



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13603.720336/2017-00
ACÓRDÃO	3202-003.240 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARELLI SISTEMAS AUTOMOTIVOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2012, 2013

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CIDE. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE INCIDENTE. ÔNUS ASSUMIDO PELA FONTE PAGADORA. SÚMULA CARF 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 10.168, de 2000, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) 09, juntado às fls. 634-640:

Trata-se de impugnação ao Auto de Infração, às folhas 4 a 13, por meio do qual é exigida da interessada acima qualificada a importância de R\$ 1.536.195,99 a título de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide, acrescida de multa de ofício de 75% e de juros de mora.

A exigência refere-se aos fatos geradores ocorridos nos meses de fevereiro de 2012 a dezembro de 2013.

DO RELATO DA AUTORIDADE AUTUANTE

No “**TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL**” (f. 14 a 28), a autoridade autuante revela a apuração de insuficiência de recolhimento da Cide, nos seguintes termos:

IV.1 - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE/REMESSAS DE VALORES AO EXTERIOR – FEVEREIRO DE 2012 A DEZEMBRO DE 2013

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 determinados tipos de contratos (Serviços técnicos profissionais; Direitos autorais sobre programas de computador; Garantia de mão de obra; Serviços técnico jurídico, contábil e consultorias, etc.) Porém, ao compor a base de cálculo da CIDE, não incluiu os valores do IRRF, cujo ônus do pagamento foi assumido pela própria MAGNETI MARELLI SISTEMAS AUTOMOTIVOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. Portanto, apurou bases de cálculo menores que as devidas.

Constatou-se também que, ao efetuar a conversão das importâncias remetidas em moeda estrangeira para determinar a base de cálculo da CIDE, não observou o disposto nos artigos 3º das leis nº 9.816/1999 e nº 10.305/2001, que estabelecem que, para fins de determinação da base de cálculo dos tributos administrados pela 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, conforme relatado nos itens I e II do presente Termo de Verificação Fiscal.

Verificou-se ainda que determinados valores remetidos ao exterior sujeitos à incidência da CIDE foram adicionados às bases de cálculo do IRRF, porém não foram incluídos na base de cálculo da contribuição.

Esses valores constam da base de cálculo apurada de ofício discriminada detalhadamente no Demonstrativo das Diferenças Apuradas - Fevereiro a

Dezembro de 2012 e no Demonstrativo das Diferenças Apuradas - Ano 2013, que são parte integrante deste Termo de Verificação Fiscal.

Diante do exposto, esta fiscalização constatou a insuficiência de recolhimento e elaborou os demonstrativos anexos ao presente Termo de Verificação Fiscal, que discriminam as diferenças apuradas.

[...]

A contribuinte tomou ciência do auto de infração em 24/02/2017 (f. 40).

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, em 24/03/2017, a contribuinte apresentou a impugnação de f. 530/547, na qual alega em síntese:

Nos tópicos “**1. NOTAS INTRODUTÓRIAS**” e “**2. FATOS**”, a impugnante aponta a tempestividade da impugnação e faz um breve relato dos fatos.

Adentrando às questões de mérito, nos tópicos “**3.1. PRIMEIRO ITEM: da suposta insuficiência no recolhimento da CIDE-RE**” e “**3.1.1. A base de cálculo da CIDE-RE estipulada na Lei n. 10.168/00: impossibilidade de adição do IRRF**”, alega que o IRRF não compõe a base de cálculo da Cide, pois o valor do IRRF não é remetido ao exterior e constitui despesa tributária da impugnante. Ampara-se em precedentes do Carf.

No tópico “**3.1.2. 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**”, alega que nas operações realizadas pela impugnante, em momento algum foi modificada sua condição de sujeito passivo da obrigação.

Em relação à regra de reajustamento da base de cálculo do IRRF prevista no art. 725 do RIR/99, aduz que a apuração da base de cálculo da Cide deve ocorrer segundo as suas regras específicas, que não se confundem com aquelas destinadas ao IRRF, sob pena de violar o princípio da legalidade e da não utilização de analogia para cobrança de tributos.

Nos tópicos “**3.2. SEGUNDO ITEM: a taxa de câmbio aplicável para conversão da moeda estrangeira**” e “**3.2.1. Da vigência temporária da Lei n. 10.305/2001**”, alega que, para realizar a conversão da moeda estrangeira, pautou-se no art. 143 do CTN, o qual determina que “salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á a sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência fato gerador da obrigação”. Aduz que os dispositivos das Leis nº 9.816/1999 e 10.305/2001 utilizados pela fiscalização tiveram vigência temporária para o ano de 2001 e primeiro trimestre de 1999, respectivamente. Ampara-se na Solução de Divergência Cosit nº 04/2005.

No tópico “**3.2.2. Da impossibilidade de a lei eleger sempre o maior câmbio para fins de apuração da base de cálculo**”, alega que a finalidade de arrecadação não pode configurar um critério para apuração da base de cálculo da CIDE-RE, nos

moldes previstos pelo art. 3º da Lei nº 10.305 (aplicar sempre a maior taxa de câmbio), sob pena de se incorrer em manifesta majoração indevida da base tributável, além de desvirtuar a materialidade do tributo.

No tópico “**4. PEDIDO**”, requer o cancelamento integral do processo administrativo.

Por meio do acórdão acima mencionado, a DRJ julgou procedente em parte a impugnação e manteve em parte o crédito tributário. A primeira instância de julgamento concluiu que estava correta a conversão feita pela recorrente, com base na taxa de câmbio do fato gerador, como previsto no art. 143 do CTN (Código Tributário Nacional), e, dessa forma, exonerou parte do lançamento:

mês	valor lançado de Cide	valor ora mantido	parcela exonerada
fev/12	210.311,62	208.318,44	1.993,18
mar/12	3.876,57	3.712,66	163,91
abr/12	16.081,30	16.039,81	41,49
mai/12	43.165,04	43.165,04	0,00
jun/12	7.023,77	7.023,77	0,00
jul/12	137.682,95	137.221,48	461,47
ago/12	5.671,10	5.558,04	113,06
set/12	6.830,53	6.775,45	55,08
out/12	107.787,48	107.482,38	305,10
nov/12	8.849,68	8.809,46	40,22
dez/12	137.576,20	137.520,08	56,12

mês	valor lançado de Cide	valor ora mantido	parcela exonerada
jan/13	15.799,23	15.719,15	80,08
fev/13	20.158,74	19.986,83	171,91
mar/13	131.695,19	131.695,19	0,00
abr/13	9.628,48	9.593,24	35,24
mai/13	17.545,04	16.840,40	704,64
jun/13	62.137,00	57.195,58	4.941,42
jul/13	51.053,32	49.241,66	1.811,66
ago/13	117.405,21	117.158,90	246,31
set/13	163.487,48	163.270,06	217,42
out/13	99.169,22	98.138,82	1.030,40
nov/13	22.927,70	22.927,70	0,00
dez/13	140.333,27	140.204,59	128,68

Segue a ementa da decisão recorrida:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2012, 2013

BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.

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.

BASE DE CÁLCULO. REGRA DE CONVERSÃO EM MOEDA NACIONAL. LEI 9.816/1999 E LEI 10.305/2001.

A regra de conversão em moeda nacional prevista nos arts. 3º das Leis nº 9.816/1999 e nº 10.305/2001 teve vigência somente:

- a) no primeiro trimestre de 1999, aplicando-se às transferências efetuadas a partir de 26 de março de 1999 (art. 3º da Lei nº 9.816, de 1999);
- b) no ano-calendário de 2001, aplicando-se às transferências efetuadas a partir de 27 de setembro de 2001 (art. 3º da Lei nº 10.305, de 2001).

A recorrente interpôs recurso voluntário em face do sobredito acórdão, consoante petição acostada às fls. 649-662, por meio do qual repisa, em relação aos pontos considerados improcedentes pela DRJ, os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais o conheço.

Do IRRF na base de cálculo da CIDE

A recorrente contesta a inclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) na base de cálculo da CIDE.

Aduz que não há previsão legal que autorize a inclusão do IRRF, retido e arcado pela fonte pagadora, na base de cálculo da CIDE.

Sustenta que o Fisco está se valendo de uma convenção entre particulares, a cláusula relativa à assunção do encargo do IRRF, para inseri-lo no campo de incidência da CIDE, considerando-o como remuneração.

Sem razão a recorrente.

A Fiscalização aduziu, no Termo de Verificação Fiscal (TVF), fl. 27, que a recorrente assumiu o ônus do pagamento do IRRF incidente sobre as remessas efetuadas ao exterior em relação a determinados tipos de contratos, mas não incluiu os valores do IRRF na base de cálculo da CIDE e, portanto, apurou bases de cálculo menores do que as devidas:

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 determinados tipos de contratos (Serviços técnicos profissionais; Direitos autorais

sobre programas de computador; Garantia de mão de obra; Serviços técnico jurídico, contábil e consultorias, etc.)

Porém, ao compor a base de cálculo da CIDE, não incluiu os valores do IRRF, cujo ônus do pagamento foi assumido pela própria MAGNETI MARELLI SISTEMAS AUTOMOTIVOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. Portanto, apurou bases de cálculo menores que as devidas.

Tendo a recorrente assumido o ônus do pagamento do IRRF incidente sobre as remessas enviadas ao exterior, o valor da remuneração, base de cálculo da CIDE, consiste no valor líquido remetido ao exterior somado ao valor do IRRF, retido e arcado pela recorrente, conforme bem explicado no acórdão n. 9303-004.142, proferido pela 3ª Turma da CSRF (Câmara Superior de Recursos Fiscais) deste Conselho, sob a relatoria do conselheiro Demes Brito, na sessão de 9 de junho de 2016, cuja parte da fundamentação adoto como razões de decidir:

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 n. 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 n. 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 da CIDE, é o 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. Vejamos:

"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. (...)** (destaques em negrito nosso)

O aludido acórdão n. 9303-004.142, cuja parte da fundamentação foi acima transcrita e adotada como razões de decidir, é um dos acórdãos precedentes do entendimento

consolidado por este Conselho por meio da Súmula CARF 158, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019, base da fundamentação da decisão recorrida:

Súmula CARF nº 158

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

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.

Acórdãos Precedentes:

3102-002.141, 3302-005.578, 3201-003.344, 3201-003.461, 9303-004.142, 9303-005.195, 9303-005.293, 9303-007.067, 3201-001.518 e 3301-001.683.

Sendo assim, correta a decisão recorrida, razão pela qual nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira