



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

Processo nº 16643.000404/2010-58
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-004.149 – 3ª Turma
Sessão de 09 de junho de 2016
Matéria CIDE. REMESSA PARA O EXTERIOR
Recorrente SKY BRASIL SERVICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2006

CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES. A partir de 1/1/2002, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incide também sobre o valor de royalties, a qualquer título, que a pessoa jurídica pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter a residente ou domiciliado no exterior, inclusive os royalties decorrentes de licença e direito de uso na exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em televisão por assinatura.

CIDE X CONDECINE . A CIDE ora exigida é muito mais específica do que a CONDECINE. Enquanto aquela contribuição somente incide sobre os royalties remetidos ao exterior em decorrência da comercialização dos direitos autorais relativos às obras intelectuais e criativas, já CONDECINE, por sua vez, incide sobre os pagamentos devidos em razão da aquisição ou importação de tais obras, a preço fixo, ou seja, possui um âmbito de incidência muito mais amplo e genérico do que a CIDE-royalties.

INCLUSÃO DO IRRF NA BASE DE CÁLCULO DA 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, na apuração da CIDE deve-se considerar o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

ACORDAM os membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, **conhecer** do recurso especial. Vencido o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, que não conhecia e, no mérito, por maioria de votos, **negar provimento**. Vencidas as Conselheiras Vanessa Marini Cecconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Demes Brito. A Conselheira Tatitana Midori Migiyama apresentará declaração de voto.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Demes Brito - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Demes Brito, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello (Relatora), Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte com fulcro nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, meio pelo que busca a reforma do Acórdão nº **3301-001.764** (fls. 5762 a 5774) proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento, em 27/02/2013, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, por voto de qualidade, *in verbis*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. MATÉRIAS NÃO SUSCITADAS EXPRESSAMENTE.

A apreciação de matérias não expressamente suscitadas na impugnação não implica nulidade da decisão recorrida por não ter trazido prejuízo à recorrente nem ter cerceado seu direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

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

VALORES DECLARADOS. VALORES DEVIDOS. DIFERENÇAS.

As diferenças entre os valores da contribuição declarados nas respectivas DCTFs e os efetivamente devidos, apurados com base na escrita contábil, estão sujeitos a lançamento de ofício.

BASE DE CÁLCULO. IRRF. EXCLUSÃO.

Inexiste amparo legal para se excluir da base de cálculo da CIDE o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados e/ ou remetidos a residentes/domiciliados no exterior.

ROYALTIES. DIREITOS DE TRANSMISSÃO DE SINAIS DE TELEVISÃO POR ASSINATURA. VALORES PAGOS, CREDITADOS E/OU REMETIDOS PARA O EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

Os valores pagos, creditados e/ ou remetidos a residentes/domiciliados no exterior, a título de pagamento de serviços de transmissão de sinais de televisão por assinatura, são classificados com royalties e estão sujeitos à CIDE, nos termos da legislação tributária vigente.

BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS INTERNACIONAIS. CRITÉRIOS DE APURAÇÃO.

A base de cálculo, em reais, de valores pagos, creditados e/ ou remetidos a residentes no exterior, deve ser apurada com base na maior cotação de venda da moeda dentre aquela do segundo útil imediatamente anterior à da contratação da operação ou a do próprio dia da operação.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

A exigência de juros de mora sobre a multa de ofício somente é cabível se aquela não for paga depois de decorridos 30 (trinta) dias da intimação do sujeito passivo da decisão administrativa definitiva que julgou procedente a exigência do crédito tributário.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Na data de 21/12/2010, a Contribuinte foi cientificada da lavratura de Auto de Infração (fls. 5251 a 5260) para exigência de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) referente ao período de janeiro a dezembro de 2006. O lançamento decorre de diferenças apuradas pela Fiscalização entre os valores informados pela Contribuinte nas Declarações de Contribuições e Tributos Federais (DCTFs) e aqueles entendidos pela Fiscalização como efetivamente devidos, pois teria a Recorrente excluído da base de cálculo da CIDE montantes relativos a: (a) variação cambial ocorrida entre a data de contratação e de liquidação dos contratos de serviços; (b) imposto de renda retido na fonte (IRRF) de responsabilidade do credor; e (c) pagamentos por aquisição de direitos de transmissão de obras audiovisuais por meio de sinais de televisão por assinatura.

Em face do Auto de Infração, a Contribuinte apresentou a cabível Impugnação (fls. 5307 a 5327), alegando em síntese que:

(a) não há variação cambial entre a data da contratação e da liquidação das operações, bem como que, embora a data da liquidação dos contratos de câmbio esteja prevista para aproximadamente dois dias após a sua contratação, a taxa de câmbio utilizada na operação já foi contratada, estando indicada no próprio instrumento contratual; aduz ainda ter utilizado a conversão prevista no art. 143 do Código Tributário Nacional (CTN), consubstanciada na conversão de moedas pela taxa de câmbio da data da ocorrência do fato gerador, a saber, do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa;

(b) não é cabível a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, pois o §3º, do art. 2º da Lei nº 10.168/00 faz incidir a contribuição sobre "*os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos*" ao exterior, valor esse que será efetivamente disponibilizado ao beneficiário localizado no exterior, não estando ali compreendido o IRF;

(c) com relação aos pagamentos às programadoras estrangeiras, lista como motivos para a não incidência da CIDE sobre os mesmos: (c.1) não há incidência de CIDE nos pagamentos efetuados ao exterior a título de direito autoral, nos termos do §2º, do art. 2º da Lei nº 10.168/2000 e do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002; (c.2) os valores remetidos ao exterior pela Contribuinte não se enquadram no conceito de *royalties* estabelecido pela legislação da CIDE, sendo que a Fiscalização ao proceder nesse enquadramento feriu o princípio da estrita legalidade tributária do art. 150, inciso I, da Constituição Federal; (c.3) não incidência da CIDE nas remessas ao exterior já oneradas pela Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (CONDECINE), instituída pelo art. 32 da Medida Provisória nº 2.219/2001 e objeto do art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo nº 11/2002; defende que a programação de televisão é obra audiovisual ou direito de transmissão sujeita à incidência da CONDECINE.

(d) para o caso de ser mantido o Auto de Infração no todo ou em parte, pugnou pela não aplicação dos juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

A Impugnação foi julgada improcedente pela 9ª Turma da DRJ/SP1 nos termos do Acórdão nº 16-32514, de 07/07/2011 (fls. 5614 a 5635), com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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

Autenticado digitalmente em 19/06/2016 por DEMES BRITO, Assinado digitalmente em 21/06/2016 por CARL

OS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 20/06/2016 por VANESSA MARINI CECCONELLO, Assin

ado digitalmente em 20/06/2016 por TATIANA MIDORI MIGIYAMA, Assinado digitalmente em 19/06/2016 por

DEMES BRITO

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Não ocorrem as hipóteses definidas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITE DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País não podendo negar-lhe execução e sendo incompetentes para apreciar arguição de inconstitucionalidade haja vista que tal matéria esta adstrita ao âmbito judicial. O controle de constitucionalidade encontra no Poder Judiciário seu foro apropriado.

PROVA. MEIOS. MOMENTO DE PRODUÇÃO. IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. No processo administrativo fiscal são admissíveis os meios documental e/ou pericial. Para evitar a preclusão a interessada deve apresentar com a impugnação a documentação sustentadora de suas alegações ou demonstrar alguma das situações do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72 (PAF).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PRINCÍPIO GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. CIDE E CONDECINE. POSSIBILIDADE. O princípio geral de direito tributário das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas é a incidência múltipla, exceto quando definido em lei (art 149, § 4º, CF/88).

JUROS DE MORA.TAXA SELIC. Cabimento dos juros pela taxa Selic (CTN, art 161, Lei nº 9.065/95, art. 13).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

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

CIDE. REMESSA AO EXTERIOR. ROYALTIES. A partir de 1/1/2002, a pessoa jurídica deve pagar a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre o valor de royalties, a qualquer título, que pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter, a residente ou domiciliado no exterior, seja qual for o objeto do contrato (art. 6º, Lei nº 10.332/2001).

CIDE. BASE DE CÁLCULO. IRRF. INCLUSÃO. CABIMENTO. 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 do IRRF a quantia enviada ao exterior.

TRANSFERÊNCIAS INTERNACIONAIS. BASE DE CÁLCULO. Para determinar a base de cálculo dos tributos o valor em reais das transferências do/para o exterior será apurado com base na maior cotação de venda da moeda dentre a do segundo dia útil imediatamente anterior à contratação da operação de câmbio ou a do próprio dia da operação (IN 41, de 19/4/99, MP 3, de 26/9/2001, convertida na Lei 10.305/01).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não resignada com a decisão da impugnação, a Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 5641 a 5669) alegando, em preliminar, a nulidade do julgado pois, ao contrário do entendimento da Autoridade Julgadora de Primeira Instância, não defendeu a inconstitucionalidade de dispositivos legais que embasaram a autuação e não combateu o reajustamento da base de cálculo da CIDE com a inclusão dessa contribuição na sua própria base, tendo sido o vocábulo "reajustamento" utilizado tão somente para tratar da inclusão do IRRF na base de cálculo da contribuição. No mérito, repisou os argumentos trazidos na impugnação, requerendo ao final a extinção do crédito tributário.

Sobreveio julgamento do recurso voluntário consubstanciado no Acórdão nº 3301-001.764 (fls. 5762 a 5774), proferido pela Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 27/02/2013, provendo-o parcialmente tão somente para reconhecer que a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício somente é cabível depois de decorridos 30 (trinta) dias da decisão administrativa definitiva desfavorável ao contribuinte, caso aquela não seja paga neste prazo. Interpostos embargos de declaração pela Contribuinte (fls. 5790 a 5794), os mesmos foram rejeitados por meio de despacho s/nº de 02/07/2013 (fls. 5796 a 5797), sob o fundamento da inexistência dos vícios da omissão e contradição no acórdão embargado.

No ensejo, insurge-se a Contribuinte por meio de recurso especial (fls. 5807 a 5819) em face do Acórdão nº 3301-001.764, suscitando divergência jurisprudencial com relação aos seguintes pontos: (a) não incidência da CIDE nos pagamentos remetidos ao exterior pela aquisição de conteúdo, isto é, o pagamento de direitos autorais às programadoras estrangeiras; e (b) não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE. Para comprovação da divergência, trouxe como paradigmas os Acórdãos nºs 301-34.753, da Primeira Câmara do antigo Terceiro Conselho de Contribuintes, e 303-35.834, da Terceira Câmara do antigo Terceiro Conselho de Contribuintes.

Em suas razões recursais, a Contribuinte sustenta ter efetuado em 2006 o pagamento de direitos autorais às programadoras estrangeiras, e não de *royalties*, não se constituindo em fato gerador da CIDE nos termos do §2º, do art. 2º da Lei nº. 10.168/2000. Aduz corresponderem os direitos autorais apenas à remuneração pela exploração de uma obra, sem a necessidade de haver a transmissão ou a utilização de determinada tecnologia. Alega ainda ter o Decreto nº. 4.195/02, em seu art. 10, listado como passíveis de tributação apenas os contratos cujo objeto seja o fornecimento de tecnologia ou a utilização de conhecimento tecnológico, afastando os direitos autorais do campo de incidência do fato

gerador da CIDE. Traz, ainda, como argumento o fato de estarem os pagamentos a título de direitos autorais sujeitos à incidência da CONDECINE, devendo ser afastada a cobrança da CIDE também por prevalecer o gravame mais específico.

No tocante à não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, a Recorrente afirma que o IRRF não compõe o valor pago, entregue, empregado ou remetido para o exterior, justamente a base de cálculo da CIDE.

Comprovada a divergência jurisprudencial apontada, foi admitido na íntegra o recurso especial da Contribuinte por meio do despacho nº 3300-00.269, de 28/10/2014 (fls. 5925 a 5929), proferido pelo Presidente da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 5933 a 5951) postulando a negativa de provimento ao recurso especial da Contribuinte.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado em 11/12/2015, com numeração eletrônica até a folha 5953 (cinco mil novecentos e cinquenta e três), estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello - Relatora

O recurso especial da Contribuinte preenche os requisitos de admissibilidade do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, uma vez tempestivo, prequestionadas as matérias e devidamente comprovadas as divergências jurisprudenciais suscitadas.

No mérito, delimita-se a controvérsia suscitada pela Contribuinte em dois pontos: (a) não incidência da CIDE nos pagamentos para as programadoras estrangeiras pela aquisição de conteúdo (filmes, programas etc); e (b) não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE.

O art. 149 da Constituição Federal estabelece três espécies de tributos denominadas como contribuições: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. O mesmo dispositivo outorga-as à União, para utilização como instrumento de atuação em cada uma das áreas correspondentes.

As contribuições de intervenção no domínio econômico, objeto de análise dos presentes autos, destinam-se apenas a instrumentalizar a ação da União no domínio econômico, alcançando-lhe recursos para fazer frente aos custos e encargos pertinentes. Nesse campo, a atuação do Poder Público foi moldada pelo art. 174 da Constituição Federal, o qual dispõe que o planejamento do Estado, em relação ao setor privado, é meramente indicativo.

Nesse contexto, a Lei nº. 10.168, de 29 de dezembro de 2000, instituiu a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) para financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, tendo este como objetivo principal *"estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo"*. Dispõe o art. 2º da referida lei:

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.

§ 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.

§ 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.

§ 6º Não se aplica a Contribuição de que trata o caput quando o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situada no exterior, para o oferecimento de curso ou atividade de treinamento ou qualificação profissional a servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade. (grifou-se)

Para regulamentar a Lei nº 10.168/2000 e a Lei nº 10.332/2001, foi editado o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2001, que em seu art. 10 especifica as hipóteses de incidência da CIDE instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168/2000, *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, que tenham por objeto:

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - cessão e licença de uso de marcas; e

V - cessão e licença de exploração de patentes.

Por outro viés, os direitos autorais são regulados pela Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, compreendidos nesses os direitos de autor e os direitos conexos, nos termos do art. 1º do diploma legal. Pertinente também ao caso, é a definição de obra audiovisual, estabelecida no art. 5º, inciso VIII, alínea *i*, da mesma Lei, como sendo "*a que resulta da fixação de imagens com ou sem som, que tenha a finalidade de criar, por meio de sua reprodução, a impressão de movimento, independentemente dos processos de sua captação, do suporte usado inicial ou posteriormente para fixá-lo, bem como dos meios utilizados para sua veiculação*".

Concebida tal premissa, inicia-se a análise das matérias objeto da insurgência do Contribuinte por meio do apelo especial.

a) Não incidência da CIDE nos pagamentos para as programadoras estrangeiras pela aquisição de conteúdo (filmes, programas, etc.)

A Lei nº 10.168/2000, instituidora da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, estabeleceu como Sujeito Passivo da obrigação a "*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*". Originalmente previu a Lei nº 10.168/2000 a incidência de contribuição sobre a importação de tecnologia, a CIDE-Tecnologia.

A partir de 1º de janeiro de 2002, conforme alteração do §2º, do art. 2º do diploma legal em referência, introduzida pela Lei nº 10.332/2001, a contribuição passou a ser devida também: (a) por pessoas jurídicas signatárias de contratos de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no

exterior; e (b) por pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Esclareça-se que a Lei nº 10.332/2001 teve por objetivo instituir mecanismos de financiamento para os seguintes projetos governamentais: Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio; Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde; Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos - Genoma; Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico e Programa de Inovação para Competitividade. Nesse contexto, foi introduzida a alteração do §2º, art. 2º da Lei nº 10.168/2000 e criada a CIDE-*Royalties*, diretamente ligada à CIDE-Tecnologia.

Na autuação fiscal da qual teve origem o processo administrativo, embora consignado pela Fiscalização no Termo de Constatação Fiscal tratem-se os contratos de cessão de direito de uso de propriedade intelectual (direito autoral) (fl. 5267), sobreveio conclusão equivocada de que os pagamentos efetuados tratavam-se de *royalties*, contemplados, assim, na hipótese de incidência tributária da CIDE do §2º, art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

O conceito de *royalties* está estabelecido no art. 22 da Lei nº 4.506/64 como sendo os rendimentos de qualquer espécie decorrente do uso, fruição, exploração de direitos, tais como, *in verbis*:

[...] a) *direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;*

b) *direito de pesquisar e extrair recursos minerais;*

c) *uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;*

d) *exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.*

[...]

O enunciado legal acima transcrito, em razão de seu caráter exemplificativo e não taxativo, possibilitou a caracterização de *royalty* para qualquer rendimento decorrente do uso, da fruição e da exploração de direitos, gerando insegurança quanto à correta caracterização para fins tributários.

O escopo da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000 foi de fomentar a produção tecnológica brasileira, sendo devida sobre os pagamentos de *royalties* referentes aos contratos de propriedade industrial. Posteriormente, a Lei nº 10.332/2001 ampliou a hipótese de incidência da exação para os valores decorrentes de contratos de prestação de serviços técnicos e assemelhados, e além disso incluiu na sua incidência os *royalties* de qualquer natureza, fazendo emergir dúvidas quanto ao alcance da tributação da CIDE.

Tendo em vista que o objetivo da Lei nº 10.168/2000 foi criar mecanismos de incentivo ao desenvolvimento tecnológico, a alteração introduzida pela Lei nº 10.332/2001 buscou reforçar o intuito inicial, estabelecendo a incidência da CIDE também para os *royalties* relacionados à tecnologia, no caso referentes a contratos de patentes e uso de marcas. O

legislador não visou incluir na tributação da CIDE os pagamentos decorrentes das remessas decorrentes de direitos de autor.

As contribuições, como espécie tributária autônoma, embora sejam diferenciadas dos impostos em função de sua destinação constitucional, mantém como ponto de relação a necessidade de a conduta do Contribuinte subsumir-se à hipótese de incidência da norma para que possa ser exigido o tributo, fazendo-se cumprir o princípio da estrita legalidade.

Nessa linha relacional, o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, editado para regulamentar a Lei nº 10.168/2000 e a Lei nº 10.332/2001, elucidando o alcance pretendido pela Lei, dispôs no seu art. 10 a incidência da CIDE sobre os contratos relativos à propriedade industrial de (i) fornecimento de tecnologia, (ii) assistência técnica, (iii) serviços técnicos especializados, (iv) serviços técnicos e de assistência administrativa, (v) cessão e licença de uso de marcas, e (vi) cessão e licença de exploração de patentes, em nada referindo-se à exploração de direitos autorais.

Ainda, o Decreto nº 4.195/2002 restringiu o seu conteúdo e alcance aos da Lei nº 10.168/2000, em função da qual foi expedido, em observância às disposições dos artigos 97, 98 e 99, todos do Código Tributário Nacional (CTN). O diploma legal em referência não alterou as hipótese do fato gerador da obrigação principal - CIDE, apenas fez constar explicitamente a abrangência pretendida pela Lei nº 10.168/00, instituidora da contribuição, uma vez editada no contexto de incentivo ao desenvolvimento tecnológico nacional, com o que não se pode relacionar o setor audiovisual.

Os decretos expedidos pelo próprio Poder Executivo para a *"fiel execução da lei"*, nos termos do art. 84, inciso IV, da Constituição Federal, são de observância obrigatória pela Autoridade Fiscal, fazendo cumprir os preceitos da vinculação e obrigatoriedade da atividade administrativa de lançamento, insculpidos nos artigos 3º e 142 do CTN.

Não se propõe que o Decreto nº 4.195/02 seja aplicado e interpretado de forma autônoma e independente, até porque segundo as normas de hermenêutica a análise de determinado dispositivo legal dar-se-á em conjunto com as demais normas previstas. As diretrizes interpretativas da legislação tributária estão explicitadas nos artigos 107 a 112 do CTN.

A interpretação do art. 10 do Decreto nº 4.195/02 realizar-se-á em consonância com o alcance e o impacto pretendidos pelo legislador ao ser promulgada a Lei nº 10.168/2000, ambos relacionados ao setor de tecnologia, não havendo qualquer relação com o setor audiovisual. Assim, ainda que se pretenda ser o rol estabelecido no art. 10 exemplificativo, de acordo com os objetivos de sua regra matriz, não se pode incluir ali a tributação dos direitos autorais relacionadas às obras audiovisuais, razão pela qual não há de se falar na incidência da CIDE.

Corroborar a argumentação aqui expendida, o tratamento dado aos rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais no Regulamento do Imposto de Renda, nos arts. 709 e 710:

Subseção II

Remuneração de Direitos, inclusive Transmissão por meio de Rádio ou Televisão

Art. 709. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de quaisquer filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira (Lei nº 9.430, de 1996, art. 72).

Subseção III

Royalties

Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 3º).

Da análise dos dispositivos acima transcritos, depreende-se ter a legislação dado aos direitos sobre obras audiovisuais tratamento específico, distinto de *royalties*, por não se confundirem com estes. Portanto, por mais esse argumento, incabível a incidência da CIDE.

No que concerne à CONDECINE, o propósito do Governo Federal de impactar o setor audiovisual da economia foi externado com a criação da CONDECINE - Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional, por meio da Medida Provisória nº 2.228-1/2001, que em seu art. 32, na redação vigente nos períodos de apuração em exame, estabelece como fato gerador da contribuição:

Art. 32. A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE terá por fato gerador a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas.

Parágrafo único. A CONDECINE também incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo. (grifou-se)

A título de nota, a partir da Lei nº 12.485/2011, que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado - televisão por assinatura, a CONDECINE passou a incidir também sobre a prestação de serviços que se utilizem de meios de distribuição de conteúdos audiovisuais, sendo acrescidos ao art. 32 da Medida Provisória nº 2.228-1/2001 os incisos I a III, *in verbis*:

Art. 32. A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - Condecine terá por fato gerador:

I - a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas;

II - a prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais nos termos da lei que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado, listados no Anexo I desta Medida Provisória;

III - a veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional, nos termos do inciso XIV do art. 1ª desta Medida Provisória, nos casos em que existir participação direta de agência de publicidade nacional, sendo tributada nos mesmos valores atribuídos quando da veiculação incluída em programação nacional.

Parágrafo único. A CONDECINE também incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo.

Do art. 32 da MP nº 2.228-1/2001, em sua redação original, depreende-se estar a Contribuinte sujeita ao recolhimento da CONDECINE sobre as remessas ao exterior efetuadas para as programadoras estrangeiras a título de remuneração por direito de transmissão de obra audiovisual, em razão de ser esta a contribuição de intervenção no domínio econômico específica para o setor de audiovisual. Portanto, é fato gerador da CONDECINE a aquisição de direitos relacionados à indústria cinematográfica e videofonográfica.

A CIDE incidente sobre royalties e a CONDECINE, portanto, são duas contribuições de intervenção no domínio econômico idealizadas pelo legislador para atingir e regular setores distintos da economia, quais sejam, o de tecnologia e o audiovisual (cinematográfico e videofonográfico). Tendo-se em conta que as contribuições têm por característica a destinação específica, estando as remessas ao exterior a título de pagamento de direitos autorais às programadoras estrangeiras sujeitas à incidência da CONDECINE, invariavelmente estarão afastadas do campo de exigência da CIDE.

O argumento é reforçado pelo fato de a Lei nº 10.168/00 não prever como destino do produto de arrecadação da CIDE o setor audiovisual, mas tão somente o setor da tecnologia nacional, ocorrendo o recolhimento da contribuição ao Tesouro Nacional e destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT. A CONDECINE, por sua vez, é recolhida diretamente à ANCINE - Agência Nacional do Cinema e seu produto de arrecadação destinado ao Fundo Nacional da Cultura - FNC e alocado em categoria específica denominada Fundo Setorial do Audiovisual, para aplicação nas atividades de fomento relativas aos Programas criados pela Medida Provisória.

Conclusão inexorável é que a CIDE-royalties guarda referibilidade com o setor de tecnologia e a CONDECINE com o setor audiovisual (cinematográfico e videofonográfico),

sendo cabível apenas a incidência desta última sobre as remessas efetuadas pela Contribuinte ao exterior a título de pagamento das programadoras estrangeiras pelos direitos de transmissão de obras audiovisuais, restando afastada a ocorrência do *bis in idem*, que não se justifica no contexto dessas contribuições.

Portanto, celebrada a arguição, resta afastada a incidência da CIDE sobre as remessas efetuadas pela Contribuinte ao exterior a título de pagamento às programadoras estrangeiras por aquisição de direitos de transmissão de obras audiovisuais através de sinais de televisão por assinatura.

b) Não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE

Na hipótese de prevalecer o entendimento pela manutenção do lançamento, com a incidência da CIDE-*royalties* sobre as remessas efetuadas pela Contribuinte ao exterior no ano-calendário de 2006, há de se adentrar no exame do questionamento referente à inclusão ou não do Imposto de Renda Retido na Fonte por maioria de votos, conheceu-se do recurso especial. Vencido o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, que não conhecia e, no mérito, por maioria de votos, negou-se provimento. Vencidas as Conselheiras Vanessa Marini Cecconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Demes Brito. A Conselheira Tatiana Midori Migiyama apresentará declaração de voto. Esteve presente ao julgamento o Dr. Luiz Carlos de Andrade Júnior, OAB/SP nº 258.521, advogado do sujeito passivo. Julgamento iniciado na sessão de 17/5/2016, em que foi votada a preliminar de conhecimento do recurso especial.

Fonte (IRRF) na base de cálculo da contribuição.

Com relação a esse aspecto, entendeu o acórdão recorrido ser cabível a inclusão do IRRF na base de cálculo, amparando-se no argumento da inexistência de dispositivos legais que determinem a exclusão do IRRF da base de cálculo da CIDE, bem como no Ato Declaratório Interpretativo nº 13/2004, expedido pela Secretaria da Receita Federal e na Solução de Divergência nº 17/2011 da COSIT/RFB.

A Lei nº 10.168/2000, em seu art. 2º, §3º, com redação da Lei nº 10.332/2001, estabeleceu como base de cálculo da CIDE os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a cada mês, como remuneração das obrigações contratadas.

Da análise do dispositivo, verifica-se ter a lei previsto a incidência da CIDE tão somente sobre o valor da **remuneração** estipulada em contrato pactuado com o fornecedor domiciliado no exterior, não compreendida nessa o montante relativo ao IRRF ou quaisquer outros acréscimos. Importa mencionar que remuneração é o valor estipulado no contrato como a contraprestação devida pelo Contribuinte (contratante) às programadoras estrangeiras (contratadas) pela transmissão das obras audiovisuais, obrigação contraída pelas contratadas no âmbito dos contratos internacionais.

O IRRF não faz parte da remuneração estabelecida entre as partes, constituindo-se em parcela de valor já transferida ao Poder Público quando da remessa da contraprestação ao exterior pela Contratante à Contratada, não sendo cabível a sua tributação pela CIDE.

Além disso, independentemente de qual das partes, se contratante ou contratado, assumo o ônus pelo IRRF, fazer incidir a CIDE sobre base de cálculo na qual esteja incluído o valor relativo ao imposto referido, e não somente sobre a remuneração conforme estabelecido pelo art. 2º, §3º da Lei nº 10.168/2000, é incorrer em flagrante violação ao princípio da estrita legalidade.

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial do Sujeito Passivo.

É o Voto.

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Voto Vencedor

Demes Brito - Conselheiro

Em que pese os fundamentos do voto da Ilustre Conselheira Relatora, com a devida *vênia*, discordo de seus fundamentos. Explico:

Trata-se de Recurso Especial da Contribuinte interposto tempestivamente, admitido a esta E. Câmara Superior. No mérito, delimita-se a controvérsia em dois pontos: (a) não incidência da CIDE nos pagamentos para as programadoras estrangeiras pela aquisição de conteúdo (filmes, programas etc); e (b) não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE.

A Lei 10.168/00, publicada em 29.12.2000, instituiu a CIDE destinada a estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante o financiamento do Programa de Estimulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, também criado pela referida Lei. O teor dos arts. 1º e 2º da Lei 10.168/00, transcrevo a redação original:

“Art. 1º Fica instituído o Programa de Estimulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

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.

Parágrafo. 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.

Parágrafo. 2º - 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 decorrentes das obrigações indicadas no caput deste artigo.

Parágrafo. 3º - A alíquota da contribuição será de 10%.

(...).

Em 19.12.01, foi editada a Lei 10.332/01, que, alterando os parágrafos. 2º, 3º e 4º do art. 2º da Lei 10.168/00, acabou por ampliar o âmbito de incidência da CIDE. Os referidos dispositivos legais passaram a ter a seguinte redação:

“Art. 2º - (...).

Parágrafo. - 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.

Parágrafo. - 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.

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

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

Com efeito, a Lei nº 10.332/2001, ao proceder nova redação ao §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, alargou o campo de incidência da CIDE, fazendo-a incidir, a partir de 01/01/2002, sobre contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior e pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Quanto a discussão sobre a constitucionalidade das alterações trazidas pela Lei nº10.332/2001, este colegiado não pode discutir, em razão da Súmula CARF nº 02.

Como bem fundamento nos autos do processo nº 10880.720012/201119, pelo Ilustre Relator **Luís Eduardo Garrossino Barbieri**: “a alteração trazida pela Lei nº 10.332/2001, o legislador **não** restringiu a incidência da CIDE apenas aos casos em que há transferência de tecnologia. Não restam dúvidas, que a partir de 1º de janeiro de 2002, a referida contribuição passou 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 e pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a

qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior (art. 2º, § 2º, da Lei n. 10.168/00)".

Portanto, fica nítida a incidência sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente de transferência de tecnologia (caput do artigo 2º); serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes (primeira parte do §2º do artigo 2º); e royalties, a qualquer título (parte final do §2º do artigo 2º).

Verifica-se ainda, quanto à CIDE instituída pela Lei 10.168/00, os fins que lhe são correlatos relacionam-se, primordialmente com a promoção e o incentivo do desenvolvimento nacional na área de ciência e da tecnologia, o que se evidencia diante da previsão de que os recursos obtidos com a sua arrecadação serão destinados, integralmente, ao Fundo Nacional Desenvolvimento Científico e Tecnológico (art. 4º); os recursos desse Fundo, por sua vez, financiam diversos Programas relacionados a atividades de pesquisa e desenvolvimento científico tecnológico.

Assim, a finalidade da referida contribuição tem por objetivo a fomentar o setor tecnológico nacional, tornando-o menos dependente de importações estrangeiras.

De modo que, a norma que regula a chamada CIDE-Royalties determina que ela é devida pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Portanto, não resta dúvida que os valores remetidos ao exterior pela Contribuinte trata-se de *royalties*. A remuneração pelo direito de transmissão efetuados às programadoras estrangeiras (dentre elas MGM, Cable Entertainment Distribution, MTV Networks, Playboy, Fox Latin American Chanel, Eurochannel dentre outras), não poderia ter outra natureza, considerando a contraprestação pela aquisição de obras criativas de autoria de terceiros.

Os Royalties para Legislação Tributária

A este propósito, contra tal pretensão, **Denis Borges Barbosa** (p.12) leciona a essencialidade de que se entenda o que são *royalties para legislação tributária*¹, transcrevo parte de seu estudo:

Definição de royalties

A noção de royalties , ou regalias, é construída na legislação tributária interna pelo art. 22 da Lei 4.506/64. Segundo a lei, são royalties “os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição ou exploração de direitos, tais como: a) direitos de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais; c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; d) exploração de direitos autorais, salvo

¹ Siqueira.Marcelo, Barbosa, Borges.Denis. Do poder do titular de marcas de cobrar royalties disponível em: http://docplayer.com.br/3942046-Do-poder-do-titular-de-marcas-de-cobrar-royalties-denis-borges-barbosa-e-marcelo-siqueira-setembro-de-2012.html#show_full_text. Acessado em 10/04/2016.

quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra". uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive dos filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão)

Neste sentido, o termo royalties esta contido no artigo 22 da Lei nº 4.506/64, verbis:

*Art. 22. Serão classificados como "royalties" os **rendimentos de qualquer espécie** decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:*

a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Conforme visto, a norma acima descrita, caracteriza-se como *royalty* qualquer rendimento decorrente do uso, da fruição ou exploração de direitos, inclusive no caso da Contribuinte, a exploração de direitos autorais.

A este propósito, o artigo 1º da Lei nº 9.610/98, trata o que são direitos autorais, remetendo a leitura do art. 7º, ao cuidar dos direitos autorais, que determinam as obras intelectuais, dentre outras hipóteses, as audiovisuais:

Art. 1º Esta Lei regula os direitos autorais, entendendo-se sob esta denominação os direitos de autor e os que lhes são conexos.

(...)

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...)

VI.as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas;

Neste passo, os valores remetidos ao exterior pela Contribuinte trata-se de *royalties*, considerando a remuneração pelo direito de transmitir seriados e filmes de televisão, não possuir outra natureza.

Não obstante, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão de nº 9303-01.864, processo relatado pelo Ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, decidiu que o pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de royalties, **a qualquer título, a residentes ou domiciliados no exterior são hipóteses de incidência da CIDE.** Transcreve-se a **ementa do julgado:**

CIDE ROYALTIES. REMESSA DE ROYALTIES PARA RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR INCIDÊNCIA.

O pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de royalties, a qualquer título, a residentes ou domiciliados no exterior são hipóteses de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei 10.168/2000. Para que a contribuição seja devida, basta que qualquer dessas hipóteses seja concretizada no mundo fenomênico. O pagamento de royalties a residentes ou domiciliados no exterior royalties, a título de contraprestação exigida em decorrência de obrigação contratual, seja qual for o objeto do contrato, faz surgir a obrigação tributária referente a essa CIDE.

Recurso Especial do Procurador Provido.

A questão da CONDECINE

A Contribuinte sustenta em seu recurso que os pagamentos em questão correspondem a remuneração por direito autoral, e não royalties, portanto, não estariam sujeitos ao recolhimento da CONDECINE.

Penso de modo distinto.

Com efeito, o critério essencial para a verificação da validade de uma CIDE, nos termos do que demonstrado outrora, não é a sua hipótese de incidência, mas sim a finalidade para as quais elas são instituídas, em minha visão, não considero a dupla tributação como sustenta a Contribuinte.

A CIDE-royalties destina-se a financiar o programa de estímulo à interação universidade-empresa para apoio à inovação, já a CONDECINE, destina-se a fomentar o desenvolvimento das indústrias cinematográfica e videofonográfica, incentivando, assim, as manifestações culturais. Essa é a determinação das leis que instituíram as referidas contribuições. Transcrevo para que interessa:

MP 2228-1/01 – CONDECINE

*Art. 34. O produto da arrecadação da Condecine será **destinado ao Fundo Nacional da Cultura – FNC** e alocado em categoria de programação específica denominada Fundo Setorial do Audiovisual, para **aplicação nas atividades de fomento relativas aos Programas de que trata o art. 47** desta Medida Provisória.*

*Art. 47. Como **mecanismos de fomento de atividades audiovisuais**, ficam instituídos, conforme normas a serem expedidas pela Ancine:*

I - o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Brasileiro - PRODECINE, destinado ao fomento de projetos de produção independente, distribuição, comercialização e exibição por empresas brasileiras;

*Art. 47. Como **mecanismos de fomento de atividades audiovisuais**, ficam instituídos, conforme normas a serem expedidas pela Ancine:*

I - o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Brasileiro - PRODECINE, destinado ao fomento de projetos de produção independente, distribuição, comercialização e exibição por empresas brasileiras;

II - o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Audiovisual Brasileiro - PRODAV, destinado ao fomento de projetos de produção, programação, distribuição, comercialização e exibição de obras audiovisuais brasileiras de produção independente;

LEI 10.168/01 – CIDE

Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico (...) (grifamos).

Como se observa pelas transcrições, não há dupla tributação, considerando que a CIDE tem sua destinação a viabilizar a intervenção estatal na economia para organizar e desenvolver setor essencial, que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição de liberdade de iniciativa. Enquanto a CONDECINE, tem por objetivo atender o setor cinematográfico e videofonográfico, portanto, ambas as normas possuem destinações e e fatos geradores distintos.

Neste passo, destaco os dispositivos da MP nº 2228-1/01, com as alterações introduzidas pela lei nº 10.454/2002:

***Art. 1º** Para fins desta Medida Provisória entende-se como:*

I obra audiovisual: produto da fixação ou transmissão de imagens, com ou sem som, que tenha a finalidade de criar a impressão de movimento, independentemente dos processos de captação, do suporte utilizado inicial ou posteriormente para fixá-las ou transmiti-las, ou dos meios utilizados para sua veiculação, reprodução, transmissão ou difusão;

(...)

III obra video fonográfica: obra audiovisual cuja matriz original de captação é um meio magnético com capacidade de armazenamento de informações que se traduzem em imagens em movimento, com ou sem som; (...)"

***Art. 32.** A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional CONDECINE terá por fato gerador a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas. (Vide Lei nº 10.454, de 13.5.2002)*

Parágrafo único. A CONDECINE também incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo."

Art. 35. A CONDECINE será devida pelos seguintes sujeitos passivos: (...)

III o responsável pelo pagamento, crédito, emprego, remessa ou entrega das importâncias referidas no parágrafo único do art. 32."

Com efeito, verifica-se que, a CIDE ora exigida é muito mais específica do que a CONDECINE. Enquanto aquela contribuição somente incide sobre os royalties remetidos ao exterior em decorrência da comercialização dos direitos autorais relativos às obras intelectuais e criativas, já CONDECINE, por sua vez, incide sobre os pagamentos devidos em razão da aquisição ou importação de tais obras, a preço fixo, ou seja, possui um âmbito de incidência muito mais amplo e genérico do que a CIDE-royalties.

Portanto, inexistente coincidência entre os elementos estruturais das normas jurídicas de incidência das contribuições em tela, de modo que a CIDE tem destinação distinta da CONDECINE.

Inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE

Superada questões amiúdes, passa-se adiante na análise da divergência, 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 §3º 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, § 3º, 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 ÇIDI 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., e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2.)."

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. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/2000. Tal assertiva é convalidada pelo art. 3º da mesma Lei nº 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 pela não inclusão do IRF na base de cálculo da CIDE, convém verificar mais didaticamente se de fato há esse reajustamento. Com efeito, para reforçar meu entendimento, trago a declaração de voto do Ilustre Ex. **CONSELHEIRO DOS CONTRIBUINTES - LUIZ ROGÉRIO SAWAYA BATISTA**, nos autos do processo nº 16643.000121/2010-14, que brilhantemente demonstra a necessidade do reajustamento da base de cálculo. Vejamos:

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 aufera 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 se discutir a inclusão do valor daquele imposto na base de cálculo da CIDE.

Conclusões

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

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 vênia para manifestar meu entendimento pela concordância à manifestação dada pela ilustre Conselheira Vanessa.

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 dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

Tatiana Midori Migiyama