



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

Processo nº 19515.720053/2013-00
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-005.195 – 3ª Turma
Sessão de 18 de maio de 2017
Matéria CIDE REMESSAS PARA O EXTERIOR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA

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

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.

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 dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer De Castro Souza, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, aprovado pela Portaria MF 256, de 22 de junho de 2009, contra ao acórdão nº **3403-003.029**, proferido pela 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que decidiu em dar provimento parcial ao recurso, para cancelar o reajustamento da base de cálculo da CIDE.

Reproduzo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

"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 2 da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

O acórdão da decisão recorrida, restou assim ementada:

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

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso, requerendo que seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido de forma a manter o auto de infração da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico CIDE (Remessas ao Exterior), com o reajustamento da base de cálculo efetuada pela Fiscalização pela inclusão do IRRF incidente nas respectivas remessas.

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, foi apontado, como paradigma o Acórdão nº **3301-001.683**, de 29/11/2012. Em seguida, o recurso teve seguimento, nos termos do Despacho de Admissibilidade, fls, 5637/5638.

A Contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

A matéria divergente posta a esta E.Câmara Superior, diz respeito ao reajustamento ou não, pela inclusão do IRRF devido na base de cálculo de CIDE sobre contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

Com efeito, adoto como fundamento em minhas razões de decidir o voto condutor do acórdão nº9303-004.142, julgado em 09/06/2016, de minha relatoria, versando sobre a mesma matéria, que passa a fazer parte integrante deste voto. Vejamos:

"A matéria divergente posta a esta E.Câmara Superior, diz respeito ao reajustamento ou não, pela inclusão do IRRF devido na base de cálculo de CIDE sobre contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

Com efeito, adoto como fundamento em minhas razões de decidir o voto condutor do acórdão nº9303-004.142, julgado em 09/06/2016, de minha relatoria, versando sobre a mesma matéria, que passa a fazer parte integrante deste voto. 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 nº 11.452, de 2007)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias

de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, q/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).

(...)

§ 3- A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 3-).

(...)

Com efeito, o referido dispositivo, indica quando a fonte pagadora dos rendimentos assume o ônus do imposto de renda na fonte, a legislação considera tal parcela parte integrante do rendimento pago ou creditado. Ou seja, se o contribuinte do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ paga remuneração, por exemplo, por serviços técnicos prestados e toma para si o ônus do imposto de renda na fonte, o valor deste passa a integrar aquela remuneração, tanto que a fonte pagadora pode deduzi-lo na apuração do seu próprio Imposto de Renda.

Destarte, uma vez que a legislação considera o imposto assumido pela fonte pagadora como despesa de mesma natureza dos rendimentos efetivamente pagos ou creditados, no caso, remetidos ao exterior, tem-se que a base de cálculo dá ÇIDI rendimento enviado ao exterior - considerado líquido - acrescido do imposto de renda na fonte assumido pela fonte pagadora.

E não poderia ser diferente, pois o IRRF nasce do rendimento, trata-se o IRRF de um imposto sobre a renda. Portanto, o valor correspondente ao IRRF está entranhado no rendimento total e dele faz parte.

O artigo 725 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, leva a conclusão, quando a fonte pagadora toma para si o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue é considerada líquida. Vejamos:

"Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei nº 4.154, de 1962, art. 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. 3 Compete à Secretaria da Receita Federal a administração e a fiscalização da contribuição de que trata esta Lei. Parágrafo único. A contribuição de que trata esta Lei sujeita-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, previstas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, bem como, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.

Sem embargo, a contribuição (CIDE) sujeita-se, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, a qual que conceitua o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, razão pela qual, mais uma vez na apuração da CIDE igualmente deve-se considerar o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue.

*Como a Contribuinte guerreia 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 pelos 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 aufere rendimento/renda decorrente de fonte pagadora situada no País (e, conforme a corrente adotada, que tenha fonte de produção no País, discussão esta que não pertence à presente Declaração de Voto).

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

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

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

E qual seria o valor suportado pelo responsável tributário.

Nenhum! O responsável tributário não sofre o ônus econômico do Imposto. Nesse patamar, faz-se necessário apenas um parêntese para observar que com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico a situação é completamente distinta, pois ainda que seu fato gerador, na realidade, seu aspecto temporal, seja idêntico ao Imposto de Renda na Fonte — pagamento, remessa, crédito, entrega e/ou emprego — nos

contratos por ela abrangidos, o contribuinte, aquele que sofre o ônus econômico do tributo, é a pessoa jurídica brasileira, não guardando o não residente nenhuma relação com o Erário brasileiro.

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

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

Por vezes, dependendo da negociação entre o contratante brasileiro e o não residente, por exigência comercial expressa do não residente, as partes estabelecem que o encargo econômico do Imposto de Renda na Fonte será totalmente suportado pela pessoa jurídica brasileira.

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

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

Ora, não há mágica e sequer aplicação cronológica da Lei, mera neblina diante de situação tão clara, pois nesse caso, na realidade, a pessoa jurídica brasileira concordou, ao aceitar a referida cláusula, em pagar não R\$ 10.000,00 ao não residente, mas sim R\$ 11.764,71, que é justamente o valor com o denominado cálculo por dentro do Imposto de Renda na Fonte, também denominado “gross up”. Ou seja, a empresa brasileira toma os R\$ 10.000,00 e divide a referida quantia por 85% (ou por 0,85) — que é justamente $100\% - 15\%$ ou $1 - 0,15$ — para incluir o Imposto de Renda na Fonte no preço, de modo que quando ela multiplicar os R\$ 11.764,71 por 85%, a quantia resultante de R\$ 10.000,00, 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.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

No que tange à base de cálculo da CIDE quando há assunção do ônus do IRF pelo tomador do serviço de residente ou domiciliado no exterior, peço vênha ao ilustre Conselheiro Demes para manifestar meu entendimento.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre a base de cálculo da CIDE.

Importante trazer, *a priori*, que a CIDE é uma contribuição que tem como sujeito passivo o tomador do serviço, e não o prestador de serviço residente no exterior, conforme os seguintes dispositivos da Lei 10.168/00 (Grifos meus):

*“ Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, **devida pela pessoa jurídica** detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela **signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.** [\(Vide Decreto nº 6.233, de 2007\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 510, de 2010\)](#)*

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

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. [\(Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007\)](#)

*§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa **a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência***

administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

[...]"

Ou seja, é diferente do IRF incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior, pois, nesse caso (CIDE), o contribuinte é o próprio prestador do serviço não residente. Ora, o próprio beneficiário da importância a ser recebida é o sujeito passivo.

Tanto é assim que, em geral, após a recepção da "Invoice" pelo tomador do serviço, o tomador quando da liquidação do câmbio para pagamento ao não residente pela prestação de serviço, deve apresentar DARF à Instituição Financeira autorizada a fechar o câmbio comprovando que reteve e recolheu 15% de IRRF sobre tal remessa direcionado ao prestador.

Não obstante às situações corriqueiras, vê-se que, eventualmente, por questões comerciais e, por conseguinte, contratuais, pode ser firmado "Agreement" entre o tomador do serviço e prestador de serviço não residente, prevendo a assunção do ônus do IRF devido pelo prestador ao tomador. Mas, em ambos os casos, o sujeito passivo continua claramente sendo o não residente. Tanto é assim, que na DIRF do tomador do serviço, deve constar o CNPJ e a NIF – Número de Identificação Fiscal do prestador de serviço não residente. Eis a IN SRF 1587/2015, que dispõe sobre a DIRF:

*" Art. 22. Na hipótese prevista no § 2º do art. 2º, a Dirf 2016 deverá conter as seguintes **informações sobre os beneficiários residentes e domiciliados no exterior:***

I - Número de Identificação Fiscal (NIF) fornecido pelo órgão de administração tributária no exterior;

II - indicador de pessoa física ou jurídica;

III - número de inscrição no CPF ou no CNPJ, quando houver;

IV - nome da pessoa física ou nome empresarial da pessoa jurídica beneficiária do rendimento;

V - endereço completo (rua, avenida, número, complemento, bairro, cidade, região administrativa, estado, província etc);

VI - país de residência fiscal;

VII - natureza da relação entre a fonte pagadora no País e o beneficiário no exterior, conforme Tabela constante do Anexo II desta Instrução Normativa;

VIII - relativamente aos rendimentos:

a) código de receita;

b) data de pagamento, remessa, crédito, emprego ou entrega;

[...]

Parágrafo único. O NIF será dispensado nos casos em que o país do beneficiário residente ou domiciliado no exterior não o exija ou nos casos em que, de acordo com as regras do órgão de administração tributária no exterior, o beneficiário do rendimento, remessa, pagamento, crédito, ou outras receitas, estiver dispensado desse número.”

Continuando, tem-se que, quando, por questões comerciais, o tomador, responsável tributário por reter e recolher o IRF, assume o ônus do IRF DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO, deve observar para o cálculo do IRF, a base de cálculo descrita no art. 725 do RIR/99, *in verbis* (Grifos Meus):

“ Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os [arts. 677 e 703](#), parágrafo único ([Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º](#), e [Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º](#)).”

Sendo assim, caso haja previsão contratual de assunção do ônus do IRF DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO, o tomador deve “grossapar” o IRF – com o intuito de o beneficiário efetivamente receber o valor contratado sem os efeitos fiscais impostos pela autoridade fazendária do país do tomador.

Não é demais ressaltar que o art. 725 do RIR/99 é plenamente aplicável para a hipótese de o tomador do serviço assumir o ônus do IRRF DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO,

pois, por óbvio, abarcou essa hipótese ao expressar literalmente o termo “ônus do imposto DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO”.

No que tange à CIDE, nos termos da Lei 10.168/00, vê-se que o contribuinte/sujeito passivo não é o prestador de serviço não residente, mas sim o tomador do serviço. O que faz todo o sentido ser assim, vez que essa contribuição foi instituída com a pretensão de se estimular o desenvolvimento tecnológico e produtivo brasileiro. E para que haja tal estímulo dever-se-ia imputar um “ônus financeiro” às pessoas jurídicas residentes no país que deixassem de contratar um residente para tomar serviço de um não residente, vez que, agindo dessa forma, desestimularia o setor produtivo no país desviando o “investimento” (recurso) ao exterior.

Sendo assim, resta claro que o sujeito passivo da contribuição é o tomador de serviço – ou seja, que A CONTRIBUIÇÃO É DEVIDA PELO TOMADOR, e não pelo beneficiário do recurso (remuneração pela prestação do serviço), tal como ocorre com o IRRF.

O que, a rigor, é de se afastar a aplicação do art. 725 do RIR/99 no cálculo de apuração da CIDE.

Nota-se que faz todo o sentido aplicar o art. 725 do RIR/99 para a base de cálculo do IRRF, tendo em vista que se trata de tributo sujeito a retenção na fonte devido pelo beneficiário do recurso objeto da incidência desse imposto. E que, portanto, seria passível, por questões comerciais, de ter o ônus financeiro do imposto assumido pelo despendedor do referido recurso a ser remetido.

O que, aplicar tal dispositivo à CIDE, extrapolaria matematicamente, economicamente, contabilmente e juridicamente a base de cálculo dessa contribuição, vez ser uma contribuição devida efetivamente pelo tomador do serviço prestado. E não se trata de contribuição a ser retida na fonte. A Cide não oneraria o prestador – o que, por óbvio, não há que se falar em assunção desse ônus, pois não é devido pelo beneficiário da remuneração, mas sim por seu despendedor.

Para melhor elucidar, importante trazer ainda à baila o art. 2º, § 3º, da Lei 10.168/00, *in verbis* (Grifos meus):

“ Art. 2º.....

[...]

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo.

[...]”

Nos termos do dispositivo, vê-se claro que a base de cálculo da CIDE é a remuneração dos serviços prestados – remuneração essa prevista no contrato.

Ora, quando é firmado um “Agreement” entre o tomador e prestador, há uma cláusula específica de remuneração – que traz um valor mensurável de remuneração e outra cláusula, no caso de se optar pelo “gross-up”, de “disposições gerais” que traz expressamente a assunção pelo tomador do serviço do IRF DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO da remuneração.

Sendo assim, ainda que haja previsão contratual determinado o “gross-up” do IRF devido pelo beneficiário, a remuneração não se altera com tal disposição e, por conseguinte, a BASE DE CÁLCULO da contribuição. Não se altera a remuneração, em respeito à literalidade da Lei e aos termos contratuais (declaração de vontade das partes).

A base de cálculo da CIDE não deve ser “reajustado”, pois sua base de cálculo é simplesmente a remuneração do prestador. Ora, reajustar a base de cálculo da CIDE, seria extrapolar as normas que regem sua instituição. E nem há previsão legal para tanto.

E caso, por equívoco, se pretenda aplicar o art. 725 do RIR/99 por analogia, importante trazer os dizeres do art. 97 do CTN, *in verbis* (Grifos meus):

“ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

Considerando o enunciado, tem-se que aplicar por analogia o art. 725 do RIR/99 feriria gravemente o art. 97 do CTN, vez que aumentaria o valor da contribuição, bem como extrapolaria a base de cálculo definida pela própria Lei 10.168/00 – que DEFINIU A BASE DE CÁLCULO COMO SENDO A REMUNERAÇÃO PELA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

E, ainda, caso se entenda que a legislação pertinente ao IR poderia ser aplicada subsidiariamente à CIDE, invocando o art. 3º, parágrafo único da Lei 10.168/01, *in verbis*:

“ Art. 3º Compete à Secretaria da Receita Federal a administração e a fiscalização da contribuição de que trata esta Lei.

*Parágrafo único. A contribuição de que trata esta Lei sujeita-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, previstas no [Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972](#), e alterações posteriores, bem como, **subsidiariamente e no que couber,** às disposições da legislação do imposto de renda, **especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.**”*

Não há que se aplicar ainda assim o art. 725 do RIR/99, pois o parágrafo único do art. 3º traz sua aplicação da legislação do IR apenas quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.

Em respeito à ciência do direito, a aplicação subsidiária “no que couber” só pode dar em matéria na qual a Lei 10.168/00 **for omissa, o que não ocorre quanto à base de cálculo da CIDE, fixada no § 3º do art. 2º dessa lei.**

A omissão existe quando houver apenas lacunas normativas – o que não ocorreu na legislação da CIDE, pois o legislador quando da feitura da Lei 10.168/00 trouxe claramente que a base de cálculo da CIDE é a remuneração pela prestação do serviço.

Em vista de todo o exposto, entendo que não há que se falar em “grossapar” o IRRF na base de cálculo da CIDE. O que, por conseguinte, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama