



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

Processo nº 16643.000168/2010-70
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.788 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE-REMESSA)
Recorrente TECH DATA BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

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

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, haja não haver aplicação subsidiária entre as normas atinentes aos dois tributos. Tampouco deve ser incluído o Imposto sobre Serviço que eventualmente tenha incidido na operação, por ausência de dispositivo normativo

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso voluntário apresentado, na parte conhecida, não sujeita a concomitância, para afastar da base de cálculo da contribuição os valores referentes a IRRF e a ISS, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

TIAGO GUERRA MACHADO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Rodolfo Tsuboi.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário (fls. 3431 e seguintes) contra decisão da Delegacia Regional de Julgamento (DRJ) que considerou improcedente as razões da Recorrente sobre a nulidade de Auto de Infração exarado pela DEMAC/SP, referente a insuficiência de pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Remessas ao Exterior ("CIDE-Royalties"), durante o período compreendido entre julho de 2005 a dezembro de 2006.

Do Lançamento para evitar a decadência do crédito tributário

Após o cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal 08.1.71.00-2009-00117-8, a D. Fiscalização lançou crédito tributário de R\$ 448.495,08 (quatrocentos e quarenta e oito mil quatrocentos e noventa e cinco reais e oito centavos), acrescido de juros de mora e multa de ofício de 75%, totalizando a exigência em R\$ 643.897,12 (seiscentos e quarenta e três mil oitocentos e noventa e sete reais e doze centavos).

O procedimento ocorrera no interregno de discussão judicial (Mandado de Segurança nº 2002.61.00.026993-0) entre a Recorrente e a Fazenda Nacional quanto à incidência de CIDE-Royalties nas remessas de valores oriundos de contratos celebrados entre o contribuinte e entidades jurídicas domiciliadas no exterior, especialmente à título de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, objeto do lançamento.

Por isso mesmo, ainda que tenha havido digressão pela autoridade fazendária, no Termo de Verificação Fiscal, acerca da incidência da contribuição sobre tais eventos, entendo que o escopo do presente Recurso - como explicitado pela peça apresentada pela Recorrente - não possa incluir tal embate, haja vista a supressão da esfera administrativa nesse particular.

Entendendo não haver prejuízo ao presente, e a fim de conferir maior celeridade à sua análise, somente irei incluir nesse relatório as razões e fatos apresentados referentes à discussão que ainda pende a este tribunal administrativo.

Os motivos da fiscalização foram os seguintes:

- (a) A Recorrente teria deixado de recolher a CIDE-Royalties em remessas para o exterior decorrente de contratos de licença de uso e/ou de comercialização ou distribuição de programa de computador durante o período de 2005 a 2006;
- (b) Ainda que os débitos da contribuição social tenha sido informada em DCTF, como aduz o Termo de Verificação Fiscal, os valores ora declarados perante o Fisco teriam sido insuficientes em razão da metodologia de cálculo efetuado pelo contribuinte;

- (c) O entendimento pacificado pela Receita Federal do Brasil seria o de que a base de cálculo da CIDE-Royalties é o valor bruto das remessas, não importando em dedução dessa base o montante do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) devido em tais remessas;
- (d) Esse método de cálculo estaria calcado no entendimento do auditor de que a CIDE-Royalties estaria sujeita - subsidiariamente, suponho - à aplicação do artigo 725, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), o qual dispõe que a base de cálculo do IRRF deverá ser calculada mediante o "reajustamento do respectivo rendimento bruto", "quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, uma vez que, nesse caso, "a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida";
- (e) Por outro lado, o Termo de Verificação Fiscal destaca que o IRRF "é elemento componente das importâncias pagas àqueles beneficiários no exterior", exemplificando os seguintes enxertos dos contratos, referentes às cláusulas de pagamento e impostos:

Contrato com Microsoft

"3,4 Impostos. (a) Se qualquer autoridade fiscal exigir que a Distribuidora retenha impostos sobre os pagamentos da Distribuidora para a Microsoft, a Distribuidora poderá deduzir esses impostos do valor do pagamento e pagá-los a autoridade fiscal competente, Contudo, a Distribuidora deverá garantir e entregar imediatamente à Microsoft, em 30 (trinta) dias civis do pagamento da Distribuidora para a Microsoft, um recibo oficial a respeito de quaisquer impostos retidos e qualquer outro documento necessário para a Microsoft reivindicar um crédito de imposto estrangeiro..., "

Contrato com CA Inc.

"4,6 Impostos. Todos os preços excluem todos os impostos aplicáveis. A Distribuidora concorda em pagar e arcar com a responsabilidade por todos os impostos relacionados à comercialização e distribuição do Software da CA que ela solicitar, incluindo, mas não necessariamente limitando a imposto sobre vendas, uso, consumo, valor agregado e impostos similares, e todos os lançamentos alfandegários, tributos ou encargos governamentais, porém excluindo (i) impostos com base no lucro líquido, capital ou receitas brutas da CA, ou (ii) quaisquer impostos retidos na fonte lançados, se este imposto retido na fonte for permitido como um crédito contra os impostos de renda da CA que essa retenção for exigida por lei. No caso de a Distribuidora for obrigada a reter impostos, a Distribuidora concorda em fornecer à CA todos os recibos e a documentação necessários que comprovarem este pagamento "

Contrato com Symantec

5. Determinação de Prego e Pagamento

(b) Impostos, Tarifas e Taxas. Os preços da Symantec e as taxas de licença por cópia excluem todos os impostos aplicáveis e, de forma específica, não incluem nenhum imposto de venda, uso, valor agregado ou outros impostos, tributos alfandegários e tarifas e taxas similares, nacionais, estaduais ou locais que a Symantec vier a ser exigida a pagar ou arrecadar por ocasião da venda ou entrega de Produtos Symantec ou na arrecadação do prego de venda.. A Distribuidora deverá pagar e assumir a responsabilidade por todos os impostos relacionados à comercialização, sublicenciamento, e entrega dos Produtos Symantec que ela solicitar, incluindo, entre outros, impostos de venda, uso, consumo, valor agregado e impostos similares e todos os encargos alfandegários, tributos ou imposições governamentais, porém, excluindo: (i) impostos com base no lucro líquido, capital ou receitas brutas da Symantec, ou (ii) quaisquer impostos retidos na fonte lançados, desde que esse imposto retido na fonte seja permitido como um crédito contra os impostos de renda da Symantec quando essa retenção for exigida por lei. Caso qualquer reivindicação de imposto ou tributo seja feita contra a Symantec, a Distribuidora concorda em pagar esse imposto ou tributo e indenizar a Symantec por qualquer reivindicação a respeito desse imposto ou tributo exigido. Se a distribuidora for obrigada (de acordo com as leis e regulamentos do Território) e reter quaisquer impostos sobre valores pagáveis a Symantec nos termos deste instrumento, a Distribuidora deverá ter o direito de deduzir e reter quaisquer referidos impostos na medida em que a Distribuidora fornecer à Symantec um certificado de dedução e retenção válido e uma cópia fiel do recibo governamental do imposto comprovando seu pagamento. A Distribuidora deverá obter e fornecer à Symantec, de forma tempestiva recibos fiscais oficiais ou outro comprovante de pagamento que a Symantec vier a ser obrigada a apresentar para estabelecer seu direito a um crédito fiscal estrangeiro para seu passivo de imposto de renda federal norte-americano...".

- (f) Ainda, identificou durante o MPF que a Recorrente teria excluído da base de cálculo da CIDE-Royalties, não só o IRRF, mas também os valores do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) devidos sobre as mesmas operações e que também foram abatidos para fins da remessa aos beneficiários estrangeiros, nos termos dos contratos de câmbio apresentados.
- (g) Também aduz que procedera ao lançamento dos créditos, ainda que com exigibilidade suspensa por medida judicial, citando o Parecer PGFN/CAT nº 1.405/1999, e justifica a incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício ora lançada, citando o artigo 63, da Lei Federal 9.430/1996.

Da Impugnação

Irresignada com o lançamento lavrado pela Receita Federal do Brasil, a Recorrente apresentou, à época, Impugnação (fls. 523 e seguintes), a qual, em síntese, procurou desconstituir o crédito com os seguintes argumentos:

- (a) Em primeiro lugar, o lançamento de crédito fiscal mediante auto de infração sobre tributo suspenso por meio de medida judicial deveria ser anulado como decorrência do artigo 62, do Decreto Federal 70.235/1972 ("PAF"), que trata da impossibilidade da instauração de procedimento fiscal enquanto perdurar a suspensão jurisdicional.

Juntou, para reforçar seu argumento jurisprudência e recortes da doutrina sobre o tema, especialmente para desconstituir o uso de lançamento de ofício para prevenir a decadência.

- (b) Discorre também sobre a falta de hipótese de incidência da CIDE-Royalties sobre o caso concreto, o que, como vimos, não será tratado por esse Tribunal haja vista já ser objeto de lide judicial própria;
- (c) Sobre a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Royalties, a Recorrente ressalta que:
 - (i) Os contratos ora em julgamento possuem, como de praxe, "preços 'líquidos de impostos', cabendo ao contratante (ora Requerente) assumir o encargo financeiro representado pelos tributos a serem retidos na fonte em seu País, abstando-se de repassá-lo ao prestador de serviços", de modo que seria incontroverso [de fato, esse ponto é mesmo incontroverso] que a Recorrente assumiu integralmente o custo tributário do IRRF e do ISS que incidiram sobre as remessas decorrentes.
 - (ii) Por isso mesmo, não teria havido incremento nos valores contratados, mas tão-somente a previsão genérica sobre quem suportaria os encargos tributários, de modo que a contribuição foi calculada com base nos valores a serem efetivamente pagos pela Recorrente ao exterior;
 - (iii) Diante dessa última afirmativa, afirma que a base de cálculo da CIDE-Royalties é o valor efetivamente pago ao exterior, coadunando seu entendimento da obrigatoriedade de observância do princípio da interpretação estrita do parágrafo 3º, do artigo 2º, da Lei Federal 10.168/2000, rebatendo a utilização da legislação do Imposto de Renda para fins desta contribuição social, mas sem tecer mais maiores comentários sobre esse aspecto da autuação;
- (d) Por fim, repudia a aplicação de juros de mora em vista de o tributo ora em análise - ainda que fosse correta a posição fazendária - permanece com exigibilidade suspensa nos termos do artigo 151, do Código Tributário Nacional (CTN) e porque, em sua visão, a Taxa SELIC não teria natureza moratória, mas sim remuneratória, partilhando jurisprudência¹ do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o assunto.

¹ "TRIBUTÁRIO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. ART. 39, § 40, DA LEI 9.250/95. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I - Inconstitucionalidade do § 4º do art. 39 da Lei 9.250 de 26 de dezembro de 1995, que estabeleceu a utilização da Taxa SELIC, uma vez que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários.

II - Taxa SELIC, indevidamente aplicada como sucedâneo dos juros moratórios, quando na realidade possui natureza de juros remuneratórios, sem prejuízo de sua conotação de correção monetária.

Da Decisão de 1ª Instância

Provindo a decisão administrativa de primeiro grau (fls. 3366 e seguintes), o auto de infração foi julgado procedente em sua integralidade, reforçando os pontos destacados pela fiscalização quando do lançamento, nos seguintes termos:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2005, 2006

OBRIGAÇÃO. EXTINÇÃO. PAGAMENTO. A expressão "as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza estão sujeitas ao IRF.", no contexto das legislações, inclui, necessariamente, os tributos que o tomador do serviço tem a obrigação de recolher, tanto por meios legais, como por convenção contratual com o prestador dos serviços envolvidos.

JUROS. TAXA SELIC. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, sofrerão a incidência juros de mora calculados à taxa a que se refere o à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO JUDICIAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. LANÇAMENTO. A existência de ação judicial que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, não tem o condão de impedir o lançamento, devendo a autoridade formalizar a constituição do crédito tributário com forma para prevenir a decadência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Cabe destacar os seguintes enxertos da decisão ora recorrida:

- (a) Sobre a nulidade do lançamento defendida pela Recorrente diante da suspensão do crédito tributário pela medida judicial:

"Em razão da atual vigência da segurança concedida ao contribuinte, a

fiscalização procedeu ao lançamento dos montantes apurados de CIDE unicamente para prevenir a decadência do direito fazendário, uma vez que a ação judicial em andamento não impede o lançamento do crédito tributário, conforme

III - Impossibilidade de equiparar os contribuintes com os aplicadores; estes praticam ato de vontade; aqueles são submetidos coativamente a ato de império.

IV - Aplicada a Taxa SELIC há aumento de tributo, sem lei específica a respeito, o que vulnera a art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

V - Incidente de inconstitucionalidade admitido para a questão ser dirimida pela Corte Especial.

VI - Decisão unânime."

Pareceres PGFN/CAT no 743/88 e 1.064/93, confirmados pelo Parecer PGFN/CAT nº 1.405/99 (...)

TRIBUTÁRIO — MANDADO DE SEGURANÇA — MEDIDA LIMINAR — RECURSO ADMINISTRATIVO — LANÇAMENTO — EFETIVAÇÃO DE NOVOS LANÇAMENTOS — POSSIBILIDADE — CTN, ARTS, 151, I E III, E 173 — PRECEDENTES.

- A concessão da segurança requerida suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas não tem o condão de impedir a formação do título executivo pelo lançamento, paralisando apenas a execução do crédito controvertido.

- Recurso especial conhecido e provido.(STJ, REsp 75 075/RJ) ""

(b) Sobre a incidência de juros de mora sobre o tributo com exigibilidade suspensa:

"No tocante à aplicação dos juros de mora, trazemos excerto do livro Hiromi, Higuchi, Imposto de renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10/01/2011/ Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi, Celso Hiroyuki Higuchi – 36ª ed. – São Paulo: IR Publicações, 2011, pág 656; (...)’....Os juros de mora são devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial, dispõe o art. 5º do Decreto-lei nº 1.736/79. Somente o depósito em dinheiro faz cessar a responsabilidade pelos juros de mora (art.9º, §4º, da lei nº 6.830/80). Igualmente, os juros de mora são devidos durante o período em que o crédito tributário teve sua exigibilidade suspensa por força de impugnação apresentada pelo sujeito passivo, decidiu o 1º C.C., nos Ac. nº 105-00.630/84 (DOU de 10-01-85) e 101-75.810/85 (DOU de 20-11-87)...”

(c) Sobre a inclusão do IRRF e do ISS na base de cálculo da CIDE-Royalties

"No caso específico, temos que há contratos nos quais existem obrigações por parte da impugnante em relação aos demais contratantes; e estas “obrigações” estão descritas em contrato e foi, justamente no sentido do adimplemento destas obrigações que: 1- foram efetuadas as remessas ao exterior, já demonstradas no presente processo; e 2- foram recolhidos os tributos devidos nas respectivas operações. Assim, temos que “pagar algo” é, ao fim, “adimplir (extinguir) uma obrigação (...)

A leitura combinada i) da legislação relativa aos tributos;ii) da natureza jurídica do termo “pagar”, no sentido de adimplir obrigações; e iii) das cláusulas contratuais relativas à obrigação de quitar os tributos porventura existentes, nos levam a concluir que “os tributos recolhidos (ou retidos) pela impugnante, entre eles o Imposto sobre Serviços (ISS) e o IRRF” deveriam compor a base de cálculo tanto da CIDE..”

Ainda sobre o ISS

"A Lei Complementar nº 116/03 determina, em seu artigo 37 (SIC), parágrafo 1º, inciso I, que o responsável pelo ISS no caso de importação de serviços é o tomador, conforme se verifica abaixo:

(...)

Assim, há um mecanismo de arrecadação de tributos conhecido como Substituição tributária! O substituto tributário é o terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo “em lugar” do contribuinte. Assim, desde a ocorrência do fato gerador, a sujeição passiva recai sobre uma pessoa diferente daquela que possui relação pessoal e direta com a situação descrita em lei como fato gerador do tributo.

Assim, a impugnante não observa em seu argumento que o Ônus do ISS deve (por lei) ser suportado pelo tomador do serviço (que no caso seria a Requerente) e ser por ele recolhido no lugar do suposto prestador do serviço domiciliado no exterior.

A “obrigação” a ser “paga”, no contexto das legislações acima descritas, inclui necessariamente os tributos que o tomador do serviço tem a obrigação de recolher, tanto por meios legais, como por convenção contratual com o prestador dos serviços envolvidos!!!!

Logo, o valor do ISS e do IRRF devem compor a base de cálculo da CIDE, pois fazem parte do “pagamento” feito à contratante do exterior.”

(d) Sobre a não incidência de Taxa SELIC sobre a multa de ofício

"(...) tendo em conta que, em que pese a interpretação contrária pretendida pela defesa, a multa é débito para com a União decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício."

Do Recurso Voluntário

Diante do teor da decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, cujo teor, enquanto reafirma parte de suas alegações também altera substancialmente a sua pretensão conforme se segue:

- (a) A Recorrente afirma que não está discutindo a inclusão ou não do IRRF na base de cálculo da CIDE-Royalties, eis que o imposto já teria integrado o cálculo da contribuição;
- (b) Renovando seu posicionamento inicial quanto ao ISS, destaca que o ônus do imposto municipal fora “suportado exclusivamente pelas beneficiárias estrangeiras, de forma que as bases de cálculo da CIDE não poderiam ser reajustadas para englobar esse valores.”
- (c) Desse modo, não teria havido qualquer reajustamento de preço (“*gross-up*”) para que as beneficiárias fossem “recompensadas” pela Recorrente, o que aumentaria o montante bruto dos contratos em questão;

- (d) Colaciona jurisprudência desse Tribunal sobre o tema, especialmente no sentido de que a CIDE-Royalties não teria incidência sobre a parcela do valor reajustado do pagamento, oriundo da aplicação do artigo 725, do RIR/99;
- (e) Aduz, caso a Turma entenda pertinente o cálculo da CIDE-Royalties com a inclusão dos demais impostos incidentes na operação, que seja retificado o crédito tributário diante de existência de erro material no lançamento de ofício no valor de R\$ 32.421,32 (trinta e dois mil quatrocentos e vinte e um reais e trinta e dois centavos), decorrente de transcrição errada (a maior) entre os valores de novembro de 2005 dispostos na planilha elaborada pela fiscalização e a que restou consignada no auto de infração. Vejamos:

Como se pode observar através da planilha elaborada para a apuração dos valores de CIDE supostamente devidos, o valor encontrado para o período de novembro de 2005 foi de R\$ 3.473,61 (folha 474). (...) No entanto, ao transportar esse valor para o auto de infração, o d. agente fiscal informou como devido para o mês de novembro de 2005 o valor de R\$ 35.894,93 (folha 496) (...) Tal equívoco, portanto, acabou ensejando um lançamento a maior de R\$ 32.421,32. Dessa forma, faze-se necessária a retificação do equívoco demonstrado acima, de forma que o valor total cobrado seja reduzido de R\$ 448.495,08 para R\$ 416.073,75 (...)

Posteriormente, a Recorrente apresentou petição (em 19.05.2017) juntando decisão final - final, porque consta a certidão de trânsito em julgado referido processo - da ação judicial comentada acima nos termos seguintes termos:

APELAÇÃO/REEXAME	NECESSÁRIO	Nº	0026993-	D.E.
26.2002.4.03.6100/SP				
2002.61.00.026993-0/SP				Publicado em 18/01/2011
RELATOR	: Juiz Federal Convocado Leonel Ferreira			
APELANTE	: Ministério Público Federal			
PROCURADOR	: RICARDO NAKAHIRA (Int.Pessoal)			
APELANTE	: União Federal (FAZENDA NACIONAL)			
ADVOGADO	: FERNANDO NETTO BOITEUX E ELYADIR FERREIRA BORGES			
APELADO	: TECH DATA BRASIL LTDA			
ADVOGADO	: MAURO BERENHOLC e outro			
REMETENTE	: JUÍZO FEDERAL DA 8 VARA SÃO PAULO Sec Jud SP			

EMENTA

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO AO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE - ROYALTIES - LEI FEDERAL Nº 10.168/00 - EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS - CONSTITUCIONALIDADE.

1. A contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) incidente sobre "royalties" pagos ao exterior é constitucional (STF, 2ª Turma, RE-AgR 451915/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 01/12/2006).
2. Por definição legal, a exploração de direitos autorais é equiparada a "royalties" (artigo 22, d, da Lei Federal nº 4506/64).
3. Antes da modificação da Lei 11452/2007, o software era equiparado à obra intelectual, sob a égide, pois, da lei de proteção aos direitos autorais (Lei 9610/98, artigo 7º, XII), que presumia, pois, a transferência de tecnologia no caso de concessão de licença de uso de software através de contrato celebrado com empresa estrangeira.
4. Apelações e remessa oficial parcialmente providas.

No conteúdo da decisão, o voto vencedor foi no sentido de anular qualquer lançamento da CIDE-Royalties decorrente da edição da Lei Federal 11.451/2007, com vigência retroativa a janeiro de 2006; porém sem alcançar fatos geradores anteriores à vigência da norma invocada:

O artigo 21, da mesma lei, por sua vez, retroagiu os efeitos desta alteração para 1º de janeiro de 2006. Portanto, a partir desta data, há que se reconhecer o veto à incidência da CIDE no caso concreto.

Mas não antes de 01 de janeiro de 2006: a retroação de um comando legal, pensamos, não pode ser deduzida da lei sem menção expressa a seu caráter interpretativo; e a própria dicção do artigo 106, inciso I, nos leva a assim concluir.

Antes da modificação da Lei 11452/2007, o software era equiparado à obra intelectual, sob a égide, pois, da lei de proteção aos direitos autorais (Lei 9610/98, artigo 7º, XII), que presumia, pois, a transferência de tecnologia no caso de concessão de licença de uso de software através de contrato celebrado com empresa estrangeira.

Por estes fundamentos, nos termos do artigo 462, do Código de Processo Civil, voto por dar parcial provimento às apelações da União e do Ministério Público Federal e à remessa oficial, para julgar parcialmente procedente o pedido inicial e afastar a exigência da CIDE a partir de 1º de janeiro de 2006.

Esse é o relatório

Voto

Da Tempestividade

O Recurso Voluntário é tempestivo - a notificação quanto à decisão da DRJ foi feita no dia 17.08.2015, por Aviso de Recebimento, e o protocolo do recurso data de 11.09.2015, portanto dentro do prazo legal - razão pela qual conheço do mesmo.

Do Mérito

A Recorrente, nos termos do Recurso apresentado, não discute administrativamente a incidência da CIDE-Royalties sobre as remessas efetuadas ao exterior, eis que essa matéria encontra-se em concomitância, nos termos da Súmula CARF nº 1.

Quanto à recente decisão final do processo judicial, ocorridas às vésperas dessa sessão de julgamento, tendo em vista que a parte dispositiva do acórdão apenas reconheceu a inexistência de relação jurídico-tributária a partir de 2006 em diante, o efeito do lançamento de créditos tributários compreendidos entre julho e dezembro de 2005 - antes suspensos - restam definitivos, eis que a Recorrente absteve-se de desafiar os lançamentos dos créditos de julho a dezembro de 2005.

Por outro lado, vem discutir a base de cálculo da contribuição, em especial a inclusão do IRRF e do ISS pagos por ocasião da remessa efetuada ao exterior à respectiva base.

De fato, não assiste razão à D. Fiscalização e à decisão de primeiro grau quanto a esse aspecto

Isto porque, ao se observar a Lei Complementar nº 95/1998 – que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis – especialmente seu artigo 11, III², nota-se que a ordem e disposição de artigos e parágrafos em um texto legal devem observar regras objetivas de forma a nortear a atividade do intérprete.

De fato, os artigos são núcleos dispositivos de maneira que não é permitido tratar de dois assuntos em um único; ao passo que cabem aos parágrafos trazer complementaridade e regras de exceção ao previsto no *caput* do mesmo artigo.

Pois bem. Tais premissas permitem inferir que a inclusão do parágrafo único ao *caput* do artigo 3º, da Lei Federal 10.168/2000 teve o objetivo de complementar a afirmação do *caput* sobre a responsabilidade da RFB na administração e fiscalização do tributo – diferentemente do que acontecia com outras CIDE's como AFRMM – apenas quer deixar claro que a contribuição estará sujeita às mesmas regras e ritos atinentes ao processo administrativo fiscal como também sujeitar-se-á aos acréscimos previstos na legislação do Imposto de Renda³, como a aplicação da Taxa SELIC e às multas de ofício previstas na Lei Federal 9.430/1996.

Do contrário, estaríamos admitindo que um artigo que trata da administração tributária no *caput*, trata, no seu parágrafo único, de base de cálculo do tributo. Seria uma irracionalidade admitir que o legislador pretendesse, a despeito de norma orientadora sobre redação legislativa, afastar-se tanto dos seus ditames e da própria sintaxe.

Em suma, não há aplicação subsidiária plena da legislação do IRPJ em relação à CIDE-Royalties, mas tão-somente no que tange à matéria prevista no *caput* do artigo 3º, qual seja, a administração e fiscalização do tributo.

Superada essa questão, e sendo certo que o parágrafo único, do artigo 3º, da Lei Federal 10.168/2000, não trata do fato gerador da CIDE-Royalties mas somente da administração do tributo, a utilização dos ditames do artigo 725 do RIR/99 para fins de apuração da base de cálculo da contribuição é uso indevido de analogia pela autoridade que lançou o tributo.

Ressalte-se que a base de cálculo de tributo é, notadamente, tratada como o aspecto quantitativo do fato gerador, portanto dele se integra.

² Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

(...)

III - para a obtenção de ordem lógica:

- a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;
- b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;
- c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;
- d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

³ Até mesmo porque, em uma análise mais detida, verifica-se o cuidado do legislador ordinário, até então, de, a cada tributo federal, deixar claro o fator de ajuste moratório do crédito tributário recolhido a destempo. É o que se denota, por exemplo, do Regulamento do IPI de 1998, que se preocupou em deixar clara a atualização pela SELIC, no seu artigo 444. Mesma observação quanto às multas de ofício, que, criadas pela Lei Federal 9.430/1996,

Sendo lhe parte integrante, aplica-se restrição expressa ao uso da analogia de que trata o parágrafo 1º, do artigo 108, do CTN.

Dito isso, repilo a aplicação da legislação do imposto de renda para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, devendo-me ater meramente à análise dos marcos normativos da CIDE-Royalties quanto à base imponible.

A Lei Federal 10.168/2000 previu que:

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

Não deveria haver muitas dúvidas sobre o que significam os verbos “pagar”, “creditar”, “entregar”, “empregar” ou “remeter”. Todos eles se encontram em um único núcleo semântico-jurídico: uma obrigação de dar.

Porém, a incidência se constituirá por qual valor? (i) O valor despendido pelo contribuinte para viabilizar o pagamento; ou (ii) o valor recebido pelo beneficiário no exterior?

Creio que seja a segunda alternativa. A legislação, ao consolidar no mesmo campo semântico “valores **pagos**, creditados, **entregues**, empregados ou **remetidos**”, reconheceu que o valor a ser usado como base da contribuição deve ser aquele atinente ao fim do processo do adimplemento da obrigação de dar, ou seja, o valor adimplido é aquele que foi “entregue” ou “remetido” ao beneficiário.

Daí não assistir razão à tese de que o “valor bruto da remessa”, com a inclusão de IRRF ou quaisquer outros valores, deve ser utilizado para apuração do tributo. Por quê? Porque, não bastasse à sinonímia dada aos termos pago/entregue/remetido, em nenhum momento, a legislação foi expressa ou ao menos permitiu essa interpretação.

Se essa fosse a vontade do legislador, que exprimisse tal dispositivo de forma clara e inequívoca.

Como visto antes, a única forma de se atingir tal entendimento foi através da aplicação “subsidiária”, ora reputada, e análoga - e, por isso, vedada -, do artigo 725, do RIR/1999.

Diante disso, entendo que a base de cálculo da CIDE-Royalties a ser consideradas nas operações em análise deve ser aquela representada pelos contratos de câmbio utilizados para viabilizar a efetiva entrega, remessa, pagamento aos beneficiários domiciliados no exterior.

Em consequência, entendo restar prejudicada a necessidade de correção do erro material incorrido pela fiscalização conforme destacado no Recurso Voluntário, acerca do valor do crédito tributário, à época constituído, referente ao mês de novembro de 2005.

Por todo o exposto, o Recurso Voluntário foi conhecido e, por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso voluntário apresentado, na parte conhecida, não sujeita a concomitância, para afastar da base de cálculo da contribuição os valores referentes a IRRF e a

Processo nº 16643.000168/2010-70
Acórdão n.º **3401-003.788**

S3-C4T1
Fl. 3.476

ISS, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida.

Tiago Guerra Machado - Relator