



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 16095.000246/2008-75  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-007.399 – 3ª Turma  
**Sessão de** 18 de setembro de 2018  
**Matéria** CIDE-REMESSAS - IRRF NA BASE DE CÁLCULO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** GATE GOURMET LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. INSUFICIÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Quando o recurso especial de divergência se refere a matéria que não afeta a denegação do direito material pleiteado, não há razão de pedir no recurso especial que justifique seu conhecimento. No caso, foi dado provimento ao Recurso Voluntário por motivo autônomo e suficiente, contudo, a recorrente somente se insurge contra um aspecto do lançamento que só afetaria o resultado da decisão se aquela matéria fosse também revista. Inexistindo recurso especial de divergência com relação àquele motivo autônomo, é despiciendo o presente recurso especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (relator) e Jorge Olmiro Lock Freire. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

*(assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge

Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 884 a 899), contra o Acórdão 3402-004.392, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Sejul do CARF (fls. 863 a 882), sob a seguinte ementa:

*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.*

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 902 a 904), a PGFN contesta tão-somente a não inclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte na base de cálculo da CIDE.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 915 a 928).

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas - Relator

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial.

No **mérito** – cabendo a esta instância julgadora tão-somente posicionar-se quanto à divergência que lhe foi trazida à apreciação –, a discussão cinge-se à inclusão ("gross up") ou não do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas ao Exterior.

Este assunto, no âmbito da RFB, encontra-se pacificado, via 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.*

*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.*

A Jurisprudência majoritária desta 3ª Turma é no mesmo sentido, conforme Acórdão recente, de minha lavra (nº 9303-005.982, de 29/11/2017), assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE*

*Ano-calendário: 2002, 2003, 2004*

*BASE DE CÁLCULO. CIDE-REMESSAS AO EXTERIOR. VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO, INCLUINDO O IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE COMO ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO PELO DESTINATÁRIO. FATOS GERADORES E SUJEITOS PASSIVOS DIVERSOS, MAS COM INCIDÊNCIA SIMULTÂNEA.*

*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, independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus do imposto. Apesar de terem fatos geradores e sujeitos passivos diversos, ambos os tributos incidem de forma simultânea, quando realizado o pagamento. Caberá ao adquirente, na*

*qualidade de contribuinte, recolher a CIDE, e, na qualidade de responsável tributário, reter o imposto de renda. O valor da operação não se altera pela retenção, pois o instituto tem por fulcro apenas antecipar o devido pelo beneficiário no exterior em razão da obtenção da renda, já no momento do pagamento, para fins de facilitar o recolhimento do imposto e a sua fiscalização.*

Outro Acórdão, de 09/06/2016 (nº 9303-004.142), em um Processo da NESTLÉ BRASIL, de relatoria do ilustre Conselheiro Demes Brito, também espelha este entendimento:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÓMICO 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.*

A mesma empresa (gigante mundial do ramo alimentício) discutiu a mesma questão no Judiciário, tendo sido o TRF da 3ª Região claríssimo sobre a inclusão do IRRF da base de Cálculo da CIDE, em decisão publicada em 20/04/2016 (contra a qual foram opostos Embargos de Declaração pela autora, os quais foram pouco depois rejeitados, e interpostos Recursos Especial e Extraordinário, cuja admissibilidade ainda se encontra sujeita a apreciação pelo TRF):

**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.

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

A transcrição de excertos do Voto do eminente Relator dispensa qualquer argumentação adicional:

"O raciocínio fica mais claro se mantivermos o recolhimento do imposto de renda no momento do pagamento, mas agora de responsabilidade de seu contribuinte. Nesse caso, receberia os royalties devidos e recolheria a tributação, e tomaríamos como valor da operação aquele determinado no contrato, não descontando o

imposto de renda recolhido. Por que, tornando o adquirente o responsável tributário pelo recolhimento, o raciocínio seria diferente ?

Não o é, até porque o valor pago é sim aquele acordado pelas partes contratantes, recaindo sobre o mesmo os tributos devidos. Tudo o que o adquirente faz é reter o imposto de renda devido pelo titular da tecnologia justamente em razão do valor recebido.

*Ao contrário do alegado pelas impetrantes, as normas em comento não trouxeram como base de cálculo o valor efetivamente pago, excluída a retenção, mas sim a disponibilidade de renda decorrente do contrato de transferência de tecnologia.*

Isso porque, conforme previsto no art. 43 do CTN, 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 legal 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.

*De forma a tornar a tributação mais próxima da realidade e atender à capacidade contributiva, o legislador elenca uma série de deduções da base de cálculo, possibilitando ao contribuinte reduzir o quantum tributário devido. O legislador não fez qualquer ressalva nesse sentido no caso, não permitindo 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.*

Assim, ambos devem recair sobre o valor total do contrato, em respeito às normas de incidência em comento.”

Matematicamente, teríamos o seguinte: Para se encontrar a base de cálculo da CIDE, há que tomar como referência o valor efetivamente remetido e fazer a recomposição (“cálculo por dentro” ou “gross up”) do valor bruto, antes da retenção do IRRF.

Exemplifico:

- Valor do Contrato de Câmbio (Valor "Líquido" da Remessa): R\$ 17.000,00
- IRRF: 15 %
- Valor Bruto (Base de Cálculo da CIDE):  $R\$ 17.000,00 / (1-0,15) = R\$ 17.000,00 / 0,85 = R\$ 20.000,00$
- Valor da CIDE:  $R\$ 20.000,00 \times 10 \% = R\$ 2.000,00$ .

À vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas

## Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Com a devida vênia ao i. Relator, tenho entendimento diverso em relação ao conhecimento do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

A autuação decorreu da remessa, a título de royalties, a beneficiários domiciliados no exterior, de valores correspondentes a 3% do faturamento bruto, sobre essas remessas a contribuinte recolheria o Imposto de Renda na Fonte e o CIDE.

Ocorre que se observarmos o recurso voluntário que deu azo à decisão recorrida, veremos que ele conclui com os seguintes pedidos, à e-fl. 784:

*a) Preliminarmente, seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, cancelando-se o Auto de Infração lavrado em face de sua patente iliquidez e da decadência dos débitos relativos aos meses de 1º de janeiro a 8 de maio de 2003;*

*b) Caso este E. Tribunal supere as preliminares acima, por não acatá-las ou por juízo de mérito favorável à Recorrente (art. 59, §3º do Decreto nº 70.235/72). requer seja julgada a matéria de fundo, dando provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando-se a r. decisão a quo para que sejam cancelados os débitos lançados, ante à impossibilidade de se interpretar o mero registro contábil como fato gerador da CIDE-Royalties.*

*c) Caso indeferidos os pedidos acima, requer seja cancelada a autuação para que se efetue a cobrança pura e simplesmente dos juros de mora, e,*

*d) Por fim, como na remota hipótese de não se acatar os fundamentos anteriores, requer seja reconhecida a impossibilidade de inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE.*

(Negritei.)

O acórdão recorrido apreciando o recurso e seus pedidos, que delimitariam a lide, deu-lhe provimento, sem indicar expressamente quaisquer das razões de decidir no dispositivo. Todavia, as ementas deixam claras essas razões: (a) inoccorrência do fato gerador da CIDE, pelo mero crédito contábil da contribuição, no passivo e (b) exclusão do IRRF da base de cálculo da CIDE. A seguir, para fins de esclarecimento, encontram-se reproduzidos as ementas da decisão recorrida:

*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.*

Daí se pode observar que à contribuinte, dos quatro pedidos constantes no recurso voluntário, somente não lhe foi favorável aquele relativo à preliminar de nulidade (item "a"), conforme se extrai do voto do relator, à e-fl. 873:

*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.*

(Negritei.)

Quanto ao mérito, o pedido relativo à simples incidência de juros, item "c" não foi sequer apreciado no acórdão. Portanto, restaram os pedidos dos itens "b" e "d" do recurso voluntário.

A requisição da contribuinte em seu recurso voluntário, relativa à não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, pedido *d*), decorria apenas da eventualidade de não ser acatado o argumento quanto à impossibilidade de aceitar os registros contábeis como momento da ocorrência do fato gerador do tributo, vinculada ao pedido *b*). Como o próprio fato gerador não foi acatado pelo acórdão *a quo*, em decorrência da decisão relativa ao pedido *b*), obviamente a argumentação quanto a estar ou não o IRRF incluso na base de cálculo da CIDE passou a ser desnecessária. Cancelar a autuação nesse ponto, como fez o acórdão, implicaria o cancelamento da exação.

Tratar-se-ia de eventual alteração do lançamento, com relação ao IRRF, apenas em caso de alteração do entendimento quanto ao fato gerador em sede de recurso especial de divergência, mas isso seria *obter dictum* relativamente ao próprio acórdão *a*

---

*quo*. Tanto é assim, que a questão dos juros, também posta entre os pedidos, nem mesmo foi abordada no aresto recorrido, nem necessitaria, pois a base de cálculo do principal foi afastada.

Quando a Procuradora apresenta divergência apenas quanto ao IRRF ser ou não matéria tributável, sem apresentar qualquer divergência quanto ao *decisum* no tocante à manutenção do fato gerador da CIDE-royalties, conforme lançada, em nada se pode alterar o resultado do acórdão recorrido.

Dessarte, sendo a única divergência suscitada despicienda para a alteração do conteúdo do acórdão, voto por não conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, haja vista que a alegada divergência não implica qualquer alteração em relação ao decidido no aresto combatido.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos