



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720023/2018-80
Recurso Embargos
Acórdão nº 3401-012.758 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2024
Embargante TELEMAR NORTE LESTE S/A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CIDE - REMESSA. BASE DE CÁLCULO. VALOR INTEGRAL. IRRF. ADIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A base de cálculo da CIDE - RE é o valor integral constante do contrato de câmbio, remetido à prestadora do serviço no exterior, sem adição ou exclusão do valor referente ao IRRF.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. VÍCIOS COMPROVADOS.

Existindo contradição na decisão embargada, impõe-se seu acolhimento para sanar o vício contido na decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a contradição e retificar o Acórdão de Recurso Voluntário nº 3401-009.437, nos termos apresentados.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Trata-se de **Embargos de Declaração** interpostos pelo contribuinte em desfavor do **Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3401-009.437**, proferido em 28 de julho de 2021, que decidiu, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

A Embargante suscita **vícios** da decisão embargada, porquanto teria tratado de compensação, enquanto o presente caso se constitui em lançamento de ofício, em particular, em Auto de Infração. Copio excertos dos Embargos (fls. 909):

7. Em análise ao Recurso, no entanto, essa C. Turma analisou matéria totalmente diversa dos autos, que trata de compensação de débitos, jamais abordada no presente feito. O processo em análise decorre de auto de infração e discute unicamente a exclusão do IRRF da base de cálculo da CIDE-RE, além da necessária suspensão do processo em razão de causa suspensiva para tanto, sendo de absoluto rigor o saneamento da omissão quanto ao tema, para realização de novo julgamento.

Com efeito, o voto condutor do acórdão embargado discorre sobre fatos impertinentes ao presente processo, que não tem a ver com compensação de IRPJ nem de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador conforme constou no acórdão. Vejam-se os excertos do embargado (fl. 897):

1. No mérito, alega que, por meio da PER/DCOMP n.º 07263.31412.270707.1.3.04-4073, compensou débitos próprios de IRPJ com crédito originário de CIDE indevidamente recolhida. Conforme DCTF acostada aos autos (doc. 05 da manifestação de inconformidade), a Recorrente teria apurado débito de CIDE (Código de Receita 8741) no montante de R\$ 273.809,95.

2. Segundo a r. decisão recorrida, a Autoridade Lançadora desconsiderou a DCTF retificadora que promoveu a redução no valor da CIDE devida do mês 06/2006, prevalecendo, assim, aquele valor constante da DCTF retificada (R\$ 554.638,46), que consumiu todo o pagamento efetuado pela Contribuinte.

3. Verifica-se, portanto, que a controvérsia gira em torno a retificação da DCTF que balizou a PER/DCOMP. Neste aspecto, a Recorrente sustenta que o equívoco que ensejou a retificação da DCTF foi o recolhimento da CIDE prevista na Lei 10.168/2000 sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renan Gomes Rego, Relator.

A Embargante suscita **vícios** da decisão embargada, porquanto teria tratado de compensação, enquanto o presente caso se constitui em lançamento de ofício, em Auto de Infração. Copio excertos dos Embargos (fls. 909):

7. Em análise ao Recurso, no entanto, essa C. Turma analisou matéria totalmente diversa dos autos, que trata de compensação de débitos, jamais abordada no presente feito. O processo em análise decorre de auto de infração e discute unicamente a exclusão do IRRF da base de cálculo da CIDE-RE, além da necessária suspensão do

processo em razão de causa suspensiva para tanto, sendo de absoluto rigor o saneamento da omissão quanto ao tema, para realização de novo julgamento.

Com efeito, o voto condutor do acórdão embargado não discorre sobre os fatos e fundamentos pertinentes ao presente processo (isto é, da exclusão do IRRF da base de cálculo da CIDE-RE), mas, na verdade, de compensação de IRPJ e de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador. Vejam-se os excertos do embargado (fl. 897):

*1. No mérito, alega que, por meio da PER/DCOMP n.º 07263.31412.270707.1.3.04-4073, **compensou débitos próprios de IRPJ com crédito originário de CIDE indevidamente recolhida.** Conforme DCTF acostada aos autos (doc. 05 da manifestação de inconformidade), a Recorrente teria apurado débito de CIDE (Código de Receita 8741) no montante de R\$ 273.809,95.*

2. Segundo a r. decisão recorrida, a Autoridade Lançadora desconsiderou a DCTF retificadora que promoveu a redução no valor da CIDE devida do mês 06/2006, prevalecendo, assim, aquele valor constante da DCTF retificada (R\$ 554.638,46), que consumiu todo o pagamento efetuado pela Contribuinte.

*3. Verifica-se, portanto, que a controvérsia gira em torno a retificação da DCTF que balizou a PER/DCOMP. Neste aspecto, **a Recorrente sustenta que o equívoco que ensejou a retificação da DCTF foi o recolhimento da CIDE prevista na Lei 10.168/2000 sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador.***

Pois bem!

Como adiantado, trata o presente processo de crédito constituído pela fiscalização, mediante a lavratura de auto de infração, referente à CIDE-RE incidente sobre as remessas realizadas, a título de pagamento por serviços por terceiros no exterior, no ano-calendário de 2013.

Consta no Relatório do Acórdão da DRJ que, *in verbis*:

No Termo de Verificação Fiscal, de fls. 609/628, a Fiscalização informou, em síntese, que:

1) Realizou ação fiscal a fim de verificar a regularidade dos recolhimentos de IRRF (0473) e CIDE (8741) sobre serviços de interconexão internacional prestados (entrante) e tomados/importados (sainte);

2) Intimou o sujeito passivo a apresentar planilhas com as remessas pagas, informado a natureza das operações. As remessas cujas naturezas são identificadas por ROAMING/DETRF e DETRAF-FIXA referem-se ao tráfego sainte, portanto, que geram remessas de valores às empresas prestadoras de serviços de telefonia no exterior;

3) Considerou que a Lei 10.168/00 prevê a incidência de CIDE sobre contratos de serviços técnicos prestados por pessoa domiciliada no exterior;

*4) **Constatou que o sujeito passivo recolheu IRRF (0473) e CIDE (8741) sobre serviços tomados de interconexão internacional, ROAMING/DETRF e DETRAF-FIXA, conforme tabela de fls. 672/676, mas deixou de efetuar o recolhimento sobre os serviços prestados por 3 (três) operadoras de telefonia domiciliadas no exterior;***

5) **Intimou o sujeito passivo a prestar esclarecimentos sobre a falta de recolhimento da CIDE-RE nas remessas para as operadoras, discriminadas na tabela de fls. 619/620;**

6) *Em resposta à intimação, o sujeito passivo respondeu que:*

Resposta: Com relação a este item, a Intimada aproveita para novamente noticiar os efeitos da decisão judicial proferida nos autos da Ação Ordinária o nº 0024828-37.2013.4.02.5101 (v. item 1, em resposta ao TIF nº 5 TDPF n. 07.1.85.00-2017-00014-3), cujo acórdão, proferido pela 4ª Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, publicado em 29.08.2017, reconheceu o direito das sociedades Oi S.A. e Telemar Norte Leste S.A. de não serem compelidas ao recolhimento do IRRF e da CIDE-Remessas sobre os valores destinados a operadoras de telefonia estrangeiras em razão da prestação de serviços de interconexão internacional.

7) *Verificou que o processo em que o sujeito passivo discute a incidência do IRRF e CIDE está aguardando julgamento do recurso extraordinário interposto pela União, portanto, ainda não transitou em julgado;*

8) *Considerando a pendência de julgamento e a existência de liminar autorizando o não recolhimento dos tributos, efetuou o lançamento para prevenir a decadência;*

9) **Considerou que a base de cálculo da CIDE-RE é o valor total, no mês, pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, antes da retenção do IR;**

10) *A base de cálculo considerou o valor integral do contrato, sem adição do IRRF, exceto na remessa para PR COMUNICAÇÕES, em 14/02/2013, e para DEUTSCHE NORTH AMERICA (T-SYSTEMS), em 27/12/2013, pois foram identificadas pelo valor líquido;*

11) **Neste processo houve o lançamento somente da CIDE-RE, cuja apuração constou discriminada na tabela de fls. 627/628, sem a incidência da multa de ofício.**

Ainda analisando os autos, constato que o Acórdão de Manifestação de Inconformidade 12-106.017, da 12ª Turma da DRJ/RJO (às folhas 847 a 854), também versa sobre assunto totalmente diverso do formalizado no Acórdão embargado.

Por fim, confrontando a Ementa, o Relatório e o Voto do Acórdão embargado com a minuta do I. Relator, disponibilizado e discutido na sessão de 28 de julho de 2021, verifico que, de fato, trata-se de erro de fato na formalização do r. acórdão, circunstância que deve ser corrigida pelo retorno dos autos ao Colegiado.

Abaixo transcrevo por completo a minuta do I. Relator (com ementa, relatório e voto) disponibilizado para o Colegiado na sessão de 28 de julho de 2021:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CIDE - REMESSA. BASE DE CÁLCULO. VALOR INTEGRAL. IRRF. ADIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A base de cálculo da CIDE - RE é o valor integral constante do contrato de câmbio, remetido à prestadora do serviço no exterior, sem adição ou exclusão do valor referente ao IRRF.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do r. acórdão n. 12-106.017 proferido pela 12ª Turma da DRJ/RJO em que a turma a quo decidiu, por unanimidade de votos, DAR PARCIAL PROVIMENTO à impugnação.

Trata o presente processo de crédito constituído pela fiscalização, mediante a lavratura de auto de infração, referente à CIDE-RE incidente sobre as remessas realizadas, a título de pagamento por serviços por terceiros no exterior, no ano-calendário de 2013, com valor original de R\$ 915.867,01.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 609/628 a fiscalização informou, em síntese, que:

- 1) Realizou ação fiscal a fim de verificar a regularidade dos recolhimentos de IRRF (0473) e CIDE (8741) sobre serviços de interconexão internacional prestados (entrante) e tomados/importados (sainte);*
- 2) Intimou o sujeito passivo a apresentar planilhas com as remessas pagas, informado a natureza das operações. As remessas cujas naturezas são identificadas por ROAMING/DETRF e DETRAF-FIXA referem-se ao tráfego sainte, portanto, que geram remessas de valores às empresas prestadoras de serviços de telefonia no exterior;*
- 3) Considerou que a Lei 10.168/00 prevê a incidência de CIDE sobre contratos de serviços técnicos prestados por pessoa domiciliada no exterior;*
- 4) Constatou que o sujeito passivo recolheu IRRF (0473) e CIDE (8741) sobre serviços tomados de interconexão internacional, ROAMING/DETRF e DETRAF-FIXA, conforme tabela de fls. 672/676, mas deixou de efetuar o recolhimento sobre os serviços prestados por 3 (três) operadoras de telefonia domiciliadas no exterior;*
- 5) Intimou o sujeito passivo a prestar esclarecimentos sobre a falta de recolhimento da CIDE-RE nas remessas para as operadoras, discriminadas na tabela de fls. 619/620;*
- 6) Em resposta à intimação, o sujeito passivo respondeu que:*

Resposta: Com relação a este item, a Intimada aproveita para novamente noticiar os efeitos da decisão judicial proferida nos autos da Ação Ordinária o n.º 0024828-37.2013.4.02.5101 (v. item 1, em resposta ao TIF n.º 5 TDPF n. 07.1.85.00-2017-00014-3), cujo acórdão, proferido pela 4ª Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, publicado em 29.08.2017, reconheceu o direito das sociedades Oi S.A. e Telemar Norte Leste S.A. de não serem compelidas ao recolhimento do IRRF e da CIDE-Remessas sobre os valores destinados a operadoras de telefonia estrangeiras em razão da prestação de serviços de interconexão internacional.

- 7) Verificou que o processo em que o sujeito passivo discute a incidência do IRRF e CIDE está aguardando julgamento do recurso extraordinário interposto pela União, portanto, ainda não transitou em julgado.*
- 8) Considerando a pendência de julgamento e a existência de liminar autorizando o não recolhimento dos tributos, efetuou o lançamento para prevenir a decadência;*
- 9) Considerou que a base de cálculo da CIDE-RE é o valor total, no mês, pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, antes da retenção do IR;*
- 10) A base de cálculo considerou o valor integral do contrato, sem adição do IRRF, exceto na remessa para PR COMUNICAÇÕES, em 14/02/2013, e para DEUTSCHE NORTH AMERICA (T-SYSTEMS), em 27/12/2013, pois foram identificadas pelo valor líquido;*
- 11) Neste processo houve o lançamento somente da CIDE-RE, cuja apuração constou discriminada na tabela de fls. 627/628, sem a incidência da multa de ofício.*

Inconformado com a autuação, da qual tomou ciência em 23/01/2018, fls. 640, o sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 654/667, em 22/02/2018, alegando, em síntese, que:

- 1) A impugnação é tempestiva;
- 2) A discussão sobre a isenção da CIDE sobre remessas ao exterior, com fulcro em norma internacional, é objeto de ação judicial, além disso obteve medida cautelar para não recolher as contribuições, portanto a exigibilidade está suspensa, enquanto aguarda julgamento do recurso extraordinário interposto pela União;
- 3) No que se refere à base de cálculo do lançamento, matéria não abarcada pela ação judicial, defende que é indevido o seu reajustamento, nos moldes do artigo 725 do RIR, portanto, deve ser retificado para excluir o IRRF. Cita precedentes do CARF e Solução de Divergência nº 17/2011.
- 4) Requer a suspensão do processamento do auto de infração até o trânsito em julgado da ação judicial; o cancelamento do auto de infração em caso de decisão definitiva favorável ao contribuinte; subsidiariamente, o reconhecimento da ausência de previsão legal para o reajustamento da base de cálculo da CIDE.

A r. DRJ deu parcial provimento em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CIDE - REMESSA. BASE DE CÁLCULO. VALOR INTEGRAL. IRRF. ADIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A base de cálculo da CIDE - RE é o valor integral constante do contrato de câmbio, remetido à prestadora do serviço no exterior, sem adição ou exclusão do valor referente ao IRRF

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CIDE - REMESSA. AÇÕES JUDICIAIS. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. IDENTIDADE DE OBJETO. RENÚNCIA TÁCITA. IMPUGNAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Importa renúncia ao contencioso administrativo e o não conhecimento da impugnação pelo órgão de julgamento, a existência de ação judicial com fito de discutir matéria idêntica ao do processo administrativo fiscal, sendo certo que não há óbice à apreciação das demais matérias em que não há concomitância.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário em que reiterou os fundamentos de sua impugnação, no que diz respeito à impossibilidade de inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE.

É em síntese o relatório.

Voto

Conselheiro Erro! Fonte de referência não encontrada., Relator.

1. O Recurso é tempestivo e apresentado por procurador devidamente constituído, dele tomo conhecimento.

A Recorrente sustenta que o IRRF foi indevidamente incluído na base de cálculo da CIDE, no que diz respeito aos Contratos com os fornecedores PT COMUNICAÇÕES e DEUTSCHE TELEKOM NORTH AMERICA (T- SYSTEMS):

FATO GERADOR	DATA DA REMESSA	FORNECEDOR	PAÍS	NATUREZA DA OPERAÇÃO	FORMA DA REMESSA	PRINCIPAL	IRRF	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	CIDE DEVIDA
	01/01/2013	FRANCE TELECOM	França	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	86.761,18	13.014,18	86.761,18		
	01/01/2013	IDT	EUA	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	1.003.916,20	150.587,43	1.003.916,20		
	01/01/2013	PCCW	Hong Kong	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	74,00	18,50	74,00		
	01/01/2013	TELEGLOBE	Índia	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	56.175,34	8.426,30	56.175,34		
	01/01/2013	VERIZON	EUA	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	413.294,27	61.994,14	413.294,27		
31/04/2013								1.560.320,99	10%	156.032,10
	01/02/2013	IBASIS	EUA	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	347.525,01	52.127,25	347.525,01		
	01/02/2013	PCCW	Hong Kong	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	181.026,29	45.256,57	181.026,29		
	01/02/2013	SPRINT UNITED MANAGEMENT	EUA	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	532.618,30	79.892,74	532.618,30		
	01/02/2013	TELECOM ITALIA SPARKLE	Itália	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	496.472,84	74.470,98	496.472,84		
	14/02/2013	PT COMUNICACOES	PORTUGAL	DETRAF - FIXA	Crédito em conta	39.298,00	6.934,94	46.232,94		

FATO GERADOR	DATA DA REMESSA	FORNECEDOR	PAÍS	NATUREZA DA OPERAÇÃO	FORMA DA REMESSA	PRINCIPAL	IRRF	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	CIDE DEVIDA
31/10/2013	01/11/2013	IBASIS	EUA	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	273.457,95	41.018,69	613.526,20	10%	61.352,63
30/11/2013	01/12/2013	IBASIS	EUA	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	577.149,62	86.572,44	273.457,95	10%	27.345,80
	01/12/2013	NGN LATAM COMMUNICATIONS	Espanha	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	474.577,47	71.186,62	474.577,47		
	01/12/2013	PCCW	Hong Kong	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	89.116,87	22.279,22	89.116,87		
	01/12/2013	SPRINT UNITED MANAGEMENT	EUA	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	268.405,48	40.269,82	268.405,48		
	27/12/2013	DEUTSCHE TELEKOM NORTH AMERICA (T-SYSTEMS)	ESTADOS UNIDOS	DETRAF - FIXA	Crédito em conta	141.360,00	24.945,88	166.305,88		
31/12/2013								1.575.615,32	10%	157.561,53

Acrescenta que esse E. CARF vem decidindo reiteradamente que a metodologia para o cálculo da CIDE incluindo o valor do IRRF não encontra amparo legal.

Em tese assiste razão à Recorrente.

O artigo 2º, § 3º, da Lei n. 10.168/00 determina que a CIDE terá como base de cálculo os “valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior como **remuneração** decorrente das obrigações”. Transcrevo, por entender pertinente e com ele concordar, o voto do Conselheiro Antonio Carlos Atulim (Acórdão n. 3403-003.029, Processo n. 19515.720053/201300), nos seguintes dizeres:

A palavra chave para definir a base de incidência da CIDE é remuneração. Isto porque “pagar”, “creditar”, “entregar”, “empregar” ou “remeter” quantias ao exterior como contraprestação dos contratos que envolvam o uso ou a transferência de tecnologia, significa o mesmo que remunerar o fornecedor domiciliado ou residente no exterior pelas obrigações contraídas.

(...)

A fiscalização e o ilustre relator entenderam que o valor do IRRF deveria ser adicionado ao valor transferido para o exterior a título de remuneração pois, no caso concreto, a empresa brasileira (tomadora do serviço) assumiu o ônus pelo pagamento do IRRF, cujo contribuinte é o beneficiário do pagamento localizado no exterior. Em outras palavras, entenderam que os pagamentos efetivamente realizados teriam sido maiores do que os valores remetidos a título de remuneração, consistindo a base de cálculo efetiva da CIDE na soma desta quantia com a quantia provisionada ou recolhida pela empresa brasileira a título de IRRF.

(...)

Entretanto, tal raciocínio carece de sustentabilidade jurídica. A uma porque o fato de o IRRF estar "embutido" na remuneração do serviço e de uma das partes assumir o ônus pelo seu recolhimento é um dado econômico não juridicizado pelo legislador. E, a duas, porque o aplicador do direito não pode estabelecer como premissa válida que o IRRF deve incidir antes da CIDE para, em seguida, concluir que a CIDE deve incidir sobre o IRRF. Vejamos.

A incidência tributária é um fenômeno puramente jurídico, não sendo lícito ao aplicador do direito utilizar dados econômicos para alterar a base de cálculo da CIDE, que se encontra prevista em lei. Não se olvide que a assunção do ônus financeiro pelo recolhimento do IRRF é um fato juridicamente irrelevante para a Lei nº 10.168/2000.

Nesse passo, não se pode assumir que o valor a ser pago ao beneficiário no exterior seja composto pela remuneração do serviço e pelo IRRF. Isto porque, num primeiro momento, o que existe é a apenas a remuneração estabelecida em contrato, ou seja,

um valor único a ser pago a título de contraprestação por um bem ou serviço recebido. Somente após o pagamento, ou melhor, somente após o pagamento se transformar em rendimento do beneficiário no exterior é que será cabível falar em incidência de Imposto de Renda. Assim, embora sob o ponto de vista econômico seja possível sustentar que o valor do IRRF esteja contido no valor da remuneração do serviço, sob o ponto de vista jurídico o que existe é apenas a remuneração. E apenas a remuneração estipulada em contrato foi eleita pela lei como sendo a base de cálculo da CIDE.

Além disso, o raciocínio engendrado para sustentar a possibilidade de reajustamento da base de cálculo da CIDE encerra um vício de ordem lógica, pois estabelece como válida a premissa de que o IRRF incide ou deve incidir antes da CIDE.

(...)

Sem previsão legal expressa, o aplicador do direito não pode escolher o tributo que deve incidir primeiro sobre as remessas ao exterior. Isto porque as hipóteses de incidência do IRRF e da CIDE estão previstas em normas jurídicas de igual hierarquia, vigentes de forma concomitante no tempo e no espaço. Se as duas leis são concomitantes no tempo e no espaço, é necessário fazer as seguintes indagações: 1) com base em quê o aplicador do direito escolherá a norma que incidirá primeiro?; 2) por qual razão o IRRF deve incidir primeiro? 3) no caso do ônus pelo IRRF ser assumido pelo tomador do serviço, com base em qual razão jurídica o IRRF deve ser adicionado ao valor da remuneração para só então ocorrer a incidência da CIDE?

Parece óbvio que diante da inexistência de lei determinando a precedência de um tributo sobre o outro ou mesmo a incidência em cascata de um sobre o outro, não cabe ao intérprete valer-se de considerações econômicas e não cogitadas pela lei (o IRRF estar embutido" na remuneração e a assunção do ônus pelo seu pagamento) para concluir que o valor desse imposto deva ser adicionado à base de cálculo da CIDE.

Tratando-se de tributos cujas normas de incidência estão vigentes de forma concomitante no tempo e no espaço e diante da inexistência de lei, não só no sentido de determinar a precedência de um tributo relação ao outro, mas também no sentido de que um deva integrar a base de cálculo do outro, só resta ao aplicador do direito fazer com que as normas incidam de forma isolada e simultânea sobre o mesmo fato. Não há como sustentar com argumentos jurídicos válidos a incidência de um tributo sobre o outro.

Se não existe cronologia entre normas que incidam sobre o mesmo fato, o IRRF e a CIDE devem incidir no mesmo instante

sobre a remuneração estipulada em contrato, não havendo que se cogitar da inclusão ou da exclusão do IRRF de sua base de cálculo.

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

"Art.10. A contribuição de que trata o art. 2o da Lei no 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, (...)"

Por outro lado, é necessário lembrar que a fonte pagadora ao assumir o ônus financeiro pelo pagamento do IRRF recolhe tributo de terceiro, mas, ao recolher a CIDE, recolhe tributo em nome próprio.

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

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

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

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

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

Tal entendimento foi adotado no acórdão nº 3402004.391, de relatoria da i. Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Ano-calendário: 2007

CIDE. ROYALTIES. REMESSAS PARA O EXTERIOR. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IRRF. ILEGALIDADE.

A base de cálculo da CIDE é o valor da remuneração do fornecedor domiciliado no exterior estipulada em contrato. Assim, a adição do IRRF a sua base de cálculo não possui amparo legal.

ARTIGO 146 DO CTN. PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA COFIANÇA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS DISTINTOS CONTRA O MESMO CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA.

O fato de existir uma fiscalização pretérita sinalizando interpretação da Fiscalização não tem o condão de vincular institucionalmente a Administração Fiscal para posterior lançamento, impedindo a cobrança de tributos. Isto porque o artigo 146 do CTN tem aplicação restrita à revisão de um mesmo ato administrativo, cujos elementos de direito veiculados pela autoridade fiscal no momento da lavratura não poderão ser posteriormente alterados de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial.

Trata-se -de norma que visa proteção da confiança legítima dos contribuintes, porém adstrita aos termos em que foi positivada pelo legislador complementar.

CIDE ROYALTIES. CRÉDITO. NECESSIDADE DE HAVER O EFETIVO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

O crédito de CIDE é calculado sobre a contribuição devida em cada operação, sendo que a contribuição devida resulta da diferença entre a CIDE Remessas incidente sobre a operação específica e o crédito decorrente de operações anteriores, que porventura estiver sendo aproveitado.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. Precedente das Turmas da CSRF.

SELIC. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF N. 4.

Nos termos da Súmula CARF n. 4, aplica-se a SELIC a título de juros moratórios sobre os débitos tributários exigidos a partir de 1º de abril de 1995.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Referido entendimento também repercutiu nesta e. Turma ao julgar o Processo Administrativo n. 16539.720013/2017-17, acórdão n. 3401-006.620, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. ROYALTIES, A QUALQUER TÍTULO. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. IRRELEVÂNCIA.

Para efeito de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), no caso de pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, é irrelevante ter ocorrido transferência de tecnologia.

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. ROYALTIES, A QUALQUER TÍTULO. ABRANGÊNCIA.

Para efeito de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), a expressão “royalties, a qualquer título” abrange “rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos”, em observância ao art. 22 da Lei no 4.506/1964 e ao parágrafo único do art. 3º da Lei no 10.168/2000, não havendo restrição do âmbito de incidência em função dos setores econômicos estimulados (“referibilidade”).

CIDE-REMESSAS. DECRETO REGULAMENTAR. RELAÇÃO. CARÁTER NÃO EXAUSTIVO.

O texto do Decreto no 4.195/2002 não esgota a disciplina das hipóteses de incidência da CIDE-Remessas, constante no art. 2º da Lei no 10.168/2000, e, portanto, não exclui a incidência prevista em lei para situações não elencadas (nem excepcionadas) expressamente em seu art. 10.

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. DIREITOS DE AUTOR E CONEXOS. ABRANGÊNCIA.

A CIDE-Remessas de que trata o art. 2º da Lei no 10.168/2000 incide sobre “direitos autorais” (“direitos de autor e conexos”), expressão que abrange, em âmbito nacional e internacional, transmissões de som e imagem, como filmes, programas de TV, e eventos, inclusive esportivos.

CIDE-REMESSAS. CONDECINE. EXIGÊNCIA CONJUNTA. POSSIBILIDADE.

É possível a exigência tanto de CIDE-Remessas quanto de CONDECINE, cada qual em seu âmbito de incidência, e a exigência conjunta de ambas, no caso pontual de operação que atenda, simultaneamente, as regras de incidência estabelecidas para as duas contribuições.

CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. CARÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL.

A base de cálculo da CIDE-Remessas é o valor da remuneração do prestador de serviços técnicos estrangeiro, paga/remetida... ao exterior, carecendo de fundamento eventual ajuste de adição/exclusão do IRRF, em função do ônus assumido pelo tomador ou prestador do serviço.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF n. 108.

Conforme estabelece a Súmula CARF no 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

2. Ante o exposto, voto por conhecer e dar provimento ao presente Recurso Voluntário.

Erro! Fonte de referência não encontrada.

Assim, como se depreende das constatações acima, vislumbra-se que o I. Relator equivocadamente formaliza em acórdão referências completamente alheias aos temas tratados no processo administrativo fiscal.

Diante disso, entendo pela necessidade de sanar o vício apontado nos Embargos para indicar que, sem prejuízo ao resultado do julgamento consignado em Ata (*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso*), a ementa, o relatório e o voto do Acórdão embargado devem ser **integralmente substituídos** nos seguintes termos:

Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CIDE - REMESSA. BASE DE CÁLCULO. VALOR INTEGRAL. IRRF. ADIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A base de cálculo da CIDE - RE é o valor integral constante do contrato de câmbio, remetido à prestadora do serviço no exterior, sem adição ou exclusão do valor referente ao IRRF.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do r. acórdão n. 12-106.017 proferido pela 12ª Turma da DRJ/RJO em que a turma a quo decidiu, por unanimidade de votos, DAR PARCIAL PROVIMENTO à impugnação.

Trata o presente processo de crédito constituído pela fiscalização, mediante a lavratura de auto de infração, referente à CIDE-RE incidente sobre as remessas realizadas, a título de pagamento por serviços por terceiros no exterior, no ano-calendário de 2013, com valor original de R\$ 915.867,01.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 609/628 a fiscalização informou, em síntese, que:

- 1) Realizou ação fiscal a fim de verificar a regularidade dos recolhimentos de IRRF (0473) e CIDE (8741) sobre serviços de interconexão internacional prestados (entrante) e tomados/importados (sainte);*
- 2) Intimou o sujeito passivo a apresentar planilhas com as remessas pagas, informado a natureza das operações. As remessas cujas naturezas são identificadas por ROAMING/DETRF e DETRAF-FIXA referem-se ao tráfego sainte, portanto, que geram remessas de valores às empresas prestadoras de serviços de telefonia no exterior;*
- 3) Considerou que a Lei 10.168/00 prevê a incidência de CIDE sobre contratos de serviços técnicos prestados por pessoa domiciliada no exterior;*
- 4) Constatou que o sujeito passivo recolheu IRRF (0473) e CIDE (8741) sobre serviços tomados de interconexão internacional, ROAMING/DETRF e DETRAF-FIXA, conforme tabela de fls. 672/676, mas deixou de efetuar o recolhimento sobre os serviços prestados por 3 (três) operadoras de telefonia domiciliadas no exterior;*
- 5) Intimou o sujeito passivo a prestar esclarecimentos sobre a falta de recolhimento da CIDE-RE nas remessas para as operadoras, discriminadas na tabela de fls. 619/620;*
- 6) Em resposta à intimação, o sujeito passivo respondeu que:*

Resposta: Com relação a este item, a Intimada aproveita para novamente noticiar os efeitos da decisão judicial proferida nos autos da Ação Ordinária o n.º 0024828-37.2013.4.02.5101 (v. item 1, em resposta ao TIF n.º 5 TDPF n. 07.1.85.00-2017-00014-3), cujo acórdão, proferido pela 4ª Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, publicado em 29.08.2017, reconheceu o direito das sociedades Oi S.A. e Telemar Norte Leste S.A. de não serem compelidas ao recolhimento do IRRF e da CIDE-Remessas sobre os valores destinados a operadoras de telefonia estrangeiras em razão da prestação de serviços de interconexão internacional.

7) Verificou que o processo em que o sujeito passivo discute a incidência do IRRF e CIDE está aguardando julgamento do recurso extraordinário interposto pela União, portanto, ainda não transitou em julgado.

8) Considerando a pendência de julgamento e a existência de liminar autorizando o não recolhimento dos tributos, efetuou o lançamento para prevenir a decadência;

9) Considerou que a base de cálculo da CIDE-RE é o valor total, no mês, pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, antes da retenção do IR;

10) A base de cálculo considerou o valor integral do contrato, sem adição do IRRF, exceto na remessa para PR COMUNICAÇÕES, em 14/02/2013, e para DEUTSCHE NORTH AMERICA (T-SYSTEMS), em 27/12/2013, pois foram identificadas pelo valor líquido;

11) Neste processo houve o lançamento somente da CIDE-RE, cuja apuração constou discriminada na tabela de fls. 627/628, sem a incidência da multa de ofício.

Inconformado com a autuação, da qual tomou ciência em 23/01/2018, fls. 640, o sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 654/667, em 22/02/2018, alegando, em síntese, que:

1) A impugnação é tempestiva;

2) A discussão sobre a isenção da CIDE sobre remessas ao exterior, com fulcro em norma internacional, é objeto de ação judicial, além disso obteve medida cautelar para não recolher as contribuições, portanto a exigibilidade está suspensa, enquanto aguarda julgamento do recurso extraordinário interposto pela União;

3) No que se refere à base de cálculo do lançamento, matéria não abarcada pela ação judicial, defende que é indevido o seu reajustamento, nos moldes do artigo 725 do RIR, portanto, deve ser retificado para excluir o IRRF. Cita precedentes do CARF e Solução de Divergência n.º 17/2011.

4) Requer a suspensão do processamento do auto de infração até o trânsito em julgado da ação judicial; o cancelamento do auto de infração em caso de decisão definitiva favorável ao contribuinte; subsidiariamente, o reconhecimento da ausência de previsão legal para o reajustamento da base de cálculo da CIDE.

A r. DRJ deu parcial provimento em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CIDE - REMESSA. BASE DE CÁLCULO. VALOR INTEGRAL. IRRF. ADIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A base de cálculo da CIDE - RE é o valor integral constante do contrato de câmbio, remetido à prestadora do serviço no exterior, sem adição ou exclusão do valor referente ao IRRF

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CIDE - REMESSA. AÇÕES JUDICIAIS. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. IDENTIDADE DE OBJETO. RENÚNCIA TÁCITA. IMPUGNAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Importa renúncia ao contencioso administrativo e o não conhecimento da impugnação pelo órgão de julgamento, a existência de ação judicial com fito de discutir matéria idêntica ao do processo administrativo fiscal, sendo certo que não há óbice à apreciação das demais matérias em que não há concomitância.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário em que reiterou os fundamentos de sua impugnação, no que diz respeito à impossibilidade de inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE.

É em síntese o relatório.

Voto

Conselheiro **Erro!** Fonte de referência não encontrada., Relator.

3. O Recurso é tempestivo e apresentado por procurador devidamente constituído, dele tomo conhecimento.

A Recorrente sustenta que o IRRF foi indevidamente incluído na base de cálculo da CIDE, no que diz respeito aos Contratos com os fornecedores PT COMUNICAÇÕES e DEUTSCHE TELEKOM NORTH AMERICA (T- SYSTEMS):

FATO GERADOR	DATA DA REMESSA	FORNECEDOR	PAÍS	NATUREZA DA OPERAÇÃO	FORMA DA REMESSA	PRINCIPAL	IRRF	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	CIDE DEVIDA
	01/01/2013	FRANCE TELECOM	França	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	86.761,18	13.014,18	86.761,18		
	01/01/2013	IDT	EUA	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	1.003.916,20	150.587,43	1.003.916,20		
	01/01/2013	PCCW	Hong Kong	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	74,00	18,50	74,00		
	01/01/2013	TELEGLOBE	Índia	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	56.175,34	8.426,30	56.175,34		
	01/01/2013	VERIZON	EUA	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	413.294,27	61.994,14	413.294,27		
31/01/2013								1.560.220,99	10%	156.022,10
	01/02/2013	IBASIS	EUA	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	347.515,01	52.127,25	347.515,01		
	01/02/2013	PCCW	Hong Kong	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	181.026,29	45.256,57	181.026,29		
	01/02/2013	SPRINT UNITED MANAGEMENT	EUA	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	532.618,30	79.892,74	532.618,30		
	01/02/2013	TELECOM ITALIA SPARKLE	Itália	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	496.472,84	74.470,93	496.472,84		
	14/02/2013	PT COMUNICAÇÕES	PORTUGAL	DETRAF - FIXA	Crédito em conta	39.298,00	6.934,94	46.232,94		

FATO GERADOR	DATA DA REMESSA	FORNECEDOR	PAÍS	NATUREZA DA OPERAÇÃO	FORMA DA REMESSA	PRINCIPAL	IRRF	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	CIDE DEVIDA
31/10/2013								613.526,30	10%	61.352,62
	01/11/2013	IBASIS	EUA	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	273.457,95	41.018,69	273.457,95		
30/11/2013								273.457,95	10%	27.345,80
	01/12/2013	IBASIS	EUA	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	577.149,62	86.572,44	577.149,62		
	01/12/2013	NGN LATAM COMMUNICATIONS	Espanha	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	474.577,47	71.186,62	474.577,47		
	01/12/2013	PCCW	Hong Kong	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	89.116,87	22.279,22	89.116,87		
	01/12/2013	SPRINT UNITED MANAGEMENT	EUA	DETRAF - ROAMING	Crédito em conta	268.465,48	40.269,82	268.465,48		
	27/12/2013	DEUTSCHE TELEKOM NORTH AMERICA (T-SYSTEMS)	ESTADOS UNIDOS	DETRAF - FIXA	Crédito em conta	141.360,90	24.945,88	166.306,78		
31/12/2013								1.576.615,32	10%	157.561,53

Acrescenta que esse E. CARF vem decidindo reiteradamente que a metodologia para o cálculo da CIDE incluindo o valor do IRRF não encontra amparo legal.

Em tese assiste razão à Recorrente.

O artigo 2º, § 3º, da Lei n. 10.168/00 determina que a CIDE terá como base de cálculo os "valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a

residentes ou domiciliados no exterior como remuneração decorrente das obrigações”. Transcrevo, por entender pertinente e com ele concordar, o voto do Conselheiro Antonio Carlos Atulim (Acórdão n. 3403-003.029, Processo n. 19515.720053/201300), nos seguintes dizeres:

A palavra chave para definir a base de incidência da CIDE é remuneração. Isto porque “pagar”, “creditar”, “entregar”, “empregar” ou “remeter” quantias ao exterior como contraprestação dos contratos que envolvam o uso ou a transferência de tecnologia, significa o mesmo que remunerar o fornecedor domiciliado ou residente no exterior pelas obrigações contraídas.

(...)

A fiscalização e o ilustre relator entenderam que o valor do IRRF deveria ser adicionado ao valor transferido para o exterior a título de remuneração pois, no caso concreto, a empresa brasileira (tomadora do serviço) assumiu o ônus pelo pagamento do IRRF, cujo contribuinte é o beneficiário do pagamento localizado no exterior. Em outras palavras, entenderam que os pagamentos efetivamente realizados teriam sido maiores do que os valores remetidos a título de remuneração, consistindo a base de cálculo efetiva da CIDE na soma desta quantia com a quantia provisionada ou recolhida pela empresa brasileira a título de IRRF.

(...)

Entretanto, tal raciocínio carece de sustentabilidade jurídica. A uma porque o fato de o IRRF estar "embutido" na remuneração do serviço e de uma das partes assumir o ônus pelo seu recolhimento é um dado econômico não juridicizado pelo legislador. E, a duas, porque o aplicador do direito não pode estabelecer como premissa válida que o IRRF deve incidir antes da CIDE para, em seguida, concluir que a CIDE deve incidir sobre o IRRF. Vejamos.

A incidência tributária é um fenômeno puramente jurídico, não sendo lícito ao aplicador do direito utilizar dados econômicos para alterar a base de cálculo da CIDE, que se encontra prevista em lei. Não se olvide que a assunção do ônus financeiro pelo recolhimento do IRRF é um fato juridicamente irrelevante para a Lei nº 10.168/2000.

Nesse passo, não se pode assumir que o valor a ser pago ao beneficiário no exterior seja composto pela remuneração do serviço e pelo IRRF. Isto porque, num primeiro momento, o que existe é a apenas a remuneração estabelecida em contrato, ou seja, um valor único a ser pago a título de contraprestação por um bem ou serviço recebido. Somente após o pagamento, ou melhor, somente após o pagamento se transformar em rendimento do beneficiário no exterior é que será cabível falar em incidência de Imposto de Renda. Assim, embora sob o ponto de vista econômico seja possível sustentar que o valor do IRRF esteja contido no valor da remuneração do serviço, sob o ponto de vista jurídico o que existe é apenas a remuneração. E apenas a remuneração estipulada em contrato foi eleita pela lei como sendo a base de cálculo da CIDE.

Além disso, o raciocínio engendrado para sustentar a possibilidade de reajustamento da base de cálculo da CIDE encerra um vício de ordem lógica, pois estabelece como válida a premissa de que o IRRF incide ou deve incidir antes da CIDE.

(...)

Sem previsão legal expressa, o aplicador do direito não pode escolher o tributo que deve incidir primeiro sobre as remessas ao exterior. Isto porque as hipóteses de incidência do IRRF e da CIDE estão previstas em normas jurídicas de igual hierarquia, vigentes de forma concomitante no tempo e no espaço. Se as duas leis são concomitantes no tempo e no espaço, é necessário

fazer as seguintes indagações: 1) com base em quê o aplicador do direito escolherá a norma que incidirá primeiro?; 2) por qual razão o IRRF deve incidir primeiro? 3) no caso do ônus pelo IRRF ser assumido pelo tomador do serviço, com base em qual razão jurídica o IRRF deve ser adicionado ao valor da remuneração para só então ocorrer a incidência da CIDE?

Parece óbvio que diante da inexistência de lei determinando a precedência de um tributo sobre o outro ou mesmo a incidência em cascata de um sobre o outro, não cabe ao intérprete valer-se de considerações econômicas e não cogitadas pela lei (o IRRF estar embutido" na remuneração e a assunção do ônus pelo seu pagamento) para concluir que o valor desse imposto deva ser adicionado à base de cálculo da CIDE.

Tratando-se de tributos cujas normas de incidência estão vigentes de forma concomitante no tempo e no espaço e diante da inexistência de lei, não só no sentido de determinar a precedência de um tributo relação ao outro, mas também no sentido de que um deva integrar a base de cálculo do outro, só resta ao aplicador do direito fazer com que as normas incidam de forma isolada e simultânea sobre o mesmo fato. Não há como sustentar com argumentos jurídicos válidos a incidência de um tributo sobre o outro.

Se não existe cronologia entre normas que incidam sobre o mesmo fato, o IRRF e a CIDE devem incidir no mesmo instante

sobre a remuneração estipulada em contrato, não havendo que se cogitar da inclusão ou da exclusão do IRRF de sua base de cálculo.

Não foi por outro motivo que o art. 10 do Decreto n.º 4.195/02, que regulamentou a Lei n.º 10.168/00, reafirmou que a base de cálculo da contribuição é a remuneração prevista "nos respectivos contratos", in verbis:

"Art.10. A contribuição de que trata o art. 2o da Lei no 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, (...)"

Por outro lado, é necessário lembrar que a fonte pagadora ao assumir o ônus financeiro pelo pagamento do IRRF recolhe tributo de terceiro, mas, ao recolher a CIDE, recolhe tributo em nome próprio.

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

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

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

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

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

Tal entendimento foi adotado no acórdão nº 3402004.391, de relatoria da i. Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Ano-calendário: 2007

CIDE. ROYALTIES. REMESSAS PARA O EXTERIOR. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IRRF. ILEGALIDADE.

A base de cálculo da CIDE é o valor da remuneração do fornecedor domiciliado no exterior estipulada em contrato. Assim, a adição do IRRF a sua base de cálculo não possui amparo legal.

ARTIGO 146 DO CTN. PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA COFIANÇA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS DISTINTOS CONTRA O MESMO CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA.

O fato de existir uma fiscalização pretérita sinalizando interpretação da Fiscalização não tem o condão de vincular institucionalmente a Administração Fiscal para posterior lançamento, impedindo a cobrança de tributos. Isto porque o artigo 146 do CTN tem aplicação restrita à revisão de um mesmo ato administrativo, cujos elementos de direito veiculados pela autoridade fiscal no momento da lavratura não poderão ser posteriormente alterados de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial.

Trata-se -de norma que visa proteção da confiança legítima dos contribuintes, porém adstrita aos termos em que foi positivada pelo legislador complementar.

CIDE ROYALTIES. CRÉDITO. NECESSIDADE DE HAVER O EFETIVO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

O crédito de CIDE é calculado sobre a contribuição devida em cada operação, sendo que a contribuição devida resulta da diferença entre a CIDE Remessas incidente sobre a operação específica e o crédito decorrente de operações anteriores, que porventura estiver sendo aproveitado.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. Precedente das Turmas da CSRF.

SELIC. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF N. 4.

Nos termos da Súmula CARF n. 4, aplica-se a SELIC a título de juros moratórios sobre os débitos tributários exigidos a partir de 1º de abril de 1995.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Referido entendimento também repercutiu nesta e. Turma ao julgar o Processo Administrativo n. 16539.720013/2017-17, acórdão n. 3401-006.620, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. ROYALTIES, A QUALQUER TÍTULO. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. IRRELEVÂNCIA.

Para efeito de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), no caso de pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a

beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, é irrelevante ter ocorrido transferência de tecnologia.

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. ROYALTIES, A QUALQUER TÍTULO. ABRANGÊNCIA.

Para efeito de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), a expressão “royalties, a qualquer título” abrange “rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos”, em observância ao art. 22 da Lei no 4.506/1964 e ao parágrafo único do art. 3o da Lei no 10.168/2000, não havendo restrição do âmbito de incidência em função dos setores econômicos estimulados (“referibilidade”).

CIDE-REMESSAS. DECRETO REGULAMENTAR. RELAÇÃO. CARÁTER NÃO EXAUSTIVO.

O texto do Decreto no 4.195/2002 não esgota a disciplina das hipóteses de incidência da CIDE-Remessas, constante no art. 2o da Lei no 10.168/2000, e, portanto, não exclui a incidência prevista em lei para situações não elencadas (nem excepcionadas) expressamente em seu art. 10.

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. DIREITOS DE AUTOR E CONEXOS. ABRANGÊNCIA.

A CIDE-Remessas de que trata o art. 2o da Lei no 10.168/2000 incide sobre “direitos autorais” (“direitos de autor e conexos”), expressão que abrange, em âmbito nacional e internacional, transmissões de som e imagem, como filmes, programas de TV, e eventos, inclusive esportivos.

CIDE-REMESSAS. CONDECINE. EXIGÊNCIA CONJUNTA. POSSIBILIDADE.
É possível a exigência tanto de CIDE-Remessas quanto de CONDECINE, cada qual em seu âmbito de incidência, e a exigência conjunta de ambas, no caso pontual de operação que atenda, simultaneamente, as regras de incidência estabelecidas para as duas contribuições.

CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. CARÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL.

A base de cálculo da CIDE-Remessas é o valor da remuneração do prestador de serviços técnicos estrangeiro, paga/remetida... ao exterior, carecendo de fundamento eventual ajuste de adição/exclusão do IRRF, em função do ônus assumido pelo tomador ou prestador do serviço.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF n. 108.

Conforme estabelece a Súmula CARF no 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

4. *Ante o exposto, voto por conhecer e dar provimento ao presente Recurso Voluntário.*

Diante do exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a contradição e retificar o Acórdão de Recurso Voluntário nº 3401-009.437, nos termos ora apresentados.

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego

Fl. 18 do Acórdão n.º 3401-012.758 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.720023/2018-80