



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

Processo nº 16095.000246/2008-75

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3402-004.392 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária

Sessão de 26 de setembro de 2017

Matéria CIDE

Recorrente GATE GOURMET LTDA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

NULIDADE. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não se tratando das situações previstas no art. 59 do Decreto n. 70.235/1972, incabível falar em nulidade do lançamento tributário.

CIDE. ROYALTIES. REMESSAS PARA O EXTERIOR. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O lançamento contábil (crédito em conta do passivo) não constitui, por si só, fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000. A hipótese de incidência da CIDE-royalties exige que as importâncias sejam efetivamente pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários domiciliados no exterior, por fonte situada no País.

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.

Recuso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro, Pedro Bispo e Jorge Freire.

A Conselheira Maria Aparecida leu declaração de voto. Declarou-se impedido o Conselheiro Diego Ribeiro, sendo substituído pela Conselheira suplente Rodolfo Tsuboi.

(Assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

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 Campinas/SP, que declarou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte sobre a cobrança de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-Royalties ou remessas para o exterior), consubstanciada no auto de infração em questão (lavrado em 17/04/2008 e cientificado à Contribuinte em 08/05/2008), pelo qual se cobra valores a título da Contribuição, bem como juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

Por meio do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais de fls. 281/286, a Autoridade Fiscal relatou que intimou a Contribuinte a apresentar diversos documentos contábeis e fiscais referentes aos anos de 2003, 2004 e 2005. Em resposta, a Contribuinte apresentou Livro Diário, Razão e as documentações comprobatórias relativas às despesas com Royalties e Assistência Técnica constantes da Ficha 05A das DIPJs dos anos supracitados.

Analisando a documentação, a Autoridade Fiscal, com base na Lei n. 10.168/2000 e seus sucessivas alterações, entendeu ter ocorrido falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição referente a fatos geradores ocorridos nos anos de 2003 a 2005 (fls. 293/297), pelas seguintes razões: *i*) a data da ocorrência do fato gerador da CIDE é a data do registro contábil do crédito, conforme o artigo 3º da Lei n. 10.833/2002, e não a data da remessa de valores para o beneficiário no exterior, como considerava a Contribuinte; *ii*) não poderia a Contribuinte deduzir da Taxa de Franquia o IRRF para fins de base de cálculo da CIDE, como foi feito no período em questão.

Inconformada, a Contribuinte apresentou tempestivamente impugnação (fls. 301-319), à qual foi negado provimento por julgamento datado de 25 de fevereiro de 2016, da DRJ Campinas/SP (Acórdão 0540.095), nos termos da ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Ano-calendário:

2003, 2004, 2005

CIDE REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. ÔNUS ASSUMIDO PELA FONTE PAGADORA.

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CideRemessas), instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, nas hipóteses em que esta seja devida, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto.

CIDE REMESSAS AO EXTERIOR. HIPÓTESE DE CONCESSÃO DE CRÉDITO PARA DEDUÇÃO EM OPERAÇÕES SUBSEQUENTES DE MESMA NATUREZA. NECESSIDADE DE PAGAMENTO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

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 (art. 4º da Medida Provisória nº 2.15970/2001).

A referida sistemática amenizou 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. Assim, necessário se faz o efetivo recolhimento da contribuição para que seja constituído o referido crédito.

FATO GERADOR. REMESSAS DE ROYALTIES PROVISIONADAS CONTABILMENTE.

O fato gerador da CIDE é o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de royalties. Dentre os vários momentos relacionados pela norma, prevalece o que primeiro ocorrer.

Para fins de determinação da ocorrência do fato gerador da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico CIDE / Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, a expressão “creditados” a que se refere o art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168, de 2000, corresponde ao crédito contábil efetuado pela fonte pagadora, ao reconhecer sua obrigação.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, tendo havido apuração e pagamento antecipado do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa e ausente imputação de má-fé, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue no prazo de 5 (cinco) anos a contar da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, impondo-se o cancelamento da exigência formalizada a destempo.

Nas circunstâncias em que fique caracterizada a ausência de pagamento antecipado, o prazo decadencial rege-se pela norma contida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional CTN.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, repisando os argumentos trazidos em sua impugnação ao lançamento tributário, quais sejam:

PRELIMINARMENTE

i) alega que a metodologia de apuração do valor devido pela Fiscalização está equivocada, à medida que ao compartimentar as competências foram desconsiderados os montantes que haviam sido pagos a título da Contribuição. Assim, brada pela nulidade do auto de infração, haja vista que os valores cobrados são ilíquidos e incertos.

ii) afirma que a Fiscalização mal interpretou a Medida Provisória n. 2.159-70/2001, que estabeleceu crédito presumido da CIDE. O correto não é aferir o crédito a que tem direto a Contribuinte a partir dos valores que foram efetivamente *pagos*, mas sim os valores *devidos* pelas operações. Tal confusão feita no lançamento também, na sua visão, configura vício que acarretaria na sua nulidade.

iii) prossegue alegando a ocorrência da decadência dos lançamentos referentes aos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2003, já que a CIDE é tributo sujeito a lançamento por homologação, e, desta forma, deve ser aplicada a regra de decadência do artigo 150, §4º do CTN, independentemente da existência ou não de pagamento.

MÉRITO

iv) não há fundamento jurídico para a interpretação fiscal no sentido de que o mero registro contábil é suficiente para satisfazer a hipótese de incidência da Contribuição em apreço. Juridicamente, somente com a efetiva remessa dos valores devidos a título de royalties ao exterior é que ocorre o fato gerador da CIDE. Esse momento é representado pelos contratos de fechamento de câmbio registrados junto ao Banco do Brasil, juntados aos autos.

v) em tópico denominado “da mera postergação de pagamento”, a Recorrente combate o trabalho da fiscalização dizendo que, mesmo considerando como momento do fato gerador a data do registro do crédito contábil, ainda assim, haveria tão somente postergação do pagamento, e, desta forma caberia apenas a cobrança de juros de mora.

vi) por fim, o último ponto de discordância da Recorrente diz respeito à composição da base de cálculo da CIDE, haja vista que a Autoridade Tributária considerou o IRRF relativo às remessas em tela como parte integrante desta. Afirma que o IRRF deve ser deduzido da referida base, pois não há lei determinando a sua inflação. Existe, isto sim, delimitação legal de que a CIDE incide sobre os valores efetivamente remetidos ao exterior, portanto líquidos do IRRF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

A Recorrente tomou ciência do Acórdão da DRJ em 08/03/2013, conforme AR de fls 754, apresentando Recurso Voluntário em 08/04/2013. 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

Argumenta a Recorrente que a Autoridade Fiscal teria se equivocado quanto a apuração da CIDE lançada, pois *i*) não teria computado os pagamentos que foram efetuados a título da Contribuição; *ii*) teria mal aplicado o crédito da CIDE obtido conforme previsão do art. 4º da MP nº 2.159-70/2001.

Com relação ao primeiro ponto, não assiste lhe assiste razão. Isto porque, diferentemente do que ocorreu no auto de infração referente ao IRRF que foi lavrado contra a Recorrente (16095.000247/2008-10), no presente lançamento tributário a autoridade fiscal levou em conta os pagamentos que foram promovidos pela Recorrente antes de alcançar o valor cobrado.

A tabela que consta no Termo de Verificação Fiscal destaca justamente os montantes declarados pela Recorrente em DCTF (segunda coluna), que foram aqueles que a mesma demonstrou o recolhimento. Estes valores foram abatidos dos valores de CIDE a pagar (primeira coluna), de modo que o que se encontra sob cobrança são tão somente os montantes constantes na terceira coluna, denominada “valores não declarados/declarados a menor” (fls 283):

8. Foi constatado ainda, que o contribuinte declarou nas DCTFs, os valores de CIDE efetivamente pagos no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005. Assim, em decorrência das irregularidades acima citadas, e aproveitadas os valores de tributos declarados nas DCTFs, visto que a apuração da CIDE é mensal, foram apuradas valores de **CIDE não declarados/declarado a menor nos anos de 2003, 2004 e 2005**, nos valores de **RS 101.130,60, RS 72.918,68 e RS 98.354,79**, respectivamente, conforme demonstrativo anexo, e resumida abaixo:

Período de Apuração	Valores de CIDE a pagar apurados (R\$)	Valores de CIDE declarados em DCTFs (R\$)	Valores não declarados/declarados a menor (R\$)
jan/2003	5.969,64	0,00	5.969,64
fev/2003	18.660,48	0,00	18.660,48
jun/2003	4.013,95	0,00	4.013,95
jul/2003	18.895,48	0,00	18.895,48
ago/2003	19.079,98	0,00	19.079,98
set/2003	17.334,78	0,00	17.334,78
nov/2003	17.176,29	0,00	17.176,29
TOTAL	101.130,60	0,00	101.130,60

Período de Apuração	Valores de CIDE a pagar apurados (R\$)	Valores de CIDE declarados em DCTFs (R\$)	Valores não declarados/declarados a menor (R\$)
mar/2004	18.633,56	15.359,31	3.274,25
abr/2004	18.247,53	0,00	18.247,53
jun/2004	14.598,39	0,00	14.598,39
jul/2004	21.451,68	14.521,67	6.930,01
ago/2004	20.600,24	7.916,36	12.683,88
out/2004	15.100,61	7.677,18	7.423,43
nov/2004	9.761,19	0,00	9.761,19
TOTAL	118.393,20	45.474,52	72.918,68

Período de Apuração	Valores de CIDE a pagar apurados (R\$)	Valores de CIDE declarados em DCTFs (R\$)	Valores não declarados/declarados a menor (R\$)
jan/2005	22.989,46	18.030,53	4.958,93
abr/2005	15.151,00	0,00	15.151,00
mai/2005	11.245,94	8.150,52	3.095,42
jun/2005	19.194,93	0,00	19.194,93
jul/2005	16.842,76	0,00	16.842,76
set/2005	17.956,02	0,00	17.956,02
nov/2005	2.533,10	0,00	2.533,10
dez/2005	18.622,63	0,00	18.622,63
TOTAL	124.535,84	26.181,05	98.354,79

Efetivamente, a soma total ora cobrada a título do tributo é de R\$ 272.404,07, ou seja, o resultado da soma de R\$ 101.130,60, R\$ 72.918,68, R\$ 98.354,79, todos líquidos dos pagamentos que haviam sido feitos pela Recorrente.

Com relação ao item *ii*, melhor sorte possui a Recorrente, 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 róialties 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 róialties 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 róialties previstas 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 à defesa do Contribuinte em questão. 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.”¹

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 710² prevê a alíquota de quinze por cento de IRRF para tais remessas. Tal alíquota originou-se ainda na Medida Provisória 1.459/1996, editada inicialmente em 22.05.1996; portanto muito tempo antes da criação da

¹ VELLOSO, ANDREI PITDEN; PAULSEN, LEANDRO. Contribuições Teoria Geral Contribuições Em Espécie (Kindle Locations 9345-9366). Kindle Edition.

² 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.

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-A³, da Lei Federal 10332/2001).

Reparam 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.

Dai 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,⁴ 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 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

³ 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.

⁴ 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.

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 lançamento foi equivocada. Contudo, não é o caso de nulidade do auto de infração, mas sim da necessidade de a unidade de origem 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.

De toda sorte, como se verá a seguir, a Recorrente possui razão quanto ao mérito de seu recurso, de modo que a questão preliminar do crédito fica prejudica, nos moldes do artigo 59, §3º do Decreto 70.235/72.

2. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA CIDE-ROYALTIES

Alcançando o mérito do caso, cumpre analisar em que momento se dá o fato gerador da CIDE-royalties, pois é essa a questão controvertida: enquanto a Recorrente oferecia à tributação da Contribuição somente os valores quando eles eram efetivamente remetidos ao beneficiário no exterior, a Fiscalização entendeu que o momento adequado para ser considerada a incidência é o lançamento contábil dessas remessas, realizados anteriormente à sua ocorrência.

A DRJ utilizou como pressuposto, para avalizar o entendimento da autoridade fiscal, o artigo 43 do CTN, que trata do imposto sobre a renda, que “tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.”

Não foi à toa que a instância *a quo* se referiu à legislação do imposto sobre a renda para tecer seu julgamento. Afinal, a hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), estampado no artigo 710 do RIR/99, é a mesma da CIDE-royalties, positivada no artigo 2º, §3º da Lei n. 10.168/2001, *in verbis*:

Art. 710 do RIR/99. 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 (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 3º).

Art. 2º da Lei n. 10.168/2001. 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 acquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Decreto nº 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

(...)

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração

decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

Entendo, contudo, que a discussão não deveria descamar para a problemática da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Isto porque o artigo 2º, § 3º da Lei n. 10.168/2001 é claro sobre a necessidade de efetivo aporte de valores para o exterior, por qualquer das situações que sejam ali descritas (pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa, em sentido estrito), para o beneficiário no exterior.

Ora, como é consabido, a ciência contábil não cria fatos, mas sim os relata. Dentre tais fatos, encontrar-se-ão eventualmente situações que se subsomem à determinada hipótese de incidência tributária, ou não. Assim, o simples lançamento contábil não substitui o fato gerador da CIDE, que é a remessa, em sentido lato, de valores para o exterior, como impõe a lei. Por tal razão, o momento da ocorrência do fato gerador deve ser sempre o segundo, e não o primeiro.

Assim vem decidindo este Conselho, conforme se depreende das ementas abaixo colacionadas:

Ementa: CIDE. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O lançamento contábil não constitui, por si só, fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO. (Processo nº. 18471.001506/200578 Acórdão nº. 302-39165)

Ementa(s) Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE Data do fato gerador: 18/01/2001, 26/01/2001, 15/03/2001, 12/04/2001, 24/04/2001, 27/04/2001, 26/07/2001, 03/08/2001, 04/12/2001, 07/12/2001, 26/12/2001. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. APLICAÇÃO DA SÚMULA N°. 02 DO CARF. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

LANCAMENTO CONTÁBIL. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. O lançamento contábil não constitui, por si só, fato gerador da CIDE.
LICENÇA DE USO DE SOFTWARES. Até a edição da Lei nº. 11.452/2007, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE é devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso de softwares, ainda que a licença não importe em transferência de conhecimento tecnológico.
SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA. Para fins de incidência da CIDE, por força do §1º do art. 2º da Lei nº. 10.638/2000, devem ser considerados como contratos com

transferência de tecnologia os contratos de prestação de assistência técnica firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

Recurso conhecido em parte; na parte conhecida, recurso voluntário negado. (Processo 10580.004006/2003-87, Acórdão 3202-000.455)

Deste último julgado, destaco as palavras da Conselheira relatora, que corroboram o entendimento aqui esposado:

Assim, conforme asseverou a autoridade julgadora de primeira instância, a celebração do contrato e o respectivo lançamento contábil não autorizam a exigência da CIDE, sendo imprescindível a efetiva remessa dos valores aos beneficiários no exterior. Isto porque o lançamento contábil representa somente o registro de um evento econômico, não se constituindo no próprio evento em si. A ocorrência do fato econômico é que faz nascer a obrigação de pagar a CIDE e este se dá quando da efetiva remessa dos valores devidos. Demais disso, se assim não fosse, teríamos uma norma improfícua, vez que o lançamento contábil sempre precede o pagamento.

No presente caso, o que se contabiliza são os rendimentos brutos da Recorrente, sobre os quais, por contrato celebrado com pessoa jurídica situada no exterior, ela deverá pagar a título de *royalties* o percentual de 3%. Assim, é hialino que nesse momento ainda não ocorreu a remessa, em sentido lato, de qualquer valor para o estrangeiro e, consequentemente, não ocorreu ainda o fato gerador da CIDE-royalties. Daí já se conclui pela improcedência do raciocínio abraçado pela fiscalização nesta parte do lançamento tributário.

De toda sorte, mesmo entendendo que não seja apropriada tal discussão para o presente caso - pois o CTN expressamente determina em seu artigo 45⁵ que a lei pode atribuir à fonte pagadora a responsabilidade pelo recolhimento do imposto sobre a renda -, consigno também meu entendimento acerca do argumento da fiscalização avalizado pela DRJ, no sentido de que o termo “creditado”, constante do artigo 2º, § 3º abrange a ocorrência do lançamento contábil (crédito de conta de passivo relativo à obrigação existente), no qual já haveria disponibilização econômica da renda (artigo 43 do CTN) e, portanto, a ocorrência do fato gerador tanto do IRRF como da CIDE-royalties.

Maior equívoco não poderia haver.

Falar em renda é falar em acréscimo patrimonial a um conjunto de bens e direitos. Nesse sentido, temos que a *disponibilidade jurídica* da renda se configura no exato instante em que a renda for auferida, produzida, independentemente do efetivo recebimento em espécie – “accrual basis”-, representando assim o título jurídico que o beneficiário possui da realização em dinheiro. De outro lado, a *disponibilidade econômica* se dá quando a renda

⁵ Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proveitos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proveitos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam

auferida tiver sido efetivamente recebida pelo seu titular, vale dizer, é o dinheiro em caixa – “cash basis”.

Em qualquer das duas situações, portanto, os valores que passam a compor o patrimônio do contribuinte devem estar livres, desimpedidos, para que seja caracterizada a disponibilidade econômica ou jurídica e, consequentemente, ocorrido o fato gerador do imposto sobre a renda, nos moldes do artigo 43 e do artigo 114 do CTN.

No presente caso, o lançamento contábil de crédito na conta de passivo não traz a disponibilidade econômica, tampouco a jurídica da renda, para o beneficiário no exterior.

Também sobre esse ponto é tranquila a jurisprudência do CARF, com inúmeros julgados sobre o IRRF, dos quais destaco a título exemplificativo o caso abaixo, julgado pela CSRF em 2014:

Ementa(s)

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 30/11/2001, 31/12/2001

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. REMESSAS PARA O EXTERIOR. IMPOSTO CALCULADO TENDO COMO DATA DO FATO GERADOR A DATA DOS CRÉDITOS CONTÁBEIS. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese de incidência exige que as importâncias sejam pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários domiciliados no exterior, por fonte situada no País.

As dicções "pagas", "creditadas", "entregues", "empregadas" ou "remetidas" não deixam dúvidas de que o beneficiário não-residente tem que ter tido a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica do rendimento, conforme disciplina contida no art. 43 do CTN.

*"A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos." (Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 243).*

Não há fato gerador do imposto incidente na fonte quando as importâncias são contabilmente creditadas ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação, consoante os prazos ajustados em contrato. O simples crédito contábil, antes da data aprazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor. O fato gerador do imposto de renda na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se, necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica.

Por si só, o fato de a fonte pagadora lançar contabilmente o acréscimo do valor de sua obrigação na respectiva conta de passivo não torna devido o imposto de renda na fonte, por não

importar na aquisição de qualquer disponibilidade econômica ou jurídica de renda pelo beneficiário.

No caso dos autos, os rendimentos só passaram a ser devidos quando do vencimento previsto no contrato. Ora, por dedução lógica, o simples registro contábil, nos períodos questionados, não tem, por si só, o condão de modificar o prazo de vencimento da obrigação contratual.

Recurso especial negado. (Número do Processo 10882.001555/2006-48, Acórdão 9202-003.120).

Assim é que o lançamento contábil por si só não acarreta na disponibilidade econômica ou jurídica da renda (remessa dos valores para o exterior), mas sim relata fato que ocorrerá no futuro, quando efetivamente vencerá a obrigação ou serão entregues os valores devidos ao beneficiário no exterior. Chega a ser óbvia - porém necessária porque vem passando despercebida nesse processo -, a constatação de que o beneficiário no exterior não dispõe, nem jurídica nem economicamente, de valores que estão simplesmente contabilizados por empresa situada em país estrangeiro (Brasil).

Assim, mais uma vez conclui-se pela improcedência da autuação fiscal ao considerar o momento da ocorrência do fato gerador da CIDE-royalties na data do lançamento contábil (crédito em conta do passivo). O momento da ocorrência do fato gerador da CIDE-royalties confunde-se com a própria materialidade da Contribuição, somente se aperfeiçoando com a efetiva remessa de valores para o beneficiário no exterior, conforme o artigo 2º, § 3º da Lei n. 10.168/2001. Dessarte, deve ser cancelada a autuação nesse ponto.

3. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CIDE-ROYALTIES: O IRRF.

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 nevrágico 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).⁶ 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,

⁶ EMENTA: BASE DE CÁLCULO CIDE. PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA. ASSUNÇÃO DO ONUS DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRR). 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 IRR.

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).

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), 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 (artigo 150, I da CF/88), bem como do artigo 97, IV, do CTN, que determina que

somente a lei pode estabelecer a de base de cálculo dos tributos.” (Acórdãos 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.

Corrobora 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 10.865/2004⁷ 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.

Dessarte, deve ser acatado o recurso da Recorrente também neste ponto, para cancelar os valores indevidamente lançados.

Conclusão

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

⁷ 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.

Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

Declaração de Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula

Na sessão de julgamento pedi vistas do presente processo, razão pela qual apresento abaixo as minhas considerações.

Acompanho a Conselheira Relatora relativamente ao **item 3. (COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CIDE-ROYALTIES: O IRRF)** do seu Voto, na esteira do entendimento do Conselheiro Antonio Carlos Atulim no Acórdão nº 3403-003.029, que bem esclareceu que "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". Isso porque a materialidade do fato imponível deve ser obrigatoriamente definida pela lei.

No art. 2º, § 3º da Lei nº 10.168/2001 está expresso que a mensuração da quantidade de riqueza a ser tributada deve se dar sobre os "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", não havendo que se perquirir acerca da composição ou necessidade de ajuste desses valores.

Também adiro ao Voto da Conselheira Relatora no que concerne ao **item 2. (MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA CIDE-ROYALTIES)** do seu Voto.

Designa-se aspecto temporal da hipótese de incidência a indicação legislativa, explícita ou implícita, do momento que deve ser levado em consideração para se reputar consumado um fato imponível. Quando a norma jurídica tributária não traz a previsão expressa desse momento, está disposto, implicitamente, que será aquele em que o fato material ocorre.⁸

No caso, diante da ausência de qualquer outra norma legal disposto expressamente sobre o aspecto temporal da hipótese de incidência da CIDE-ROYALTIES, há de ser acatado aquele veiculado implicitamente pelo próprio art. 2º, § 3º da Lei nº 10.168/2001, como o momento em que ocorre o fato material, qual seja, o pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa a residentes ou domiciliados no exterior a título de remuneração.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula

⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 95.