



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

Processo n° 16561.720083/2011-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.362 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2017
Matéria CIDE
Recorrente MCCAIN DO BRASIL ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

CIDE. ROYALTIES. REMESSAS. 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. A adição do IRRF a sua base de cálculo (gross up) não possui amparo legal.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IRRF. LEGALIDADE.

Constitui base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre as importações o valor remetido ao exterior, antes da retenção do imposto de renda (arts. 1º, 3º e 7º, inciso II da Lei nº 10.865/2004 e IN SRF no 572/2005). Ou seja, a lei determina a incidência das contribuições sobre o valor bruto da remessa, sendo impossível a exclusão do IRRF da base de cálculo.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento em relação às contribuições PIS/COFIS sobre a importação. Por maioria de votos, foi dado provimento para cancelar a exigência da CIDE-royalties. Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro, Pedro Bispo e Jorge Freire. O Conselheiro Waldir Navarro apresentou declaração de voto.

(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 São Paulo/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), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) consubstanciada nos autos de infração em questão, pelos quais se cobra valores a título dos tributos, bem como juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, com riqueza de detalhes, colaciono os principais trechos do relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

1. A empresa acima identificada foi submetida a procedimento fiscal, que resultou na lavratura dos seguintes Autos de Infração, relativos aos valores não declarados e não recolhidos, referentes a fatos geradores ocorridos nos anos calendário de 2007 a 2010:

1.1 Auto de Infração da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, Remessas ao Exterior, anexo às fls. 422/442 - observe-se que os números de folha mencionados no presente processo referem-se sempre à numeração digital). O tributo calculado, multa de ofício e juros de mora calculados até 30/11/2011 totalizam o montante de R\$ 464.969,33 (quatrocentos e sessenta e quatro mil, novecentos e sessenta e nove reais e trinta e três centavos).

1.2 Auto de Infração do Programa de Integração Social – PIS Importação, anexo às fls. 443/460. O tributo calculado, multa de ofício e juros de mora calculados até 30/11/2011 totalizam o montante de R\$ 89.498,86 (oitenta e nove mil, quatrocentos e noventa e oito reais e oitenta e seis centavos).

1.3 Auto de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS Importação, anexo às fls. 461/478. O tributo calculado, multa de ofício e juros de mora calculados até 30/11/2011 totalizam o montante de R\$ 412.241,97 (quatrocentos e doze mil, duzentos e quarenta e um reais e noventa e sete centavos).

2. *Os demonstrativos do cálculo dos juros e demais acréscimos legais, bem como o enquadramento legal, fazem parte do referido Auto de Infração.*

3. *Conforme Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 3/5), constatou-se infração à legislação tributária, por falta ou insuficiência de recolhimento em tributos incidentes sobre remessas ao exterior, durante os anos de 2007 a 2010. Sobre as remessas do sujeito passivo ao exterior, incidiram os tributos IRRF, CIDE – Remessas, PIS/PASEP – Importação e COFINS – Importação, conforme “Demonstrativo nº 1 – Apuração de falta ou insuficiência de recolhimento de tributos”, anexo às fls. 418/419, com as diferenças totalizadas abaixo: (...)*

4. *Consta ainda no referido Relatório, as fórmulas de cálculo dos tributos, a fundamentação legal, e a discriminação dos documentos anexos, dentre os quais, o “Demonstrativo nº 2 – Apuração de tributos, multa de ofício e juros de mora”, anexo às fls. 420/421.*

5. *A documentação entregue pela contribuinte, que respaldou os lançamentos efetuados, encontra-se juntada dos anexos 5 (fls. 25/45) e 9 (fls. 51/417) do presente processo.*

6. A interessada tomou ciência dos Autos de Infração por meio de seu Procurador em 13/12/2011 (fls. 423, 444 e 462), e interpôs a impugnação de fls. 482/501 em 12/01/2012, alegando, em síntese, que:

6.1 *Os fatos que ensejaram a lavratura do Auto de Infração remontam aos anos-calendário de 2007, 2008, 2009 e 2010, quando a Impugnante promoveu importação de serviços técnicos junto à McCain Food Limited, localizada no Canadá.*

6.2 A CIDE foi devidamente apurada e recolhida.

6.3 *Cita a base de cálculo da CIDE conforme Lei nº 10.168/2000 e alterações pela Lei nº 10.332/2001.*

6.4 *A acusação fiscal se baseia em suposto erro na determinação do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência da CIDE, mais especificamente a base de cálculo que, segundo alega o Sr. Agente Fiscal, não teria levado em consideração o valor do Imposto de Renda retido por conta das remessas em questão. Referido erro não ocorreu.*

6.5 *No presente caso, por força de acordo firmado entre as partes— Impugnante e empresa beneficiária da remessa localizada no exterior -houve reajustamento do valor da invoice comercial justamente para que o ônus do Imposto de Renda na Fonte ("IRFonte") fosse suportado pela fonte pagadora no Brasil, ou seja, a Impugnante. Procedeu-se, portanto, ao previsto no artigo 725 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR").*

6.6 *O preço do serviço prestado não foi alterado, já que o reajustamento, como dito, se deu apenas e tão somente para*

permitir que a beneficiária no exterior pudesse receber o valor total constante da invoice comercial por esta emitida.

6.7 A base de cálculo da CIDE corresponderá, pura e simplesmente, ao valor da remuneração recebida pelo prestador do serviço, sem que caiba sobre esse montante, qualquer ajuste, pois o texto da lei determina que deverá ser aplicada a alíquota de 10% sobre o valor das remunerações pagas ao exterior, procedimento que foi adotado pela Impugnante.

6.8 A base de cálculo utilizada pela Autoridade Fiscal, injustificadamente, acabou por incluir o montante do IRFonte, o qual, como se viu, não se insere no conceito de valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior. A legislação em nenhum momento determina que o IRFonte deverá ser incluído na base de cálculo da CIDE-Remessa.

6.9 O entendimento da fiscalização extrapola os limites da lei e recria o conceito de base de cálculo da CIDE - Remessa. Manter a cobrança do crédito tributário lançado por meio do Auto de Infração ora impugnado, é o mesmo que admitir uma grave afronta ao princípio da legalidade consagrado na Constituição Federal.

6.10 Jamais poderia um ato da fiscalização simplesmente ignorar os limites da legislação, ampliando a base de cálculo de um tributo conforme sua vontade.

6.11 Referido entendimento encontra respaldo na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, conforme se observa do julgado cuja ementa e parte do voto são citados na impugnação (fls. 488/489).

6.12 A própria Receita Federal do Brasil já emitiu manifestações contrárias à inclusão do IRFonte na base de cálculo da CIDE, conforme Processo de Consulta nº 357/07, da Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 8a. RF, cuja ementa é citada pela impugnante.

6.13 O artigo 100 do CTN prevê que o contribuinte não pode ser punido por observar um posicionamento emitido pelas Autoridades Fiscais. Nos termos dessa norma, o contribuinte, quando muito, pode ser compelido a pagar o valor do tributo devido, sem qualquer acréscimo de multa ou juros.

6.14 Pelas razões expostas, é mister que se conclua pelo cancelamento da exigência relacionada à CIDE - Remessa contida no Auto de Infração combatido.

6.15 Foram ainda lançados créditos tributários relacionados à suposta falta de recolhimento das Contribuições Sociais incidentes sobre a importação de serviços, PIS -Importação e COFINS - Importação, previstas pela Lei nº 10.865/2004, que teria ocorrido por falta de inclusão do IRFonte nas bases de cálculo do PIS - Importação e da COFINS -Importação.

6.16 A forma de cálculo prevista no artigo 7º da Lei nº 10.865/2004 foi expressamente demonstrada pela Receita Federal do Brasil através da IN SRF nº 572/2005.

6.17 Tanto as Leis aplicáveis, quanto a própria Instrução Normativa que trata do assunto são expressas no sentido de que na importação de serviços, o IRFonte não deve incluído para fins do cálculo do imposto.

6.18 Analisando a legislação e a fórmula apresentada no artigo 1º, inciso II da IN SRF nº 572/2005 se chega a conclusão de que a base de cálculo do PIS - Importação e da COFINS - Importação aplicável no caso de importação de serviços deve corresponder ao preço do serviço cobrado pelo prestador estrangeiro, sem redução do imposto de renda, e acrescido do ISS e das próprias contribuições incidentes na importação, exatamente como a Impugnante procedeu, levando em conta o montante integral de todas as suas faturas, com a inclusão do ISS e do próprio PIS e COFINS.

6.19 Com base no artigo 725 do RIR, a Impugnante procedeu ao reajustamento do valor da fatura de serviços apenas para que pudesse suportar o ônus do IRFonte.

6.20 Dessa forma, o valor reajustado não corresponde ao "valor pago ou remetido ao exterior antes da retenção do imposto de renda".

6.21 Quando o legislador determinou que a base de cálculo das contribuições seria o valor antes da retenção do imposto de renda, pretendeu resguardar que o valor corresponderia ao valor total do serviço (ou seja, o valor total da invoice comercial) acrescido do ISS e das próprias contribuições. Não pretendeu incluir o IRFonte decorrente da transferência de ônus à fonte pagadora brasileira.

6.22 É possível emprestar à discussão o mesmo raciocínio empregado no caso da CIDE, ou seja, este IRFonte previsto na legislação do PIS - Importação e da COFINS - Importação não é aquele obtido após o reajustamento de previsto no artigo 725 do RIR, mas sim aquele devido antes deste reajustamento. Já que assim deve corresponder ao preço do serviço em si.

6.23 Cita doutrina para corroborar com seu entendimento.

6.24 A Autoridade Fiscal, sem qualquer base legal ou fundamento incluiu o IRFonte - apurado em razão de reajuste de valor nos termos do artigo 725 do RIR - na base de cálculo do PIS - Importação e da COFINS - Importação.

6.25 A legislação em nenhum momento determina que o IRFonte deverá ser incluído na base de cálculo do PIS - Importação e da COFINS - Importação, mas apenas o faz com relação ao ISS e às próprias contribuições sociais.

6.26 Assim, mais uma vez, o entendimento da r. Autoridade Fiscal extrapola os limites da lei e altera a base de cálculo dos tributos incidentes na importação de serviços, na medida em acresce a ele valores que, de fato, NUNCA DEIXARAM O PAIS E QUE TAMPOUCO ESTÃO PREVISTOS EM LEI.

6.27 Cita exemplo de cálculo feito pela Impugnante (o qual se refere à nota fiscal mencionada no item 1 do "Demonstrativo nº 1 Apuração de falta ou insuficiência de recolhimento de tributos"), para demonstrar que apurou as contribuições conforme valor integral da fatura.

6.28 Cita novamente ementa do Processo de Consulta nº 357/07, da Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 8ª RF, e ementa do Processo de Consulta nº 46/07, também da SRRF / 8ª RF, para demonstrar que o PIS e a COFINS – importação deverão ser calculados sobre valor remetido ao exterior, antes da retenção do imposto de renda, porém sem incluir o IRFonte apurado na sistemática do artigo 725 do RIR na base de cálculo das contribuições.

6.29 Assim, além de a Impugnante ter observado ato administrativo emitido pelas Autoridades Fiscais através de Solução de Consulta, também cumpriu todas as disposições de ato normativo.

6.30 Diante disso, baseado no artigo 100 do CTN, ainda que o IRFonte cujo ônus foi transferido à fonte pagadora no Brasil, compusesse a base de cálculo do PIS - Importação e da COFINS - Importação, o que também se admite tão somente para fins de argumentação, a Impugnante não poderia ser obrigada ao recolhimento de multa e juros sobre referido valor.

6.31 Requer que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, e o respectivo cancelamento do crédito tributário correspondente e, caso não seja reconhecida a nulidade, que seja reconhecida a total improcedência do Auto de Infração ora guerreado pelo total equívoco da Autoridade Fiscal quanto à definição da base de cálculo dos tributos ora discutidos.

6.32 Na hipótese de procedência do Auto de Infração, requer sejam excluídos quaisquer acréscimos de multa ou juros, com base no artigo 100 do CTN.

6.33 Requer, ainda, que todos os avisos e intimações referentes ao presente processo administrativo sejam dirigidos à advogada Ana Cláudia Akie Utumi, OAB/SP nº 138.911, que assina a Impugnação, com endereço profissional no Município de São Paulo - SP, à Rua Borges Lagoa nº 1.328, CEP 04038-904.

Foi negado provimento à impugnação, por julgamento datado de 9 de abril de 2015, pela DRJ São Paulo/SP (Acórdão 16-67.471) nos termos da ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente será considerado nulo o lançamento, se o ato for praticado por agente incompetente. Art. 59, I, do Decreto nº 70.235/1972.

CITAÇÃO DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS OU DOCTRINA.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB), expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada às decisões administrativas proferidas em processos dos quais não participe o interessado, e nem a opiniões doutrinárias sobre determinadas matérias.

INTIMAÇÃO VIA POSTAL. DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO. ENDEREÇO DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de endereçamento de intimações por via postal em nome dos procuradores, em razão de inexistência de previsão legal de intimação em endereço diverso do domicílio tributário do sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de declaração e de recolhimento de débitos pelo sujeito passivo, deve ser formalizado o crédito tributário pelo lançamento.

CIDE. BASE DE CÁLCULO.

A partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

O valor do Imposto de Renda Retido 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. (§§ 2º e 3º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, alterada pela Lei nº 10.332/2001).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO.

Constitui base de cálculo do PIS, 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 (Arts. 1º, 3º e 7º da Lei nº 10.865/2004 e IN SRF nº 572/2005).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO.

Constitui base de cálculo da COFINS, 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 (Arts. 1º, 3º e 7º da Lei nº 10.865/2004 e IN SRF nº 572/2005).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho (fls 629 a 655), repisando os argumentos trazidos em sua impugnação ao lançamento tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

A Recorrente tomou ciência do Acórdão da DRJ em 27/10/2015, conforme Termos de Ciência por Abertura de Mensagem de fls 627, apresentando Recurso Voluntário em 16/11/2015. 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.

1. 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 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 ao 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 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).

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), 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. (grifei)

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." (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 eventualmente 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.

2. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS: AINDA SOBRE O IRRF.

No presente caso além da cobrança a título de CIDE por falta de inclusão do IRRF em sua base de cálculo, também existe o lançamento de valores a título de Contribuição ao PIS-importação e COFINS-importação pelo mesmo fundamento.

Vejamos a legislação sobre o tema.

O artigo 7º, inciso II da Lei nº 10.865/2004² determina que a base de cálculo do PIS – Importação e da COFINS – Importação, no presente caso, é 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.

No mesmo sentido a IN SRF nº 572/2005, vigente à época dos fatos geradores, determinava que:

Art 1º Os valores a serem pagos relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins-Importação) serão obtidos pela aplicação das seguintes fórmulas, exceto quando a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) for específica:

I – na importação de bens:

(...)

II – na importação de serviços:

Cofins importação = d x V x Z

Pis importação = c x V x Z

Onde,

Z = [1+f] / (1 - c - d)

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.

V = o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda (g.n.)

c = alíquota da Contribuição para o Pis/Pasep-Importação

d = alíquota da Cofins-Importação

f = alíquota do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza

(...)

Assim é que, exatamente com a mesma lógica traçada no item anterior, aqui a conclusão é oposta, não assistindo razão à recorrente em não oferecer à tributação o PIS-importação e a COFINS-importação sem a inclusão do valor devido a título de IRRF nas remessas ao exterior. Afinal, os dispositivos supracitados são claros sobre a utilização do valor bruto da nota fiscal (antes da retenção do IRRF), além da adição do ISS e das próprias contribuições nas respectivas bases de cálculo. Ou seja, nesse caso a legislação tributária, diferentemente do que acontece na CIDE, determinou a inclusão do IRRF na base de cálculo do PIS-importação e da COFINS-importação.

A apuração das Contribuições, com base no citado artigo 7º, inciso II da Lei n. 10.865/2004, no caso concreto foi bem delineada pelo Acórdão recorrido, devendo ser adotado como razão de decidir (cf, artigo 50, §3º da Lei n, 9.784/99), no seguinte sentido:

49. Com relação ao exemplo citado pela defesa para demonstrar a metodologia utilizada nos cálculos, deve-se observar que contribuições foram apuradas pela contribuinte conforme valor constante na fatura (invoice) e no contrato de câmbio, que é o valor líquido da remessa, após a retenção do IRRF, ou seja, excluindo da base de cálculo o IRRF incidente sobre a remessa bruta. Segue a reprodução do cálculo feito pela Impugnante, o qual se refere à nota fiscal mencionada no item 1 do "Demonstrativo nº 1 Apuração de falta ou insuficiência de recolhimento de tributos":

	<u>Base de Cálculo</u>	<u>Aliquota</u>	<u>R\$</u>
Fatura nº 85089			
Valor da Remessa antes do IRFonte (Valor Bruto)			<u>258.541,67</u>
IRFonte	258.541,67	15%	45.625,00
Valor após IRFonte (Valor Líquido)			<u>212.916,67</u>
ISS	258.541,67	5%	12.927,08
PIS	258.541,67	1,65%	4.935,80
COFINS	258.541,67	7,60%	22.734,57
CIDE	258.541,67	10,00%	25.854,17
Total			112.076,62

50. No contrato de câmbio nº 07/009702, de 31/01/2007 (fls. 52/55), referente à fatura nº 85089 (fl. 51) citada como exemplo, verifica-se que o valor da remessa é R\$ 258.641,67. Este é o valor líquido, após a retenção do IRRF, e não o valor total do serviço, que é o valor bruto, sobre o qual se calculou o IRRF.

Tanto é, que se multiplicarmos o valor que a impugnante defende como bruto, de R\$ 258.541,67, pela alíquota do IRRF, de 15%, não se chega ao montante de R\$ 45.625,00 por ela apresentado, mas a um valor menor.

51. Ademais, o próprio contrato de câmbio indica no campo "outras especificações" (fl. 54) que a base de cálculo do IRRF (ou seja o valor bruto da operação) é de R\$ 305.741,18, o que equivale a U\$S 143.137,26 a uma taxa de câmbio de 2,136. Ao considerarmos a taxa de câmbio efetivamente utilizada de 2,125, encontra-se o valor bruto em reais de 304.166,67 (2,125 x U\$S 143,137.26). Portanto, o IRRF recolhido equivalente a R\$ 45.625,00 (304.166,67 x 15%) foi calculado sobre o valor bruto de R\$ 304.166,67 e não de R\$ 258.541,67, informado no quadro acima, que na verdade é o valor líquido.

52. Portanto, a base de cálculo utilizada, que a interessada afirma ser o valor bruto é, na verdade, o valor líquido da remessa, e não o valor do serviço, ou seja, o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, como determina a lei.

Com relação ao pedido subsidiário da Recorrente de afastar a multa, juros e correção monetária com base no artigo 100, parágrafo único do CTN, tampouco é possível lhe dar razão. Isto porque a legislação complementar (Instrução Normativa n. 572/2002, Solução de Consulta SRRF/8aRF/DISIT n° 357/2007 e Processo de Consulta n° 46/2007, também da SRRF / 8ª RF) que ela afirma ter seguido, na realidade dispõe exatamente no sentido acima exposto, ou seja, sobre a incidência das Contribuições na importação de serviços com o IRRF embutido em sua base.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do lançamento o crédito tributário apurado em decorrência do reajustamento da base de cálculo da CIDE-royalties.

Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

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 ser discutir a inclusão do valor daquele imposto da base de cálculo da CIDE, o que, por conseguinte, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Waldir Navarro Bezerra