



ASPECTOS RELEVANTES DA CIDE-ROYALTIES SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Relevant Aspects concerning the Contribution of Intervention in the Economic Domain CIDE-ROYALTIES from the viewpoint of the Tax Tribunal

Bruna Garcia Benevides

Procuradora da Fazenda Nacional lotada na Coordenação do Contencioso Administrativo Fiscal. Especialista em Direito Tributário pela Escola Superior de Administração Fazendária - ESAF. Mestre em Direito Internacional pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ.

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO. 2 AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DA CIDE-ROYALTIES E A TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. 3 O IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE NA BASE DE CÁLCULO DA CIDE. 4 CONCLUSÕES. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

RESUMO: O presente trabalho trata de questões relevantes e controversas acerca da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, conhecida como *Cide-royalties*, instituída pela Lei nº 10.168/2000 com o fim de estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro mediante o financiamento do Programa de Estimulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. Tem como objetivo demonstrar o tratamento da matéria na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Demonstra as impropriedades de se exigir a transferência de tecnologia para a incidência da Contribuição, bem como de se excluir o Imposto de Renda Retido na Fonte da sua base de cálculo, além de tratar de outras questões que vem sendo decididas pela Corte administrativa.

PALAVRAS-CHAVE: contribuição, incidência, tecnologia, base de cálculo, jurisprudência.

ABSTRACT: This paper deals with relevant aspects and controversial issues concerning the Contribution for Intervention in the Economic Domain, known as Cide-royalites, introduced by Law nº 10.168/2000 in order to stimulate Brazilian technological development through funding of University-Industry Program to Stimulate Interaction for Support to Innovation. Aims to demonstrate the evolution of matter in the jurisprudence of the Tax Tribunal. Demonstrates the impropriety of requiring the transfer of technology to the incidence of Contribution as well as to exclude the income tax of its cost base, and address other issues that have been decided by the administrative courts.

KEYWORDS: contribution, incidence, technology, cost base, jurisprudence.

1 INTRODUÇÃO

As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, de competência da União, estão previstas no artigo 149 da Constituição Federal, que determina que:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

- I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;*
 - II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;*
 - III - poderão ter alíquotas:*
 - a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;*
 - b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.*
- § 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.*
- § 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.*

Dentre estas espécies tributárias, destaca-se a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei nº 10.168/2000, visando estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro mediante o financiamento do Programa de Estimulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, a chamada “cide-royalties” ou “cide-remessa”.

Em sua redação original, os artigos 1º e 2º daquele Diploma Legal determinavam que:

“Art. 1º Fica instituído o Programa de Estimulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

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 contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrentes das obrigações indicadas no caput deste artigo.

§ 3º - A alíquota da contribuição será de 10%.

§ 4º - O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia da quinzena subsequente ao mês da ocorrência do fato gerador.”

Em 19.12.01, foi editada a Lei nº 10.332/2001, que, alterando os parágrafos 2º, 3º e 4º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, acabou por ampliar o âmbito de incidência da CIDE. Os referidos dispositivos legais passaram a ter a seguinte redação:

“Art. 2º - (...).

§ 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.”

Sem a pretensão de esgotar o tema, a intenção do presente trabalho é tratar das hipóteses de incidência da referida contribuição, bem como da determinação de sua base de cálculo, abordando a forma como a questão vem sendo tratada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

2 AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DA CIDE-ROYALTIES E A TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA

Nos termos da Legislação citada, as hipóteses de incidência da CIDE são o pagamento, o creditamento, a entrega, o empregou ou a remessa de valores ao exterior, em razão da aquisição de licença de uso; da aquisição de conhecimentos tecnológicos; da contraprestação por contratos que impliquem transferência de tecnologia (exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica); da contraprestação por contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes e do pagamento de royalties, a qualquer título.

Assim, a aquisição ou transferência de tecnologia somente é exigida em duas das hipóteses de incidência previstas na Lei (aquisição de conhecimentos tecnológicos e contratos de transferência de tecnologia), de modo que qualquer alegação no sentido de que a cide-royalties somente é devida se houver transferência de tecnologia é despida de fundamentação.

E tudo isso se explica porque, em se tratando de contribuição de intervenção no domínio econômico, o que se exige é que na destinação do produto da arrecadação da exação seja observada a finalidade para a qual ela foi instituída. Assim, ao legislador ordinário é dado eleger, dentre as hipóteses previstas na Constituição, qualquer fato econômico relevante como hipótese de incidência, desde que destine a sua arrecadação ao setor cujas distorções levaram à intervenção estatal.

Sabe-se que existem duas regras que condicionam a criação de uma contribuição: deve haver uma finalidade prevista na Carta Magna, assim como o produto de sua arrecadação deve, necessariamente, ser destinado àquela finalidade. Esses são, portanto, os traços essenciais de qualquer contribuição.

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco¹, *in* Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação, explica que:

“No sistema brasileiro, as contribuições são exigências que se qualificam pela finalidade visada com a sua instituição. Elas existem não ‘porque’ algo ocorreu, mas ‘para que’ algo se obtenha. (...)”

¹ GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação. *In* Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins. Coord: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. Pags. 09/31

“Não se aplicam à contribuição as restrições que existem em se tratando de impostos e taxas, posto que a atribuição de competência não leva em conta determinada materialidade ou atuação estatal, mas sim determinada finalidade.”

Na mesma linha, Leandro Paulsen², *in* Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, afirma que não se pode confundir a finalidade, enquanto critério de validação das contribuições, com o fato gerador das respectivas obrigações tributárias, que é definido em lei.

Nesta toada, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já manifestou, por diversas vezes, entendimento de que a CIDE-royalties é devida, também, em contratos que não impliquem transferência de tecnologia, a exemplo da decisão proferida pela Primeira Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção do CARF, por meio do acórdão nº 3301-001.764, em que se concluiu que os valores pagos, creditados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior pelo direito de transmitir filmes e programas de TV são royalties devidos como contraprestação pela aquisição de obras de autoria de terceiros e, por isso, estão sujeitos à incidência da CIDE, ainda que não haja, na hipótese, aquisição de conhecimentos tecnológicos ou transferência de tecnologia.

O entendimento fundamentou-se no que determina a Lei nº 9.610/1998, que no seu art. 7º prevê como obras intelectuais as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas. Combinando-se este dispositivo legal com o que estabelece o art. 22 da Lei nº 4.506/1964 que, na sua alínea “d”, define royalties como o rendimento de qualquer espécie decorrente do uso, fruição e exploração de direitos autorais, concluiu-se, pois, pela manutenção do lançamento de crédito tributário de CIDE-royalties, com base no artigo 2º, § 2º da Lei nº 10.168/2000.

A Segunda Turma da Segunda Câmara da Terceira Seção, julgando matéria semelhante, também decidiu, por meio dos acórdãos nº 3202-000.822 e 3202-000.823, que a CIDE é devida sobre este tipo de remessa, consignando-se, na ocasião, que a Legislação não restringiu a incidência da CIDE-royalties apenas aos casos em que há transferência de tecnologia, sendo ela devida, a partir de 2002, também em razão de pagamentos pela contraprestação de serviços técnicos, administrativos e semelhantes e, ainda, de royalties a qualquer título.

² PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. Pág. 131.

Aduziu-se que apenas nos casos de contratos de exploração de patentes e de uso de marcas, bem como os de fornecimento de tecnologia e assistência técnica é que se exige a comprovação de transferência de tecnologia. Nas outras hipóteses de incidência não se impõe essa condição. E tratando do caso específico, conclui que:

“os valores remetidos pela Recorrente ao exterior, a título de remuneração pelo direito de transmissão de obras audiovisuais (filmes, programas e outros eventos de televisão) têm a natureza jurídica de royalties, por trata-se de contraprestação pelo uso/exploração/transmissão de obras intelectuais de autoria de terceiros (empresas programadoras, situadas no exterior).”

Interessante registrar, ainda, que nestes julgamentos proferidos pela Segunda Turma da Segunda Câmara enfrentou-se também a alegação de suposto *bis in idem* entre a CIDE-royalties e a CONDECINE, tendo a Turma Julgadora decidido que, embora o fenômeno do *bis in idem* não seja vedado pela Constituição Federal, ao menos em se tratando de contribuições de intervenção no domínio econômico, o fato é que, levando-se em conta que o critério essencial para a verificação da validade de uma CIDE é a finalidade para as quais elas são instituídas, sequer se dá tal fenômeno na hipótese posta nos autos, já que enquanto a CIDE-royalties destina-se a financiar o programa de estímulo à interação universidade-empresa para apoio à inovação, a CONDECINE destina-se a fomentar o desenvolvimento das indústrias cinematográfica e videofonográfica, incentivando, assim, as manifestações culturais.

A Segunda Turma da Primeira Câmara da Terceira Seção, por sua vez, no acórdão nº 3102-002.020, defendeu que a transferência de tecnologia não é condição para a incidência da CIDE e que o Decreto nº 4.195/2002 (que, no seu artigo 10 traz um rol de situações em que a CIDE é devida sem, no entanto, enumerar os “royalties a qualquer título” ou mesmo sem tratar dos royalties decorrente de exploração de direitos autorais) deve ser interpretado conforme a Lei nº 10.168/2000, de modo que a norma infralegal não deve trazer restrição à incidência da contribuição sobre o pagamento de royalties realizado pela empresa brasileira a programadores no exterior em razão da aquisição de direitos de transmissão de programas de televisão, já que tal materialidade está expressamente prevista no artigo 2º, § 2º da Lei.

Partindo-se do pressuposto de que com base no art. 97 do CTN, que determina que somente a Lei pode definir os elementos constitutivos da obrigação tributária, concluiu-se que o Decreto nº 4.195/2002 é meramente exemplificativo, já que se entendido de outra forma, terminaria por modificar a Lei regulamentadora, o que não lhe é dado fazer.

Registre-se que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do acórdão nº 9303-01.864 também já enfrentou a questão, concluindo que:

CIDE ROYALTIES. REMESSA DE ROYALTIES PARA RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR INCIDÊNCIA.

O pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de royalties, a qualquer título, a residentes ou domiciliados no exterior são hipóteses de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei 10.168/2000. Para que a contribuição seja devida, basta que qualquer dessas hipóteses seja concretizada no mundo fenomênico. O pagamento de royalties a residentes ou domiciliados no exterior, a título de contraprestação exigida em decorrência de obrigação contratual, seja qual for o objeto do contrato, faz surgir a obrigação tributária referente a essa CIDE.

Durante o julgamento, os Conselheiros entenderam que o pagamento pela exploração de direitos autorais somente não se teria natureza jurídica de royalties caso fossem realizados diretamente às pessoas físicas, criadoras das obras. Quando os pagamentos são feitos às pessoas jurídicas detentoras dos direitos autorais, que os exploram e cedem a licença para outras sociedades empresárias explorarem essas obras, caracterizam-se como royalties, tal como nos casos em análise, devendo haver recolhimento da CIDE sobre o montante pago.

Mais uma vez afastando a necessidade de transferência de tecnologia como condição *sine qua non* para a incidência da CIDE-royalties, desta feita no julgamento de processo referente à incidência da Cide-royalties sobre o pagamento realizado a residente no exterior, pela aquisição de licença de uso de software, a Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção, por meio do acórdão nº 3401-002.157, definiu que:

...sendo certo que a Recorrente remeteu ao exterior royalties devidos pela licença de uso de programa de computador (software), até

31 de dezembro de 2005 a CIDE era devida independentemente de os serviços contratados envolverem ou não transferência de tecnologia. A norma a ser aplicada, antes de 1º de janeiro de 2006, é a extraída do caput do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, desprezando-se o seu § 1º-A. O texto legal é o seguinte (negrito acrescentado):

Art. 2o Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, ficta 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)

O conectivo “ou”, empregado na prescrição normativa acima, tem função includente. Assim, antes de introduzido o § 1º-A no art. 2º em comento a norma determinava que tanto a pessoa jurídica apenas detentora de licença de uso quanto a adquirente de conhecimentos tecnológicos, além da signatária de contratos com transferência de tecnologia – qualquer uma dessas três contratantes – era contribuinte da CIDE em tela. Daí não assistir razão à Recorrente, descabendo qualquer reforma no acórdão recorrido.

A cobrança da CIDE nestes tipos de remessas se justifica porque os programas de computador também são equiparados a obras intelectuais, segundo a Lei nº 9.609/1998, tendo natureza de *royalties* aos rendimentos obtidos pelo uso ou exploração de tais obras.

Registre-se que somente com a edição da Lei nº 11.452/2007, com vigência retroativa a 1º de janeiro de 2006 determinada pelo próprio legislador, é que se passou a exigir que tais aquisições estivessem vinculadas à transferência de tecnologia.

A matéria também foi analisada pela Primeira Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção, que no acórdão nº 3301-000.702 concluiu, no mesmo sentido, que “A remessa de valores para residentes ou domiciliados no exterior, a título de pagamento de *royalties* a qualquer título, inclusive de obrigações referentes à licença de uso de software, constitui fato gerador da CIDE”, não se aplicando, ao caso, a Lei nº 11.452/2007, uma vez que o lançamento referia-se a fatos geradores ocorridos antes de 1º de janeiro de 2006.

Julgando lançamento de CIDE sobre remessa para pagamento de licença de uso de software, a Segunda Turma da Primeira Câmara da Terceira Seção, no acórdão nº 3102-00.519, firmou entendimento de que

“A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) instituída pela Lei nº 10.168, de 2000 incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residentes ou domiciliados no exterior a título de remuneração decorrente de licença de uso de programas de computador (software), independentemente de os contratos relativos a tal licença estarem atrelados à transferência de tecnologia que, somente a partir de 10 de janeiro de 2006, passou a ser condição necessária para a incidência da contribuição”.

Como uma das razões de decidir, sustentou-se que o caput do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, desde sua redação original, já previa o pagamento da CIDE por pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no país detentoras de licença de uso e que a expressão “licença de uso” alcança todas as modalidades de licença de uso, seja ela referente a ativos corpóreos ou incorpóreos, atingindo, inclusive, o licenciamento de ativos protegidos por direitos autorais, de modo que não cabe afirmar que a aquisição de licença de uso de diversos *softwares* somente teriam sido incluídas no campo de incidência da CIDE em questão após a edição da Lei nº 10.332/2001 que passou a determinar a incidência da contribuição sobre *royalties* a qualquer título.

Afastando a natureza interpretativa e, em consequência, a retroatividade da Lei nº 11.452/2007, aquela mesma Turma de Julgamento, em setembro de 2013, no julgamento do processo nº 10882.001259/2009-90, negou provimento a recurso voluntário interposto e mais uma vez afirmou incidir a CIDE-royalties sobre as remessas ao exterior para pagamento de licença de uso de software³.

Com isso, verifica-se que, em correta interpretação das hipóteses de incidência previstas na legislação da CIDE, a jurisprudência administrativa tem se consolidado no sentido de que a contribuição, criada por meio da Lei nº 10.168.2000, é devida nos casos ali listados, ainda que os negócios jurídicos celebrados entre as partes não represente transferência de tecnologia.

³ Andamento processual disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de outubro de 2014. Decisão ainda pendente de formalização ao tempo da conclusão do presente trabalho.

3 O IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE NA BASE DE CÁLCULO DA CIDE

A Lei nº 10.168/2000, alterada pela Lei nº 10.332/2001, determina, no seu artigo 2º, § 3º, que a base de cálculo da CIDE é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, a título de remuneração decorrente dos negócios jurídicos previstos como hipóteses de incidência da exação.

Tratando da questão, a Receita Federal do Brasil, por meio do Ato Declaratório Interpretativo nº 25, de 13/10/2004, em que se analisou tributação de valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior por empresas de telecomunicações, pela contraprestação de serviços técnicos realizados em chamadas de longa distância internacionais iniciadas no Brasil, consignou, expressamente, que a base de cálculo da CIDE deveria ser o “valor total da operação”, ainda que não sejam as remessas integralmente enviadas ao exterior⁴.

Ou seja, a base de cálculo da CIDE é o valor bruto da operação negociada, sem levar em conta os custos da pessoa jurídica contratada.

Nesse sentido, a Coordenação Geral de Tributação, COSIT, também se manifestou, por meio da Solução de Divergência nº 17, de 29 de junho de 2011⁵, concluindo que:

CIDE BASE DE CÁLCULO CIDE. PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA. ASSUNÇÃO DO ONUS 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.

Embora a COSIT tenha determinado a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, seja de quem for o ônus daquele imposto, o fato é que a possibilidade de dedução do IRRF da base de cálculo da CIDE torna-se ainda mais remota nos casos em que o esse ônus é assumido pela contratante, quando, então, o valor do IRRF significa, na verdade, remuneração adicional paga aos contratados, devendo sobre ela, também, incidir a CIDE.

⁴ Disponível em [HTTP://www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br).

⁵ Disponível em [HTTP://www.contalexcontabil.com.br](http://www.contalexcontabil.com.br).

O fato de o contratado não receber a integralidade do valor negociado, em razão da incidência do IRRF, não altera o valor da operação, não sendo possível equipará-la ao lucro ou à “receita líquida” por meio da alegação de que a base de cálculo da CIDE seria o valor efetivamente remetido ao beneficiário no exterior.

Isto porque, segundo a inteligência dos artigos 344, § 3º e 725 do RIR/99 – aplicados subsidiariamente à CIDE, nos termos do art. 3º, parágrafo único da Lei nº 10.168/2000 – quando a fonte pagadora assume o ônus do IRE, deve-se considerar o tributo como parte integrante do valor pago ou creditado a terceiros, permitindo-lhes, inclusive a dedução:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

.....

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

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).

Assim, embora o montante do IRRF não seja remetido ao exterior, o fato é que ele integra o total pago pela empresa no Brasil, contribuinte da CIDE, e a Lei determina a incidência da referida contribuição não apenas sobre as remessas, mas sobre os pagamentos, sobre o valor da remuneração contratada.

O entendimento ora esposado em nada ofende o princípio da legalidade, visto que é a própria Lei que estabelece a aplicação subsidiária da legislação do IR para a CIDE e, ainda, que determina que, no caso de a fonte

pagadora assumir o ônus do imposto, este integra a remuneração paga ao contratado e pode ser deduzida na apuração do lucro do contratante.

A matéria foi tratada pela Primeira Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção que, por meio do acórdão nº 3301-001.683, negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte, mantendo-se o IRRF na base de cálculo da CIDE-remessa, nos seguintes termos:

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 da licenciante, da base de cálculo desta contribuição.

Esta posição foi corroborada, recentemente, pela Segunda Turma da Primeira Câmara da Terceira Seção, no julgamento do processo nº 11634.000207/2009-91⁶ e pela Primeira Turma da Primeira Câmara nos autos do processo nº 16561.720112/2011-26⁷.

Levando-se em conta, no entanto, a existência de decisões contrárias, no sentido de que não há previsão legal para a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE e de que o valor do imposto não integra a remuneração paga às pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, a exemplo do acórdão nº 3403-003.029, a matéria deverá ser submetida à análise da Câmara Superior de Recursos Fiscais, para que seja, então, definida a posição daquela Corte administrativa quanto ao tema.

4 CONCLUSÕES

A Cide-royalties foi criada pela Lei nº 10.168/2000 com a finalidade de estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica.

Considerando-se que as contribuições de intervenção no domínio econômico são espécies tributárias que se caracterizam pela sua finalidade, de modo que são criadas para que algo ocorra e não porque algo aconteceu,

⁶ Processo julgado em fevereiro de 2014 segundo andamento processual disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de outubro de 2014. Decisão ainda pendente de formalização ao tempo da conclusão do presente trabalho.

⁷ Processo julgado em setembro de 2014 segundo andamento processual disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de outubro de 2014. Decisão ainda pendente de formalização ao tempo da conclusão do presente trabalho.

afirma-se que é o produto da sua arrecadação que deve estar intimamente ligado ao fim para a qual foi criado.

Assim, na medida em que a lei instituidora desta contribuição determina que ela será recolhida ao Tesouro Nacional e destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, o legislador está autorizado a prever, como hipótese de incidência da exação, qualquer fato com repercussão econômica, desde que observada a destinação em questão.

Exatamente por esse motivo é que se defende não haver necessidade de transferência de tecnologia para que a cide-royalties seja devida.

E esse entendimento é corroborado pela simples leitura da Lei nº 10.168/2000, que ao tratar das hipóteses de incidência da contribuição que institui, diz ser ela devida sempre que houver pagamento, creditamento, emprego, entrega ou remessa, ao exterior, de royalties a qualquer título, bem como de contraprestação por serviços técnicos e administrativos, ou seja, situações em que a transferência de tecnologia não se observa.

Em relação à base de cálculo da exação – na medida em que a legislação do imposto de renda considera o imposto assumido pela fonte pagadora como despesa de mesma natureza da despesa paga (ou seja, se pagou royalties, o imposto também passa a ter natureza de royalties, se pagou contraprestação de serviços, essa será a natureza do imposto) – afirma-se compor-se ela do montante líquido pago, somado do imposto assumido pela fonte pagadora.

Nesse sentido vem se consolidando a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos das decisões destacadas neste trabalho.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. *In* Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins. Coord: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. Pags. 131/154.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

BRASIL. Lei n.º 10168, de 29 de dezembro de 2000. Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 17 de outubro de 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3301-001.764. Disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de outubro de 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3202-000.822. Disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de outubro de 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3202-000.823. Disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de outubro de 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3102-002.020. Disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de outubro de 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-001.864. Disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de outubro de 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3301-001.683. Disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de outubro de 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3401-002.157. Disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de outubro de 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3404-003.029. Disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de outubro de 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3301-000.702. Disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de outubro de 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3102-00.519. Disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de outubro de 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 11634.000207/2009-91. Disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de outubro de 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 16561.720112/2011-26. Disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de outubro de 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10882.001259/2009-90. Disponível em <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 17 de outubro de 2014.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação. *In* Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins. Coord: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. Pags. 09/31.

HORVATH, Estevão. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. São Paulo: Dialética, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. *In* Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins. Coord: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. Pags. 109/130.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

____ e Andrei Pitten Velloso. Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. *In* Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins. Coord: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. Pags. 155/184.

TOLEDO, Gestão Alves de. Contribuição Incidente sobre “Royalties” – Lei Federal 10.168, de 29.12.2000 e Medida Provisória 2062-63/2001. *In* Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins. Coord: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. Pags. 255/274.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. *In* Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins. Coord: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. Pags. 217/231.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro. A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa. *In* Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins. Coord: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. Pags. 357/373.