



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

**Processo n°** 16682.720469/2013-08  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-003.389 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 1 de fevereiro de 2018  
**Matéria** CIDE  
**Recorrente** EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A  
EMBRATEL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE**

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE. ÔNUS ASSUMIDO PELA FONTE PAGADORA.

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide-Remessas) instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, nas hipóteses em que esta seja devida, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO**

No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. Fez sustentação oral a patrona Dra. Roberta de Lima Romano OAB/SP 235.459, escritório Trench Rossi e Watanabe Advogados.

Winderley Morais Pereira - Presidente substituto e Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Marcelo Giovanni Vieira.

## Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração relativo à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE (Remessas ao Exterior), lavrado em 28/05/2013 e cientificado ao contribuinte nesta mesma data, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 10.102.919,33, sendo R\$ 5.017.387,12 de CIDE, R\$ 1.322.491,79 de juros de mora, e R\$ 3.763.040,42 de multa de ofício (calculados até a data da lavratura), em virtude da insuficiência de recolhimento da contribuição referente a fatos geradores ocorridos nos anos de 2009 a 2011 (fls. 99-107).

A Fiscalização verificou que a Recorrente não incluiu na base de cálculo da CIDE o valor referente ao IRRF, entendeu a Fiscalização que o valor referente ao pagamento do IRRF deveria compor a base da cálculo da contribuição, lavrando o presente lançamento para exigências das diferenças apuradas.

A Recorrente apresentou impugnação tempestiva onde questiona o lançamento, contestando o entendimento da autoridade tributária sobre o cômputo do IRRF na base de cálculo da CIDE.

Transcreve o art. 2º da Lei nº 10.168/2000 com suas alterações e analisa os elementos constitutivos da regra-matriz de incidência da CIDE: fato gerador (critério material), momento da ocorrência do fato gerador (critério temporal), local de abrangência da norma (critério espacial), sujeito passivo (critério subjetivo) e base de cálculo e alíquota (critério quantitativo).

Dessa forma, conclui que a obrigação tributária, no caso em questão é o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa às operadoras no exterior, a título de remuneração decorrente de serviços técnicos pela Impugnante. Alega a Recorrente que a base de cálculo da CIDE, nos exatos termos da lei instituidora, não pode ser outra senão o valor da remuneração pelos serviços prestados pelas operadoras estrangeiras, nos termos dos contratos de serviços pactuados e o tributo incide apenas sobre o valor paga o ao residente no exterior beneficiário da renda, de forma que o recolhimento de IRRF não compõe a base de cálculo da CIDE, que não encontra amparo na legislação de regência, o que torna a cobrança inválida.

Cita ainda a Solução de Consulta nº 357/2007 proferida pela DISIT da 8ª RF e as Soluções de Consulta nº 99/2001 e nº 103/2001 proferidas pela DISIT da 6ª RF as quais corroboram seu entendimento sobre a não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDEREMESSAS.

Após apresentar suas alegações sobre a base de cálculo da CIDE, o impugnante contesta a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, afirmando que este procedimento carece de base legal.

Argumenta que: “o art. 61 da Lei nº 9.430/1996 trata da possibilidade de cobrança de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício, que sabidamente não são espécie tributária (vide definição prevista pelo art. 3º do Código Tributário Nacional)”

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento negou provimento a impugnação, mantendo integralmente o lançamento. A decisão da DRJ foi assim ementada:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE*

*Ano-calendário: 2009, 2010, 2011*

*CIDEREMESSAS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE. ÔNUS ASSUMIDO PELA FONTE PAGADORA.*

*O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide-Remessas) instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, nas hipóteses em que esta seja devida, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto.*

*JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.*

*A multa de ofício é considerada débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, para fins de aplicação do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996. Sendo assim, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificada da decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário, em que repisa alegações já trazidas na impugnação afirmando a ilegalidade da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE. A discussão sobre a incidência de juros sobre a multa de ofício não foi objeto de recurso voluntário.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

O recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

Consta do recurso a alegação que os valores do IRRF não poderiam ser incluídas na base de cálculo da CIDE. A posição que vem sendo adotado por este Conselho na análise da matéria é de manter na base de cálculo da CIDE os valores recolhidos de IRRF, conforme entendimento adotado pela Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão 9303.004.142, de relatoria do Conselheiro Demis Brito, que consignou a legalidade da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE. Por concordar plenamente com a posição adotado no voto conduto daquele Acórdão, peço vênias para incluir no meu voto e fazer dele as minhas razões de decidir quanto a esta matéria.

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

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

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

*Vejamos:*

*Superada questões amiúdes, passa-se adiante na análise da divergência posta a esta Câmara Superior, observando que o cerne do litígio consiste na correta determinação da base de cálculo da CIDE Remessa*

*incidente sobre os pagamentos efetuados a domiciliados no exterior, quando a fonte pagadora assume o ônus do pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte IRRF.*

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

*Art. 2. Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.*

*§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica. § 1-A.*

*A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei n" 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 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 nº 8.981, de 1995, art. 41).

(...)  
§ 3º 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 nº 8.981, de 1995, art. 41, § 3º).

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

*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. 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.*

*Sem embargo, a contribuição (CIDE) sujeita-se, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, a qual que conceitua o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, razão pela qual, mais uma vez na apuração da CIDE igualmente deve-se considerar o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue. Como a Contribuinte guerreia que se mantenha a decisão da turma baixa pelo reajustamento da base de cálculo da CIDE, convém verificar mais didaticamente se de fato há esse reajustamento. Para tanto, trago a declaração de voto do Ilustre Ex. CONSELHEIRO DOS CONTRIBUINTES Luiz Rogério Sawaya Batista, que discorda de todos os fundamentos utilizados pelo Relator do presente processo. Destaco:*

#### *DECLARAÇÃO DE VOTO*

*Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista,  
"Ouso discordar do Emitente Relator.*

*E o faço utilizando simples raciocínio matemático e lógico, com todo o respeito ao voto lançado. Isso porque, objetivamente, não há que se falar em aplicação cronológica da Lei no tempo, mas sim de se analisar com vagar como se dá a tributação do Imposto de Renda na Fonte e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.*

*Primeiro que tudo, há que se fixar a premissa singela de que o Imposto de Renda, como o seu próprio nome está a dizer, incide sobre a renda, o rendimento e/ou o provento de qualquer natureza. O Imposto sobre a Renda na Fonte incide, pois, no presente caso, sobre a renda percebida pelo não residente.*

*Portanto, o contribuinte do Imposto de Renda na Fonte é o não residente, que auferir rendimento/renda decorrente de fonte pagadora situada no País (e, conforme a corrente adotada, que tenha fonte de produção no País, discussão esta que não pertence à presente Declaração de Voto).*

*Pois bem, a legislação, ciente da dificuldade prática de se cobrar o Imposto de Renda do não residente, contribuinte deste Imposto, ressaltou, previu o Imposto de Renda na Fonte, determinando que a fonte pagadora seja a responsável, na imensa maioria dos casos, pela retenção e pelo pagamento do Imposto ao Erário.*

*Ora, e qual a noção mais básica acerca do responsável tributário. Sim. O Responsável tributário, designado como tal expressamente pela Lei, não sobre o ônus econômico do tributo, cabendo-lhe apenas a responsabilidade legal de reter, quando do pagamento, crédito, entrega, remessa ou emprego, do valor a pagar ao não residente, contribuinte, o Imposto de Renda na Fonte incidente e recolhê-lo ao Fisco.*

*Num exemplo matemático, assumindo-se uma alíquota de 15% do Imposto de Renda na Fonte e um contrato entre fonte pagadora brasileira e o não residente com valor de serviço de R\$ 10.000,00, tem-se, pois, que o Imposto de Renda na Fonte a ser retido e recolhido pela fonte será de R\$ 1.500,00, ao passo que o contribuinte, que auferiu renda de R\$ 10.000,00, irá receber a quantia líquida de R\$ 8.500,00.*

*E qual seria o valor suportado pelo responsável tributário. Nenhum! O responsável tributário não sofre o ônus econômico do Imposto. Nesse patamar, faz-se necessário apenas um parêntese para observar que com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico a situação é completamente distinta, pois ainda que seu fato gerador, na realidade, seu aspecto temporal, seja idêntico ao Imposto de Renda na Fonte - pagamento, remessa, crédito, entrega e/ou emprego - nos contratos por ela abrangidos, o contribuinte, aquele que sofre o ônus econômico do tributo, é a pessoa jurídica brasileira, não guardando o não residente nenhuma relação com o Erário brasileiro.*

*Dessa forma, no exemplo acima, tendo em vista que o valor contratado, a remuneração estabelecida entre as partes era de R\$ 10.000,00, tendo em vista a aplicação da alíquota de 10% da CIDE, o valor a ser recolhido pela pessoa jurídica brasileira, contribuinte, é de exatamente R\$ 1.000,00 aos cofres públicos.*

*Verifica-se, pois, que são dois tributos totalmente distintos, com contribuintes diferentes, que possuem em comum apenas o aspecto temporal, pois tanto a CIDE como o IR Fonte devem ser pagos no momento do pagamento, remessa, crédito, entrega e/ou emprego, conforme estabelecem as respectivas legislações.*

*Por vezes, dependendo da negociação entre o contratante brasileiro e o não residente, por exigência comercial expressa do*

*não residente, as partes estabelecem que o encargo econômico do Imposto de Renda na Fonte será totalmente suportado pela pessoa jurídica brasileira.*

*A legislação do Imposto de Renda na Fonte prevê tal possibilidade, inclusive na hipótese em que a fonte pagadora falhar em não reter e recolher o tributo, sendo relevante mencionar que tal convenção privada não tem o condão de alterar a natureza do tributo nem seus elementos essenciais, o que significa dizer, em outras palavras, que o contribuinte do Imposto de Renda na Fonte continuará sendo o não residente.*

*Porém, nesse caso, obviamente, há uma alteração na condição comercial da negociação, pois uma vez que o não residente exige receber a quantia o preço contratado livre do Imposto de Renda na Fonte, significa, utilizando o exemplo acima, que ele não deseja receber R\$ 8.500,00 líquido, mas sim R\$ 10.000,00, livre de Imposto.*

*Ora, não há mágica e sequer aplicação cronológica da Lei, mera neblina diante de situação tão clara, pois nesse caso, na realidade, a pessoa jurídica brasileira concordou, ao aceitar a referida cláusula, em pagar não R\$ 10.000,00 ao não residente, mas sim R\$ 11.764,71, que é justamente o valor com o denominado cálculo por dentro do Imposto de Renda na Fonte, também denominado “gross up”. Ou seja, a empresa brasileira toma os R\$ 10.000,00 e divide a referida quantia por 85% (ou por 0,85) - que é justamente 100% 15% ou - 0,85 — para incluir o Imposto de Renda na Fonte no preço, de modo que quando ela multiplicar os R\$ 11.764,71 por 15%, a quantia resultante de R\$ 1.764,71, após subtraída, seja exatamente os R\$ 10.000,00 líquidos a serem recebidos pelo não residente.*

*Portanto, a pessoa jurídica brasileira concordou em pagar R\$ 11.764,71 na contratação ao assumir o encargo econômico do Imposto, que é simplesmente incluído no preço, não alterando o fato de que o não residente continua sendo o contribuinte do Imposto, podendo, inclusive, se aproveitar, caso haja Tratado para Evitar a Dupla Tributação de seu país com o Brasil, se aproveitar dos R\$ 1.764,71 pago por ele aqui no Brasil a título de Imposto de Renda na Fonte.*

*E sobre essa nova quantia de R\$ 11.764,71, que é justamente o valor do contrato entre as partes, que irá incidir a CIDE, pois assim como na contratação de R\$ 10.000,00, essa é a base de cálculo estipulada pelas partes.*

*Dessa forma, por essas razões não tenho como concordar com o Relator, motivo pelo qual nego provimento ao Recurso Voluntário.*

*É como voto. Luiz Rogério Sawaya Batista"*

*Com isso, não há dúvidas da incidência do IRRF nas remessas em questão e, por consequência, também não há que ser discutir a inclusão do valor daquele imposto da base de cálculo da CIDE.*

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

Voluntário. Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso

Processo nº 16682.720469/2013-08  
Acórdão n.º **3201-003.389**

**S3-C2T1**  
Fl. 6

---

Winderley Morais Pereira