



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

Processo nº 16682.720469/2013-08
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.875 – 3ª Turma
Sessão de 23 de janeiro de 2019
Matéria CIDE
Recorrente CLARO S.A. (sucessora por incorporação da EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A - EMBRATEL)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

CIDE. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IRRF. ILEGALIDADE.

A base de cálculo da CIDE é o valor da remuneração do fornecedor domiciliado no exterior conforme estabelecido em contrato, sendo incabível a adição do IRRF a sua base de cálculo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e redator designado.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte **CLARO S.A.** (sucessora por incorporação da EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A. - EMBRATEL) (e-fls. 458 a 474) 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 343/15, meio pelo qual busca a reforma do Acórdão nº **3201-003.389** (e-fls. 438 a 446) proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de julgamento, em 01 de fevereiro de 2018, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário. A decisão recebeu a seguinte ementa:

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

Na data de 22/12/2011, a Contribuinte foi cientificada da lavratura de Auto de Infração (e-fls. 99 a 107) para exigência de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) - Remessas ao Exterior referente aos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2009 a dezembro de 2011. O lançamento decorre do entendimento da Fiscalização pela necessidade de inclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) assumido pela fonte pagadora (Embratel) à base de cálculo da CIDE.

A impugnação apresentada pelo Sujeito Passivo (e-fls. 113 a 128), foi julgada improcedente, mantendo-se o lançamento fiscal na íntegra, conforme Acórdão nº 12-058.377 (e-fls. 214 a 227), proferido pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ). Não resignado com a decisão, apresentou recurso voluntário (e-fls. 238 a 257), ao qual foi negado provimento, nos termos do Acórdão nº **3201-003.389** (e-fls. 438 a 446), ora recorrido.

Na sequência, insurge-se a Contribuinte por meio de recurso especial (e-fls. 458 a 474) suscitando divergência jurisprudencial com relação à inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-remessas, na hipótese de o contribuinte ter arcado com o ônus do seu pagamento. Aduz a impossibilidade do alargamento da base de cálculo da CIDE devido à literalidade da previsão legal (Lei n.º 10.168/2000). Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos n.º 3403-002.702 e 3402-004.391.

Em suas razões recursais, aduz o Sujeito Passivo, em síntese que:

(a) não há possibilidade de incidência da CIDE sobre o valor reajustado do pagamento (com o IRRF na base de cálculo), pois tal extensão não corresponde ao estabelecido na Lei n.º 10.168/2000 como base de cálculo para a contribuição;

(b) a obrigação tributária da CIDE é o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa às operadoras estrangeiras, a título de remuneração decorrente de serviços técnicos pela ora Recorrente, e por essa razão a sua base de cálculo não pode ser outra senão o valor da remuneração pelos serviços e assistência administrativa prestados pelas operadoras estrangeiras, conforme contratos de serviços pactuados;

(c) discorre sobre os elementos constitutivos da regra-matriz de incidência da CIDE, estabelecida nos artigos 1º e 2º da Lei n.º 10.168/2000, concluindo que, independentemente de uma ou outra atividade constante do critério material (fato gerador), bem como do ônus do “IRRF” veiculado por norma diversa (art. 725 do Decreto n.º 3.000/1999), a base de cálculo da CIDE instituída pela Lei n.º 10.168/2000 consiste tão somente na remuneração decorrente das atividades mencionadas no fato gerador;

(d) o art. 725 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000/1999), que impõe o reajustamento da base de cálculo do IRRF para os casos em que a fonte pagadora assume o ônus do imposto, está adstrito ao IRRF, não tendo o condão de alargar a base de cálculo da CIDE;

(e) demonstra a existência da divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e aqueles indicados como paradigmas, os quais decidiram que a base de cálculo é o valor da remuneração do fornecedor, domiciliado no exterior estipulada em contrato, entendendo, assim, que a adição do IRRF à base de cálculo da CIDE não possui amparo legal;

(f) ao final, postula a aplicação da mesma linha de raciocínio dos paradigmas, no sentido de que independente do ônus financeiro do IRRF recair sobre a fonte pagadora brasileira, a CIDE do art. 2º da Lei n.º 10.168/2000 deve incidir necessariamente sobre o valor da remuneração pactuada em contrato, inapropriada, portanto, a inclusão em sua base de cálculo o IRRF, e requer seja provido o recurso.

O recurso especial foi admitido conforme Despacho s/nº, de 19 de abril de 2018 (e-fls. 645 a 647), proferido pelo Ilustre Presidente da 2ª Câmara da Terceira Seção de

Julgamento, quanto à possibilidade de inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, na hipótese de o ônus ser suportado pelo Contribuinte. Consoante destacado no despacho de admissibilidade, o acórdão paradigma nº 3403-002.702 foi parcialmente reformado pelo Acórdão nº 9303-004.314, mas não em relação à matéria objeto do apelo especial, pois a divergência não foi reconhecida pela CSRF, permanecendo válida a decisão recorrida no ponto.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 649 a 659) postulando a negativa de provimento ao recurso especial da Contribuinte.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto 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.

1. Admissibilidade

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 343/2015, devendo, portanto, ser conhecido.

2. Mérito - Não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE

No mérito, delimita-se a controvérsia suscitada pela Contribuinte à inclusão na base de cálculo da CIDE-remessas do IRRF, na hipótese de o Sujeito Passivo ter arcado com o ônus do seu pagamento.

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.

Com relação à inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, 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 prestadoras de serviços estrangeiras, 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, assuma 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.

A questão é tratada, ainda, de forma bastante elucidativa em declaração de voto apresentada pela Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, no Acórdão n.º 9303-004.142, cujos termos são abaixo transcritos e passam a integrar o presente voto, *in verbis*:

[...]

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 “grossup”, 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 “grossup” 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 negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

[...]

3. Dispositivo

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial do Sujeito Passivo para determinar a exclusão do IRF da base de cálculo da CIDE.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Redator Designado.

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial da Contribuinte.

No **mérito**, no que tange ao recurso **da Contribuinte**, a discussão cinge-se à inclusão ("gross up") ou não do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas ao Exterior.

Este assunto, no âmbito da RFB, encontra-se pacificado, via Solução de Divergência Cosit nº 17, de 29/06/2011:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

BASE DE CÁLCULO CIDE. PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA. ASSUNÇÃO DO ÔNUS DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF).

*O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior **compõe a base de cálculo** da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF.*

Dispositivos Legais: arts. 97 e 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; art. 682, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; Art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, e pela Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

BASE DE CÁLCULO. CIDE-REMESSAS AO EXTERIOR. VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO, INCLUINDO O IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE COMO ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO PELO DESTINATÁRIO. FATOS GERADORES E SUJEITOS PASSIVOS DIVERSOS, MAS COM INCIDÊNCIA SIMULTÂNEA.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

CIDE. BASE DE CÁLCULO.

*A contribuição incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações contraídas, sendo considerada **líquida** a quantia enviada ao exterior.*

*Sujeita-se, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, a qual que conceitua o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, razão pela qual, na apuração da CIDE deve-se considerar o IRRF **como integrante** da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue.*

A mesma empresa (gigante mundial do ramo alimentício) discutiu a mesma questão no Judiciário, tendo sido o TRF da 3ª Região claríssimo sobre a inclusão do IRRF da base de Cálculo da CIDE, em decisão publicada em 20/04/2016 (contra a qual foram opostos Embargos de Declaração pela autora, os quais foram pouco depois rejeitados, e interpostos Recursos Especial e Extraordinário, cuja admissibilidade ainda se encontra sujeita a apreciação pelo TRF):

APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO IRRF DA BASE DE CÁLCULO DA CIDE-ROYALTIES PREVISTA NA LEI 10.168/00. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SIMULTÂNEA, ENVOLVENDO SUJEITOS PASSIVOS DIVERSOS. CONCEITO DE RENDA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. SEGURANÇA DENEGADA. (grifei)

1. Nos termos da Lei 10.168/00, a CIDE tem por objetivo o custeio do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, tendo por fato gerador a transferência onerosa de tecnologia detida por residente ou domiciliado no exterior para pessoa jurídica. Sua base de cálculo será a contraprestação ofertada, a título de remuneração pela transferência.

2. O imposto de renda retido na operação, por força do art. 710 do RIR/99, tem por fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica da renda auferida pelo residente no exterior, tendo por base de cálculo também a contraprestação alcançada pela transferência.

3. Na espécie, não obstante terem fatos geradores e sujeitos passivos diversos, ambos os tributos incidem de forma simultânea, quando realizado o pagamento pela transferência da tecnologia. Caberá ao adquirente da tecnologia, na qualidade de

contribuinte, recolher a CIDE, e, na qualidade de responsável tributário, reter o imposto de renda, tomando por base de cálculo de ambos o pagamento efetuado.

4. *O valor da operação não se altera pela retenção, pois o instituto tem por fulcro apenas antecipar o que seria devido pelo titular da tecnologia no exterior pela obtenção da renda, já no momento do pagamento, para fins de facilitar o recolhimento do imposto e a sua fiscalização.*

5. *Entendimento obediente do previsto no art. 43 do CTN, pois nosso ordenamento adota um conceito de renda amplo para fins de tributação, bastando a sua disponibilidade econômica ou jurídica para a incidência tributária, independentemente do valor efetivamente auferido pelo contribuinte. Apesar do artigo questionado referir-se ao imposto de renda, é plenamente aplicável à CIDE - ROYALTIES, visto se valer do mesmo conceito ao caracterizar a base de cálculo da contribuição, como se percebe da redação idêntica utilizada no art. 2º, § 3º, da Lei 10.168/00 e no art. 710 do RIR/99. Ademais, o legislador não instituiu a dedução do IRRF do valor da operação para fins de incidência da CIDE, ou o inverso, até porque os contribuintes não são os mesmos.*

6. *Recurso de apelação e reexame necessário providos, denegando-se a segurança com cassação da liminar.*

(Apelação/Reexame Necessário Nº 0016434-92.2011.4.03.6100/SP, Rel. Des. Federal Johonsom di Salvio, Publicação 20/04/2016)

A transcrição de excertos do Voto do eminente Relator dispensa qualquer argumentação adicional:

"O raciocínio fica mais claro se mantivermos o recolhimento do imposto de renda no momento do pagamento, mas agora de responsabilidade de seu contribuinte. Nesse caso, receberia os royalties devidos e recolheria a tributação, e tomaríamos como valor da operação aquele determinado no contrato, não descontando o imposto de renda recolhido. Por que, tornando o adquirente o responsável tributário pelo recolhimento, o raciocínio seria diferente ?

Não o é, até porque o valor pago é sim aquele acordado pelas partes contratantes, recaindo sobre o mesmo os tributos devidos. Tudo o que o adquirente faz é reter o imposto de renda devido pelo titular da tecnologia justamente em razão do valor recebido.

Ao contrário do alegado pelas impetrantes, as normas em comento não trouxeram como base de cálculo o valor efetivamente pago, excluída a retenção, mas sim a disponibilidade de renda decorrente do contrato de transferência de tecnologia.

Isso porque, conforme previsto no art. 43 do CTN, nosso ordenamento adota um conceito de renda amplo para fins de tributação, bastando a sua disponibilidade econômica ou jurídica para a incidência tributária, independentemente do valor efetivamente auferido pelo contribuinte.

Apesar do artigo legal referir-se ao imposto de renda, é plenamente aplicável à CIDE -ROYALTIES, visto se valer do mesmo conceito ao caracterizar a base de cálculo da contribuição, como se percebe da redação idêntica utilizada no art. 2º, § 3º, da Lei 10.168/00 e no art. 710 do RIR/99.

De forma a tornar a tributação mais próxima da realidade e atender à capacidade contributiva, o legislador elenca uma série de deduções da base de cálculo, possibilitando ao contribuinte reduzir o quantum tributário devido. O legislador não fez qualquer ressalva nesse sentido no caso, não permitindo a dedução do IRRF do valor da operação para fins de incidência da CIDE, ou o inverso, até porque os contribuintes não são os mesmos.

Assim, ambos devem recair sobre o valor total do contrato, em respeito às normas de incidência em comento.”

Matematicamente, teríamos o seguinte: Para se encontrar a base de cálculo da CIDE, há que tomar como referência o valor efetivamente remetido e fazer a recomposição (“cálculo por dentro” ou “gross up”) do valor bruto, antes da retenção do IRRF.

Exemplifico:

- Valor do Contrato de Câmbio (Valor "Líquido" da Remessa): R\$ 17.000,00
- IRRF: 15 %
- Valor Bruto (Base de Cálculo da CIDE): $R\$ 17.000,00 / (1 - 0,15) = R\$ 17.000,00 / 0,85 = R\$ 20.000,00$
- Valor da CIDE: $R\$ 20.000,00 \times 10 \% = R\$ 2.000,00$.

Agora, quanto à análise de **mérito** do Recurso Especial **do contribuinte**, abordemos as duas matérias trazidas à apreciação:

1) Necessidade do efetivo pagamento da CIDE para utilização do crédito previsto no art. 4º da MP nº 2.159-70/2001.

Discute-se aqui a interpretação a ser dada ao inciso I do § 1º do referido artigo:

Art. 4º É concedido crédito incidente sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, aplicável às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marcas.

§ 1º O crédito referido no caput:

I - será determinado com base na contribuição devida, incidente sobre pagamentos, créditos, entregas, emprego ou remessa ao exterior a título de royalties de que trata o caput deste artigo, mediante utilização dos seguintes percentuais:

(...)

O STJ já se pronunciou de forma clara sobre a exigência do efetivo pagamento para que o crédito possa ser utilizado para dedução da contribuição incidente em operações posteriores, no julgamento do REsp nº 1.186.160/SP:

TRIBUTÁRIO. CIDE. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE PATENTES E DE USO DE MARCAS. CRÉDITO. ART. 4º DA MP N. 2.159-70. SURGIMENTO COM O EFETIVO PAGAMENTO DO TRIBUTO.

1. O cerne da controvérsia consiste em definir se o crédito estabelecido na MP n. 2159-70, incidente sobre a Cide instituída pela Lei n. 10.168/2000, tem origem a partir do surgimento do dever de pagar essa contribuição ou apenas quando há o seu efetivo pagamento.

2. A Cide da Lei n. 10.168/00 tem nítido intuito de fomentar o desenvolvimento tecnológico nacional por meio da intervenção em determinado setor da economia, a partir da tributação da remessa de divisas ao exterior,

interno de produção e consumo dos referidos serviços, bens e tecnologia.

3. Não obstante, o legislador entendeu por bem reduzir temporariamente o montante da carga tributária devida, por meio da instituição de um crédito incidente sobre a referida Cide (art. 4º da MP n. 2.159-70).

4. A referida sistemática ameniza os efeitos da tributação, reduzindo o ônus da carga tributária temporariamente, por meio da técnica do creditamento. Não se almejou com isso criar incentivo, pela criação de créditos desvinculados do efetivo pagamento do tributo, mas apenas amenizar o ônus por período determinado.

5. Daí conclui-se que o crédito surge apenas com o efetivo recolhimento da exação paga no mês, aproveitando-se nos períodos subsequentes.

6. Recurso especial não provido.

(REsp 1.186.160/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 30/09/2010)

2) Incidência de juros sobre a multa de ofício.

Não cabe mais discutir esta matéria, pois existe Súmula do CARF a respeito:

Processo nº 16682.720469/2013-08
Acórdão n.º **9303-007.875**

CSRF-T3
Fl. 692

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.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas