



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

Processo nº 19515.720053/2013-00
Recurso nº 19.515.720053201300 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3403-003.029 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de maio de 2014
Matéria CIDE - REMESSAS PARA O EXTERIOR - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Data do fato gerador: 31/01/2008, 31/03/2008, 30/04/2008, 30/06/2008, 31/07/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008, 31/01/2009, 31/03/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA.

A incidência da Contribuição, na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior, prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.

BASE DE CÁLCULO PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA. ASSUNÇÃO DO ÔNUS DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. RECOMPOSIÇÃO.

O valor do IRRF 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 imposto do IRRF.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Recurso de Ofício Não Conhecido

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para cancelar o reajustamento da base de cálculo da CIDE. Vencidos os conselheiros Alexandre

Kern, Rosaldo Trevisan e Luiz Rogério Sawaya Batista. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim para a redação do voto vencedor nessa parte.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e redator designado

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Luiz Rogério Sawaia Batista e Ivan Allegretti.

Relatório

NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA teve contra si lavrado o Auto de Infração de fls. 2.224 a 2.226 e anexos, para determinação e exigência de crédito tributário relativo à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE (Remessas ao Exterior), no valor total de R\$ 11.205.770,26, em decorrência da constatação de insuficiência de recolhimento da contribuição referente a fatos geradores ocorridos nos anos de 2008 a 2009. No Termo de Verificação Fiscal de fls. 2.233 a 2.247 constam os demonstrativos da base de cálculo apurada (fls. 2.243 e 2.244) e de seu reajuste pela inclusão do IRRF incidente nas respectivas remessas (fl. 2.247).

Sobreveio impugnação, fls. 5.043 a 5.058. Sinteticamente, combate a exigência da contribuição sobre as remessas para pagamento de licenças de uso de software (beneficiários Actix, Motorola Inc., Ditech e Movius) e para pagamento de serviços técnicos, administrativos e semelhantes, pelo fato de não ter ocorrido transferência de tecnologia, elemento constante do aspecto material da hipótese de incidência da CIDE, por força dos artigos 20 e 21 da Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro 2007, que alterou o artigo 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

Alega ainda que a exigência da CIDE sobre tais remessas é ilegal e ofende o artigo 149 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88. Rechaça também a recomposição da base de cálculo, que entende ser carente de base legal.

No que tange às diferenças entre os valores pagos e os declarados em DCTF, o impugnante reconhece que há diferenças por erro cometido no momento do preenchimento da DCTF, porém, informa que em muitos dos casos procedeu ao pagamento da contribuição, mas sem informar na DCTF. Indica pagamentos nos meses de dezembro de 2008, janeiro, abril, maio e novembro de 2009 (cópias de DARF nas fls. 5.482 a 5.493).

A 15ª Turma da DRJ/RJ1 julgou a impugnação parcialmente procedente, extirpando do lançamento as parcelas referentes às remessas para o exterior relativas a contratos de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de *software* sem transferência da correspondente tecnologia e deduzindo os valores relativos a indébito do contribuinte. O Presidente da 15ª Turma da DRJ/RJ1 recorreu de ofício desses cancelamentos.

O Acórdão nº 12-058.777, de 21 de agosto de 2013, fls. 5.498 a 5.537, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

*INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS
PARA APRECIÇÃO DE ARGÜIÇÕES DE ILEGALIDADE E
INCONSTITUCIONALIDADE.*

As autoridades administrativas são obrigadas a observar a legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais e normativos regularmente editados.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO
DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE*

Ano-calendário: 2008, 2009

*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 (CideRemessas) 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.

*CIDEREMESSAS. SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA
ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES.*

A partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE passou a ser devida pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no exterior, não havendo, nestes casos, para a caracterização da hipótese de incidência da contribuição, qualquer vinculação com transferência de tecnologia.

*CIDEREMESSAS LICENÇA DE USO DE PROGRAMAS DE
COMPUTADOR (SOFTWARE).*

Até 31 de dezembro de 2005, a empresa signatária de contratos de cessão de licença de uso de programa de computador (software) era contribuinte da Cide, com relação às remessas efetuadas ao exterior, independentemente de tais contratos estarem atrelados ou não à transferência de tecnologia.

A partir de 1º de janeiro de 2006, à vista do disposto nos arts. 20 e 21 da Lei nº 11.452, de 2007, as remessas para o exterior relativas a contratos de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software) passaram a estar sujeitas à incidência da Cide apenas na hipótese de ocorrer a transferência da correspondente tecnologia.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DEDUÇÃO DE VALOR RELATIVO A INDÉBITO DO CONTRIBUINTE (PAGAMENTO SEM CONFISSÃO DO DÉBITO CORRESPONDENTE EM DCTF).

O pagamento de tributo a maior do que o informado pelo contribuinte em DCTF não deverá ser considerado na apuração do tributo devido, devendo o respectivo crédito tributário ser constituído de ofício em sua totalidade.

Comprovando o contribuinte, na impugnação, que já pagou o tributo lançado, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento deverá exonerá-lo da multa de ofício, quando o pagamento houver sido tempestivo. (Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2007).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cuida-se também de recurso voluntário contra a decisão da 15ª Turma da DRJ/RJ1. O arrazoadado de fls. 5.559 a 5.568, após síntese dos fatos relacionados com a lide, rechaça a incidência da contribuição sobre as remessas à terceiros enquadradas como serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sem que tenha havido a necessária transferência de tecnologia, bem como a inclusão na sua base de cálculo dos valores correspondentes ao IRRF.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração digitalmente estabelecida.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Admissibilidade

A decisão recorrida julgou o lançamento de ofício parcialmente procedente, para reduzir o valor de principal lançado para R\$ 4.729.866,98, sendo que, deste valor, somente R\$ 4.684.662,78, passaram a sofrer a incidência de multa de ofício de 75% e juros de mora.

	LANÇADO (R\$)	MANTIDO(R\$)	CANCELADO (R\$)
PRINCIPAL	5.725.600,51	4.729.866,98	545.733,53
MULTA DE OFÍCIO	3.956.700,42	3.531.497,09	443.203,34
TOTAL	9.682.300,93	8.261.364,07	988.936,87

Exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor INFERIOR ao fixado pela Portaria MF nº 03, de 2008, deixo de conhecer do recurso de ofício impetrado pelo presidente da 15ª Turma da DRJ/RJ1.

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 5.559 a 5.565 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-RJ1-15ª Turma nº 12-058.777, de 21 de agosto de 2013.

Mérito

Hipótese de incidência da CIDE-Remessas financeiras para o exterior

A recorrente combate a incidência da CIDE nas remessas financeiras relacionadas à prestação de serviços em que não há transferência de tecnologia.

A questão que se coloca, nesse ponto, é a definição do fato gerador da Contribuição. Neste aspecto, deve-se considerar que a Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, alterou os §§ 2º, 3º e 4º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, cuja redação atual transcrevo abaixo:

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 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 Lei nº 10.332, de 19.12.2001) (grifei)*

§ 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. (Redação da Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (Redação da Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 5º *O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (Parágrafo incluído pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)*

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.402, de 2011) (Produção de efeito)*

Regulamentando o dispositivo acima, o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, em seu artigo 10, esclarece em que situações ocorre a incidência da CIDE:

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

I-fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - cessão e licença de uso de marcas; e

V - cessão e licença de exploração de patentes.

De acordo com os dispositivos acima, conclui-se que a CIDE, além de incidir sobre contratos cujo objeto seja o fornecimento de tecnologia (inciso I), também incide quando a remuneração for relativa à contratos que tenham por objeto prestação de serviços técnicos (inciso III), ainda que não haja transferência de tecnologia.

Restou comprovado que houve a ocorrência da hipótese prevista em lei para incidência da CIDE, ou seja, remuneração a residentes no exterior, em decorrência de contratos para prestação de serviços técnicos.

Continuando, a lei claramente estabelece quem é o sujeito passivo da obrigação tributária, no caso, aquele que efetua os pagamentos. Assim, uma vez que esta autoridade julgadora está vinculada aos ditames da lei, não cabe apreciar a alegação de que a lei não pode extrapolar o grupo de beneficiários diretos ou indiretos da atuação estatal, sob pena de inconstitucionalidade. E sequer pode aferir se há relação de proporcionalidade entra a contribuição criada e o âmbito da intervenção. A apreciação destas questões é de competência do poder judiciário, nos termos dos artigo 97 e 102 da CF/88.

Pelo exposto, correto o presente lançamento para cobrança da CIDE, ainda que na prestação do serviço não tenha ocorrido transferência de tecnologia.

Reajustamento da base de cálculo da CIDE

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 CIDE, independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF. Esse é o entendimento da Administração Tributária, manifestado na Solução de Divergência Cosit nº 17, de 29 de junho de 2011.

Esse entendimento encontra respaldo na melhor doutrina. A propósito, transcrevo a lição de Higushi¹:

Dúvidas têm surgido na remessa de rendimentos, ao exterior, sujeitos ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE quando a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto de renda na fonte. Para resolver a dúvida é necessário examinar a natureza da despesa representada pelo imposto de renda na fonte assumido pela fonte pagadora de rendimentos.

O § 3º do art. 344 do RIR/99 dispõe que 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.

A redação é infeliz porque quando a fonte pagadora do rendimento não assumir o ônus do imposto de renda não há que falar da dedutibilidade ou indedutibilidade do tributo. A origem daquele parágrafo está no Parecer Normativo CST nº 2/80 cuja ementa diz:

Integra o montante do custo ou despesa, e como tal é dedutível, o imposto de renda devido na fonte quando a pessoa jurídica assuma o ônus do imposto e o rendimento pago ou creditado a terceiro seja dedutível como custo ou despesa.

Quando a fonte pagadora de rendimentos assumir o ônus do imposto de renda, a legislação considera o tributo como parte integrante do rendimento pago ou creditado. Se pagou *royalty* e assumiu o imposto, este é considerado parte integrante de *royalty*. Se pagou remuneração de serviços técnicos e assumiu o imposto, este é parte integrante daquela remuneração.

Como o imposto de renda assumido pela fonte pagadora de rendimentos passa a ter a mesma natureza do rendimento pago, a dedutibilidade ou indedutibilidade do imposto de renda assumido depende da natureza da despesa. Com isso, se pagou *royalty* dedutível, o imposto de renda assumido também é dedutível a título de *royalty*.

Se a legislação do imposto de renda considera o imposto assumido pela fonte pagadora de rendimento como despesa de mesma natureza da despesa paga, a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE é o rendimento líquido pago acrescido do imposto de renda assumido pela fonte pagadora, independente da dedutibilidade da despesa.

O § 3º do art. 2º da Lei nº 10.168/00, com nova redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19-12-01, dispõe que a contribuição incidirá sobre os valores

¹ HIGUSHI, Hiromi; HIGUSHI, Fábio Hiroshi e HIGUSHI, Celso Hiroyuki. O IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS. Interpretação e prática. 36ª ed. São Paulo: IR Publicações. 2011. p.929 e 930.

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.

Nas expressões valores pagos ou creditados está compreendido o valor do imposto de renda assumido pela fonte pagadora de rendimentos. Isso porque o art. 123 do CTN dispõe que salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Isso significa que o sujeito passivo do imposto de renda na fonte é sempre o beneficiário do rendimento, salvo disposição de lei em contrário.

Nos pagamentos sujeitos à CIDE a alíquota do imposto de renda é sempre de 15%, salvo no caso de beneficiário residente no Japão e o rendimento enquadrar na alíquota de 12,5%. Assim, no pagamento de R\$ 500.000,00 de royalty pela licença de exploração de patente, com imposto de renda assumido pela fonte pagadora, a base de cálculo da CIDE será de:

$$500.000,00 + (100 - 15) = R\$ 588.235,29$$

A alíquota de CIDE de 10% incidirá sobre o rendimento reajustado de R\$ 588.235,29. É interessante notar que o ônus tributário modificou de acordo com as cláusulas contratuais existentes entre o beneficiário do rendimento e a fonte pagadora. Se o ônus do imposto de renda na fonte era do beneficiário do rendimento na forma da lei, este passou a ter menor ônus porque a alíquota do imposto foi reduzida de 25% para 15%. O ônus da fonte pagadora aumentou com a instituição da CIDE à alíquota de 10%.

Se o ônus do imposto de renda era por conta da fonte pagadora, não houve alteração para o beneficiário do rendimento, mas houve pequena redução da carga tributária para a fonte pagadora. Isso porque, na remessa de R\$ 75.000,00 o imposto de renda na fonte à alíquota de 25% era calculado sobre o rendimento reajustado de R\$ 100.000,00 que resultava no imposto de R\$ 25.000,00.

Com a redução da alíquota do imposto de renda para 15% o rendimento reajustado passa para R\$ 88.235,29. Neste caso, o imposto de renda à alíquota de 15% resulta em R\$ 13.235,29 enquanto a CIDE à alíquota de 10% resulta em R\$ 8.823,52 cuja soma resulta em R\$ 22.058,81 em vez de R\$ 25.000,00 quando não tinha CIDE.

A Solução de Divergência da COSIT nº 17 (DOU de 05-07-11) diz que o valor do imposto de renda na fonte incidente sobre pagamento, crédito ou remessa ao exterior compõe a base de cálculo da CIDE, independente de a fonte pagadora assumir o ônus do IRRF. A decisão é correta e tem base legal.

Há também jurisprudência administrativa que defende que o IRRF e a CIDE, embora recaiam sobre a mesma base de cálculo, são tributos autônomos, não havendo superposição entre eles no que diz respeito ao cálculo do valor devido a título de cada um. Portanto, o valor correspondente ao IRRF, sendo o seu ônus assumido ou não pela fonte pagadora, compõe a base de cálculo da CIDE, nas hipóteses em que esta seja devida. Veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 3301-001.683, de 29 de novembro de 2012, da 1ª Turma da 3ª Câmara do CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE

Período de apuração: 05/06/2003 a 21/12/2004

CIDE. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

A base de cálculo da CIDE é o valor do serviço contratado, creditado e/ ou pago ao prestador no exterior. Inexiste amparo legal para a exclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), em nome e por conta a licenciante, da base de cálculo desta contribuição.

Recurso Voluntário Negado.

Assim, amparado pela doutrina de Higuchi e acompanhando a jurisprudência referida, adoto como razão de decidir as conclusões da SD Cosit nº 17, de 2011, ousando discordar de entendimento contrário, manifestado pelo ínclito Conselheiro Antonio Carlos Atulim, presidente deste Colegiado, proferido no Acórdão nº 3403-001.732, de 22 de agosto de 2012.

Mantenha-se o reajustamento da base de cálculo da CIDE, para fazê-la incidir inclusive sobre o IRRF devido.

Conclusões

À vista do exposto, deixo de conhecer o recurso de ofício e nego provimento ao recurso voluntário.

Sala de sessões, em 29 de maio de 2014



Alexandre Kern

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, redator designado.

No que tange ao reajustamento da base de cálculo da CIDE, controverte-se exclusivamente sobre matéria de direito.

A questão versada nos autos diz respeito à possibilidade jurídica de a CIDE incidir sobre o valor pago ao fornecedor no exterior, adicionado do IRRF retido sobre o valor da remessa, cujo ônus foi assumido pelo tomador do serviço no Brasil.

O art. 149 da CF/88 atribuiu à União a competência para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais, observadas as limitações contidas no art. 146, III, e 150, I e III, quanto às duas últimas espécies.

No julgamento do RE nº 451.915, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento segundo o qual as contribuições de intervenção no domínio econômico podem

ser instituídas por lei ordinária. A menção à observância do art. 146, III pelo art. 149 da Constituição significa apenas que as contribuições de intervenção no domínio econômico estão sujeitas à lei complementar de normas gerais e não que a União deva lançar mão dessa espécie normativa para instituí-las.

Sendo assim, é perfeitamente válida a exigência da CIDE segundo os ditames do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29/12/2000 (DOU 30/12/2000 extra), com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.332, de 19/12/2001 (DOU de 20/12/2001), que para maior comodidade transcreve-se a seguir:

“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.

§ 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.”

Interessa ao deslinde da controvérsia instaurada nos autos desvendar o conteúdo do critério quantitativo do consequente da regra-matriz de incidência do tributo. No caso da CIDE, o critério quantitativo é definido pela alíquota de 10%, prevista no § 4º, que deverá incidir sobre a base de cálculo prevista no § 3º.

A base de cálculo está descrita no texto legal como sendo o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título da **remuneração** estipulada para as obrigações contraídas por meio de contratos que envolvam licença de uso ou transferência de conhecimentos tecnológicos.

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.

O estudo do critério quantitativo do consequente da regra-matriz revela que em momento algum a Lei nº 10.168/2000 cogitou da incidência da CIDE sobre o IRRF quando o tomador do serviço, domiciliado no Brasil, assume o ônus financeiro por aquele imposto.

Muito menos cogitou da hipótese contrária, qual seja: a de exclusão do IRPF da base de cálculo da CIDE, quando o contribuinte daquele imposto (o prestador do serviço domiciliado no exterior) arca com o ônus pelo recolhimento do tributo.

Em outras palavras: a assunção do ônus financeiro pelo recolhimento do IRRF é um fato juridicamente irrelevante para o fim de se determinar a base de cálculo da CIDE. Isto porque a base de incidência é mesmo aquela definida no art. 2º, § 3º da Lei nº 10.168/2000, *in verbis*:

"§ 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."

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.

Tal entendimento seria o resultado lógico da comparação do caso concreto com a situação econômica encontrada na hipótese contrária, quando o ônus do IRRF é suportado pelo próprio beneficiário do pagamento no exterior. Nesta hipótese, entendem alguns que ocorreria a incidência da CIDE sobre o IRRF, em razão de o valor do imposto de renda estar "embutido" no valor da remuneração paga ao beneficiário no exterior. É que após a retenção do valor do IRRF pelo tomador do serviço (responsável pela retenção), o valor líquido efetivamente enviado ao exterior seria menor do que o valor da remuneração pactuada em contrato.

Desse modo, com base nesse raciocínio econômico, os partidários do reajustamento da base de cálculo da CIDE sustentam que se ocorre a incidência da CIDE sobre o IRRF quando o contribuinte deste imposto assume o ônus financeiro por seu recolhimento, por uma questão de isonomia também deverá incidir quando o ônus financeiro for assumido pela fonte pagadora (tomador do serviço), resultando daí a conclusão no sentido de que é preciso reajustar a base de cálculo da CIDE por meio da adição do valor do 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.

Ao criticar as teorias tradicionais que tentam explicar o fenômeno da isenção tributária, Paulo de Barros Carvalho consignou que não existe cronologia entre as normas jurídicas que incidem sobre um mesmo fato da realidade social, *in verbis*:

"(...) E, de fato, é insustentável a teoria da isenção como dispensa do pagamento de tributo devido. Traz o pressuposto de que se dá a incidência da regra-matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percussão da norma isentiva. O preceito da isenção permaneceria latente, aguardando que o fato ocorresse, que fosse juridicizado pela norma tributária, para, então, irradiar seus efeitos peculiares, desjuridicizando-o como evento ensejador de tributo, e transformando-o em fato isento. Essa desqualificação factual seria obtida mediante a exclusão do crédito, outra providência logicamente impossível. Traduz, na verdade, uma cadeia de expedientes imaginativos, para amparar uma inferência absurda e contrária ao mecanismo da dinâmica normativa.

Não há cronologia na atuação de normas vigorantes num dado sistema, quando contemplam idêntico fato do relacionamento social. Equivaleria a atribuir maior velocidade à regra-matriz de incidência tributária, que chegaria primeiro ao fato, de tal sorte que, quando chegasse a norma de isenção, o acontecimento do mundo real já se encontrasse juridicizado. Sobre ferir concepções elementares do modo como se processa a normatização dos fatos sociais pelo direito, a tese confere predicados à dinâmica de atuação das normas, que elas verdadeiramente não têm. (...)”²

Mutatis mutandis, não se pode atribuir maior velocidade de incidência à norma-padrão do IRRF de modo que ela alcance a remessa efetuada ao exterior antes do que a norma-padrão da CIDE.

Portanto, se não existe cronologia na incidência de normas jurídicas que atuem sobre um mesmo fato, então não é possível estabelecer como premissa válida, no caso das remessas ao exterior pela remuneração de serviços, que primeiro se deve apurar o imposto de renda sobre a operação para depois adicioná-lo à base de cálculo da CIDE, caso o responsável pela retenção do IRRF assuma o ônus financeiro pelo seu pagamento.

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,

² Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 7 ed, 1995, pág 326-327.

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.

Resumindo: independente de quem assuma o ônus financeiro pelo recolhimento do IRRF, a contribuição instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168/00 incide sobre o valor da remuneração pactuada em contrato, sendo incabível incluir ou excluir de sua base de cálculo o IRRF incidente sobre o mesmo fato.

Com esses fundamentos, divirjo do ilustre relator e voto no sentido de excluir do lançamento o crédito tributário apurado em decorrência do reajustamento da base de cálculo da CIDE.

Sala de sessões, em 29 de maio de 2014

Antonio Carlos Atulim