



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

Processo nº 16643.000100/2010-91
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-007.404 – 3ª Turma
Sessão de 18 de setembro de 2018
Matéria CIDE-REMESSAS- IRRF NA BASE DE CÁLCULO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado OPEN LABS S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que não conheceram do recurso e lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

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 Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 459 a 471), contra o Acórdão 3401-003.800, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 441 a 456), sob a seguinte ementa (*à época o Nome Empresarial era PORTUGAL TELECOM INOVAÇÃO BRASIL*):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006

CIDE-ROYALTIES. REMESSAS AO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA.

A remuneração paga, creditada, entregue ou remetida, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, decorrente de contrato de natureza técnica, independentemente de haver transferência de tecnologia, está sujeita à incidência da CIDE.

CIDE-REMESSA. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA REMESSA AO EXTERIOR. FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA INCLUSÃO DE OUTROS TRIBUTOS

A base de cálculo da contribuição deve entendida como o valor utilizado nos contratos de câmbio que possibilitaram o adimplemento da obrigação contratual pela fonte pagadora, sem a inclusão de quaisquer tributos por ausência de previsão legal. O artigo 725, do RIR/99, não se aplica à contribuição em comento, eis que não há aplicação subsidiária entre as normas atinentes aos dois tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para afastar da base de cálculo da contribuição os valores referentes ao IRRF ...

Ao Recurso Especial foi dado seguimento (fls. 474 a 477).

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 490 a 514).

Em 01/03/2018, solicitou a juntada de Petição (fls. 541 a 543), consignando que “Neste cenário, em que não houve insurgência recursal no tocante à parte da autuação mantida pelo v. acórdão que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto, a

REQUERENTE optou por realizar o pagamento da referida parcela” (devidamente comprovado) e “Por essa razão, ao tempo em que se requer a extinção da parcela do débito que foi mantida pelo acórdão de parcial provimento ao Recurso Voluntário no caso concreto, em razão do pagamento noticiado nesta oportunidade, requer seja realizado o recálculo da autuação remanescente no presente feito, para que subsista tão somente o valor correspondente à discussão de inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, a qual é objeto do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional ...”

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

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

No **mérito**, 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 ECONÓMICO - 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 ECONÓMICO - 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 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.

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 Johansom di Salvio, 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 x 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

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Quanto ao conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, peço vênia ao nobre relator para não conhecer do recurso, por ausência de similitude fática entre os arestos.

Vê-se que, no presente caso, a própria DRJ trouxe que “*não houve assunção do ônus do IRF pela pagadora brasileira que efetivou o recolhimento como contribuinte substituto*”. Ou seja, não houve assunção pelo tomador do serviço do ônus do IRF devido pelo beneficiário, diferentemente dos arestos indicados como paradigmas.

Ora, se não houve no caso vertente assunção do ônus do IRF – não há que se falar em se discutir o reajustamento da base de cálculo do IRF e tampouco o da CIDE.

Na hipótese em que não há a assunção do ônus do IRF, o valor recebido pelo beneficiário é líquido do IRF, vez que o IRF efetivamente é devido pelo prestador do serviço residente no exterior. E não há nem que se falar na discussão do reajustamento da base pelo art. 725 do RIR/99, vez que tal dispositivo trata do reajustamento por decorrência da assunção do ônus do IRF pelo tomador do serviço.

Em vista do exposto, em apertada síntese e em respeito ao art. 67 do RICARF/2015, entendo que não devemos conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, vez que não há similitude entre os arestos que possam comprovar a divergência de interpretação da legislação tributária.

No que tange à base de cálculo da CIDE quando há assunção do ônus do IRF pelo tomador do serviço de residente ou domiciliado no exterior, peço vênia ao nobre conselheiro relator, que tanto admiro, para manifestar meu entendimento sobre essa matéria.

Importante trazer, *a priori*, que a CIDE é uma contribuição que tem como sujeito passivo o tomador do serviço, e não o prestador de serviço residente no exterior, conforme os seguintes dispositivos da Lei 10.168/00 (Grifos meus):

*“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.** (Vide Decreto nº 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)*

§ 1o Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 1o-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

§ 2º A partir de 1o de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da Lei nº 10.332, de 2001)

[...]

Ou seja, a CIDE é um tributo diferente do IRF. Ora, em relação ao IRF, vê-se que tal imposto incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior, nos termos da legislação vigente e que, por sua vez, não faz qualquer referência ao termo “remuneração” – além de ser um tributo “retido na fonte”. E que possui como contribuinte o próprio beneficiário do valor a ser remetido.

No caso do IRF, o tomador do serviço somente seria o responsável tributário pelo recolhimento do tributo. Tanto é assim que, em geral, após a recepção da “Invoice” pelo tomador do serviço, o tomador quando da liquidação do câmbio para pagamento ao não residente pela prestação de serviço, deve apresentar, como responsável tributário, o DARF à Instituição Financeira autorizada a fechar o câmbio comprovando que reteve e recolheu 15% de IRRF sobre tal remessa direcionada ao prestador.

No caso da CIDE, diferentemente do IRF, o contribuinte é o próprio tomador do serviço do não residente, e não o prestador do serviço.

E, não obstante às situações corriqueiras, vê-se que, eventualmente, por questões comerciais e, por conseguinte, contratuais, pode ser firmado “Agreement” entre o

tomador do serviço e prestador de serviço não residente, prevendo a assunção do ônus do IRF devido pelo prestador ao tomador. Mas, em ambos os casos, o sujeito passivo do IRF continua claramente sendo o não residente. O que não seria o “Agreement” que teria o condão de alterar o contribuinte – que continuaria sendo o prestador do serviço. Tanto é assim, que na DIRF do tomador do serviço, deve constar o CNPJ e a NIF – Número de Identificação Fiscal do prestador de serviço não residente. Eis a IN SRF 1757/2018, que dispõe sobre a DIRF (Grifos meus):

*“Art. 22. Na hipótese prevista no § 2º do art. 2º, a Dirf 2016 deverá conter as seguintes **informações sobre os beneficiários residentes e domiciliados no exterior**:*

I - Número de Identificação Fiscal (NIF) fornecido pelo órgão de administração tributária no exterior;

II - indicador de pessoa física ou jurídica;

III - número de inscrição no CPF ou no CNPJ, quando houver;

IV - nome da pessoa física ou nome empresarial da pessoa jurídica beneficiária do rendimento;

V - endereço completo (rua, avenida, número, complemento, bairro, cidade, região administrativa, estado, província etc);

VI - país de residência fiscal;

VII - natureza da relação entre a fonte pagadora no País e o beneficiário no exterior, conforme Tabela constante do Anexo II desta Instrução Normativa;

VIII - relativamente aos rendimentos:

a) código de receita;

b) data de pagamento, remessa, crédito, emprego ou entrega;

[...]

Parágrafo único. O NIF será dispensado nos casos em que o país do beneficiário residente ou domiciliado no exterior não o exija ou nos casos em que, de acordo com as regras do órgão de administração tributária no exterior, o beneficiário do rendimento, remessa, pagamento, crédito, ou outras receitas, estiver dispensado desse número.”

Continuando, tem-se que, quando, por questões comerciais, o tomador, responsável tributário por reter e recolher o IRF, assume o ônus do IRF DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO, deve ser observado para o cálculo do IRF, a base de cálculo descrita no art. 725 do RIR/99, *in verbis* (Grifos Meus):

“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). ”

Sendo assim, caso haja previsão contratual de assunção do ônus do IRF DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO, o tomador deve “grossapar” o IRF – com o intuito de o beneficiário efetivamente receber o valor contratado sem os efeitos fiscais impostos pela autoridade fazendária do país do tomador. MAS ISSO NÃO ALTERA A REMUNERAÇÃO contratada.

Não é demais ressaltar que o art. 725 do RIR/99 é plenamente aplicável para se reajustar a base de cálculo do IRF, pois evidente que se trata de tributo “retido na fonte”, e não de tributo “próprio” e, além disso, para essa hipótese de o tomador do serviço assumir o ônus do IRRF DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO, o dispositivo abarcou esse evento ao expressar literalmente o termo “ônus do imposto DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO”.

No que tange à CIDE, nos termos da Lei 10.168/00, diferentemente do IRF, vê-se que o contribuinte/sujeito passivo não é o prestador de serviço não residente, mas sim o tomador do serviço. O que faz todo o sentido ser assim, vez que essa contribuição foi instituída com a pretensão de se estimular o desenvolvimento tecnológico e produtivo brasileiro. E para que haja tal estímulo dever-se-ia imputar um “ônus financeiro” às pessoas jurídicas residentes no país que deixassem de contratar um residente para tomar serviço de um não residente, vez que, agindo dessa forma, desestimularia o setor produtivo no país desviando o “investimento” (recurso) ao exterior. Ademais, caso haja ainda a contratação de prestadores de serviço residentes no exterior, o produto dessa contribuição seria direcionado para os Programas de Pesquisa Científica e Tecnológica Cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e setor produtivo.

Dessa forma, sendo o contribuinte da CIDE o tomador do serviço, entendo que não faz sentido reajustar a base de cálculo dessa contribuição, vez que o tomador não está assumindo ônus nenhum dessa contribuição e a r. contribuição efetivamente incide sobre a “remuneração” acordada entre as partes.

Ademais, não há razão para se reajustar a base de cálculo dessa contribuição se não há que se falar em assunção do ônus do tributo, pois não se trata de retenção de IR, tampouco de imposto devido pelo beneficiário do recurso. A contribuição seria tributo próprio do tomador.

Sendo assim, resta claro que o sujeito passivo da contribuição é o tomador de serviço – ou seja, que **A CONTRIBUIÇÃO É DEVIDA PELO TOMADOR**, e não pelo beneficiário do recurso (remuneração pela prestação do serviço), tal como ocorre com o IRRF.

O que, a rigor, é de se afastar a aplicação do art. 725 do RIR/99 no cálculo de apuração da CIDE, pois literalmente traz o reajustamento da base do IRF quando o tomador assume o ônus do imposto DEVIDO PELO beneficiário do recurso.

Inegável, assim, que faz todo o sentido aplicar o art. 725 do RIR/99 para a base de cálculo do IRRF, tendo em vista que se trata de tributo sujeito a retenção na fonte devido pelo beneficiário do recurso objeto da incidência desse imposto, tal como literalmente prevê. E que, portanto, seria passível, por questões comerciais, de ter o ônus financeiro do imposto assumido pelo despendedor do referido recurso a ser remetido.

O que, aplicar tal dispositivo à CIDE e de forma subsidiária extrapolaria juridicamente a base de cálculo dessa contribuição, vez ser uma contribuição devida efetivamente pelo tomador do serviço prestado. E não se trata de contribuição a ser retida na fonte. A Cide não oneraria o prestador – o que, por óbvio, não há que se falar em assunção desse ônus, pois não seria devido pelo beneficiário da remuneração, mas sim por seu despendedor.

Para melhor elucidar, importante trazer ainda à baila o art. 2º, § 3º, da Lei 10.168/00, *in verbis* (Grifos meus):

“Art. 2º.....

[...]

§ 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.

[...]”

Nos termos do dispositivo, vê-se claro que a base de cálculo da CIDE é a remuneração dos serviços prestados – remuneração essa prevista no contrato.

Ora, quando é firmado um “*Agreement*” entre o tomador e prestador, há uma cláusula específica de remuneração – que traz um valor mensurável de remuneração e outra cláusula, no caso de se optar pelo “*gross-up*”, de “disposições gerais” que traz expressamente a assunção pelo tomador do serviço do IRF DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO da remuneração.

Ainda que haja previsão contratual determinando o “*gross-up*” do IRF devido pelo beneficiário, a remuneração não se altera com tal disposição e, por conseguinte, a BASE DE CÁLCULO da contribuição. Não se altera a remuneração, em respeito à literalidade da Lei e aos termos contratuais (declaração de vontade das partes).

A base de cálculo da CIDE não deve ser “reajustado”, pois sua base de cálculo é simplesmente a remuneração do prestador, conforme art. 3º, § 2º, da Lei 10.168/00 – que traz literalmente o termo “a título de remuneração”. Ora, reajustar a base de cálculo da CIDE, seria extrapolar as normas que regem sua instituição. E nem há previsão legal para tanto.

E caso, por equívoco, se pretenda aplicar o art. 725 do RIR/99 por analogia, importante trazer:

- Os dizeres do art. 97 do CTN, *in verbis* (Grifos meus):

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

Ou seja, somente se houvesse previsão legal dispondo sobre o “reajustamento da base de cálculo da CIDE”, ainda que o contribuinte seja o tomador do serviço e não haja assunção por parte dele da r. contribuição, mas sim do IRF que é devido pelo beneficiário e que, para o recolhimento desse IRF, a base do IRF já foi reajustada, é que poderíamos “reajustar”, para não falar, majorar, a base de cálculo da r. contribuição.

- Que, sendo tributos diferentes, com base de cálculo diversa, inclusive contribuintes diversos, não há que se falar em aplicação analógica, tampouco subsidiária, do art. 725 do RIR/99 para promover o reajustamento da base de cálculo da CIDE com o “gross-up” do IRF.

Ora, considerando o enunciado do art. 725 do RIR/99, tem-se que, aplicar por analogia o r. dispositivo, feriria gravemente o art. 97 do CTN, vez que aumentaria o valor da contribuição sem previsão legal, bem como extrapolaria a base de cálculo definida pela própria Lei 10.168/00 – que DEFINIU A BASE DE CÁLCULO COMO SENDO A REMUNERAÇÃO PELA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. Eis o art. 2º, § 3º, da Lei 10.168/00:

*“§ 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”*

E, ainda, caso se entenda que a legislação pertinente ao IR poderia ser aplicada subsidiariamente à CIDE, invocando o art. 3º, parágrafo único da Lei 10.168/01, *in verbis* (Grifos meus):

“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.”

Não há que se aplicar ainda assim o art. 725 do RIR/99, pois:

- O parágrafo único do art. 3º da Lei 10.168/00 traz que a aplicação subsidiária da legislação do IR apenas deve ser observada para as penalidades e demais acréscimos aplicáveis;
- Não há que se falar em lacuna na Lei 10.168/00, vez que o dispositivo que traz a sua base de cálculo trouxe literalmente que a contribuição incide sobre a “remuneração”, e não somente sobre o valor creditado/remetido – tal como fez a legislação do IRF.

Em respeito à ciência do direito, a aplicação subsidiária “no que couber” só pode dar em matéria na qual a Lei 10.168/00 **for omissa**, o que não ocorre quanto à base de cálculo da CIDE, fixada no § 3º do art. 2º dessa lei.

A omissão existe quando houver apenas lacunas normativas – o que não ocorreu na legislação da CIDE, pois o legislador quando da feitura da Lei 10.168/00 trouxe claramente que a base de cálculo da CIDE é a remuneração pela prestação do serviço.

Nessa linha, importante recordar o art. 108 do CTN, *in verbis*:

“Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.”

Considerando tal dispositivo, vê-se que a aplicação do art. 725 do RIR/99 por analogia somente se justificaria se tratássemos do mesmo tipo tributário e se houvesse ausência de disposição expressa, o que não ocorre no presente caso.

Em vista de todo o exposto, entendo que não há que se falar em “grossapar” o IRRF na base de cálculo da CIDE. O que, por conseguinte, me direciono por dar razão ao

Processo nº 16643.000100/2010-91
Acórdão nº **9303-007.404**

CSRF-T3
Fl. 565

sujeito passivo e, no mérito, negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama