



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13609.725469/2019-76
ACÓRDÃO	3004-000.173 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BELGO BEKAERT ARAMES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IRRF. SÚMULA CARF Nº 158.

Nos termos da 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.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

A multa de ofício de 75% sobre o imposto devido e não recolhido é prescrita pelo art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, atendendo ao princípio da legalidade, nos termos dos art. 5º, II e 37, *caput* da Constituição e art. 97 do CTN. A caracterização da multa com efeito confiscatório implica em análise de constitucionalidade, o que encontra óbice na Súmula CARF nº 02, que dispõe que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

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

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Dionisio Carvallhedo Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Rosaldo Trevisan (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito pela DRF / SETE LAGOAS, foi lavrado contra a Interessada o Auto de Infração de fls. 613/621, para exigência do crédito tributário abaixo discriminado: (...)

As infrações que deram causa à autuação encontram-se descritas no Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 609/612, reproduzido a seguir:

Em 30/05/2019 foi dada ciência ao contribuinte BMB BELGO MINEIRA BEKAERT ARTEFATOS DE ARAME LTDA – CNPJ 18.786.988/0001-21 do Termo de Início de Fiscalização relativo à CIDE do período compreendido entre os meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2017. Através deste termo, foi o contribuinte intimado a justificar as diferenças entre as bases de cálculo dos valores declarados em DCTF relativos à CIDE – Remessas para o Exterior e do IRRF – Royalties e Assistência Técnica para o Exterior. Também foi intimado a apresentar os contratos que tenham ocasionado as retenções efetuadas pela empresa. A empresa apresentou os documentos solicitados.

Da análise das informações prestadas pela fiscalizada no documento Memória das Bases de Cálculo Mensal no quadro Justificativa e Conciliação das Diferenças entre as Bases, constata-se que são apontados dois itens como justificativa das diferenças entre as bases de cálculo dos valores declarados em DCTF relativos à CIDE – Remessas para o Exterior e do IRRF – Royalties e Assistência Técnica para o Exterior: Serviços de licença de uso de software e IRRF recolhido/retido que não compõem a base da CIDE.

Da observação das informações prestadas no documento Memória das Bases de Cálculo Mensal no quadro Justificativa e Conciliação das Diferenças entre as Bases conclui-se que, na apuração da base de cálculo da CIDE, a fiscalizada excluiu os valores relativos ao IRRF incidente em diversas operações.

No que se refere à composição da base de cálculo da CIDE e à possibilidade de exclusão do IRRF incidente da base de cálculo da CIDE, transcreve-se a seguir a fundamentação constante da Solução de Divergência nº 17/2011, de 29 de julho de 2011, da Coordenação Geral de Tributação (COSIT):

(...)

6. Preliminarmente, cabe lembrar as disposições dos arts. 97 e 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, (Código Tributário Nacional-CTN), por subsidiarem a análise da matéria. Destaca-se que somente por lei podem ser fixadas a alíquota e a base de cálculo de tributo. Observa-se, ainda, a previsão de 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. Reproduzem-se os dispositivos citados:

“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.” (grifo nosso)

(...)

“Art. 123. Salvo disposições 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.” (grifo nosso)

7. Ambos os artigos levam ao entendimento de que um mero acordo entre as partes não pode alterar a base de cálculo do tributo. No caso em análise, embora a fonte pagadora assumira o ônus do IRRF, devem prevalecer as disposições legais segundo as quais a pessoa jurídica prestadora do serviço, situada no exterior, é o contribuinte do IRRF. A fonte pagadora é apenas responsável pela retenção e recolhimento do imposto.

8. *Sob outra ótica, o art. 682 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) estabelece que a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos por residentes ou domiciliados no exterior, estão sujeitos ao imposto de renda na fonte (IRRF):*

“Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

1 - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a"); (...)" (grifo nosso)

9. *Convém observar que, diferentemente do IRRF, o contribuinte da Cide-Remessas é a fonte pagadora do rendimento localizada no Brasil, segundo o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000:*

“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.

§ 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.

§ 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 subseqüentes ao mês de ocorrência do fato gerador.”

10. *No que diz respeito ao reajustamento da base de cálculo, previsto no art. 725 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, a Solução de Consulta Interna de nº 9, de 22 de junho de 2006, da Cosit, prestou os seguintes esclarecimentos:*

“12. O reajustamento da base de cálculo visa tornar equivalentes as retenções do imposto, independentemente de acordos entre as partes, eliminando distorções que poderiam ocorrer para beneficiários que recebem idêntico valor líquido, mas com incidência do IRRF a menor no caso da fonte pagadora assumir o ônus do imposto. Vejamos os seguintes exemplos:

12.1 Na 1ª situação, a empresa “A” paga um rendimento de R\$ 10.000,00 sujeito à alíquota de 10% à empresa “C”. A empresa recolhe o IRRF no valor de R\$ 1.000,00, e paga o valor líquido de R\$ 9.000,00 para “C”.

12.2 Na 2ª situação, a empresa “A” assume o ônus do IRRF pagando à empresa beneficiária “D” o rendimento de R\$ 9.000,00, também, sujeito à alíquota de 10%. Caso não houvesse o dispositivo ordenando o reajuste da base de cálculo, a empresa “A” poderia recolher um IRRF no valor de R\$ 900,00, e paga o valor líquido de R\$ 9.000,00 para “D”. A norma afasta esta situação obrigando que as situações sejam equivalentes, com o pagamento de IRRF no mesmo valor, ou seja, R\$ 1.000,00.”

11. Em outras palavras, a previsão do art. 725 do RIR, de 1999, visa a assegurar que o IRRF tenha por base de cálculo o valor integralmente pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, independentemente de a fonte brasileira ter ou não assumido o ônus do imposto em referência:

“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).”

12. Dessa forma, ratifica-se a conclusão da Solução de Consulta Interna de nº 9, de 22 de junho de 2006, da Cosit, a seguir transcrita: “Tendo em vista que o IRRF integra o rendimento auferido pelo beneficiário no exterior e que não há nenhum dispositivo legal que autorize a sua retirada da base de cálculo da Cide-Remessas, o valor do IRRF, ainda que a fonte pagadora brasileira assuma seu ônus, deve compor a base de cálculo da Cide – Remessas.” (grifo nosso).

Tendo a fiscalizada excluído indevidamente, conforme as conclusões exaradas da Solução de Divergência nº 17/2011, os valores retidos a título de IRRF da base de cálculo da CIDE – Remessas, foi elaborada a planilha Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo da CIDE Excluída Indevidamente, onde foi apurada mensalmente o valor da base de cálculo utilizada na apuração da CIDE lançada através do auto de infração do qual este relatório é parte integrante.

Cientificada da exigência fiscal em 18/05/2023 – fls. 534, a Interessada apresentou, em 16/06/2023, a impugnação de fls. 629/645, alegando, em síntese:

- QUE o art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168, de 2000, é enfático ao dispor que a base de cálculo da CIDE corresponde a quantias disponibilizadas, financeiramente, ao destinatário no exterior;

- QUE, não por outro motivo, o legislador se utilizou dos termos pagos, creditados, entregues, empregados e remetidos, expressões estas que traduzem a ideia de um valor obtido, recebido, como decorrência da obrigação entabulada com a fonte pagadora;

- QUE, por força de tal disposição, a CIDE deverá incidir apenas sobre o valor transferido ao exterior, ficando excluídas da base tributável as importâncias retidas, previamente à remessa ao exterior, a título de IRRF descontado do prestador de serviços ou titular do direito de uso;

- QUE não expressa previsão em lei quanto à inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, não é lícito ao Poder Executivo pretender exigir a contribuição sobre esta parcela;

- QUE pouco importa, no caso, se o IRRF é suportado pela fonte pagadora ou pelo destinatário da remessa, pois, em qualquer das hipóteses, o remetente dos recursos pagará um tributo de terceiros, não podendo este fato gerar reflexos no tributo por ele devido;

- QUE ainda que se mantenha a exigência da CIDE no caso em análise, há que se afastar, aqui, a cobrança da multa de ofício de 75% prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, tendo em vista a sua inconstitucionalidade, decorrente da sua natureza desproporcional e confiscatória;

- QUE, na eventualidade de se manter a cobrança da CIDE com aplicação da multa de ofício, cabe afastar, ao menos, a incidência de juros de mora sobre a referida multa, pois, de acordo com o art. 161 do CTN, tais juros só podem ser aplicados sobre o valor do crédito tributário, conceito este que exclui qualquer penalidade pecuniária.

A 15ª Turma da DRJ07, Acórdão nº 107-025.625, negou provimento à impugnação:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2015,2016,2017

CIDE. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IRRF.

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 (Súmula CARF nº 158 – Vinculante).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015,2016,2017

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO.

A falta de pagamento ou recolhimento de tributo enseja a aplicação da multa de ofício de 75% prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108 – Vinculante).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2024

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Como regra geral, é vedado aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação de uma lei, ou deixar de observá-la, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A, do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Impugnação Improcedente.

Em Recurso Voluntário, a Recorrente reitera os mesmos argumentos da impugnação, nos três temas:

- Não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE;
- Ilegitimidade da multa aplicada – efeito confiscatório; e
- Impossibilidade da incidência dos juros moratórios (Selic) sobre as penalidades pecuniárias.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Semíramis de Oliveira Duro**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

A Recorrente alega que o 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, não compõe a base de cálculo da CIDE. Entende, ainda, que a base de cálculo da CIDE é o valor efetivamente transferido ao exterior, ou seja, o valor da operação deduzido do correspondente IRRF.

Sobre a base de cálculo da CIDE, o § 3º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 dispõe que:

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001).

Logo, nos termos do dispositivo legal, 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.

A questão já se encontra pacificada neste Conselho, em razão da edição da Súmula CARF nº 158:

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.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Dessa forma, conclui-se, por todo o exposto, que a base de cálculo da CIDE é o valor da operação, sem dedução do correspondente IRRF.

A Recorrente sustenta que a multa de ofício de 75% aplicada é confiscatória.

Mas a multa de ofício de 75% sobre a contribuição devida e não recolhida é prescrita pelo art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, atendendo ao princípio da legalidade, nos termos dos art. 5º, II e 37, *caput* da Constituição e art. 97 do CTN.

A caracterização da multa com efeito confiscatório implica em análise de constitucionalidade, o que encontra óbice na Súmula CARF nº 02, que dispõe que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No tocante à incidência da SELIC sobre a multa de ofício, a Recorrente se insurge, alegando que o art. 161 do CTN só prevê a cobrança de juros sobre o valor do crédito tributário, conceito que, no seu entender, não abrange nenhuma penalidade pecuniária.

Entretanto, essa questão também está pacificada neste Conselho, por meio da Súmula CARF nº 108:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de

ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro