



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

Processo nº 16643.000121/2010-14
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.142 – 3ª Turma
Sessão de 9 de junho de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NESTLE BRASIL LTDA

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martínez López, que negavam provimento. A Conselheira Tatiana Midori Migiyama apresentará declaração de voto

Carlos Alberto Freitas Barreto- Presidente.

Demes Brito- Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/06/2016 por DEMES BRITO, Assinado digitalmente em 17/06/2016 por CARL

OS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 17/06/2016 por TATIANA MIDORI MIGIYAMA, Assinado

o digitalmente em 16/06/2016 por DEMES BRITO

Impresso em 24/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto, Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Miyiana, Demes Brito Gilson Macedo Rosenberg Filho, Rodrigo da Costa Pôssas, Érika Costa Camargos, Júlio César Alves Ramos, Vanessa Cecconello e Maria Teresa Martínez.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão nº **3403003.22**, proferido pela 4ª Câmara/3ª Turma da 3ª Seção, julgado em 16 de setembro de 2014, que deu provimento ao Recurso da Contribuinte, determinando a exclusão do lançamento de crédito em decorrência do reajustamento da base de cálculo da CIDE/IRRF, referente aos anos de 2005 a 2008, conforme se verifica da sua ementa:

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.

Por bem, reproduzo trecho do relatório do acórdão *a quo*, com a descrição inicial do litígio:

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 2004.61.00.0038629 discute a constitucionalidade da CIDE, obtendo sentença concessiva da segurança. Nos autos do processo nº 2004.61.00.0003615, 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 2004.61.00.0038629 onde discute a constitucionalidade da CIDE do 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 2004.6.1.00.0038629

de desfecho favorável, comose 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 norma legal autônoma, nada dispôs a respeito de tal exigência;

(b) a própria Superintendência Regional da Receita Federal SRRF da 6a Região Fiscal (SRRF/68 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/6a 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”. 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 práticas 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 crédito em conformidade com a legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Irresignado interpõe o Recurso, sustentando a mesma tese da impugnação, em síntese".

A Fazenda Nacional, em seu recurso, aponta divergência jurisprudencial por meio dos acórdãos paradigmas nºs **3301-001.683** e **3102-002.141**, pugna pela procedência do lançamento, requerendo inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE sobre remessas de valores remetidas ao exterior por serviços prestados.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou contra-razões.

É o relatório.

Voto

Demes Brito - Conselheiro Relator

i) Da Admissibilidade

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade a esta instância. Dele conheço.

Pelo Termo de Verificação Fiscal de fls. 371/377, observa-se que a Contribuinte impetrou, perante a Justiça Federal de São Paulo, Mandado de Segurança nº **2004.61.00.0038629**, com mesmo objeto do processo administrativo, por meio do qual buscou o reconhecimento judicial da não incidência da CIDE remessa sobre os pagamentos realizados à Nestlé Globe Inc.

Em decisão proferida pela Primeira Instância, foi-lhe concedida a segurança. A Fazenda Nacional apresentou apelação contra esta decisão. No Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em dezembro de 2010, deu-se provimento parcial ao referido recurso, decidindo-se por afastar a exigência da CIDE a partir de 1/01/2006, com fundamento nos arts. 20 e 21 da Lei nº 11.452/2007. A mencionada decisão transitou em julgado.

Assim, não há de se falar em concomitância, considerando que a lide cravada se refere a exigência da CIDE e tampouco obrigação de reter o IRRF

Portanto, a matéria submetida a julgamento a esta Câmara Superior diz respeito a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE sobre remessas de valores remetidas ao exterior por serviços prestados.

ii) Objeto da lide/Mérito

Trata o presente processo de ação fiscal levada a efeito em relação à Contribuinte em epígrafe da qual resultou Lançamento, consubstanciado no "Auto de Infração" de fls. 362/367, da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE no que tange a períodos de apuração dos anos-calendário de 2005 a 2008.

A discussão cinge-se ao reajustamento da base de cálculo da CIDE, bem como, da obrigação do recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre os valores remetidos ao exterior.

A turma julgadora *a quo* em apertada votação deu provimento ao recurso voluntário da Contribuinte para, no mérito, determinar a exclusão do lançamento do crédito tributário apurado em decorrência do reajustamento da base de cálculo da CIDE, não obstante, não concordo com tal entendimento. Vejamos:

Superada questões amiúdes, passa-se adiante na análise da divergência posta a esta Câmara Superior, observando que o cerne do litígio consiste na correta determinação da base de cálculo da CIDE -Remessa incidente sobre os pagamentos efetuados a domiciliados no exterior, quando a fonte pagadora assume o ônus do pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF.

Para melhor nitidez, convém transcrever o art. 2º da Lei n.º 10.168, de 29/12/2000, com a redação dada pelo art. 6º da Lei n.º 10.332/01:

Art. 2. 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.* § 1--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, q/quaiqyer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação dada pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)*

Nos termos do §3.º do artigo acima transcrito, a base de cálculo da contribuição é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao residente no exterior em virtude das obrigações decorrentes de contratos que tenham por objeto, dentre outros, a prestação de serviços técnicos e a assistência administrativa.

O ponto é, o que vem a ser realmente esse valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, nos casos em que o ônus do IRRF é assumido pela fonte pagadora? Para dirimir a essa questão, se faz necessário analisar a natureza da despesa representada pelo IRRF assumido pela fonte pagadora dos rendimentos, a qual é trazida pelo art. 344, § 3.º, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto 3000/1999; Texto Republicado no D.O.U. de 17.6.99), aplicado subsidiariamente a CIDE. Vejamos:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei n- 8.981, de 1995, art. 41).

(...)

§ 3- A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto (Lei n- 8.981, de 1995, art. 41, § 3-).

(...)

Com efeito, o referido dispositivo, indica quando a fonte pagadora dos rendimentos assume o ônus do imposto de renda na fonte, a legislação considera tal parcela parte integrante do rendimento pago ou creditado. Ou seja, se o contribuinte do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ paga remuneração, por exemplo, por serviços técnicos prestados e toma para si o ônus do imposto de renda na fonte, o valor deste passa a integrar aquela remuneração, tanto que a fonte pagadora pode deduzi-lo na apuração do seu próprio Imposto de Renda.

Destarte, uma vez que a legislação considera o imposto assumido pela fonte pagadora como despesa de mesma natureza dos rendimentos efetivamente pagos ou creditados, no caso, remetidos ao exterior, tem-se que a base de cálculo dá CIDE rendimento enviado ao exterior - considerado líquido - acrescido do imposto de renda na fonte assumido pela fonte pagadora.

E não poderia ser diferente, pois o IRRF nasce do rendimento, trata-se o IRRF de um imposto sobre a renda. Portanto, o valor correspondente ao IRRF está entranhado no rendimento total e dele faz parte.

O artigo 725 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, leva a conclusão, quando a fonte pagadora toma para si o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue é considerada líquida. Vejamos:

"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. 5.º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2.º)."

Os dispositivos estabelecem 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.

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. 2.º, § 3.º, da Lei n.º 10.168/2000. Tal assertiva é convalidada pelo art. 3.º da mesma Lei n.º 10.168/2000:

Art. 3 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.

Sem embargo, 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.

Como a Contribuinte guerreia que se mantenha a decisão da turma baixa pelo reajustamento da base de cálculo da CIDE, convém verificar mais didaticamente se de fato há esse reajustamento. Para tanto, trago a declaração de voto do Ilustre Ex. **CONSELHEIRO DOS CONTRIBUINTES - Luiz Rogério Sawaya Batista**, que discorda de todos os fundamentos utilizados pelo Relator do presente processo. Destaco:

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 IR Fonte 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. Luiz Rogério Sawaya Batista"

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.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Para fins de liquidação deste julgado, observar o mandado de segurança nº 2004.61.00.0038629.

É como voto é como penso.

Demes Brito

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

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 vênha ao ilustre Conselheiro Demes para manifestar meu entendimento, ainda que no caso vertente tenha conhecimento de que o sujeito passivo, conforme explanado em sustentação oral, obteve decisão transitada em julgado afastando a cobrança do IRRF incidente sobre os eventos de remessa em discussão. O que, por conseguinte, no procedimento de levantamento do crédito tributário, perder-se-ia o objeto tal discussão.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre a base de cálculo da CIDE.

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.** [\(Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001\)](#)

[...]"

Ou seja, é diferente do IRF incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior, pois, nesse caso (CIDE), o contribuinte é o próprio prestador do serviço não residente. Ora, o próprio beneficiário da importância a ser recebida é o sujeito passivo.

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 DARF à Instituição Financeira autorizada a fechar o câmbio comprovando que reteve e recolheu 15% de IRRF sobre tal remessa direcionado ao prestador.

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 continua claramente sendo o não residente. 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 1587/2015, que dispõe sobre a DIRF:

“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 observar 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.

Não é demais ressaltar que o art. 725 do RIR/99 é plenamente aplicável para a hipótese de o tomador do serviço assumir o ônus do IRRF DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO, pois, por óbvio, abarcou essa hipótese ao expressar literalmente o termo “ônus do imposto DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO”.

No que tange à CIDE, nos termos da Lei 10.168/00, 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.

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.

Nota-se 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. 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, extrapolaria matematicamente, economicamente, contabilmente e 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 é 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.

Sendo assim, ainda que haja previsão contratual determinado 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. 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.”

Considerando o enunciado, tem-se que aplicar por analogia o art. 725 do RIR/99 feriria gravemente o art. 97 do CTN, vez que aumentaria o valor da contribuição, 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.

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*:

“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 traz sua aplicação da legislação do IR apenas quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.

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.

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, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

Tatiana Midori Migiyama