ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16643.000158/2010-34

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

Processo nº	16643.000158/2010-34
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-007.493 – 3ª Turma**
Sessão de	16 de outubro de 2018
Matéria	CIDE-REMESSAS - IRRF na Base de Cálculo
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2005, 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 unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(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 Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 1.286 a 1.294), contra o Acórdão 3401-002.539, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Sejul do CARF (fls. 1.277 a 1.284), sob a seguinte ementa:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE*
>
> *Ano-calendário: 2005, 2006*
>
> *PAGAMENTOS DE ROYALTIES AO EXTERIOR. LICENÇA DE USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). FATOS GERADORES ATÉ 31/12/2005. INCIDÊNCIA INDEPENDENTE DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA.*
>
> *No período anterior a 1º de janeiro de 2006, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, incide sobre os pagamentos ao exterior pela cessão ou licença de uso de programa de computador (software), independentemente de haver transferência de tecnologia.*
>
> *BASE DE CÁLCULO. IRRF. EXCLUSÃO*
>
> *O Imposto de Renda assumido pela recorrente quando da remessa de royalties a residentes ou domiciliados no exterior, representa despesa própria que não pode ser incluída na base de cálculo da CIDE, em atenção ao princípio da interpretação estrita em matéria de incidência tributária.*
>
> *Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*
>
> *Acordam os membros do colegiado: Por maioria, deu-se parcial provimento ao recurso para afastar a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE.*

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 1.296 a 1.298), a PGFN defende a inclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte na base de cálculo da CIDE.

A ementa do Acórdão recorrido, entendo, é omissa quanto a um aspecto, pois, conforme se depreende do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.064 a 1.090), o Auto de Infração foi decorrente da falta de recolhimento de remessas de *royalties* para o exterior para remuneração de: **(i)** licença de uso de programas de computador (*softwares*) e **(ii)** serviços técnicos e de administrativas administrativa e semelhantes.

Em 22/10/2015, o sujeito passivo apresentou Requerimento de Quitação de Débitos em Discussão (1.310 a 1.312), para adesão a parcelamento especial, sendo que,

comparando a listagem dos débitos com as planilhas às fls. 1.314 a 1.317 e as constantes, segregadamente, do Termo de Verificação Fiscal, vê-se que foram somente os relativos a serviços técnicos e de administrativas administrativa e semelhantes – ainda nos valores mantidos pelo CARF, ou seja, sem a inclusão do IRRF na base de cálculo da contribuição, pelo que foram apresentadas Contrarrazões ao Recurso Especial (fls. 1.322 a 1.325) para todos os valores lançados.

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 ECONÔMICO - CIDE*
>
> *BASE DE CÁLCULO CIDE. PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA. ASSUNÇÃO DO ÔNUS DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF).*
>
> *O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior **compõe a base de cálculo** da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF.*
>
> *Dispositivos Legais: arts. 97 e 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; art. 682, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; Art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, e pela Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007.*

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

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE*
>
> *Ano-calendário: 2002, 2003, 2004*
>
> *BASE DE CÁLCULO. CIDE-REMESSAS AO EXTERIOR. VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO, INCLUINDO O IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE COMO ANTECIPAÇÃO DO*

DEVIDO PELO DESTINATÁRIO. FATOS GERADORES E SUJEITOS PASSIVOS DIVERSOS, MAS COM INCIDÊNCIA SIMULTÂNEA.

O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da contribuição, independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus do imposto. Apesar de terem fatos geradores e sujeitos passivos diversos, ambos os tributos incidem de forma simultânea, quando realizado o pagamento. Caberá ao adquirente, na qualidade de contribuinte, recolher a CIDE, e, na qualidade de responsável tributário, reter o imposto de renda. O valor da operação não se altera pela retenção, pois o instituto tem por fulcro apenas antecipar o devido pelo beneficiário no exterior em razão da obtenção da renda, já no momento do pagamento, para fins de facilitar o recolhimento do imposto e a sua fiscalização.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO 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. 2°, § 3°, 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 Johonsom 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. 2°, § 3°, 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