



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

Processo nº 13896.722157/2011-65
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.391 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria CIDE
Recorrente ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2007

CIDE. ROYALTIES. REMESSAS PARA O EXTERIOR. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IRRF. ILEGALIDADE.

A base de cálculo da CIDE é o valor da remuneração do fornecedor domiciliado no exterior estipulada em contrato. Assim, a adição do IRRF a sua base de cálculo não possui amparo legal.

ARTIGO 146 DO CTN. PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA COFIANÇA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS DISTINTOS CONTRA O MESMO CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA.

O fato de existir uma fiscalização pretérita sinalizando interpretação da Fiscalização não tem o condão de vincular institucionalmente a Administração Fiscal para posterior lançamento, impedindo a cobrança de tributos. Isto porque o artigo 146 do CTN tem aplicação restrita à revisão de um mesmo ato administrativo, cujos elementos de direito veiculados pela autoridade fiscal no momento da lavratura não poderão ser posteriormente alterados de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial. Trata-se de norma que visa proteção da confiança legítima dos contribuintes, porém adstrita aos termos em que foi positivada pelo legislador complementar.

CIDE - ROYALTIES. CRÉDITO. NECESSIDADE DE HAVER O EFETIVO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

O crédito de CIDE é calculado sobre a contribuição devida em cada operação, sendo que a contribuição devida resulta da diferença entre a CIDE - Remessas incidente sobre a operação específica e o crédito decorrente de operações anteriores, que porventura estiver sendo aproveitado.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. Precedente das Turmas da CSRF.

SELIC. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF N. 4.

Nos termos da Súmula CARF n. 4, aplica-se a SELIC a título de juros moratórios sobre os débitos tributários exigidos a partir de 1º de abril de 1995.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para que o imposto de renda retido na fonte não se inclua na base imponible da CIDE-ROYALTIES, vencidos os Conselheiros Waldir Navarro, Pedro Bispo e Jorge Freire; e em dar provimento, por unanimidade de votos, para reconhecer para fins de apuração do crédito da CIDE, todo o valor devido a esse título relativamente à competência de maio/2007, efetivamente pago.

Por voto de qualidade, negou-se provimento à exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício e o creditamento da CIDE com base na contribuição devida. Vencidos a Relatora, e os Conselheiros Rodolfo Tsuboi, Maysa Pittondo e Carlos Daniel. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Waldir Navarro. Apresentarão declaração de voto os Conselheiro Carlos Daniel e Waldir Navarro.

78.656 Acompanhou o julgamento pela recorrente o Dr. Gabriel Troianelli, OAB/RJ

(Assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

(Assinado com certificado digital)

Waldir Navarro Bezerra - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento ("DRJ") de São Paulo/SP, que declarou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte sobre a cobrança de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-Royalties ou CIDE-remessas para o exterior) referente ao ano calendário de 2007, consubstanciada no auto de infração em questão, pelo qual se cobra valores a título da Contribuição, bem como juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

Muito embora tenha inicialmente sido também lançado valor referente ao Imposto de renda Retido na Fonte (IRRF), esse montante foi pago pela Contribuinte, não estando mais sob litígio.

Por meio do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1482/1508, a Autoridade Administrativa com base na Lei n. 10.168/2000 e suas sucessivas alterações, entendeu ter ocorrido falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição referente a fatos geradores ocorridos no ano de 2007, pelas seguintes razões: *i)* nos casos em que a fonte pagadora assume o ônus do imposto de renda na fonte devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, remetida ou entregue é considerada líquida, não podendo a Contribuinte retirar o IRRF para fins de apuração base de cálculo da CIDE, como foi feito no período em questão, cabendo então o reajustamento da base de cálculo conforme definido no artigo 725 do RIR; *ii)* os créditos da CIDE-royalties, criados pela Medida Provisória n. 2.159-70, de 2001, só passam a existir quando o tributo é efetivamente pago, podendo então ser utilizado para a dedução em operações posteriores.

Inconformada, a Contribuinte apresentou tempestivamente impugnação (fls. 1551/1587 e 1772/1773), com três fundamentos para requerer o cancelamento do auto de infração, quais sejam:

i) no seu entender, é incabível o reajustamento da base de cálculo da CIDE por falta de fundamentação legal, como já reconhecido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) no julgamento do Processo Administrativo nº 19515.001807/2002-68 e pelas próprias Superintendências Regionais da Receita Federal das 6ª e 8ª Regiões, de modo que o valor de CIDE que supostamente poderia ser exigido da Impugnante, quanto aos fatos geradores em questão, é muito inferior ao efetivamente lançado;

ii) de que, ainda que superado o argumentos acima exposto, quando menos não seria devido no caso qualquer valor a título de multa ou de juros moratórios relativamente à exigência decorrente do "gross-up" da CIDE, nos termos do art. 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN), posto que a Impugnante agiu em conformidade com o entendimento da Administração (manifestações das Superintendências Regionais da Receita Federal das 6ª e 8ª Regiões Fiscais), sendo que as respostas às consultas dos contribuintes revelam as "práticas reiteradamente observadas pelas autoridade administrativas" de que cuida o artigo 100, III do CTN;

iii) também alega que a pretensão da Autoridade Fiscal de considerar no cálculo do crédito da CIDE a ser utilizado como dedução da contribuição incidente nas operações subsequentes, nos termos do artigo 4º da Medida Provisória nº 2.15970/ 2001,

apenas a contribuição efetivamente paga e não a contribuição devida, torna nulo o lançamento fiscal, pois a Impugnante já havia sofrido em 2002 a lavratura de auto de infração relativo a CIDE que deu origem ao Processo Administrativo nº 10882.003909/2002-65. Neste processo foi posto no respectivo Termo de Verificação Fiscal que "com base no artigo 4º da MP 2.15970/ 01 e da Lei 10.168/0 foi efetuado o cálculo da CIDE devida e não recolhida, levando-se em consideração os valores efetivamente remetidos ao exterior a título de royalties e os créditos calculados com base na CIDE devida (...)". Assim, a posterior modificação deste critério jurídico, anteriormente adotado pela Fiscalização, só poderia atingir fatos geradores posteriores à sua introdução, operada em 15/12/2010, quando da lavratura do auto de infração que deu origem ao Processo Administrativo nº 16643.000372/2010-91, nos termos do artigo 146 do Código Tributário Nacional.

iv) subsidiariamente, afirma ser certo que a Fiscalização apurou ainda crédito inferior ao que faria jus a Impugnante, mesmo se calculado apenas sobre a CIDE efetivamente paga, referente ao mês de maio/2007;

vii) interpretando a Lei n. 9.430/96 e o CTN, afirma que os juros de mora jamais poderiam ser exigidos sobre a multa de ofício;

viii) tampouco seriam devidos juros na dimensão pretendida, porque não poderiam ter sido calculados com base na taxa SELIC, que não é índice adequado para tanto.

Foi negado provimento à impugnação, por julgamento datado de 25 de outubro de 2012, pela DRJ São Paulo/SP (Acórdão 1641.625), nos termos da ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Ano-calendário: 2007

CIDE. BASE DE CÁLCULO.

A contribuição incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações contraídas, sendo considerada líquida a quantia enviada ao exterior.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.AUSÊNCIA.

Não há alteração de critério jurídico quando em dois ou mais casos ocorridos em tempos diferentes a legislação aplicada é a mesma ou equivalente.

CRÉDITO DE CIDE.

O crédito de CIDE é calculado sobre a contribuição devida em cada operação, sendo que a contribuição devida resulta da diferença entre a CIDE-Remessas incidente sobre a operação específica e o crédito decorrente de operações anteriores, que porventura estiver sendo aproveitado.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Por ocasião do Lançamento os juros são calculados sobre o valor do tributo ou contribuição. Paralelamente, a multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora após seu vencimento.

JUROS CALCULADOS COM O CONCURSO DA TAXA SELIC.

Alegações voltadas, direta ou indiretamente, contra juros calculados com o concurso da Taxa Selic, por supostas máculas de qualquer espécie, devem ser descartadas pela instância julgadora administrativa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário:

2007

TRIBUTO NÃO IMPUGNADO.

Consolida-se o Lançamento do tributo não contestado..

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho (fls 1828 a 1866), repisando os argumentos trazidos em sua impugnação ao lançamento tributário.

Foram então apresentadas contrarrazões ao recurso voluntário pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls 1881 a 1893), na qual defende, em síntese, que:

i) com relação à base de cálculo da CIDE, o artigo 149, §2º inciso III, “a” da Constituição Federal determina que as contribuições devem incidir sobre a receita, o faturamento, o valor da operação ou o valor aduaneiro, numa clara referência ao valor bruto da remuneração, tal qual ajustado pelas partes. Assim, outra não pode ser a conclusão desta Câmara senão a de que, quando a Lei nº 10.168/00, alterada pela Lei 10.332/01, determina, no seu artigo 2º, a incidência da CIDE sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetido, a título de royalties ou da contraprestação de serviços, o que se quer dizer é que tais valores referem-se ao valor bruto da operação;

ii) ressalta o entendimento esposado no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 13/10/2004 e o julgamento do Processo de nº 11080.008132/200819 pelo CARF, que corroboram sua argumentação de que quando os valores do IRRF são assumidos pela própria contratante, que remete ao exterior o total contratado, sem dedução de tributos, o que se tem, na verdade, é uma remuneração adicional paga aos contratados (artigo 344, § 3º do RIR);

iii) já no que tange ao crédito sobre o valor da CIDE devida, põe luz no julgamento proferido pelo STJ no Recurso Especial nº 1.186.160/SP, cujo entendimento foi de que se exige o efetivo pagamento para que o contribuinte possa utilizar o crédito nas operações subsequentes, segundo previsto no artigo 4º, § 1º, inciso I, alínea “b”, da Medida Provisória 2.159-0/01;

iv) sobre o ponto da alteração de critério jurídico, destaca que “ao contrário do defendido pela contribuinte, essa norma não pode ser aplicada na presente lide. No presente caso, o que houve foi uma mera alteração de interpretação que não irá modificar o procedimento fiscal anterior, que está “protegido” pela regra do art. 146, do CTN. Nesse sentido, aprecia o Acórdão n. 340300.885 e o n. 10194565 do CARF, citados pela própria Recorrente, mas concluindo que assiste razão à parte Recorrida;

v) interpretando o artigo 61 da Lei 9.430/96 e os artigos 161 e 113, §1º do CTN, concluiu que a lei prevê que tanto o valor principal devido a título de tributo, como os seus decorrentes (entendida, aí, a multa), devem ser acrescidos de juros de mora.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

A Recorrente tomou ciência do Acórdão da DRJ em 24/01/2013, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), conforme informação de fls 1825, apresentando Recurso Voluntário em 22/02/2013. Assim, o recurso voluntário é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente traz ao julgamento do CARF pontos preliminares, seguidos da questão central de mérito, como relatado acima. Assim, passo a sua análise.

1. DE NULIDADE PELA AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DOS CRÉDITOS CONSTITUÍDOS

1. Impossibilidade de reajustamento da base de cálculo por falta de base legal

Argumenta a Recorrente que a Autoridade Fiscal teria se equivocado quanto a apuração da CIDE lançada, pois não poderia ter incluído o IRRF na base de cálculo da CIDE,

A questão da composição da base de cálculo da CIDE-royalties já foi apreciada em diversas oportunidades por este Conselho, gerando farta, porém não coesa, jurisprudência.

O ponto nevrálgico da discussão refere-se à possibilidade de se fazer incidir a CIDE sobre o valor reajustado do pagamento (com o IRRF na base, o conhecido *gross-up*) feito pelo contribuinte, ao invés de se considerar o valor líquido dos pagamentos feitos beneficiário ao exterior. Afinal, a CIDE-royalties é tributo cobrado sobre os valores remetidos a residentes ou domiciliados em países estrangeiros, de modo que sobre as importâncias enviadas, além da CIDE, incide o também o IRRF.

A Receita Federal entende que esse imposto integra a base da CIDE (Solução de Divergência nº 17, em 29/06/2011).¹ Tal entendimento tem como base legal o artigo 725 do RIR/99, cujo texto estabelece que:

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).

¹ EMENTA: BASE DE CÁLCULO CIDE. PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA. ASSUNÇÃO DO ONUS DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). 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), independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF.

Ocorre que o artigo 2º, § 3º, da Lei n. 10.168/00 determina que a CIDE terá como base de cálculo os “valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior como **remuneração** decorrente das obrigações”.

Embora existam diversos julgamentos acerca da questão, entendo que a mais completa manifestação foi proferida pelo Conselheiro Antonio Carlos Atulim (Acórdão n. 3403-003.029, Processo n. 19515.720053/2013-00), nos seguintes dizeres:

*A palavra chave para definir a base de incidência da CIDE é **remuneração**. Isto porque “pagar”, “creditar”, “entregar”, “empregar” ou “remeter” quantias ao exterior como contraprestação dos contratos que envolvam o uso ou a transferência de tecnologia, significa o mesmo que **remunerar** o fornecedor domiciliado ou residente no exterior pelas obrigações contraídas.*

(...)

A fiscalização e o ilustre relator entenderam que o valor do IRRF deveria ser adicionado ao valor transferido para o exterior a título de remuneração pois, no caso concreto, a empresa brasileira (tomadora do serviço) assumiu o ônus pelo pagamento do IRRF, cujo contribuinte é o beneficiário do pagamento localizado no exterior. Em outras palavras, entenderam que os pagamentos efetivamente realizados teriam sido maiores do que os valores remetidos a título de remuneração, consistindo a base de cálculo efetiva da CIDE na soma desta quantia com a quantia provisionada ou recolhida pela empresa brasileira a título de IRRF.

(...)

Entretanto, tal raciocínio carece de sustentabilidade jurídica. A uma porque o fato de o IRRF estar “embutido” na remuneração do serviço e de uma das partes assumir o ônus pelo seu recolhimento é um dado econômico não juridicizado pelo legislador. E, a duas, porque o aplicador do direito não pode estabelecer como premissa válida que o IRRF deve incidir antes da CIDE para, em seguida, concluir que a CIDE deve incidir sobre o IRRF. Vejamos.

A incidência tributária é um fenômeno puramente jurídico, não sendo lícito ao aplicador do direito utilizar dados econômicos para alterar a base de cálculo da CIDE, que se encontra prevista em lei. Não se olvide que a assunção do ônus financeiro pelo recolhimento do IRRF é um fato juridicamente irrelevante para a Lei nº 10.168/2000.

Nesse passo, não se pode assumir que o valor a ser pago ao beneficiário no exterior seja composto pela remuneração do serviço e pelo IRRF. Isto porque, num primeiro momento, o que existe é a apenas a remuneração estabelecida em contrato, ou seja, um valor único a ser pago a título de contraprestação por um bem ou serviço recebido. Somente após o pagamento,

ou melhor, somente após o pagamento se transformar em rendimento do beneficiário no exterior é que será cabível falar em incidência de Imposto de Renda. Assim, embora sob o ponto de vista econômico seja possível sustentar que o valor do IRRF esteja contido no valor da remuneração do serviço, sob o ponto de vista jurídico o que existe é apenas a remuneração. E apenas a remuneração estipulada em contrato foi eleita pela lei como sendo a base de cálculo da CIDE.

Além disso, o raciocínio engendrado para sustentar a possibilidade de reajustamento da base de cálculo da CIDE encerra um vício de ordem lógica, pois estabelece como válida a premissa de que o IRRF incide ou deve incidir antes da CIDE.

(...)

Sem previsão legal expressa, o aplicador do direito não pode escolher o tributo que deve incidir primeiro sobre as remessas ao exterior. Isto porque as hipóteses de incidência do IRRF e da CIDE estão previstas em normas jurídicas de igual hierarquia, vigentes de forma concomitante no tempo e no espaço. Se as duas leis são concomitantes no tempo e no espaço, é necessário fazer as seguintes indagações: 1) com base em quê o aplicador do direito escolherá a norma que incidirá primeiro?; 2) por qual razão o IRRF deve incidir primeiro? 3) no caso do ônus pelo IRRF ser assumido pelo tomador do serviço, com base em qual razão jurídica o IRRF deve ser adicionado ao valor da remuneração para só então ocorrer a incidência da CIDE?

Parece óbvio que diante da inexistência de lei determinando a precedência de um tributo sobre o outro ou mesmo a incidência em cascata de um sobre o outro, não cabe ao intérprete valer-se de considerações econômicas e não cogitadas pela lei (o IRRF estar embutido" na remuneração e a assunção do ônus pelo seu pagamento) para concluir que o valor desse imposto deva ser adicionado à base de cálculo da CIDE.

Tratando-se de tributos cujas normas de incidência estão vigentes de forma concomitante no tempo e no espaço e diante da inexistência de lei, não só no sentido de determinar a precedência de um tributo relação ao outro, mas também no sentido de que um deva integrar a base de cálculo do outro, só resta ao aplicador do direito fazer com que as normas incidam de forma isolada e simultânea sobre o mesmo fato. Não há como sustentar com argumentos jurídicos válidos a incidência de um tributo sobre o outro.

Se não existe cronologia entre normas que incidam sobre o mesmo fato, o IRRF e a CIDE devem incidir no mesmo instante sobre a remuneração estipulada em contrato, não havendo que se cogitar da inclusão ou da exclusão do IRRF de sua base de cálculo.

Não foi por outro motivo que o art. 10 do Decreto nº 4.195/02, que regulamentou a Lei nº 10.168/00, reafirmou que a base de cálculo da contribuição é a remuneração prevista "nos respectivos contratos", in verbis:

"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, (...)"

Por outro lado, é necessário lembrar que a fonte pagadora ao assumir o ônus financeiro pelo pagamento do IRRF recolhe tributo de terceiro, mas, ao recolher a CIDE, recolhe tributo em nome próprio.

No caso do IRRF, sustentou-se no passado que quando o ônus financeiro do contribuinte era suportado pela fonte pagadora, o pagamento efetivo era maior do que a importância líquida transferida ao beneficiário, pois nesta hipótese a fonte pagadora incorria em uma despesa maior ao recolher um encargo que não era dela.

Tratava-se, como é óbvio, de um raciocínio econômico e para que fosse possível o reajustamento da base de cálculo nos casos em que o ônus financeiro do imposto de renda fosse assumido pela fonte pagadora, foi necessária a introdução de previsão legal específica no art. 5º da Lei nº 4.154/62 (art. 725 do RIR/99).

Com o advento do art. 5º da Lei nº 4.154/62, o raciocínio econômico foi juridicizado pelo legislador, tornando jurídica a exigência no sentido de que a fonte pagadora considerasse líquida a quantia creditada ao beneficiário, cabendo o reajustamento da base de cálculo do IRRF.

Entretanto, a mesma situação não ocorre no caso da CIDE, pois neste caso o contribuinte é a própria fonte pagadora da remuneração. Portanto, não existe justificativa econômica para reajustar a base de cálculo da CIDE, uma vez que ao recolher esta contribuição a fonte pagadora recolhe tributo próprio e não de terceiro.

Por tais razões é que nem a Lei nº 10.168/2000 e tampouco o decreto que a regulamentou cogitaram do reajustamento da base de cálculo da CIDE por meio da adição de um valor que corresponde a outra espécie tributária: o IRRF.

Resumindo: independente de quem assuma o ônus financeiro pelo recolhimento do IRRF, a contribuição instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168/00 incide sobre o valor da remuneração pactuada em contrato, sendo incabível incluir ou excluir de sua base de cálculo o IRRF incidente sobre o mesmo fato

Com efeito, a interpretação fazendária não se sustenta, pois não se pode aplicar norma do Imposto de Renda para a CIDE, em razão do princípio constitucional da legalidade (art. 150, I da CF/88), bem como do artigo 97, IV, do CTN, que determina que somente a lei pode estabelecer a fixação de base de cálculo dos tributos." (Acórdão n. 3401-002.539 e 139.369).

É preciso ainda salientar que a pretensão fazendária, referendada pelo acórdão recorrido, fere o mais basilar raciocínio jurídico, à medida que somente seria possível integrar à legislação da CIDE com os mandamentos do IR caso a primeira fosse omissa, o que definitivamente não é o caso, já que o artigo 2º da Lei n. 10.168/2001 tratou da hipótese de incidência e da base de cálculo da Contribuição. Manter o reajustamento da base de cálculo, portanto, faz letra morta o artigo 108, §1º do CTN, quando veda o uso de analogia para cobrança de tributo não previsto em lei.

Corroborando tudo quanto exposto o fato de a legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre importações, posterior à Lei 10.168/2001, adotando a mesma materialidade da CIDE-royalties (remessas em sentido lato), ter expressamente determinado a inclusão do IRRF na base de cálculo das contribuições.

Com efeito, o artigo 7º, inciso II da Lei nº 10.865/2004² determina que a base de cálculo do PIS – Importação e da COFINS – Importação, é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, *antes da retenção do imposto de renda*. Assim, o artigo 7º, inciso II da Lei nº 10.865/2004 é claro sobre a utilização do valor bruto da nota fiscal (antes da retenção do IRRF) como base de cálculo do PIS-importação e da COFINS-importação, diferentemente do que acontece na CIDE-royalties.

Por esta comparação, mais uma vez resta comprovada a inexistência de lei que imponha aos contribuintes, como a Recorrente, a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-royalties.

Entretanto, não é caso de anulação do auto por existência de erro material como requer a Recorrente, mas sim de retirar o montante indevidamente cobrado pela Fiscalização. Afinal, trata-se de questão de interpretação sobre a composição da base de cálculo da CIDE, como reconhecido pelo Acórdãos deste Tribunal supra citados.

Registro que deixo de analisar a questão da impossibilidade de exigência de multa de mora ou juros de mora relativamente à exigência decorrente do *gross-up* quanto à CIDE-royalties (item I.1.1. do recurso voluntário, fls 1844), uma vez que sobre o valor principal assiste razão à Recorrente.

2. Mudança de critério jurídico

A Recorrente fala sobre a impossibilidade de alteração de critério jurídico *in casu*.

Sua argumentação parte da lavratura de auto de infração formalizando o Processo n. 10882.003909/2002-65, no qual a autoridade fiscal considerou como crédito 100% da CIDE devida (apurada) no mês anterior, para o cálculo do montante a pagar no mês posterior (de competência da Contribuição). Informa que a interpretação fazendária sobre o referido crédito foi alterada somente em 2010, quando foi notificada do auto de infração originador do Processo n. 16643.000372/2010-91, oportunidade em que os créditos foram entendidos como existentes somente quando o valor do tributo é efetivamente pago. Esse também foi o critério utilizado no caso ora sob análise. Assim, no seu sentir, haveria uma

² Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

mudança de critério jurídico geradora de nulidade do presente lançamento, com base no artigo 146 do CTN.

Embora seja compreensível a frustração dos Contribuintes que seguem a lógica tomada como válida pela Fiscalização em determinado lançamento tributário (criadora de expectativa legítima por parte do contribuinte), a qual é posteriormente alterada, não há no ordenamento jurídico pátrio norma que dê guarida à pretensão da Recorrente. O artigo 146 do CTN não é suficiente para tanto.

O artigo 146 CTN apresenta direito dos contribuintes à vedação de *revisão* do lançamento tributário, sendo um dos corolários à proteção da confiança dos administrados, ou seja, realizador da famigerada segurança jurídica, nos seguintes termos:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Em breve síntese, vemos que o CTN determina a impossibilidade da cobrança de tributos retroativamente com fundamento em alteração de interpretação (critério jurídico) promovida pela autoridade administrativa, seja por meio de revisão do lançamento tributário de ofício (artigo 145, inciso III e artigo 149, incisos II a IX do CTN) ou por decisão administrativa ou judicial (artigo 145, incisos I e II).

De pronto percebemos que nessa garantia faz-se centralmente presente a figura do lançamento tributário. O lançamento, vale lembrar, é ato administrativo, nos exatos termos estabelecidos pelos artigos 3º e 142 do CTN (atividade administrativa plenamente vinculada). Trata-se, portanto, norma individualizada a um contribuinte singular, constituindo o crédito tributário pela aferição de todos os elementos para a ocorrência do fato gerador, criando o dito compromisso entre este e o Fisco. Os elementos de fato e de direito ali presentes consolidam-se, vinculando a Administração, razão pela qual não podem ser alterados.

Com efeito, o artigo 146 encontra-se topograficamente dentro da Capítulo do CTN sobre a “Constituição do crédito tributário”, que, por sua vez, está dentro da Seção sobre o “Lançamento”, e é assim que foi positivado: para dar a garantia ao contribuinte que não poderá ser surpreendido com interpretação diversa daquela posta naquele preciso lançamento de ofício que lhe foi endereçado, de modo que eventual nova interpretação (por revisão de ofício, decisão administrativa ou judicial) não poderá ser utilizada para *revisão* daquele mesmo lançamento, e não de lançamentos diversos/posteriores.

O Anteprojeto do CTN deixava tal entendimento ainda mais claro.

Lá o conteúdo idealizador do artigo 146 encontrava-se no artigo 171, cujo texto dispunha que “o lançamento tributário regularmente notificado ao contribuinte... é definitivo e inalterável depois de decorrido o prazo fixado em lei para a apresentação de reclamação, salvo quando viciado, em prejuízo da Fazenda Pública ou do contribuinte, por: 1. erro de fato na verificação da ocorrência ou das circunstâncias matérias do fato gerador.”³

³ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, p. 306.

Vem a corroborar essa leitura o fato de que doutrina e jurisprudência (Súmula 227 do TFR⁴ e REsp. 1.130.545/RJ)⁵ acordam sobre a possibilidade de alteração de lançamento unicamente quando há *erro de fato*, nunca quando há *erro de direito* (nomenclatura não utilizada no nosso atual *Codex*, mas que, como visto acima, aparecia no seu Anteprojeto). Ora, não há dúvida que tanto uma figura quanto a outra somente podem existir dentro de um próprio ato de lançamento tributário, e não entre diferentes lançamentos. É essa a garantia positivada pelo artigo 146, conforme já julgado por esse Colegiado em outras oportunidades (Acórdãos n. 3402003.005 e 3402-003.799).

Ademais, é essa a leitura do artigo 146 que se amolda com perfeição ao processo administrativo como um todo, à medida que ele impede que sejam proferidas decisões com preterição do direito de defesa (artigo 59 do Decreto 70.235/72). Não permitir que haja uma mudança de entendimento adotado no ato administrativo de lançamento tributário no decorrer do contencioso administrativo é não permitir que o direito de defesa dos contribuintes seja preterido, porque repentinamente deverão guerrear contra critério diferente daquele posto no lançamento tributário, suprimindo instância, amesquinhando seus direitos ao contraditório e ampla defesa.

Nesse sentido, dentre tantas, destaco a lição de Alberto Xavier,⁶ que justifica essa interpretação pela referência do artigo 146 a 'um mesmo sujeito passivo', de modo que o dispositivo pressupõe a existência de prévio lançamento, ao qual se dirige a norma em apreço:

"O Artigo 146 nada mais é, pois, que simples corolário do princípio da não retroatividade, extensível às normas complementares, limitando-se a esclarecer que os lançamentos já praticados à sombra de 'velha interpretação' não podem ser revistos com fundamento em 'nova interpretação'. Repare-se que o artigo 146 pressupõe que, antes da modificação operada nos critérios jurídicos, tenha sido previamente praticado um ato individualizado de lançamento, caso contrário não se justificaria a referência a 'um mesmo sujeito passivo'. O que o artigo 146 pretende é precisamente que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada. Assim, como corolário da garantia genérica - em favor de todos os sujeitos passivos - de não aplicação retroativa da lei e de interpretação superveniente, constante do artigo 144, o artigo 146 explicita a garantia subjetiva - em favor de cada sujeito passivo individualmente considerado - de que a interpretação superveniente não pode conduzir à modificação do lançamento que o tenha como destinatário. Esta é também a solução consagrada pela LPAF (Lei 9.784/98), que dispõe no seu art. 2º, inciso XIII, ser 'vedada aplicação retroativa de nova interpretação'.

⁴ "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento."

⁵ "Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. 5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146 do CTN" (REsp. 1.130.545/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 22/02/2011)."

⁶ Xavier, Alberto. Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, p. 277

Assim é que, muito embora efetivamente hoje existam vozes na doutrina pregando por uma interpretação extensiva do artigo 146, nos moldes em que defende a Recorrente, não vejo a capacidade do princípio da proteção da confiança fazer sombra a todos os elementos constantes acima. Trata-se de opção do legislador complementar, que eventualmente poderia ser revista para trazer mais segurança às relações entre Fisco e contribuintes, mas que é a atualmente vigente e deve ser observada por este Conselho, impossibilitado de abonar o artigo 146 com interpretação analógica por uma eventual omissão inconstitucional (Súmula CARF n. 2)

Foi assim que ocorreu inclusive no caso mencionado pela própria Recorrente (Acórdão 101-94565),⁷ que tomou como parâmetro exatamente o quanto exposto nesse voto: no auto de infração foi utilizado específico critério pelo agente fiscal para apurar o ganho de capital da empresa, o qual posteriormente foi entendido como equivocado tanto pela DRJ como pelo CARF no bojo do mesmo processos. Ambos os órgãos julgadores salientaram que haveria de fato ganho de capital a pagar, mas não de acordo com a inteligência esposada pelo lançamento tributário. Houve, portanto, erro de direito. Dessarte, e como não poderia deixar de ser, o lançamento tributário foi cancelado com base no artigo 146 do CTN. Ou seja, havia único lançamento sob apreciação - e não lançamentos distintos como ocorre no presente caso – no qual houve alteração de critério jurídico pela interpretação de decisão administrativa da DRJ (preliminar que culminaria na anulação da decisão da DRJ) e, concomitantemente, insubsistência dos elementos constantes da autuação fiscal, de acordo com o CARF (mérito, que levou ao cancelamento do próprio lançamento tributário).

Assim, afasto as alegações do Recorrente quanto à suposta ofensa ao princípio da segurança jurídica e ao disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

3. Sobre o crédito de CIDE

Com relação ao item antecedente, embora não tenha razão com relação à alteração de critério jurídico, melhor sorte possui a Recorrente quanto ao mérito, cujo entendimento é que o crédito presumido da CIDE instituído pela Medida Provisória n. 2.159-70/2001 deve ser calculado com base não nos valores que foram efetivamente *pagos*, mas sim os valores *devidos* pelas operações.

Vejamos o teor do dispositivo legal que estabeleceu o referido crédito:

Art. 4º É concedido crédito incidente sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei no 10.168, de 2000, aplicável às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de róalties referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marcas.

§ 1º O crédito referido no caput:

I - será determinado com base na contribuição devida, incidente sobre pagamentos, créditos, entregas, emprego ou remessa ao exterior a título de

⁷ LANÇAMENTO DE OFÍCIO – MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS – VEDAÇÃO – O disposto no art. 146 do CTN veda à administração tributária introduzir modificações, benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, em homenagem à certeza e segurança das relações jurídicas. EXTINÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – ERRO NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL E NA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO - Insubsistente o lançamento que por sua descrição dos fatos e norma legal infringida não contempla os fatos efetivamente praticados pela pessoa jurídica.

róalties de que trata o caput deste artigo, mediante utilização dos seguintes percentuais:

- a) cem por cento, **relativamente aos períodos de apuração encerrados** a partir de 1º de janeiro de 2001 até 31 de dezembro de 2003;
- b) setenta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;
- c) trinta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013;

II será utilizado, exclusivamente, para fins de dedução da contribuição incidente em operações posteriores, relativas a róalties previstos no caput deste artigo.

A questão foi muito bem explicitada pelo Conselheiro Tiago Guerra Machado no Acórdão n. 3401-003.799, julgado em junho de 2017, ocasião em que a Turma 3401 deu razão às razões do Contribuinte. Assim, adoto as palavras do ilustre Conselheiro como razão de decidir:

Observem que, pela leitura atenta da norma, o crédito será “com base na contribuição devida” e ele não representa um crédito tributário passível de compensação contra a contribuição a pagar, mas sim um crédito escritural a ser utilizado como “dedução” da contribuição em operações posteriores.

Essa nuance é muito importante, dado que, como crédito escritural, na experiência brasileira de “não-cumulatividade”, não é necessário que haja o efetivo pagamento anterior para seu usufruto, bastando que ele tenha sido devido, salvo as exceções expressas na legislação.

Tomemos como exemplo os créditos escriturais de PIS/COFINS não-cumulativos, onde não há exigência do pagamento do tributo para usufruir da dedução na base de cálculo das contribuições devidas posteriormente. A exceção posta foi expressamente prevista em relação aos créditos de PIS-importação e COFINS-importação, no artigo 15, da Lei Federal 10.865/2004.

Observação pertinente seja feita ainda em relação ao ICMS, que, na própria Constituição Federal, condiciona-se a fruição do crédito ao pagamento, razão pelas quais são inúmeras as discussões acerca da glosa de créditos escriturais em razão de benefícios fiscais do imposto estadual dispensando ou reduzindo o pagamento do imposto sem alterar o quantum devido e registrado nos documentos fiscais.

O Imposto sobre Produtos Industrializados, por outro lado, não há o mesmo verso, sendo irrelevante para fins de usufruto do crédito a comprovação da quitação do imposto pelo contribuinte da etapa anterior. Vejamos o Regulamento do IPI:

Art. 225. A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo.

Reparem que, quanto ao IPI incidente na importação, o legislador é categórico:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados **poderão creditar-se** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

II - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

III - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;

V - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

Portanto, o crédito escritural prescinde do pagamento para ser válido, ressalvas as hipóteses em que a própria lei tributária venha a exigir o pagamento prévio.

Ou seja, dado que coube ao legislador escolher expressamente qual o requisito seria necessário para apropriação do crédito escritural para fins de dedução do quantum devido, e que, no caso em análise, a legislação nada dispõe sobre o pagamento; para efeitos de dedução da CIDE-royalties, devem ser considerados tão-somente os valores devidos.

Esse posicionamento é também corroborado pela doutrina:

“Quanto aos contratos de exploração de patentes e de uso de marcas, a MP 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, concede crédito para compensação com a contribuição incidente em operações posteriores, nos seguintes termos:

(...)

Tal crédito, atualmente no percentual de 30%, não evita a incidência em cascata da contribuição, mas reduz o seu impacto financeiro. Deve ser apurado com base na “contribuição devida”, e não na contribuição efetivamente paga. É esse, aliás, o regime tradicionalmente aplicável ao ICMS e ao IPI.”⁸

Faz-se referência à decisão do Superior Tribunal de Justiça que, data venia, não atacou a natureza de tais deduções, em seu posicionamento:

“Penso que o legislador pretendeu com a referida sistemática amenizar os efeitos da tributação, reduzindo o ônus da carga tributária temporariamente, por meio da técnica do creditamento. Não se almejou com isso criar incentivo, pela criação de créditos desvinculados do efetivo pagamento do tributo, mas apenas amenizar o ônus por período determinado. Daí porque a tese recursal não merece acolhida, pois o crédito surge apenas com o efetivo recolhimento da exação paga no mês, aproveitando-se nos períodos subsequentes. Pensar de modo diverso feriria a própria lógica da instituição do referido crédito, por permitir um efeito contrário ao pretendido pelo legislador, pois o Estado, além de deixar de receber o montante integral da Cide, passaria, ainda, a financiar a atividade desenvolvida pelo contribuinte, em detrimento do mercado nacional”.

(STJ, 2ª Turma, REsp 1.186.160, rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em Set.2010)

Ocorre que o crédito da CIDE-Royalties foi oriundo de um pleito por uma incidência gradual haja vista que a sua criação representou, ao contrário de outras rubricas, um incremento significativo na carga tributária das remessas de royalties sobre marcas e patentes – não à toa, os créditos estão adstritos a essas operações.

Explico.

O RIR/99, em seu artigo 710⁹ prevê a alíquota de quinze por cento de IRRF para tais remessas. Tal alíquota originou-se ainda na Medida Provisória 1.459/1996,

⁸ VELLOSO, ANDREI PITTEN; PAULSEN, LEANDRO. Contribuições Teoria Geral Contribuições Em Espécie (Kindle Locations 9345-9366). . Kindle Edition.

⁹ Art. 710. Estão sujeitas à incidência 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.

editada inicialmente em 22.05.1996; portanto muito tempo antes da criação da contribuição; de outro modo, os demais fatos geradores da CIDE-Royalties, que eram tributados a 25%, tiveram suas alíquotas ajustadas para 15% para amenizar o efeito predatório da incidência fiscal (vide artigo 2º-A¹⁰, da Lei Federal 10332/2001).

Reparem que a criação do crédito da contribuição sobre as remessas de royalties e da redução da alíquota de IRRF para 15% para as remessas de remuneração sobre serviços abrangidos pela contribuição ocorreu no mesmo instrumento normativo.

Daí porque o crédito concedido de forma decrescente revela-se uma regra mera transitória – de aumento paulatino da carga tributária –, de forma que refuto veementemente a interpretação dada pelo Ilustre Ministro da Superior Tribunal de Justiça, ainda que correta a afirmativa de que o “legislador pretendeu com a referida sistemática amenizar os efeitos da tributação, reduzindo o ônus da carga tributária temporariamente, por meio da técnica do creditamento.”

Não é outra a lição de Luis Eduardo Schoueri,¹¹ em estudo específico sobre o tema, no qual destacou que:

Por derradeiro, cabe tecer considerações acerca do crédito, conferido pelo artigo 4º da Medida Provisória n. 2.062-63, incidente sobre aquela contribuição. Nos termos do §1º do dispositivo acima referido, o crédito se determina com base na contribuição devida, e não necessariamente paga.

Finalmente, a própria Receita Federal aceita a interpretação aqui esposada, como se depreende dos ditames da Solução de Consulta COSIT nº 113/2015, de 11 de maio de 2015, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

*CRÉDITO SOBRE OPERAÇÕES ANTERIORES.
APROVEITAMENTO. FORMA DE APURAÇÃO.*

O crédito dimanado da importância paga, creditada, entregue, empregada ou remetida para o exterior a título de royalties referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marcas será determinado com base na contribuição devida, assim entendido o valor da contribuição apurada mediante a aplicação da alíquota de incidência depois de deduzido, integral

¹⁰ Art. 2º-A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes.

¹¹ Algumas considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no sistema constitucional brasileiro. A contribuição ao Programa Universidade-empresa. In Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins. São Paulo: Dialética, 2001, p. 372.

ou parcialmente, o saldo dos créditos gerados por operações anteriores.

Dispositivos Legais: Medida Provisória 2.159-70, de 2001, art. 4º.

De tudo quanto exposto, conclui-se que os créditos de CIDE-royalties criados pelo artigo 4º da MP 2.159-70 são calculados sobre os valores devidos a título da Contribuição sobre as remessas, não dependendo do efetivo pagamento para serem usufruídos pela Recorrente.

Assim, o trabalho de apuração do crédito da CIDE pela Fiscalização no presente caso foi equivocada, razão pela qual a unidade de origem deverá ajustar os montantes sob cobrança para considerar os créditos da contribuição na forma estabelecida pela da Solução de Consulta COSIT n. 113/2015, de 11 de maio de 2015.

3. Desconsideração do crédito de Maio /2007

Caso não prospere o entendimento do item anterior, saliento que a PFN em suas contrarrazões não contestou a defesa da Recorrente a respeito a desconsideração do crédito de CIDE-royalties referente à competência do mês de maio de 2007.

O ponto é que a Fiscalização não permitiu a tomada de crédito de CIDE-royalties, com base no artigo 4º da MP 2.159-70/2001, com relação a este mês de maio de 2007, de três remessas, realizadas em janeiro de 2008, ou seja, posteriores à data de vencimento do débito tributário.

Isto porque o citado dispositivo legal, já interpretado pela jurisprudência do STJ (REsp 1.186.160), determina que só a efetiva remessa de valores ao beneficiário ao exterior faz nascer o crédito da CIDE-royalties.

Contudo, a Recorrente demonstrou (fls 1696 e seguinte) que os pagamentos/compensações realizados em março/2008 consideraram multa de mora de 20% e juros de mora contados desde maio/2007. Por conseguinte, tais pagamentos (realizados antes da lavratura do auto de infração) têm o mesmo efeito de pagamento na data do vencimento, de modo que a Recorrente tem sim o direito de ver reconhecido para fins de apuração de crédito de CIDE todo o valor devido a esse título relativamente à competência de maio/2007 efetivamente paga (principal de R\$1.771.981,20).

4. Juros sobre a multa

Também subsidiariamente, sobre à incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, entendendo que assiste razão à Recorrente. Isto porque inexiste no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que fundamente tal exigência.

Com efeito, o artigo 61, *caput* e §3º da Lei n. 9.430, de 37 de dezembro de 1996 (“Lei n. 9.430/96) dispõe que sobre os “**os débitos** para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições administrados** pela Secretaria da Receita Federal, (...) não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora”, e que “**sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora**”.

O comando do citado artigo, portanto, determina que sobre os **débitos** (tributos) será aplicada multa de mora quando pagos a destempo, e sobre os **débitos** aplicar-se-á, igualmente, os juros de mora. Contudo, a multa de ofício não foi incluída no débito tributário para fins de aplicação dos juros. Seria de fato “ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao

início do *caput* abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*”, nas palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan (Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013).

Vê-se, assim, que a literalidade do artigo separa os débitos tributários das penalidades (multas de ofício), determinando a incidência dos juros só sobre os primeiros, e não sobre as segundas.

Parece ter assim andado o legislador buscando estar em sintonia com as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional (“CTN”), com o *status* de lei complementar que tem ao dar cumprimento às funções estipuladas pelo artigo 146 da Constituição Federal.

Efetivamente, o CTN além de claramente separar a natureza jurídica dos tributos (invariavelmente decorrente de condutas lícitas, segundo o artigo 3^a) e das multas (penalidades pela prática de ilícitos, ou seja, sanções aplicadas quando da ocorrência de infrações ao sistema tributário), em seu artigo 161 coloca que o “**crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das **penalidades** cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”

O artigo 161 do CTN, destarte, desintegra as penalidades do crédito tributário para fins de aplicação dos juros. Afinal, caso quisesse que as penalidades estivessem abarcadas pela locução “crédito”, no início do dispositivo, não as teria destacado e dado tratamento diferenciado ao final do mesmo dispositivo legal.

Ressalto que não se está aqui a olvidar que a separação entre *crédito tributário* (do ponto de vista do Fisco, o que corresponde ao *débito tributário*, do ponto de vista do contribuinte) e *penalidades*, do artigo 161 do CTN, colide com outras normas trazidas pelo próprio CTN, vale dizer, o artigo 113² combinado com o artigo 139, os quais, lidos conjuntamente, levam à conclusão de que o *crédito tributário* abarca toda a obrigação principal, composta tanto pelos tributos como pelas penalidades pecuniárias devidas pelo contribuinte aos Cofres Públicos.

Tal incoerência, contudo, não é suficiente para afastar a dissociação entre *crédito/débito* tributário e *penalidades*, estampada tanto no artigo 161 do CTN como no artigo 61 da Lei n. 9.430/96, quando tratam **especificamente** a incidência dos juros sobre os valores devidos pelos contribuintes ao Fisco. Em ambos os dispositivos somente há autorização para a incidência de juros (no âmbito federal representado pela SELIC) sobre o crédito/débito, entendido como aquele decorrente de fatos gerados de tributos, mas não sobre as penalidades tributárias.

As incoerências da legislação tributária são diversas, cabendo aos órgãos julgadores solucioná-las da maneira mais lógica e justa possível, que é justamente o que aqui se pretende, chegando, das razões acima expostas, à conclusão pela não incidência de juros sobre a multa de ofício.

Nesse sentido vem caminhando a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (*e.g.* Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013; Acórdão 3402-002.862, de 26 de janeiro 2016), porém ainda não consolidada.

Assim, ao meu ver, é nesse sentido que deve ser interpretada a Súmula CARF n. 4, cujo teor impõe o reconhecimento como devida a SELIC sobre débitos tributários administrados pela Secretaria Receita Federal. São sim devidos os juros SELIC, mas tão somente sobre os tributos no período de inadimplência, e não sobre eventuais multas de ofício cobradas no mesmo suporte documental (auto de infração).

Sem lei que estabeleça expressamente a aplicação de juros sobre a multa de ofício, incabível a cobrança pretendida pela Autoridade Fiscal nestes autos, devendo ser a mesma cancelada por este Colegiado.

Neste ponto, insta mencionar que não seria aplicável ao presente caso o art. 43, da Lei n.º 9.430/96, mencionado no Acórdão 9303-002.399, da 3ª Turma da CSRF. Isso porque o referido dispositivo traz a previsão de aplicação dos juros de mora quando da lavratura auto de infração que se refira, *"exclusivamente, a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente"*, tratando-se, portanto, de *"Auto de Infração sem tributo"* nos termos do título utilizado pela própria lei neste artigo:

"Seção V - Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração sem Tributo

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.***

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifo nosso)

Como se depreende do relatório, a hipótese trazida no dispositivo legal acima distingue-se claramente daquela sob análise, no qual foi aplicada multa de ofício sobre o valor do tributo não recolhido (CIDE-royalties), esta sim sem previsão legal para a incidência de juros.

Por fim, cumpre tecer alguns comentários sobre o julgamento do Superior Tribunal de Justiça, que poderia ser citado como fundamento da posição em sentido contrário a aqui exposta.

Trata-se do AgRg no REsp 1.335.688-PR, segundo o qual:

"entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: 'É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.' (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010."

Com a devida vênia ao Egrégio Tribunal, entendo que a decisão ali alcançada não merece guarida. Para ser mais precisa, por uma análise acurada do teor do julgamento, entendo que o STJ ainda não se manifestou sobre a específica questão aqui discutida, pois no AgRg no REsp 1.335.688-PR não foi trazido um único fundamento de decidir a respeito da

dicção do artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96, apresentada alhures, tendo sido a decisão calcada em acórdãos do próprio órgão que não resolvem ao tema. Explico.

No Recurso Especial n. 1.335.688, bem como no Agravo de Instrumento de mesmo número, as razões de decidir do Ministro Relator Benedito Gonçalves se limitam a afirmar que o acórdão do TRF da 4ª Região, objeto de reclame do contribuinte, ao decidir pela incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício espelhou a jurisprudência firmada pelas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, justamente como consta no trecho da ementa acima citado, quais sejam: o REsp 1.129.990/PR e o REsp 834.681/MG.

Ocorre que no REsp 1.129.990/PR, segundo os dizeres do Ministro Castro Meira (Relator) "a questão devolvida a este Superior Tribunal de Justiça consiste em saber se a multa decorrente do inadimplemento de ICMS sujeita-se à incidência de juros de mora, como defende o Fisco Estadual, ou sequer integra o crédito tributário e, portanto, não pode sofrer este acréscimo, conforme a tese adotada pelo acórdão hostilizado." Não são necessárias maiores digressões para chegar a conclusão de que se a matéria analisada pelo STJ nesse caso dizia respeito à tributo estadual (ICMS), de modo que não foi objeto de apreciação a legislação federal que fundamenta o presente voto (artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96). Com efeito, o r. acórdão teve como base unicamente as normas constantes dos artigos 113, 139 e 161 do CTN.

Na mesma problemática incorre o REsp 834.681/MG, no qual discutia-se, em primeiro lugar, a aplicabilidade da taxa Selic como índice legítimo de correção monetária e juros de mora para a correção de débitos do contribuinte perante a Fazenda Pública estadual (de Minas Gerais, *in casu*). Como segundo ponto enfrentado pelo STJ aparecia a incidência dos juros sobre a multa de ofício que, por óbvio, também se limitava ao âmbito da legislação estadual, provável razão pela qual mais uma vez o Tribunal silenciou sobre a exegese do artigo 61, *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96.

Constata-se, assim, que os precedentes utilizados como alicerce para a decisão do AgRg no REsp 1.335.688-PR não tangenciaram especificamente os dizeres do artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96. Por essa razão não vislumbro qualquer razão para alterar o posicionamento majoritário que vem sendo adotado por esse Colegiado, a respeito da falta de previsão legal para a incidência da Selic sobre a multa de ofício imposta nos autos de infração lavrados pela Secretaria da Receita Federal.

Dessarte, voto por dar provimento ao recurso voluntário para a excluir a aplicação da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado.

5. Taxa Selic

Ainda, a Recorrente requer a inaplicabilidade da taxa Selic, por julgá-la inconstitucional.

Todavia, a matéria está consolidada pela no CARF, como se depreende da Súmula n. 4, vazada nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de

inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Não há dúvidas, portanto, a respeito a validade do auto de infração quando aplicou a taxa Selic ao débito tributário objeto do lançamento.

6. Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Redator designado

Em que pese a pertinência das razões e dos fundamentos legais contidos no voto da Ilustre Conselheira relatora, ressalto minha discordância exclusivamente em relação aos seguintes pontos deste voto: (i) no que diz respeito ao **Crédito incidente sobre a CIDE - Royalties** e (ii) **sobre à incidência dos juros Selic sobre a Multa de Ofício.**

1. Quanto ao Crédito incidente sobre a CIDE - Royalties

Com relação ao creditamento previsto no âmbito da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, impende registrar que a Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, descreveu sua possibilidade nas situações que especifica:

Art. 4º É concedido crédito incidente sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, aplicável às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marcas.

§ 1º O crédito referido no caput:

I- será determinado com base na contribuição devida, incidente sobre pagamentos, créditos, entregas, emprego ou remessa ao exterior a título de royalties de que trata o caput deste artigo, mediante utilização dos seguintes percentuais:

a) cem por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2001 até 31 de dezembro de 2003;

b) setenta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

c) trinta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013;

II- será utilizado, exclusivamente, para fins de dedução da contribuição incidente em operações posteriores, relativas a royalties previstos no caput deste artigo.

A forma de apuração do crédito da CIDE, no caso concreto, foi bem delineada pelo Acórdão recorrido, devendo ser adotado como razão de decidir, com forte no artigo 50, §3º da Lei n. 9.784, de 1999, o que faço efetuando algumas adaptações que julgo necessárias.

Como se vê, em conformidade com as regras acima, tem-se que a base de cálculo do crédito é a contribuição devida. Cumpre, então, verificar o que vem a ser, na hipótese legislada, a contribuição devida.

Pois bem, quando a legislação se refere a crédito determinado com base na contribuição devida, de certo está a abarcar a contribuição apurada após a utilização dos créditos de operações anteriores.

Se assim não fosse, **teríamos uma situação de tomada de crédito sobre crédito**, o que não é autorizado pela legislação de regência.

Corroborar esse entendimento o fato de que o art. 4º acima citado faz uso dos termos “contribuição incidente” e “contribuição devida” objetivando atribuir distintos significados a uma e a outra.

A “contribuição incidente” resulta da apuração bruta ou cheia da CIDE, ou seja, é a resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo calculada sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marcas.

A contribuição devida é a diferença entre a “CIDE- Remessas” incidente sobre a operação e o crédito decorrente de operações anteriores, que porventura estiver sendo aproveitado.

O crédito de CIDE, calculado sobre a “contribuição devida” anterior, presta-se para deduzir a “contribuição incidente” posterior.

Enfim, o crédito de CIDE é calculado sobre a contribuição devida em cada operação, sendo que a contribuição devida resulta da diferença entre a “CIDE - Remessas” incidente sobre a operação específica e o crédito decorrente de operações anteriores, que porventura estiver sendo aproveitado.

Mas isso não encerra a questão, pois tratando-se de crédito há de se ter uma origem desse recurso sob pena de ficar configurado um crédito sem prévio recolhimento de valor: um crédito fantasma.

O creditamento estipulado para essa contribuição, a qual não é sujeita ao princípio da não-cumulatividade, não pode encontrar aplicação no vazio de pagamento anterior. O creditamento relativo à contribuição em exame deve ser lastreado em ingresso de recursos ou, simplificando, **em pagamento**, não em créditos fantasmas.

Para melhor ilustrar, em um exemplo prático e hipotético, suponhamos que um determinado Sujeito Passivo, no PA de janeiro de 2010, **realize o pagamento** (a ser efetuado em fevereiro de 2010) de Royalties referentes a remessa ao exterior a um beneficiário localizado nos Estados Unidos da América (EUA), no valor total de R\$ 100.000,00. Neste exemplo hipotético, teremos o seguinte cálculo:

Valor bruto dos Royalties pagos : (01/2010): R\$ 100.000,00

CIDE - Royalties devido (R\$ 100.000,00 X 10%) no mês = R\$ 10.000,00

Crédito apurado (R\$ 10.000,00 x 30%) = R\$ 3.000,00

Desta forma, o crédito de R\$ 3.000,00 (três mil reais) apurado (**e pago**) poderá ser utilizado para abater a CIDE - Royalties devida em remessas posteriores de Royalties. O valor da CIDE - Royalties a ser recolhido (referente à competência 01/2010) será de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), uma vez que não existe saldo a compensar da Contribuição relativamente há meses anteriores.

Agora, supondo que o mesmo Sujeito Passivo efetue novo pagamento de Royalties relativamente a competência (PA) de fevereiro de 2010 e também que o pagamento seja feito para o mesmo beneficiário localizado nos EUA, assim teremos o seguinte cálculo da CIDE - Royalties a ser recolhido até o último dia útil da quinzena do mês de março de 2010:

Valor bruto dos royalties pagos (02/2010): R\$ 200.000,00

CIDE - Royalties devido (R\$ 200.000,00 X 10%) no mês: R\$ 20.000,00

Crédito de CIDE - Royalties **pago** de meses anteriores: R\$ 3.000,00

CIDE - Royalties a Recolher (R\$ 20.000,00 - R\$ 3.000,00 - crédito/pago) = R\$ 17.000,00

Portanto, a dimensão do creditamento é limitada ao montante do pagamento, pelo que fica afastada qualquer idéia de creditamento por conta da geração de crédito sem efetivo e anterior lastro, ou seja, sem pagamento.

A fruição do crédito com a finalidade de dedução da contribuição incidente em operações supervenientes de mesma natureza está sujeito à caracterização da ocorrência de pagamento da CIDE relacionada a transações anteriores, com a comprovação da origem e da oportuna disponibilidade dos importes reclamados, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, objetivando resguardar o direito da autoridade administrativa aferir a certeza e liquidez dos aludidos benefícios.

Depois, quando da tomada do crédito as condições para tal devem já estar postas, significando, nessa medida, que o crédito deve ser obrigatoriamente levado aos cálculos de determinação e acerto de contribuição cujo fato gerador surgiu após o pagamento que lastreia o crédito.

Com efeito, o “fato gerador” do crédito é a contribuição devida e recolhida e até a data de vencimento da contribuição o crédito já deve existir, estar posto, calculado e constituído.

A toda evidencia, contrariar essa assertiva não seria possível sem afrontar a lógica do sistema de aferição e cálculo da contribuição, posto que o crédito, cuja origem é uma

anterior contribuição devida e paga, presta-se especificamente para a aferição e acerto final de CIDE posterior.

Existindo crédito, o mesmo será aproveitado na forma e nos prazos admitidos ou autorizados pela legislação de regência. Todavia, o mesmo não pode ser usufruído antes de sua constituição e para que esta ocorra é necessário um prévio pagamento.

Não se cuida aqui de mera questão formal, mas de matéria ligada ao cerne da sistemática de apuração da CIDE, visto que atada ao acerto da exação e dizendo respeito à essência mesmo do aferimento e dimensionamento do seu saldo.

Assim, o trabalho de apuração do crédito da CIDE pela Fiscalização no presente caso encontra-se correto, não merecendo reparos a decisão recorrida.

2. Quanto à incidência dos juros Selic sobre a Multa de Ofício.

Matéria recorrente neste colegiado, sendo minha posição conhecida no sentido de sua pertinência.

Em seu recurso, defende a Recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de dispositivo legal. Contudo, parece-me indubitoso que a multa de ofício integra o conceito de obrigação tributária esposado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei nº 9.430/96:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora**, isolada ou conjuntamente.*

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifei)

O artigo 5º, §3º, da Lei nº 9.430/96:

*As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia **SELIC**, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifei)*

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e

da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.(grifei)

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRg no REsp nº 1335.688/PR - DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. **PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.**

1.Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp nº 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel.Min.Teori Albino Zavascki, DJde2/6/2010. (grifei).

E no CARF, a matéria vem sendo debatida exaustivamente, razão pela qual colaciono alguns de seus julgados a respeito:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional.Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão nº 9202-003.821,CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão nº 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

Assim, devem ser mantidos os juros de mora sobre a multa de ofício.

Forte em todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário referente a essas duas matérias.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Frise-se, inicialmente, que a presente declaração de voto versa **exclusivamente** sobre a nulidade da autuação por alteração de critério jurídico, expressamente vetado pelo art. 146 do Código Tributário Nacional, **consignando o entendimento esposado por mim e pela Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.**

Argumenta a Recorrente que na lavratura de auto de infração formalizando o Processo n. 10882.003909/2002-65, a autoridade fiscal considerou como crédito 100% da CIDE devida (apurada) no mês anterior, para o cálculo do montante a pagar no mês posterior (de competência da Contribuição). Informa que a interpretação fazendária sobre o referido crédito foi alterada **somente em 2010**, quando foi notificada do auto de infração originador do Processo n. 16643.000372/2010-91, oportunidade em que os créditos foram entendidos como existentes somente quando o valor do tributo é efetivamente pago. Esse também foi o critério utilizado no caso ora sob análise. Assim, no seu sentir, haveria uma mudança de critério jurídico geradora de nulidade do presente lançamento, com base no artigo 146 do CTN.

Sobre isto, já me manifestei no Acórdão CARF nº 3402004.073, o que reproduzo abaixo.

Diz o artigo 146:

*Art. 146. A **modificação introduzida, de ofício** ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, **nos critérios jurídicos adotados** pela autoridade administrativa no exercício do lançamento **somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.***

Ao falar-se em modificação, está-se a pressupor a existência de algo anterior que será alterado, ou seja, no contexto do dispositivo, haveria o **critério jurídico original** e o **critério jurídico modificado**. A questão central para desatar a compreensão desse dispositivo é qual a base sob a que repousa o critério jurídico original.

Antes de abordá-la, há que se frisar também que o artigo 146 traz uma limitação objetiva ao poder fiscalizador, vinculando a Administração ao critério original para todos os fatos geradores anteriores à introdução da modificação, em relação a um mesmo contribuinte. É dizer, o novo critério somente poderá ser aplicado a um contribuinte a partir do momento que ele tenha ciência de que esta será a nova "regra do jogo".

Parece-me que a expressão "*critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento*" induz, em uma leitura apressada, a entender que a restrição se daria no bojo de um único procedimento administrativo, como regra relativa a revisão de lançamento. Todavia, tal leitura resta infirmada a partir do momento que o artigo restringe expressamente a limitação a um mesmo sujeito passivo - ora, ***fosse essa alteração***

dentro de um lançamento já realizado, não haveria por quê restringir o seu alcance a um único contribuinte, pois ela já seria ab ovo restrita ao contribuinte daquele lançamento.

A própria redação do dispositivo deixa em claras nuvens a errônea de se considerar o artigo 146 como restrição à revisão de lançamento.

Mais ainda, ***não faz sentido em se falar em alteração de critério jurídico dentro de um mesmo lançamento tributário, em face do artigo 149***, que traz as hipóteses expressas de revisão de ofício do lançamento, não havendo, em seu rol exaustivo, qualquer hipótese de revisão por alteração no critério jurídico.

Como pode o artigo 146 se referir a uma revisão do critério jurídico adotado pelo fiscal, se o artigo 149 não incluiu tal possibilidade como hipótese de alteração do lançamento? Não faz sentido. A ideia de uma modificação de critério jurídico dentro de um lançamento resta afetada pela própria ausência de autorização legal para tanto.

Ao condicionar a limitação à introdução da modificação de critério jurídico (é dizer, à ciência do sujeito passivo), verifica-se que não se está falando de uma alteração dentro do próprio lançamento, como cuidamos de infirmar acima, mas sim de uma alteração do critério jurídico tomada, por determinado contribuinte, como o utilizado pela fiscalização.

Com esse esclarecimento, observa-se que o **critério original** não tem origem em um determinado ato de lançamento, mas possui uma base normativa autônoma. Parece-nos que a leitura do artigo 146 se esclarece à partir da sua compreensão conjunta ao artigo 100 do Código Tributário, *verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Em primeiro lugar, salta aos olhos que o artigo 100, II é expressamente mencionado no corpo do artigo 146, ao apontar a decisão administrativa como causa da alteração de critério jurídico, o que indica, a meu ver, que caminhamos na direção correta para a compreensão deste comando legal. É absolutamente claro que no caso de uma decisão administrativa com eficácia vinculante que estabeleça novos critérios jurídicos, eles somente valerão para fatos geradores posteriores à sua publicação, que implicaria na ciência dos contribuintes.

Quanto aos incisos I e IV, parece-me que o artigo 146 não precisa abarcá-los, visto que enquanto normas gerais e abstratas não gozam de retroatividade fora das hipóteses do artigo 106 do Código Tributário Nacional, se aplicando também apenas aos fatos geradores posteriores à sua introdução. A tônica parece restar sobre o inciso III do artigo 100, que trata como normas complementares as práticas observadas reiteradamente pelas autoridades administrativas.

Ao aplicar reiteradamente um critério jurídico em relação a determinado contribuinte, verifica-se que há a consolidação de uma norma complementar que vincula a Administração àquela interpretação ou critério, perante aquele sujeito passivo. É a partir daí que se tem um critério original passível da modificação tratada pelo artigo 146 do CTN.

Nesse sentido é a lição de Luciano Amaro:

"(...) esse dispositivo expressa mais do que a mera inalterabilidade do lançamento por mudança de critério jurídico, na medida em que, repita-se, estende a inalterabilidade do critério para todos os fatos geradores já ocorridos, mesmo que ainda não tenham sido objeto de lançamento. (...)

O dispositivo é severo com o Fisco, ao proibir que, em determinado lançamento, ele passe a adotar novo critério (em relação ao mesmo sujeito passivo), uma vez que isso implicaria mudança de critério quanto a fato gerador ocorrido antes da introdução do novo critério... O Fisco deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-lo nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros (em relação a sujeito passivo que, no passado, tenha tido obrigação lançada por outro critério)." (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.354)

O exemplo do celibato eclesiástico talvez esclareça o que pretendo dizer.

Do nascimento da Igreja Católica até o século XII não havia qualquer exigência de celibato para sacerdotes da Igreja, com registro inclusive de papas casados. Entretanto, com os *Concílios de Latrão* alterou-se a interpretação que era dada às Sagradas Escrituras passando-se a sustentar que o clero deveria se abster do casamento. E como ficaram os sacerdotes casados à época do Concílio? Em razão da alteração do entendimento, a regra passou a ser exigida apenas aos novos candidatos ao sacerdócio.

O caso em tela está sujeito ao mesmo raciocínio: a utilização reiterada de um critério jurídico que encampava a classificação fiscal adotada pelo contribuinte cristalizou uma expectativa jurídica que foi rompida com a adoção de uma nova interpretação das regras classificatórias. Aplicar essa nova interpretação aos fatos geradores não decaídos em relação à data em que o contribuinte tomou ciência desse novo entendimento seria, ao fim e ao cabo, uma ilegítima retroação da aplicação do novo critério, o que é expressamente vedado pelo artigo 146 do CTN.

O próprio artigo 150, III, "a" da Constituição Federal, ao vedar a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, encampa esse entendimento à partir do momento que se constata que os textos legais são vagos e ambíguos, sujeitos a mais de um sentido possível, na maioria das vezes. Assim, da mesma forma que não se pode retroagir a lei sobre fatos geradores anteriores a ela, tampouco pode retroagir uma nova interpretação dessa lei para atingir fatos geradores ocorridos durante período em que a fiscalização utilizava pacificamente outro critério jurídico - seria desrespeito à norma complementar decorrente da prática reiterada da administração.

Nesse sentido, calha mencionar o fato da jurisprudência pátria sufragar tal entendimento:

"Recurso Especial. Mandado de segurança. PIS e COFINS. Suspensão de incidência. Obrigatoriedade. Art. 146 do CTN.

Mudança de critério jurídico. Inaplicabilidade a fatos pretéritos. Erro de direito.

1. *É obrigatória a 'suspensão de incidência do PIS e da COFINS' a partir da IN SRF nº 660/06, na hipótese prevista no art. 9º, III, c/c o art. 8º, §1º, III, da Lei nº 10.925/2004.*

2. *A inobservância dos procedimentos previstos na IN SRF 660/06 não leva à presunção de incidência das contribuições para efeito de eventual direito a creditamento.*

3. *Entendimento adotado pela administração tributária somente após a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 58/SRF, de 25/11/2008. Até essa data, por equivocada valoração jurídica dos fatos, reconhece-se a prática de erro de direito.*

4. A orientação firmada na SCI nº 58/SRF aplica-se apenas às situações cujos fatos geradores ocorreram após 25/11/2008, proibida a retroatividade – art. 146 do CTN.

5. *Recurso especial parcialmente provido.” (STJ, 2ª Turma, REsp. nº 1.233.389/PR, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 18.12.2013)*

“Tributário. Aduaneiro. Importação. Mudança de critério legal. Art. 146 do CTN. Segurança jurídica.

1. *O proceder da autora foi determinado formalmente por um critério de interpretação do Fisco que depois passou a ser considerado pelo próprio Fisco como ilegal.*

2. *Por força do art. 146 do CTN, a exigência fiscal ora combatida, por óbvio é ilegal, uma vez que foi o próprio Fisco quem expressamente exigiu a mudança de critério adotado pela autora em importação anterior.*

3. A mudança de critério legal de interpretação adotada pelo Fisco, consoante estabelece o artigo 146 do CTN, ainda mais no caso de o Fisco compelir o contribuinte a agir de uma maneira, que, depois, passou a considerar ilegal, somente vincula o contribuinte para os fatos geradores ocorridos depois daquela mudança.

4. Em um sistema tributário absolutamente caótico, confuso e inflacionado normativamente, é absolutamente lógico e necessário o disposto no artigo 146 do CTN, na medida em que fica, por esse dispositivo, preservado o postulado da segurança jurídica, ao se exigir da administração tributária um proceder que permita ao contribuinte tomar conhecimento sobre os critérios que deverá observar nas suas condutas correlatas às obrigações tributárias principais e acessórias, previstas no cipoal da legislação tributária.” (TRF da 4ª Região, Apelação Cível nº 2008.72.01.0015054/SC, Rel. Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK, DJ 13.01.2011)

“Tributário. Consulta fiscal. Mudança de critério jurídico. Erro de direito. Art. 146 do CTN. Dever de lealdade e proteção à confiança da relação jurídico tributária. Irretroatividade. Inaplicabilidade a fatos geradores pretéritos. Art. 48, § 12, da Lei 9.430/96. Possibilidade de alteração de entendimento a fatos geradores posteriores.

1. A normatividade do art. 146 do CTN conecta-se com o princípio da irretroatividade, vinculando a administração ao critério jurídico existente à época do fato gerador, tanto para a revisão de lançamento, quanto para o lançamento de ofício. Oferecendo a interpretação oficial sobre a matéria, a Administração não poderia aplicar o novo critério adotado na consulta fiscal nos fatos geradores pretéritos, em razão do dever de lealdade e da relação de confiança que norteia a relação jurídico-tributária.

2. O novo entendimento exarado em consulta fiscal, que resulta em alteração de entendimento emitido anteriormente, tem aplicação tão somente aos fatos posteriores à ciência do contribuinte acerca do mesmo. O art. 48, § 12, da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre a possibilidade de mudança da solução da consulta, relativamente a fatos geradores posteriores.” (TRF da 4ª Região, Apelação REO nº 500206176.2010.404.7005/PR, Rel. Des.

Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, j. 21.05.2014)

Desse modo, constatando-se que se trata da primeira ocasião em que esse novo critério é aplicado à Recorrente, esse novo critério somente poderá ser aplicado a partir desta data, nos termos do artigo 146 do CTN.

Assim, reconheço a nulidade da presente autuação. Todavia, há que se observar o art. 59, §3º do Decreto 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

§3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Em razão da minha concordância pessoal com o julgamento do mérito, deixo de pronunciar a nulidade apontada nesta declaração de voto, acompanhado a relatora para dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto

Declaração de voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra

Em que pese a pertinência das razões e dos fundamentos legais contidos no voto da Ilustre Relatora, ressalto minha discordância exclusivamente em relação ao seguinte ponto deste voto: **Exclusão do IRRF na base de Cálculo da CIDE-Remessas ao exterior**, o conhecido "*gross up*".

Como relatado, o ponto nevrálgico da discussão refere-se à possibilidade de se fazer incidir a CIDE sobre o valor reajustado do pagamento (com o IRRF na base de cálculo, conhecido com cálculo por dentro ou *gross up*) feito pela Recorrente, ao invés de se considerar o valor líquido dos pagamentos feitos beneficiário ao exterior. Afinal, a CIDE-Royalties é tributo cobrado sobre os valores remetidos a residentes ou domiciliados em países estrangeiros, de modo que sobre as importâncias enviadas, além da CIDE, incide também o IRRF.

Portanto, entendo que não há previsão legal para se excluir o IRRF da base de cálculo da CIDE - Remessas. Explico.

Ao contrário do abordado no voto, a dicção legal da hipótese de incidência sugere a busca de abrangência de conceito da base de cálculo, e não restrição de conceito. Assim, a base de cálculo da contribuição é a totalidade do direito da pessoa jurídica no exterior, o que, evidentemente, inclui o IRRF, posto que o IRRF é a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos no exterior.

A Lei nº 10.168, de 2000 em seu art. 2º, 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.

(...)

§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.

A Administração Tributária entende que esse imposto integra a base da CIDE. Neste sentido, este tema, no âmbito da RFB hoje encontra-se pacificado, conforme definido na Solução de Divergência COSIT nº 17 de 29/06/2011:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE. BASE DE CÁLCULO CIDE. PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA. ASSUNÇÃO DO ÔNUS DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF).

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), independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF (Grifei).

Dispositivos Legais: arts. 97 e 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; art. 682, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; Art. 2º da Lei nº 10.168,

de 29 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, e pela Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007.

Esse entendimento tem como espeque legal o art. 725 do RIR/99, cujo texto estabelece que:

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).

Observa-se que o dispositivo acima estabelece 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.

Ressalte-se que existem decisões recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, deste CARF, no mesmo sentido. Cite-se a Ementa do Acórdão nº 9303-004.142, de 09/06/2016, da 3ª Turma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

CIDE. BASE DE CÁLCULO.

A contribuição incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações contraídas, sendo considerada líquida a quantia enviada ao exterior.

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, na apuração da CIDE deve-se considerar o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue.

Recurso Especial do Procurador Provido (Grifei).

No âmbito do Judiciário, esta matéria também tendo sido decidida nesse sentido e cito como exemplo o julgado do TRF/3ª Região que restou claríssimo sobre a inclusão do IRRF da base de Cálculo da CIDE, em decisão publicada em 20/07/2016:

APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO IRRF DA BASE DE CÁLCULO DA CIDE-ROYALTIES PREVISTA NA LEI 10.168/00. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SIMULTÂNEA, ENVOLVENDO SUJEITOS PASSIVOS DIVERSOS. CONCEITO DE RENDA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. SEGURANÇA DENEGADA. (grifei).

1. Nos termos da Lei 10.168/00, a CIDE tem por objetivo o custeio do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, tendo por fato gerador a transferência onerosa de tecnologia detida por residente ou domiciliado no exterior para pessoa jurídica. Sua base de cálculo será a contraprestação ofertada, a título de remuneração pela transferência.

2. O imposto de renda retido na operação, por força do art. 710 do RIR/99, tem por fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica da renda auferida pelo residente no exterior, tendo por base de cálculo também a contraprestação alcançada pela transferência.

3. Na espécie, não obstante terem fatos geradores e sujeitos passivos diversos, ambos os tributos incidem de forma simultânea, quando realizado o pagamento pela transferência da tecnologia. Caberá ao adquirente da tecnologia, na qualidade de contribuinte, recolher a CIDE, e, na qualidade de responsável tributário, reter o imposto de renda, tomando por base de cálculo de ambos o pagamento efetuado.

4. O valor da operação não se altera pela retenção, pois o instituto tem por fulcro apenas antecipar o que seria devido pelo titular da tecnologia no exterior pela obtenção da renda, já no momento do pagamento, para fins de facilitar o recolhimento do imposto e a sua fiscalização.

5. Entendimento obediente do previsto no art. 43 do CTN, pois nosso ordenamento adota um conceito de renda amplo para fins de tributação, bastando a sua disponibilidade econômica ou jurídica para a incidência tributária, independentemente do valor efetivamente auferido pelo contribuinte. Apesar do artigo questionado referir-se ao imposto de renda, é plenamente aplicável à CIDE - ROYALTIES, visto se valer do mesmo conceito ao caracterizar a base de cálculo da contribuição, como se percebe da redação idêntica utilizada no art. 2º, § 3º, da Lei 10.168/00 e no art. 710 do RIR/99. Ademais, o legislador não instituiu a dedução do IRRF do valor da operação para fins de incidência da CIDE, ou o inverso, até porque os contribuintes não são os mesmos.

6. Recurso de apelação e reexame necessário providos, denegando-se a segurança com cassação da liminar. (Grifei)

(Apelação/Reexame Necessário Nº 0016434-92.2011.4.03.6100/SP, Rel. Des. Federal Johanson de Salvio, Publicação 20/04/2016)

Corroborar nessa tese o princípio da equanimidade com os Contribuintes residentes no país, que tributa seus rendimentos pelo valor bruto, e não pelo valor líquido de retenções, salvo expressa determinação legal.

E mais. O eventual acordo, entre o pagador brasileiro e o recebedor no exterior, quanto ao ônus financeiro sobre o IRRF, não prevalece sobre a administração pública, face ao art. 123 do CTN. Veja-se:

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.

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, de 2000. Tal assertiva é convalidada pelo art. 3º da mesma lei:

Art. 3º 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.

Neste diapasão, 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.

Há que se ressaltar ainda que, como muito bem pontuado no acórdão do TRF acima citado, apesar dos tributos terem fatos geradores e sujeitos passivos diversos, ambos os tributos incidem de forma simultânea, quando realizado o pagamento pela transferência da tecnologia. Caberá ao adquirente da tecnologia, na qualidade de contribuinte, recolher a CIDE, e, na qualidade de responsável tributário, reter o imposto de renda, tomando por base de cálculo de ambos o pagamento efetuado.

Com isso, não há dúvidas da incidência do IRRF nas remessas em questão e, por consequência, também não há que se discutir a inclusão do valor daquele imposto da base de cálculo da CIDE, o que, por conseguinte, no que se refere a essa matéria voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra