



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

Processo n° 16643.000121/2010-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-003.229 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de setembro de 2014
Matéria CIDE
Recorrente NESTLE BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

REAJUSTAMENTO. BASE DE CÁLCULO. CIDE.

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 à outra espécie tributária, no caso IRRF. Assim, 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. Razão pela qual cabe excluir do lançamento o crédito tributário apurado em decorrência do reajustamento da base de cálculo da CIDE.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Alexandre Kern e Luiz Rogério Sawaya Batista. O Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista apresentou declaração de voto. Sustentou pela recorrente o Dr. Gabriel Lacerda Troianelli, OAB/RJ 78.656.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Domingos de Sá Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Paulo Roberto Stocco Portes, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário visando modificar a decisão que manteve na íntegra o crédito tributário sobre remessa de valores ao exterior a título de remuneração de serviços prestados por falta de recolhimento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE relativo aos anos calendários: 2005, 2006, 2007, 2008, com reajustamento da base de cálculo.

A discussão gira em torno do reajustamento da base de cálculo por não ter sido retida. Nos moldes IRF quando a fonte pagadora assume o ônus do tributo.

A contribuinte impetrou dois mandados de segurança, no processo nº 2004.61.00.003862-9 discute a constitucionalidade da CIDE, obtendo sentença concessiva da segurança. Nos autos do processo nº 2004.61.00.000361-5, busca afastar retenção do IRF sobre os valores pagos à empresa canadense Nestlé Globo Inc., alegando vedação imposta pela Convenção Brasil-Canadá para evitar a dupla tributação.

Em razão de provimento judicial favorável nos autos da ação mandamental nº 2004.61.00.003862-9 onde discute a constitucionalidade da CIDE deu ensejo à exigência do crédito tributário com intuito de prevenir decadência, motivo pelo qual teria sido constituído com exigibilidade suspensa.

O pleito dos autos de nº 2004.6.1.00.003862-9 de desfecho favorável, como se extrai do relatório fiscal:

"(...) julgo PROCEDENTE o pedido formulado na inicial e, em consequência, CONCEDO a segurança para desobrigar a impetrante NESTLÉ BRASIL LTDA do recolhimento da contribuição interventiva prevista nas Leis 10.168/2000 e 10.332/2001, incidente sobre a remessa de numerário ao exterior para a empresa NESTLÉ GLOBE INC, a título de pagamento dos serviços em causa prestados, conforme previsão no contrato firmado entre as partes (...)"

Consta também do Termo de Verificação Fiscal que as remessas são decorrentes do contrato pactuado entre a Recorrente com a Nestlé Globe, Inc., empresa constituída no Canadá, com sede em North York, Ontário, o "Contrato de Prestação de Serviços", cujo objeto é a prestação de serviços com vistas à padronização dados, mediante a introdução de uma arquitetura de processos comerciais e de uma infra-estrutura de sistema de informações padronizadas - a que se convencionou chamar de "Programa GLOBE" -, bem como o fornecimento de serviço de suporte contínuo após essa padronização.

Ciente do lançamento sobrevém à impugnação rechaçando:

"(a) é inexigível o reajustamento da base de cálculo da CIDE por absoluta falta de fundamentação legal, uma vez que a Lei nº 10.168/00, que instituiu a referida contribuição e que constitui

(b) a própria Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF da 6.ª Região Fiscal (SRRF/6.ª RF) em sede de solução de consulta, já reconheceu que a CIDE instituída pela Lei nº 10.168/00 "é encargo da pessoa jurídica remetente e incide sobre a base de cálculo SEM reajustamento", ao contrário do que ocorre no IRF quando a fonte pagadora assumir o ônus do tributo;

*(c) caso proferido decisão em desconformidade à orientação expressa da SRRF/6.ª RF, do que a rigor sequer se poderia cogitar, quando **menos não poderiam ser exigidos da Impugnante juros de mora, nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN;** e*

d) em qualquer hipótese, não poderiam ser exigidos juros com base na taxa Selic, imprestável para tanto Vistos, relatados e discutidos os presentes autos".

- a) do reajustamento da base de cálculo da CIDE por falta de base legal;
- b) A CIDE incide sobre o valor pago ou remetido a título de remuneração decorrente dos serviços técnicos prestados pela Nestlé Globe Inc sem reajustamento da base de cálculo;
- c) Alega nulidade do auto de infração, justificado em erro na determinação da base de cálculo do tributo;
- d) Impossibilidade de exigência de juros quando do procedimento nos termos do art. 100 e parágrafo único do CTN, por praticas reiteradas
- e) Da imprestabilidade da SELIC para efeitos de cômputo dos juros de mora.

É o relatório.;

A decisão recorrida rechaçou os argumentos trazidos em impugnação, mantendo o entendimento da autuação de que a fonte pagadora dos rendimentos ao não reter assume o ônus do imposto de renda na fonte, segundo a sua interpretação, a legislação considera tal parcela parte integrante do rendimento pago ou credito em conformidade com a legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Irresignado interpõe o Recurso, sustentando a mesma tese da impugnação, em síntese:

Voto

Conselheiro Relator, Domingos de Sá Filho.

Cuida-se de recurso tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, motivo que impõe o conhecimento.

A lide reside no reajustamento da base de cálculo da CIDE em decorrência da ausência de retenção sobre as remessas para o exterior a título de pagamento de prestação de serviços celebrados com empresa situado em outro país.

A discussão neste caderno administrativo se restringe ao reajustamento da base de cálculo, visto que, a constitucionalidade da exigência da CIDE, bem como, da obrigação do recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre os valores remetidos ao exterior de números 2004.61.00.003862-9 e 2004.61.00.000361-5.

Assim, não há de se falar em concomitância, haja vista que a contenda travada não se refere a constitucionalidade da exigência da CIDE e tampouco obrigação de reter o IRRF.

A questão relativa ao reajustamento da base de cálculo da CIDE é matéria conhecida dessa Turma, cujo entendimento não é unânime, vem prevalecendo a maioria.

A sustentação é de que inexistente fundamento legal para reajustamento da base de cálculo da contribuição para CIDE, porquanto a mesma ter sido instituída pela Lei nº 10.168/2000 e constitui norma legal autônoma, o que veda aplicação àquela contribuição o disposto no artigo 725 do RIR/99.

Com razão a Recorrente a Lei nº 10.168/00 não dispõe acerca da inclusão do IRF, mesmo quando a fonte pagadora assume o seu ônus, à base de cálculo da CIDE.

Esse assunto encontra bem delineado e com contorno jurídico acertado como se vê do julgado do Acórdão nº , processo nº 19515.720053/2013-00, cuja relatoria é do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, adoto como fundamento de decidir:

“Conselheiro Antonio Carlos Atulim, redator designado.

No que tange ao reajustamento da base de cálculo da CIDE, controverte-se exclusivamente sobre matéria de direito.

A questão versada nos autos diz respeito à possibilidade jurídica de a CIDE incidir sobre o valor pago ao fornecedor no exterior, adicionado do IRRF retido sobre o valor da remessa, cujo ônus foi assumido pelo tomador do serviço no Brasil.

O art. 149 da CF/88 atribuiu à União a competência para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais, observadas as limitações contidas no art. 146, III, e 150, I e III, quanto às duas últimas espécies.

No julgamento do RE nº 451.915, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento segundo o qual as contribuições de intervenção no domínio econômico podem ser instituídas por lei ordinária. A menção à observância do art. 146, III pelo art. 149 da Constituição significa apenas que as contribuições de intervenção no domínio econômico estão sujeitas à lei complementar de normas gerais e não que a União deva lançar mão dessa espécie normativa para instituí-las.

Sendo assim, é perfeitamente válida a exigência da CIDE segundo os ditames do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29/12/2000 (DOU 30/12/200 extra), com a redação que lhe foi dada pela Lei

nº 10.332, de 19/12/2001 (DOU de 20/12/2001), que para maior comodidade transcreve-se a seguir:

“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.

§ 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.

§ 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.

§ 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.

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.”

Interessa ao deslinde da controvérsia instaurada nos autos desvendar o conteúdo do critério quantitativo do consequente da regra-matriz de incidência do tributo. No caso da CIDE, o critério quantitativo é definido pela alíquota de 10%, prevista no § 4º, que deverá incidir sobre a base de cálculo prevista no § 3º.

A base de cálculo está descrita no texto legal como sendo o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título da remuneração estipulada para as obrigações contraídas por meio de contratos que envolvam licença de uso ou transferência de conhecimentos tecnológicos.

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.

O estudo do critério quantitativo do consequente da regra-matriz revela que em momento algum a Lei nº 10.168/2000 cogitou da incidência da CIDE sobre o IRRF quando o tomador do serviço, domiciliado no Brasil, assume o ônus financeiro por aquele imposto. Muito menos cogitou da hipótese contrária, qual seja: a de exclusão do IRPF da base de cálculo da CIDE, quando o contribuinte daquele imposto (o prestador do serviço domiciliado no exterior) arca com o ônus pelo recolhimento do tributo.

Em outras palavras: a assunção do ônus financeiro pelo recolhimento do IRRF é um fato juridicamente irrelevante para o fim de se determinar a base de cálculo da CIDE. Isto porque a base de incidência é mesmo aquela definida no art. 2º, § 3º da Lei nº 10.168/2000, in verbis:

"§ 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 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.

Tal entendimento seria o resultado lógico da comparação do caso concreto com a situação econômica encontrada na hipótese contrária, quando o ônus do IRRF é suportado pelo próprio beneficiário do pagamento no exterior. Nesta hipótese, entendem alguns que ocorreria a incidência da CIDE sobre o IRRF, em razão de o valor do imposto de renda estar "embutido" no valor da remuneração paga ao beneficiário no exterior. É que após a retenção do valor do IRRF pelo tomador do serviço (responsável pela retenção), o valor líquido efetivamente enviado ao exterior seria menor do que o valor da remuneração pactuada em contrato.

Desse modo, com base nesse raciocínio econômico, os partidários do reajustamento da base de cálculo da CIDE sustentam que se ocorre a incidência da CIDE sobre o IRRF quando o contribuinte deste imposto assume o ônus financeiro por seu recolhimento, por uma questão de isonomia também deverá incidir quando o ônus financeiro for assumido pela fonte pagadora (tomador do serviço), resultando daí a conclusão no sentido de que é preciso reajustar a base de cálculo da CIDE por meio da adição do valor do 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.

Ao criticar as teorias tradicionais que tentam explicar o fenômeno da isenção tributária, Paulo de Barros Carvalho consignou que não existe cronologia entre as normas jurídicas que incidem sobre um mesmo fato da realidade social, in verbis:

"(...) E, de fato, é insustentável a teoria da isenção como dispensa do pagamento de tributo devido. Traz o pressuposto de que se dá a incidência da regra-matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percussão da norma isentiva. O preceito da isenção permaneceria latente, aguardando que o fato ocorresse, que fosse juridicizado pela norma tributária, para, então, irradiar seus efeitos peculiares, desjuridicizando-o como evento ensejador de tributo, e transformando-o em fato isento. Essa desqualificação factual seria obtida mediante a exclusão do crédito, outra providência logicamente impossível. Traduz, na verdade, uma cadeia de expedientes imaginativos, para amparar uma inferência absurda e contrária ao mecanismo da dinâmica normativa.

Não há cronologia na atuação de normas vigentes num dado sistema, quando contemplam idêntico fato do relacionamento social. Equivaleria a atribuir maior velocidade à regra-matriz de incidência tributária, que chegaria primeiro ao fato, de tal sorte que, quando chegasse a norma de isenção, o acontecimento do mundo real já se encontrasse juridicizado. Sobre ferir concepções elementares do modo como se processa a normatização dos fatos sociais pelo direito, a tese confere predicados à dinâmica de atuação das normas, que elas verdadeiramente não têm. (...)”¹Mutatis mutandis, não se pode atribuir maior velocidade de incidência à norma-padrão do IRRF de modo que ela alcance a remessa efetuada ao exterior antes do que a norma-padrão da CIDE.

Portanto, se não existe cronologia na incidência de normas jurídicas que atuem sobre um mesmo fato, então não é possível estabelecer como premissa válida, no caso das remessas ao exterior pela remuneração de serviços, que primeiro se deve apurar o imposto de renda sobre a operação para depois adicioná-lo à base de cálculo da CIDE, caso o responsável pela retenção do IRRF assuma o ônus financeiro pelo seu pagamento.

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

¹Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 7 ed, 1995, pág 326-327.

se cogitar da inclusão ou da exclusão do IRRF de sua base de cálculo.

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

"Art.10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, (...)"Por outro lado, é necessário lembrar que a fonte pagadora ao assumir o ônus financeiro pelo pagamento do IRRF recolhe tributo de terceiro, mas, ao recolher a CIDE, recolhe tributo em nome próprio.

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

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

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

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

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

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

Com esses fundamentos, dirirjo do ilustre relator e voto no sentido de excluir do lançamento o crédito tributário apurado em decorrência do reajustamento da base de cálculo da CIDE.

Sala de sessões, em 16 de setembro de 2014 Antonio Carlos Atulim”

Diante do exposto, voto no sentido de excluir do lançamento o crédito tributário apurado em decorrência do reajustamento da base de cálculo da CIDE.

E como voto.

Domingos de Sá Filho

Declaração de Voto.

Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista,

Ouso discordar do Emitente Relator.

E o faço utilizando simples raciocínio matemático e lógico, com todo o respeito ao voto lançado. Isso porque, objetivamente, não há que se falar em aplicação cronológica da Lei no tempo, mas sim de se analisar com vagar como se dá a tributação do Imposto de Renda na Fonte e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

Primeiro que tudo, há que se fixar a premissa singela de que o Imposto de Renda, como o seu próprio nome está a dizer, incide sobre a renda, o rendimento e/ou o provento de qualquer natureza. O Imposto sobre a Renda na Fonte incide, pois, no presente caso, sobre a renda percebida pelo não residente.

Portanto, o contribuinte do Imposto de Renda na Fonte é o não residente, que auferir rendimento/renda decorrente de fonte pagadora situada no País (e, conforme a corrente adotada, que tenha fonte de produção no País, discussão esta que não pertence à presente Declaração de Voto).

Pois bem, a legislação, ciente da dificuldade prática de se cobrar o Imposto de Renda do não residente, contribuinte deste Imposto, ressaltou, previu o Imposto de Renda na Fonte, determinando que a fonte pagadora seja a responsável, na imensa maioria dos casos, pela retenção e pelo pagamento do Imposto ao Erário.

Ora, e qual a noção mais básica acerca do responsável tributário. Sim. O Responsável tributário, designado como tal expressamente pela Lei, não sobre o ônus econômico do tributo, cabendo-lhe apenas a responsabilidade legal de reter, quando do pagamento, crédito, entrega, remessa ou emprego, do valor a pagar ao não residente, contribuinte, o Imposto de Renda na Fonte incidente e recolhê-lo ao Fisco.

Num exemplo matemático, assumindo-se uma alíquota de 15% do Imposto de Renda na Fonte e um contrato entre fonte pagadora brasileira e o não residente com valor de serviço de R\$ 10.000,00, tem-se, pois, que o Imposto de Renda na Fonte a ser retido e

recolhido pela fonte será de R\$ 1.500,00, ao passo que o contribuinte, que auferiu renda de R\$ 10.000,00, irá receber a quantia líquida de R\$ 8.500,00.

E qual seria o valor suportado pelo responsável tributário.

Nenhum! O responsável tributário não sofre o ônus econômico do Imposto.

Nesse patamar, faz-se necessário apenas um parêntese para observar que com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico a situação é completamente distinta, pois ainda que seu fato gerador, na realidade, seu aspecto temporal, seja idêntico ao Imposto de Renda na Fonte — pagamento, remessa, crédito, entrega e/ou emprego — nos contratos por ela abrangidos, o contribuinte, aquele que sofre o ônus econômico do tributo, é a pessoa jurídica brasileira, não guardando o não residente nenhuma relação com o Erário brasileiro.

Dessa forma, no exemplo acima, tendo em vista que o valor contratado, a remuneração estabelecida entre as partes era de R\$ 10.000,00, tendo em vista a aplicação da alíquota de 10% da CIDE, o valor a ser recolhido pela pessoa jurídica brasileira, contribuinte, é de exatamente R\$ 1.000,00 aos cofres públicos.

Verifica-se, pois, que são dois tributos totalmente distintos, com contribuintes diferentes, que possuem em comum apenas o aspecto temporal, pois tanto a CIDE como o IRFonte devem ser pagos no momento do pagamento, remessa, crédito, entrega e/ou emprego, conforme estabelecem as respectivas legislações.

Por vezes, dependendo da negociação entre o contratante brasileiro e o não residente, por exigência comercial expressa do não residente, as partes estabelecem que o encargo econômico do Imposto de Renda na Fonte será totalmente suportado pela pessoa jurídica brasileira.

A legislação do Imposto de Renda na Fonte prevê tal possibilidade, inclusive na hipótese em que a fonte pagadora falhar em não reter e recolher o tributo, sendo relevante mencionar que tal convenção privada não tem o condão de alterar a natureza do tributo nem seus elementos essenciais, o que significa dizer, em outras palavras, que o contribuinte do Imposto de Renda na Fonte continuará sendo o não residente.

Porém, nesse caso, obviamente, há uma alteração na condição comercial da negociação, pois uma vez que o não residente exige receber a quantia o preço contratado livre do Imposto de Renda na Fonte, significa, utilizando o exemplo acima, que ele não deseja receber R\$ 8.500,00 líquido, mas sim R\$ 10.000,00, livre de Imposto.

Ora, não há mágica e sequer aplicação cronológica da Lei, mera neblina diante de situação tão clara, pois nesse caso, na realidade, a pessoa jurídica brasileira concordou, ao aceitar a referida cláusula, em pagar não R\$ 10.000,00 ao não residente, mas sim R\$ 11.764,71, que é justamente o valor com o denominado cálculo por dentro do Imposto de Renda na Fonte, também denominado “gross up”.

Ou seja, a empresa brasileira toma os R\$ 10.000,00 e divide a referida quantia por 85% (ou por 0,85) — que é justamente 100% - 15% ou $1 - 0,85$ — para incluir o Imposto de Renda na Fonte no preço, de modo que quando ela multiplicar os R\$ 11.764,71 por 15%, a quantia resultante de R\$ 1.764,71, após subtraída, seja exatamente os R\$ 10.000,00 líquidos a serem recebidos pelo não residente.

Portanto, a pessoa jurídica brasileira concordou em pagar R\$ 11.764,71 na contratação ao assumir o encargo econômico do Imposto, que é simplesmente incluído no preço, não alterando o fato de que o não residente continua sendo o contribuinte do Imposto, podendo, inclusive, se aproveitar, caso haja Tratado para Evitar a Dupla Tributação de seu país com o Brasil, se aproveitar dos R\$ 1.764,71 pago por ele aqui no Brasil a título de Imposto de Renda na Fonte.

E sobre essa nova quantia de R\$ 11.764,71, que é justamente o valor do contrato entre as partes, que irá incidir a CIDE, pois assim como na contratação de R\$ 10.000,00, essa é a base de cálculo estipulada pelas partes.

Dessa forma, por essas razões não tenho como concordar com o Relator, motivo pelo qual nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Rogério Sawaya Batista