turma em 07/05/2019 nos autos do processo da mesma contribuinte, abaixo reproduzo o trecho mencionado, fazendo dele minha decisão acerca da discussão: (...)

Assim, o lançamento deve ser ajustado, aplicando-se a taxa de câmbio da data da ocorrência do fato gerador da CIDE.

Do expediente recursal, o pano de fundo versa unicamente sobre a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, como visto abaixo do excerto da peça:

3.2. A base de cálculo da CIDE-RE estipulada na Lei n. 10.168/00: impossibilidade de adição do IRRF.

Estabelecida a controvérsia nestes termos, impõe-se delimitar, inicialmente, a base de cálculo da CIDE-RE, para, então, concluir pela impossibilidade jurídica da inclusão do IRRF suportado pela Recorrente nas

operações de remessas ao exterior, ao contrário do que foi decidido na decisão recorrida. (...)

Como bem evidenciado, a CIDE-RE incide sobre a quantia remetida ao exterior a título de remuneração. Logo, para que determinado valor componha sua base de cálculo, há que se preencher duas condições inarredáveis: o numerário deve ser remetido ao exterior, havendo o curso internacional e, além disso, os valores devem ter o intuito de remunerar o beneficiário.

Assim, no caso em análise, em que o ônus do IRRF não é repassado ao beneficiário, ou seja, na hipótese em que o valor da remuneração é totalmente remetido/creditado, não há que se cogitar da inclusão do IRRF (calculado a par do valor da operação) na base de cálculo da CIDE-RE. Se o contribuinte remete o valor total da remuneração e, contratualmente, se compromete a arcar com o ônus representado pelo IRRF, esta circunstância não pode repercutir sobre a base de cálculo da contribuição fixada em lei (valor da efetiva remuneração).

Com efeito, o que se percebe é que já é possível afastar a afirmação da decisão recorrida de que a legislação considera o IRRF como base de cálculo da Contribuição. Do dispositivo acima, o que se nota, a bem da verdade, é justamente o contrário. como o IRRF não é "pago, creditado, entregue, empregado ou remetido" (para repetir os termos utilizados pela lei) ao exterior, não se pode concluir pela incidência da CIDE sobre ele.

Ademais, há de se destacar que o valor a ser recolhido a título de CIDERE será o mesmo, em qualquer das hipóteses, sendo seu ônus assumido ou não pela fonte. A partir da análise dos exemplos abaixo, esta constatação fica devidamente clara:

- Situação 1: fonte pagadora não assume o ônus.

Valor contratado a título de remuneração: 100

Valor do IRRF (100 x 15%): 15

Valor remetido ao exterior: 85

Valor da CIDE-RE (10% x 100): 10

- *Situação 2: fonte pagadora assume o ônus.

Valor pago a título de remuneração: 100

Valor do IRRF (117,64:base reajustada x 15%): 17,64

Valor remetido ao exterior: 100

Valor da CIDE-RE (10% x 100): 10

(...)

Assim, conclui-se que o IRRF, quando assumido pela fonte pagadora, não pode integrar a base de cálculo da CIDE-RE, pois, conforme amplamente demonstrado acima, o valor do imposto não integra, direta ou indiretamente, a remuneração do beneficiário.

(...)

3.3. Ofensa à regra da legalidade, a vedação do uso de analogia para exigir tributo não previsto em lei e a correta exegese do art. 123 do CTN

Como visto no tópico anterior, o art. 29da Lei n. 10.168/2000 não traz qualquer disposição legal determinando o cômputo do IRRF para fins de apuração da CIDE-RE, estabelecendo, tão somente, que a base de cálculo desta contribuição será a remuneração remetida ao exterior. Contudo, na tentativa de legitimar o alargamento do espectro de incidência do tributo, o Fisco, amparado em atos infralegais emanados da Receita Federal, se vale da previsão contida no art. 725 do RIR/99, que preconizava: (...)

Esta sistemática, todavia, diz respeito ao reajustamento da base de cálculo exclusivamente para fins de apuração do IRRF, o que se depreende da simples leitura do dispositivo, o que leva, inicialmente, a conclusão capaz de "jogar por terra" todo entendimento defendido pela Fiscalização: se foi preciso editar uma lei tributária determinando a inclusão do IRRF na sua base de cálculo, é porque esta parcela, definitivamente, não representa uma remuneração. Se fosse assim, não haveria necessidade de lei neste sentido, pois não se pode pressupor a existência de dispositivos legais inúteis.

(...)

Nessa ordem de ideias, é importante reforçar que não se pode aplicar à CIDE-RE uma regra pertencente ao regime do Imposto de Renda, pois se estaria utilizando de analogia, o que é terminantemente vedado para a cobrança de tributos (§ 19 do art. 1087do CTN).

(...)

Resta claro, pois, que a apuração da base de cálculo da CIDE-RE deve ocorrer segundo as suas regras específicas, que não se confundem com aquelas destinadas ao IRRF. Assim, inexistindo previsão legal de inclusão do imposto federal na base de incidência da contribuição, forçoso concluir pela ilegalidade da recomposição de sua base de cálculo, conforme defendido pela decisão recorrida.

Indubitável a correlação entre o IRRF e a CIDE (Lei nº 10.168/00) construída pelo legislador sobre as remessas para residentes no exterior, eis que guardam o mesmo fato gerador, se utilizada a premissa da fiscalização, sendo, pois, (i) o pagamento a título de royalties (art. 767); (ii) creditamento pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira (art. 766); (iii) sobre rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica,

administrativa e semelhantes derivados do País e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e da data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (art. 765); (iv) as importâncias pagas aos produtores, aos distribuidores ou aos intermediários no exterior, como rendimento decorrente da exploração de obras audiovisuais estrangeiras no território nacional ou por sua aquisição ou importação a preço fixo (art. 764); e, (v) as remessas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas (art. 760).

Igualmente correto afirmar que o IRRF será devido sempre que houver pagamento creditamento, entrega, emprego ou remessa, por fonte situada no Brasil, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, devido à alíquota de 15%, exceto em casos específicos disciplinados no Regulamento do IR caminhando no mesmo sentido o posicionamento da fiscalização exarado por meio da Solução de Consulta Cosit nº 146/2019 e na IN RFB nº 1.455/2014.

Sem esmiuçar a legislação do Imposto sobre a Renda até porque não é o objeto da lide, temática afeta a 1ª Seção de Julgamento deste Tribunal Administrativo, reitero que o envio de rendimento, ganhos de capital e demais proventos para o exterior incorrerá no recolhimento do IRRF:

Art. 744. Os rendimentos, os ganhos de capital e os demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, ficam sujeitos à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica prevista neste Capítulo, inclusive nas seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100 ; Lei nº 3.470, de 1958, art. 77 ; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28):

[omissis]

§ 1º Os rendimentos de residentes ou domiciliados em países ou dependências classificados, observado o disposto no art. 254 , como de tributação favorecida, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda, à alíquota de vinte e cinco por cento, exceto quanto às hipóteses previstas nos incisos III, VI e VII do caput . (Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º) .

Art. 760. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100 ; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28).

Art. 763. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residente ou domiciliado no exterior, provenientes de rendimentos produzidos por bens imóveis situados no País (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100 ; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28)Art. 764. Ficam sujeitas à

incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues aos produtores, aos distribuidores ou aos intermediários no exterior, como rendimento decorrente da exploração de obras audiovisuais estrangeiras no território nacional ou por sua aquisição ou importação a preço fixo (Decreto-Lei nº 1.089, de 1970, art. 13 ; Lei nº 9.249, de 1995, art. 28 ; Lei nº 3.470, de 1958, art. 77 ; e Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100).

Art. 765. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do País e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e da data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 6º ; Lei nº 9.249, de 1995, art. 28 ; Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º ; Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, art. 2º-A ; e Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 3º).

Art. 766. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira (Lei nº 9.430, de 1996, art. 72).

Art. 767. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título (Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 3º).

Além das hipóteses em que o IRRF estará sujeito a alíquota zero, estão dispensadas da retenção as seguintes remessas:

Art. 754. Não ficam sujeitas à retenção de que trata o art. 741 as seguintes remessas destinadas ao exterior (Lei nº 13.315, de 2016, art. 2º, caput , incisos I e II):

I - as importâncias para pagamento de apostilas decorrentes de curso por correspondência ministrado por estabelecimento de ensino com sede no exterior;

II - os valores, em moeda estrangeira, registrados no Banco Central do Brasil, como investimentos ou reinvestimentos, retornados ao seu país de origem;

III - as importâncias para pagamento de livros técnicos importados, de livre divulgação;

IV - para dependentes no exterior, desde que efetuadas em nome dos referidos dependentes, nos limites estabelecidos pelo Banco Central do Brasil, e que não se

trate de rendimentos auferidos pelos favorecidos ou que estes não tenham perdido a condição de residentes ou domiciliados no País, quando se tratar de rendimentos próprios;

V - as remessas:

a) para fins educacionais, científicos ou culturais; e b) em pagamento de taxas:

1. escolares;
2. de inscrição em congressos, conclaves, seminários ou assemelhados; e 3. de exames de proficiência; e VI - remessas por pessoas físicas, residentes e domiciliadas no País, para cobertura de despesas médico-hospitalares com tratamento de saúde, no exterior, do remetente ou de seus dependentes.

Dos pressupostos conclui-se que, independentemente da ocorrência ou não da CIDE, o IRRF será pago em todos os casos sendo, inclusive, condição para que a remessa seja efetivada, segundo o art. 774 do Regulamento do IRPJ (Decreto nº 9.580/2018).

Pois bem, em relação a inclusão do IRRF na base de cálculo da contribuição, entendo que não há previsão legal autorizando a sua inserção, à medida que a base de cálculo das obrigações é complementarmente diversa inexistindo, reitero, previsão legal para a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE ou vice-versa.

O merece, pois, reflexão. No entanto, preciso me curvar ao entendimento perfilhado pelo Tribunal Administrativo quando da aprovação da Súmula CARF nº 158, em 03 de setembro de 2019:

Súmula CARF nº 158. O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido.

O sumulado é cumprido obrigatoriamente por seus Conselheiros, a teor do § 4º, art. 123 e inciso II, §12, art. 114, ambos da Portaria MF nº 1.634/2023), sob pena de representação (art. 131 da Portaria MF nº 1.634/2023).

À vista disso, mantenho a cobrança.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa