



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

|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>Processo nº</b> | 10920.000129/2011-51   |
| <b>Recurso nº</b>  | Voluntário   |
| <b>Acórdão nº</b>  | <b>3201-003.344 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>                               |
| <b>Sessão de</b>   | 31 de janeiro de 2018  |
| <b>Matéria</b>     | CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE - ROYALTIES - FATO GERADOR |
| <b>Recorrente</b>  | COMPANHIA FABRIL LEPPER  |
| <b>Recorrida</b>   | FAZENDA NACIONAL   |

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO MATERIAL. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade da decisão recorrida quando a matéria foi devidamente decidida pela instância a quo.

PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO DE DIREITO. INOCORRÊNCIA.

Improcede a irresignação recursal no que tange a eventual erro de direito, quando este se confunde com o mérito da questão em debate.

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 corresponde à hipótese de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei 10.168/2000, com as alterações da Lei 10.332/2001.

CIDE ROYALTIES. DIREITOS AUTORAIS. INCIDÊNCIA.

Os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como royalties, salvo se recebidos pelo autor ou criador da obra. A autoria necessariamente recai sobre a pessoa natural que cria o bem ou a obra, não sendo considerado autor a pessoa jurídica detentora dos direitos.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Tatiana Josefovitz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, que davam provimento ao recurso. Designado para o voto vencedor o Conselheiro Winderley Morais Pereira.

Widerley Morais Pereira - Presidente e redator designado do voto vencedor.

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pereira (Presidente), Tatiana Josefovitz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

## Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

*"Trata-se de auto de infração da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) Remessas ao Exterior, no valor de R\$599.654,45 acrescido de multa de ofício no percentual de 75% e de juros legais, relativo aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008.*

*Em seu Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora relata, resumidamente, o seguinte:*

*- além da infração relativa à CIDE, constatou, também, infrações à legislação do IRPJ, CSLL e IRRF, que constam do processo administrativo fiscal de nº 10920.000128/2011-14;*

### **1. Breve histórico da ação fiscal**

*- a Empresa, atuando na área têxtil, foi intimada a apresentar comprovantes, registros de contratos no INPI e Banco Central, relativos aos valores declarados a título de Royalties e Assistência Técnica – Exterior (Ficha 05A, Linhas 27/28) e Royalties Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior, Exploração Econômica de Direitos Patrimoniais de Marcas (Ficha 44);*

*- foi intimada, também, a apresentar cópias dos contratos de câmbio dessas operações, um demonstrativo conforme modelo apresentado, comprovantes dos recolhimentos da CIDE e cópia dos registros contábeis dessas operações;*

- 
- em resposta, a Lepper apresentou várias planilhas relativas a remessas ao exterior a título de royalties e contratos com empresas domiciliadas no exterior e informou que não havia registro no INPI e no Banco Central por tratar-se de uso de marca;
  - também foram apresentados os registros contábeis e planilhas discriminando os valores escriturados contabilmente como despesas com royalties nos anos de 2006, 2007 e 2008;
  - para a fiscalização foi adotado o seguinte critério: para cálculo e cobrança dos valores devidos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)
    - Remessas para o Exterior e do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) foram utilizados como base os valores remetidos ao exterior a título de royalties; para a glosa de despesas de royalties na apuração anual e das multas e juros isolados sobre estimativas do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (processo administrativo nº 10920.000128/2011-14) foram utilizados os valores lançados contabilmente e levados à apuração do resultado dos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008;
    - a Empresa apresentou novas planilhas de Despesas com royalties excluindo as despesas relativas às marcas Backyardigan, Bob Esponja, Hannah Montanna, High School Musical 3, Pooh, Spider-Man, Tutti Cutti e Vila Sésamo das incorridas com beneficiários residentes no exterior, passando a considerá-las como despesas com beneficiários no Brasil;
    - equivoca-se a Empresa em seu entendimento, uma vez que os contratos relativos a esses personagens foram assinados diretamente entre a Lepper e as licenciantes domiciliadas no exterior e não com seus agentes no país;
    - em relação à comprovação das importâncias pagas ao exterior a título de royalties foram apresentados documentos de pagamentos às empresas EXIM Character Licencimento e Marketing Ltda. e ITC América Latina Ltda, agentes da MTV Networks e da Marvel Character , Inc, respectivamente;
    - consultas aos sistemas da Receita Federal do Brasil (RFB) apontaram que a Contribuinte efetuou pagamentos (DARF) e declarou em DCTF valores referentes ao código 0422 – IRRF – Royalties e Assistência Técnica;
    - esses pagamentos foram demonstrados na planilha anexa ao Termo de Intimação (fls. 512/517) que solicitou informações acerca das remessas;
    - em resposta à intimação, foi apresentado o demonstrativo de folhas 1023/1025 e anexados os documentos que deram base a cada recolhimento de IRRF, numerados de 01 a 86 e na ordem

*em que foram relacionados no demonstrativo de folhas 1023/1025;*

*- dentre os documentos apresentados pela contribuinte em 2 de agosto de 2010 foram identificados valores remetidos ao exterior a título de royalties com o correto cálculo e valor recolhido do IRRF, mas os DARF foram preenchidos com códigos de recolhimento incorretos, ao invés do código 0422 constaram os códigos 0473 e 0481 (fls.40/86);*

*- com base nos demonstrativos de folhas 1023/1025 e documentos apresentados pelo contribuinte, foram elaboradas as seguintes planilhas:*

***- Royalties pagos a beneficiários no exterior – Com recolhimentos de IRRF (código 0422), folhas 1706/1708;***

***- Royalties pagos a beneficiário no exterior – Com recolhimentos de IRRF (códigos 0473 e 0481), folha 1709;***

***- Royalties pagos a beneficiário no exterior por intermédio de agentes – Com recolhimentos de IRRF (código 0422), folha 1710;***

***- Royalties pagos a beneficiários no exterior por intermédio de agentes – Sem recolhimento de IRRF, folhas 1711/1713;***

***- Royalties pagos a beneficiários no exterior geral, folhas 1715/1721;***

## **2. Da fundamentação legal da CIDE – Remessas ao Exterior**

### **2.1. Sujeito passivo**

*- é sujeito passivo a pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como a signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes e domiciliados no exterior;*

*- a partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição passou a ser devida também 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, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagam, creditam, entregam, empregam ou remetem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior; (grifo do original)*

### **2.2 – Base de cálculo**

*- dispõe o Decreto nº 4.195, de 2002, que a CIDE incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenha 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;

### **2.3 – Alíquota**

- a alíquota é de 10% (dez por cento);

### **2.4 – Crédito**

- a Medida Provisória nº 2.159-70, artigo 4º, concede um crédito de 70% da contribuição paga nos anos-calendário de 2004 a 2008, devendo ser utilizado exclusivamente para fins de dedução da contribuição incidente em operações posteriores, relativa a contratos de exploração de patentes e uso de marcas;

- este crédito é disciplinado pela Solução de Consulta SRRF/9º RF/DISIT nº 206, de 23 de junho de 2006, cuja ementa é transcrita à folha 1533;

### **2.5 Determinação do valor do débito**

- base de cálculo x alíquota;

### **2.6 Vencimento**

- até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador;

### **3- Infrações – Falta de recolhimento da CIDE – Remessas ao Exterior**

- a Contribuinte efetuou pagamentos a título de royalties sem o recolhimento da CIDE – Remessas ao Exterior aos seguintes beneficiários (licenciante)

domiciliados no exterior: MTV Networks, Santoro Graphics Ltd., Mattel Europa, B. V.,

Warner Bros Consumer Products, Disney Consumer Product Latin América Inc., National Geographic License Agrement, Marvel Characters BV, Spider Man Merchandising e Sesame Workshop.

- a contribuinte afirmou, em resposta à intimação que “não existe registro por tratar-se de uso de marca” (fl. 14) e à folha 888 que “não existem registros no INPI nem no Banco Central referente aos contratos dos personagens Batman, Hannah Montana, Harry Potter, High School Musical 3, Pooh, Pucca e São Paulo;

- entretanto, neste caso concreto, não há direito autoral por terceiros, se não pelo próprio autor. Somente às pessoas

*jurídicas MTV NETWORKS, SANTORO GRAPHICS LTD, MATTEL EUROPA, B.V., WARNER BROS CONSUMER PRODUCTS, DYSNEY COSUMER PRODUCTS, NATIONAL GEOGRAPHIC LICENSE AGREEMENT, MARVEL CHARACTERS BV/SPIDER MAN MERCHANDISING LP e SESAME WORKSHOP, todas elas sediadas no exterior; e às sediadas no Brasil, COOPERATIVA DEDO DE GENTE — COOPACEN, BOTAFOGO DE FUTEBOL E REGATAS, ABRIL MARCAS LTDA, SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA, CRUZEIRO ESPORTE CLUBE CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO, FLUMINENSE FOOTBALL CLUB, GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE, SANRIO DO BRASIL COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA, SPORT CLUB INTERNACIONAL, TILIBRA PRODUTOS DE PAPELARIA LTDA, SOCIEDADE ESPORTIVA PALMEIRAS, SANTOS FUTEBOL CLUBE, MULTISPORT INDÚSTRIA, COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA E CLUBE DE REGATAS VASCO DA GAMA, cabe falar em exploração de direito autoral, por serem elas titulares desse direito, donas da obra. A COMPANHIA FABRIL LEPPER, licenciada para utilização das personagens (desenhos artísticos) objeto dos contratos, fala-se em marcas, sinal que distingue seus diversos produtos, identificando-os, destacando-os dos demais no mercado. Portanto as retribuições que a licenciada dá em cumprimento aos referidos contratos são, em verdade, royalties;*

*- os royalties pagos pela COMPANHIA FABRIL LEPPER têm como objeto personagens que foram transformados em marca, devidamente registrada, para exploração comercial (Lei no 9.279/1996, que regula os direitos e obrigações relativos à propriedade industrial);*

*- os personagens licenciados pela contribuinte com empresas do exterior (contratos às fls. 103 a 221, 224 a 444, 447 a 507 e 661 a 820): High School Musical 3, Pooh, Spider-Man, Barbie, Hot Wheels, Polly Pocket, National Geographic, Bang on the Door, Tutti Cutti, Vila Sésamo, Batman, Harry Potter, Pucca e São Paulo; e com empresas do Brasil (contratos às fls. 537 a 650 e 844 a 887): Araguai, Botafogo, Capricho, Corinthians, Cruzeiro, Flamengo, Fluminense, Grêmio, Hello Kitty, Menininhas, Internacional, Palmeiras, Santos, Speedo e Vasco; estão todos licenciados como marcas no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI), conforme comprovantes extraídos via internet (fls. 1767 a 1880);*

*A proteção aos direitos comerciais sobre a marca, seja ou não um personagem de obra de arte, é concedida pela Lei no 9.279, de 14/05/1996, nos artigos 122 e seguintes. Para gozar dessa proteção, a marca deverá ser registrada no INPI.*

É oportuno destacar que o Superior Tribunal de Justiça  
debruçou-se recentemente sobre essa questão, no Habeas  
Corpus no 145.131 — PR (2009/0161566-3),

reproduzido às fls. 1883 a 1892, relatado pelo Ministro  
Napoleão Nunes Maia Filho, oportunidade em que decidiu:

"HABEAS CORPUS PREVENTIVO. VENDA NÃO  
AUTORIZADA DE CAMISETAS COM IMAGENS DE  
PERSONAGENS INFANTIS.

INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO DE DIREITO AUTORAL.  
IDEIA JÁ INCORPORADA AO PROCESSO DE  
INDUSTRIALIZAÇÃO E REGISTRADA COMO MARCA PELO  
PROPRIETÁRIO. HIPÓTESE, EM TESE, DE CRIME CONTRA  
REGISTRO DE MARCA (ART 190, i DA LEI 9.279/96).  
DECADÊNCIA DO DIREITO À QUEIXA, POIS PASSADOS  
MAIS DE 9 ANOS DESDE A PRÁTICA DO DELITO.

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PARECER DO MPF PELA  
CONCESSÃO DA ORDEM. ORDEM CONCEDIDA, PARA  
TRANCAR A AÇÃO PENAL PROPOSTA EM DESFAVOR DAS  
PACIENTES.

1. O inciso I do art. 190 da Lei 9.279/96 dispõe que responderá  
penalmente o indivíduo que tiver em estoque produto assinalado  
com marca ilicitamente reproduzida ou imitada de outrem, ou  
seja, se for verificada a usurpação de marca já existente. Para a  
configuração do tipo tem-se, portanto, que a marca reproduzida  
esteja de fato registrada pelo Instituto Nacional de Propriedade  
Industrial.

2. Depreende-se pela análise dos autos que os desenhos  
reproduzidos pelas pacientes foram registrados como marca  
pelo INPI, classificados como marca mista. Dessa forma, apesar  
de serem fruto da intelectualidade do seu criador, encontram-se  
incorporados ao processo de industrialização, sendo aplicável,  
portanto, o art. 80 da Lei 9.610/98, segundo o qual, não são  
objeto de proteção como direitos autorais o aproveitamento  
industrial ou comercial das ideias contidas nas obras.

3. O art. 199 da referida lei afirma que para a apuração dos  
crimes previstos naquele Título somente se procede mediante  
queixa. In casu, configura-se extinta a punibilidade pela  
decadência do direito de propor a queixa pela titular do registro  
das marcas, pois passados mais de 9 anos desde a ocorrência  
dos fatos."

*Em seu voto, o ilustre Relator transcreve o seguinte excerto do parecer ministerial, verbis.*

*"Tem razão o impetrante.*

*Leciona a doutrina sobre direito autoral:*

(...) tem-se utilizado a expressão Direito Moral ou direitos Morais para designar o aspecto pessoal do autor com relação à sua criação, ou seja, o direito ou prerrogativa que tem aquele que criou uma obra intelectual de defendê-la como atributo de sua própria personalidade (como autor), uma vez que é a emanação da sua mais íntima divagação, de seu pensamento manifestado e compartilhado com o mundo exterior (Deise Fabiana Lange. *O impacto da Tecnologia Digital sobre o direito de Autor e Conexos*. São Leopoldo: Unisinos, 1996, pág. 23/24).

De acordo com Guilherme de Souza Nucci o objeto material é a obra violada, desde que inédita, justamente o que lhe confere o caráter da individualidade (Código Penal Comentado, 9a ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, pág. 838). (Grifo nosso). A obra, pois, objeto da proteção do direito autoral é aquela capaz de transmitir dados pessoais do autor, a forma como vê o mundo, sente e percebe a realidade.

Pois bem, esta expressão da interioridade do autor se perde quando a ideia é incorporada ao processo industrial, com a produção em massa e mecanizada de produtos, não mais se vislumbrando a originalidade própria às obras intelectuais (literatura, artes e ciências). Nestas condições, a ideia não mais recebe a proteção do direito autoral, conforme, aliás, está consagrado na Lei 9.610/98:

*Art. 80 Não são objeto de proteção como direitos autorais de que trata esta Lei (...):*

*VII - o aproveitamento industrial ou comercial das ideias contidas nas obras.*

Ora, é justamente o caso dos autos, em que a ideia foi utilizada não na reprodução de obra intelectual (um livro, um fonograma ou coisa que o valha), mas, sim, como enfeite em camisetas produzidas em série para venda, ou seja, em escala industrial ou comercial, sem qualquer ligação estreita com a interioridade de seu criador. Aliás, foi com intuito industrial e comercial que as personagens foram registradas pela Warner Bros, INC, conforme se constata às fls. 42/46, ressaltando-se que foram registradas como marca mista, mesmo caso, portanto, de aplicação da legislação que regula os direitos e as obrigações referentes à propriedade industrial e não ao direito autoral, ou seja, do art. 190, I, da Lei 9.279/96." (Grifei)

- o que se conclui, portanto, é que os pagamentos realizados pela contribuinte às suas licenciantes se referem a royalties devidos pela exploração de marcas comerciais. Logo, esses pagamentos são base de cálculo da CIDE – Remessas ao Exterior.

### **3.1. Apuração da base de cálculo e dos valores devidos da CIDE – Remessas ao Exterior**

#### **3.1.1 – Base de cálculo dos pagamentos de Royalties a beneficiários no exterior;**

- os referidos pagamentos constam dos seguintes documentos anexados a este processo:

- cópias dos contratos individuais das licenciantes a seguir listadas com a licenciada Companhia Lepper:

- Santoro Graphics Ltd (fls. 130 a 145);

- Mattel Europa B.V. (fls. 146 a 219, 256 a 322 e 325 a 366);

- Warner Bros Consumer Products (fls. 539 a 3582 e 643 a 700);  
e - National Geographic License Agreement (fls. 323 a 324);

- cópias dos comprovantes dos pagamentos dos Royalties Exterior às licenciantes acima listadas, conforme documentos;

- planilhas discriminadas abaixo, elaboradas com base nos demonstrativos e documentos apresentados pela contribuinte:

*Royalties pagos a beneficiários no exterior – Com recolhimentos de IRRF (código 0422), folhas 1505/1507;*

*Roylaties pagos a beneficiários no exterior – Com recolhimentos de IRRF (códigos 0473 e 0481), folha 1508.*

### **3.1.2. Base de Cálculo dos pagamentos de Royties a Beneficiário no Exterior – Pagos por Intermédio de Agente**

- a contribuinte efetuou pagamentos, a título de royalties, às licenciantes Santoro Graphics Ltd, Disney Consumer Product Latin América Inc., MTV Networks, Marvel Characters BV e Spider Man Merchandising LP sem os correspondentes recolhimentos de CIDE – Remessa ao Exterior;

- com base nos demonstrativos e documentos apresentados pela contribuinte foram elaboradas as seguintes planilhas:

- **Royalties pagos a beneficiários no exterior por intermédio de agentes – Com recolhimentos de IRRF (código 0422), fl. 1509;**

- **Royalties pagos a beneficiários no exterior por intermédio de agentes – Sem recolhimentos de IRRF, folhas 1510/1512;**

- na planilha de fl. 18, a contribuinte relaciona as remessas ao exterior relativas à marca Tutti Cuti, informando no campo nome do beneficiário no exterior a empresa Redibra Serviços de Marketing Ltda. e país beneficiário Brasil. Na mesma planilha informa a beneficiária no exterior Santoro Graphics;

- na planilha de folha 19, a contribuinte relaciona as remessas ao exterior relativas à marca Spider-man, informando no campo nome do beneficiário no exterior a empresa ITC América latina Ltda. e país beneficiário Brasil. Na mesma planilha informa a beneficiária no exterior ITC Marvel;

- já na planilha de folha 30, relativa à mesma marca (Spider Man), a contribuinte relaciona as remessas ao exterior informando no campo nome do beneficiário no exterior as empresas Spider Man Merchandising LP e Marvel Characters BV e país beneficiário Estados Unidos;

- nas planilhas de folhas 20, 25 e 34, a contribuinte relaciona as remessas ao exterior relativas à marca Bob Esponja informando no campo nome do beneficiário no exterior a empresa Exim Character Licenciamento e Marketing Ltda. e país beneficiário o Brasil. Nas mesmas planilhas informa a beneficiária no exterior a MTV;

- quanto aos pagamentos efetuados às empresas do exterior MTV Networks, Marvel Characters BV e Spider Man Merchadising, efetuados por intermédio de seus agentes no Brasil, Exin Character Licenciamento e Marketing Ltda. e ITC América Latina Ltda., respectivamente, não houve retenção e recolhimento de IRRF;

- a alegação da contribuinte à folha 1391, que “as remessas de royalties feitos as empresas Exim Licensing e ITC América Latina Ltda., eram depositadas em conta corrente aqui no Brasil e estas eram responsáveis em repassar os valores ao exterior” não merece guarida, já que os pagamentos de royalties foram destinados exclusivamente a beneficiário no exterior, com o qual foi firmado o contrato de licenciamento às folhas 101 a 129, 222 a 255 e 367 a 438, ainda que os pagamentos tenham sido realizados por intermédio de seu agente (representante devidamente autorizado) aqui no Brasil;

- é bom lembrar que o artigo 2º da Lei nº 10.168, de 2000, dispôs que a contribuição é devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso firmada com residentes ou domiciliados no exterior;

### **3.1.3. Base de Cálculo da CIDE – Remessas ao Exterior**

- a base de cálculo está demonstrada nas planilhas “Royalties pagos a beneficiários no exterior – Com recolhimentos de IRRF (código 0422)”; “Royalties pagos a beneficiário no exterior – Com recolhimentos de IRRF (códigos 0473 e 0481)”; “Royalties pagos a beneficiários no exterior por intermédio de Agentes – Com recolhimentos de IRRF (código 0422)”; e Royalties pagos a beneficiários no exterior por intermédio de agentes – Sem recolhimentos de IRRF”, folhas 1505 a 1512, e na Planilha “Royalties pagos a beneficiários no exterior geral”, folhas 1513 a 1520, que consolida as anteriores;

- tendo em vista que o IRRF integra o rendimento auferido pelo beneficiário no exterior e que não há nenhum dispositivo legal que autorize a sua retirada da base de cálculo da CIDE – Remessas ao Exterior, o valor do IRRF, ainda que a fonte pagadora brasileira assuma seu ônus, deve compor a base de cálculo da CIDE-Remessas;

- o reajustamento da base de cálculo do imposto de renda devido na fonte ocorre quando a fonte pagadora assume o ônus do imposto devido pelo beneficiado, deixando de efetuar a respectiva retenção. Assim, a importância paga, creditada ou entregue será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual

*recai o tributo. Desta forma, este ônus é da Companhia Lepper;*

### **3.1.4 Cálculo da CIDE – Remessas ao Exterior a Lançar**

*- foi elaborada a planilha “Demonstrativo de Cálculo da CIDE a Lançar”, folhas 1521 a 1522, sendo considerados os créditos gerados;*

### **4. – Multa Aplicada**

*- foi aplicada a multa de ofício no percentual de 75%;*

*Cientificada, a Empresa apresentou Impugnação, alegando, resumidamente, o seguinte:*

### **1. DOS FATOS**

*A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado atuante como sociedade anônima de capital fechado que tem como objeto social a industrialização e comercialização de produtos têxteis em geral, sendo nacionalmente conhecida no ramo têxtil de roupas de cama, mesa e banho.*

*Para realização de seu objetivo social, a Impugnante constantemente celebra contratos de licenciamento com pessoas jurídicas sediadas no Brasil e no exterior, tendo como objeto a fabricação de produtos mediante uso de personagens, símbolos, logos e demais desenhos em geral.*

*A relação de contratos de licenciamento firmados pela Impugnante encontra-se em anexo, juntamente com catálogo exemplificativo identificando os diversos tipos de licenciamento contratados pela empresa e atualmente ofertados aos seus clientes.*

*Em agosto de 2010, mediante Termo de Verificação Fiscal (MPF 09.2.02.00- 2010-00855-8), a Impugnante foi intimada a apresentar informações e documentos relativos a valores informados nas DIPJ relativas aos exercícios 2007, 2008 e 2009, referentes aos anos calendário 2006, 2007 e 2008.*

*A fiscalização era dirigida aos valores identificados na contabilidade como "Royalties".*

*Após diversas vezes intimada a apresentar informações e documentos, a Impugnante buscou atender as sucessivas solicitações para explicações em geral prestadas por seus funcionários administrativos.*

*Em 28/01/2011, a Impugnante acabou sendo cientificada da lavratura do Processo Administrativo contra si.*

*Segundo informações prestadas pela fiscalização, a Impugnante teria reconhecido despesas operacionais em desobediência aos requisitos legais em operações de pagamentos de royalties no Brasil e no exterior, nas quais os contratos não teriam sido*

*registrados junto ao INPI e, no caso de remessas ao exterior, junto ao INPI e ao Banco Central do Brasil.*

*Após trazer argumentos e interpretações, aduz a fiscalização que a remuneração em questão referia-se a royalties devidos pela exploração de marcas comerciais relativas aos contratos de licenciamento firmados com licenciantes no Brasil e no exterior.*

*Ao longo do Termo de Verificação Fiscal anexo ao Auto de Infração supra nominado, aduz também que a Impugnante teria efetuado pagamentos a título de royalties sendo, portanto, sujeitos a registro para fins de dedutibilidade fiscal.*

*Sobre os valores apurados a título de CIDE/Royalties, a fiscalização aplicou multa de 75% e juros incidentes no período, em valor final apurado equivalente a R\$1.242.068,43 (um milhão, duzentos e quarenta e dois mil, sessenta e oito reais e quarenta e três centavos).*

## **2. PRELIMINARMENTE**

### **2.1 DA NULIDADE DO LANÇAMENTO EFETUADO**

*Pela redação trazida ao Auto de Infração lavrado, mais especificamente nos termos da pág. 18 do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização inclui o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) na base de cálculo da CIDE/Royalties.*

*Na justificativa trazida no Auto, a fiscalização dispõe que “(…)*

*Tendo em vista que o IRRF integra o rendimento auferido pelo beneficiário no exterior e que não há nenhum dispositivo legal que autorize a sua retirada da base de cálculo da CIDE – Remessas ao Exterior, o valor do IRRF, ainda que a fonte pagadora brasileira assuma seu ônus, deve compor a base de cálculo da CIDE – Remessas.”*

*Sustenta sua pretensão de cobrança com base no art. 725 do Decreto nº 3.000/99 (RIR).*

*Tal posicionamento, além de equivocado, torna nulo o Auto de Infração lavrado contra a Impugnante, em razão de o crédito tributário apurado não reunir as condições necessárias de liquidez e certeza, conforme exige o art. 142 do Código Tributário Nacional.*

*A Lei 10.168/00, que institui a CIDE/Royalties, com redação dada pela Lei 10.332/01 determina, em seu art. 2º, parágrafo 3º que:*

*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)*

*(...)*

§ 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 dada pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

Significa dizer, a partir de sua redação legal, que a CIDE deve ser apurada com base nos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior como remuneração das obrigações sujeitas à contribuição.

Contudo, o montante de IRRF incluído na base de cálculo não se insere no conceito de “valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações.”

Neste sentido, não há base legal para a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE/Royalties e para reajustamento de seus valores devidos.

A jurisprudência administrativa se manifestou conforme abaixo:

Recurso 139.369

Acórdão 3201-00.415

DRJ: São Paulo/SP

Decisão de 18/03/2010

Assunto: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

(...)

**CIDE SOBRE ROYALTIES – BASE DE CÁLCULO –  
INCLUSÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE  
–ILEGALIDADE.**

**Não incide a CIDE sobre o valor reajustado do pagamento feito pelo contribuinte ao exterior, por meio da utilização da regra de reajustamento prevista no art. 725 do RIR/99, mas somente sobre o valor dos pagamentos feitos ao exterior, nos termos do art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/00, com a redação da Lei nº 10.332/2001.**

Conselho Administrativo de Recursos fiscais – CARF – 3ª Seção – 1ª Turma da 2ª Câmara (Data da Decisão: 07/02/2011, Data da Publicação: 07/02/2011) Acórdão 3201-00415 em 18/03/2010 (grifo do impugnante)

Na fundamentação da decisão supra, o CARF se manifestou no sentido de que:

“O IRRF suportado pelo contribuinte na remessa de valores ao exterior não se coaduna com o conceito de valores pagos a

*residente ou domiciliado no exterior, justamente por se tratar de valor destinado ao Erário e não deixar em momento algum o território nacional.”*

*Em outras palavras, a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE/Royalties se trata de indevida ampliação do campo de incidência da contribuição, sendo totalmente desprovida de base legal.*

*Neste sentido, requer seja conhecida a preliminar ora invocada no sentido de decretar-se a nulidade do Auto de Infração, cancelando-se a exigência, tendo em vista a inadequação da base de cálculo elaborada pela fiscalização.*

### **3. DO MÉRITO**

#### **3.1. DA QUESTÃO DE FUNDO: DIREITOS AUTORAIS VS. DIREITOS DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL**

*Na interpretação da fiscalização, os royalties seriam decorrentes de contratos que caracterizariam a exploração econômica de direitos patrimoniais de marcas.*

*Como fundamento, a fiscalização traz ao Auto de Infração a alegação de que as marcas teriam sua proteção concedida por meio da Lei 9.279/96 (Lei de Propriedade Industrial) e de que a Impugnante teria informado, em sua contabilidade e/ou quando da apresentação de respostas aos questionamentos lavrados, que os pagamentos em questão eram relativos ao uso de marca.*

*Alegou ainda, já antevendo a discussão jurídica sobre a questão, que não haveria de se falar em Direito Autoral no caso uma vez que os personagens (desenhos artísticos) objeto dos licenciamentos estariam todos registrados como marcas no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI).*

*Portanto, os pagamentos efetuados pela Impugnante seriam, na sua interpretação, royalties.*

*Entretanto, tais alegações não merecem prosperar.*

##### **a) Dos contratos de licença celebrados pela Impugnante**

*Inicialmente, convém destacar, conforme anexo, a relação de contratos celebrados pela Impugnante frente a terceiros, contendo a identificação do objeto licenciado e da Licenciatente em relação a cada um, bem como o correspondente objeto identificado no catálogo de produtos e Licenciantes da Impugnante, quando aplicável.*

*Na sua maioria, os pagamentos objeto de questionamento decorrem de contratos internacionais firmados pela Impugnante.*

*Pela interpretação final manifestada no Auto de Infração, se pode observar que a fiscalização não se deu ao trabalho de analisar os contratos ou seu objeto.*

*Não obstante, é importante destacar que, na sua maioria, como se pode facilmente perceber do catálogo de produtos em anexo, que o objeto dos contratos firmados corresponde efetivamente à*

*licença de uso de Direito Autoral, mediante uso de personagens, representações gráficas, imagens, símbolos e desenhos artísticos.*

*Entre os licenciamentos concedidos à Impugnante, relacionam-se os contratos de licença de direitos firmados com entes nacionais, tais como as licenças relacionadas com clubes de futebol, entre elas Grêmio, Santos, Vasco, Botafogo, Cruzeiro, Flamengo, Fluminense, Corinthians, Internacional, Palmeiras e Fluminense, bem como outras licenças de personagens e direitos de imagem tais como: Hello Kitty (Sanrio do Brasil Com. E Repr. Ltda), Menininhas (Tilibra Produtos de Papelaria Ltda), Coopacen (Cooperativa Dedo de Gente - Coopacel), Speedo (Multisport Ind. Com . e Representações) e Capricho (Abril Marcas Ltda.).*

*Ademais, relacionam-se os contratos de licença de direitos firmados com entes residentes e domiciliados no exterior, relativos a personagens diversos, símbolos e direitos de imagem, entre eles: Backyardigans, e Bob Esponja, (MTV Networks); Barbie, Polly Pocket, Hot Wheels (Mattel Europa BV); Batman, São Paulo, Harry Potter, Dukka, Looney Tunes (Warner Bros Com. Products Inc.); Spider Man Classic Characters ,e Homem de Ferro 2 (Marvel Characters BV); Spider Man - filme (Spider-Man. Merchandising LP); Pooh, Hannah Montanna, High School Music 3 (Disney Com. Products Latin America Inc.); National Geographic (National Geographic Society); Bang on the door e Tutti Cuti (Santoro Graphies Ltd. E Santoro Licensing); Vila Sésamo (Sesame Workshop).*

*A propriedade objeto de licença é definida nos contratos, de forma geral, como sendo Direito Autoral, direito de imagem e direito de uso do nome e título do personagem, direito de marca, bem como logos e imagens relacionados. Os direitos são licenciados na forma prevista no guia de estilo disponibilizado pelas Licenciantes ao longo da relação contratual, contendo design, estilo, personagem, aparência do material, embalagem e acessórios relacionados.*

*Em outras palavras, os contratos firmados entre a Impugnante e seus Licenciantes vão muito além do simples licenciamento de direito de marca.*

*Apenas a título exemplificativo, relativamente ao personagem "Barbie" (fls. 18 a 26 do catálogo de licenciamentos em anexo), pode-se claramente observar que o objeto de licenciamento é o personagem em si, estampado nos produtos vendidos pela Impugnante sob distintas formas e desenhos. Todos os desenhos e produtos devem ser aprovados pelo detentor dos direitos patrimoniais sobre a obra previamente a sua comercialização. O título/nome "Barbie" é meramente acessório ao personagem.*

*Conforme se identifica ainda no próprio catálogo de produtos, há referência expressa ao licenciamento, identificado como sendo:*

"Barbie e marcas associadas - e seus elementos são de propriedade de, e usados sob licença de Mattel, Inc © 2010 Mattel, Inc. Todos os direitos reservados."

Faz-se expressa menção ao copyright ©, isto é, ao direito de cópia do personagem e não ao direito de uso da marca, conforme melhor explicado adiante.

Extrai-se, a partir do exemplo acima, que a intenção das partes contratantes, facilmente identificada nos contratos, foi a de contratar o licenciamento das formas e imagem dos personagens, a serem representados nos produtos comercializados ao público.

**b) Da diferença técnica entre Direito Autoral e Direito sobre Propriedade Industrial (marca)**

Já antevendo a longa e complexa discussão jurídica aplicável ao caso, a fiscalização busca demonstrar que o objeto dos autos trata da exploração de Direito sobre Propriedade Industrial (marca) e não de Direito Autoral.

Entretanto, tal argumentação é desprovida de fundamentação legal, senão vejamos.

A Lei de Direitos Autorais (Lei 9.610/98) relaciona, em seu art. 7º, as obras intelectuais protegidas pela legislação, conforme abaixo:

*Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:*

*I - os textos de obras literárias, artísticas ou científicas;*

*II - as conferências, alocuções, sermões e outras obras da mesma natureza;*

*III - as obras dramáticas e dramático-musicais;*

*IV - as obras coreográficas e pantomímicas, cuja execução cénica se fixe por escrito ou por outra' qualquer forma;*

*V - as composições musicais, tenham ou não letra;*

*VI - as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas;*

*VII - as obras fotográficas e as produzidas por qualquer processo análogo ao da fotografia;*

***VIII - as obras de desenho, pintura, gravura, escultura, litografia e arte cinética;***

*IX - as ilustrações, cartas geográficas e outras obras da mesma natureza;*

*X - os projetos, esboços e obras plásticas concernentes à geografia, engenharia, topografia, arquitetura, paisagismo, cenografia e ciência;*

*XI - as adaptações, traduções e outras transformações de obras originais, apresentadas como criação intelectual nova;*

*XII - os programas de computador;*

*XIII - as coletâneas ou compilações, antologias, enciclopédias, dicionários, bases de dados e outras obras, que, por sua seleção, organização ou disposição de seu conteúdo, constituam uma criação intelectual. (GRIFO NOSSO)*

*Nas palavras do jurista Carlos Alberto Bittar:*

*Em breve noção, pode-se assentar que o Direito do Autor ou Direito Autoral é o ramo do Direito Privado que regula as relações jurídicas advindas da criação e da utilização econômica de obras intelectuais estéticas e compreendidas na literatura, nas artes e na ciência.*

*(...) As relações regidas por esse Direito nascem com a criação da obra, exsurgindo, do próprio ato criador, direitos respeitantes à sua face pessoal (como os direitos de paternidade, de nomeação, de integridade da obra) e, de outro lado, com a sua comunicação ao público, os direitos patrimoniais (distribuídos por dois grupos de processos, a saber, os de representação e os de reprodução da obra, como por exemplo, para as músicas, os direitos de fixação gráfica, de gravação, de inserção em fita, de inserção em filme, de execução e outros). (Grifo nosso)*

*Deixa-se claro aqui, inicialmente, que não se está discutindo o direito moral (do autor, pessoa física), mas sim o Direito Patrimonial, isto é, a forma de exploração do Direito Autoral, que pode ser realizado por uma pessoa jurídica.*

*Neste sentido, a Lei n. 9.610/98 estatui, em seus arts. 22 e 49 que:*

*Art. 22. Pertencem ao autor os direitos morais e patrimoniais sobre a obra que criou.*

*(...)*

*Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:*

*I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;*

*(...) - GRIFAMOS*

Demonstrado que os direitos patrimoniais relativos ao Direito Autoral são passíveis de transferência, pela modalidade de licenciamento, resulta que os contratos de licenciamento firmados entre a Impugnante e as Licenciantes têm a finalidade de exploração de Direitos Autorais (copyrights) e não de propriedade industrial (trademarks, ou marcas), como é o entendimento do Fiscal autuante.

O objetivo de se trazer a terminologia em idioma inglês aos autos visa essencialmente destacar a diferença técnica observada em relação a cada um dos termos em nível mundial.

É preciso compreender a existência de diferentes regimes legislativos em relação ao direito do autor em nível internacional. No caso de países como Estados Unidos e Reino Unido (que abrange diversos contratos relacionados nos autos), é vigente o sistema legislativo de caráter comercial, que se relaciona com a proteção da cultura desses países. O copyright é concedido ao titular do direito, mas, para efeito de expansão da cultura, exigem-se formalidades para gozo de sua exclusividade, entre elas o registro e a exploração do direito.

Neste sentido, o copyright é registrado como tal nestes países, sendo os contratos de licenciamento a prova de sua exploração pelo titular dos direitos patrimoniais.

Para compreender os conceitos da expressão, utilizamos o dicionário Black's Law Dictionary, cujos conceitos seguem abaixo: (segue transcrições em inglês)

Em tradução livre e resumidamente, os conceitos de cada termo são:

a. Copyright: direito de cópia; o direito de propriedade sobre a autoria de um trabalho original (incluindo desenhos e gráficos) e feitos num meio de expressão tangível, dando ao detentor o direito exclusivo de reproduzi-lo, adaptá-lo, distribuí-lo e dispor do mesmo;

b. Trademark: um trabalho, frase, logomarca ou outro símbolo gráfico utilizado pelo fabricante para distinguir seus produtos dos produtos de outros fabricantes.

O maior propósito de uma marca é demonstrar a origem dos produtos ou serviços. Com efeito, a marca substitui a assinatura do fabricante. (...) É o direito corporal que identifica ao mundo dos negócios os produtos do fabricante.

Decorrente dos significados acima transcritos verifica-se que o Direito Autoral manifesta-se sobre a obra original do autor, sendo o copyright o direito de copiá-la.

Ao seu turno, a partir do Direito de Propriedade Industrial, a marca é um símbolo para identificar e distinguir os produtos ou serviços de um fabricante ou prestador de serviços dos produtos ou serviços idênticos ou semelhantes de outro fabricante ou prestador de serviços. A marca equivale à assinatura ou a impressão digital do produtor ou Prestador em cada um de seus produtos ou serviços e serve, portanto, para garantir a

*proveniência/origem do produto ou serviço a quem poder-se-á imputar responsabilidade sobre o mesmo.*

*Uma das principais distinções entre os efeitos econômicos do objeto de patente/marca e os do Direito Autoral é que, neste, se protege a concepção imaterial em seu aspecto formal, enquanto, naquele, se tutela a ideia enquanto capaz de resolver um problema técnico/distintivo.*

*Isto é, no Direito Autoral se protege a disposição das palavras, das imagens, das linhas, das cores, ou dos fotogramas na combinação e a seleção original que caracterizam a obra; e a exclusividade que se dá é da reprodução destas formas.*

*Assim, o Direito Autoral é o trabalho em si, enquanto a marca é o símbolo/escrita/forma/logo pelo qual tal trabalho/serviço pode ser ou vir a ser identificado frente ao público.*

*Apenas a título de exemplificação, em geral, os contratos celebrados pela Impugnante se referem à licença para uso de personagens cujos direitos patrimoniais pertencem ao Licenciante. Neste caso, os referidos personagens poderão ser utilizados sob distintas formas, distintos aspectos, diferentes desenhos e indicações, seguindo-se os aspectos formais e materiais da obra criada, sem que isso se confunda como marca.*

*Os personagens licenciados não constituem simplesmente num símbolo fixo, em si, tal como prescreve a legislação brasileira naquilo que se refere ao uso e registro de uma marca. Eles podem ser licenciados sob vários e diferentes aspectos, como personagens que o são, e não como simples marca. É justamente esse o objeto dos contratos entabulados entre a Impugnante e os Licenciantes.*

*No presente caso, a Impugnante utilizou-se dos desenhos cujo direito de cópia lhe foi licenciado para compor o seu produto final e não, como descreve o Direito Marcário, para distinguir seus produtos do de seus concorrentes.*

*Dois são os motivos para perceber a forma de utilização dos desenhos licenciados pela Impugnante, de forma que não haja configuração de tais desenhos como marca. Vejamos:*

*a. os contratos são não exclusivos, o que permite às Licenciantes firmarem contratos semelhantes com outras empresas, inclusive quanto ao mesmo produto, que também utilizarão os mesmos desenhos em suas respectivas atividades;*

*b. efetivamente, existem diversos usos sob distintas formas dos desenhos objeto dos contratos de licenciamento em seus respectivos produtos.*

*Significa dizer que o personagem "Barbie" pode ser utilizado e copiado em diversos tipos de produtos, sempre sob licenciamento. O personagem pode ser utilizado em produtos de cama, mesa e banho, seja em produtos fabricados pela*

*Impugnante ou por terceiros, conforme o Licenciante outorgue a exclusividade ou não na exploração de seu direito.*

*O simples uso do personagem "Barbie" não serve como fator distintivo apto a demonstrar a origem do produto, tal como se define o Direito Marcário. Não há como o consumidor distinguir o produto adquirido e a sua procedência a partir do personagem exemplificado.*

*Por óbvio, a conclusão que se chega é a de que os contratos não implicam em licença de uso de marcas fixas, sejam elas nominais, figurativas ou mistas, sujeitas ao registro específico conforme exigência legal, mas sim das diversas formas e espécies de uso e cópia de um personagem, sob diferentes formatos e posições, em diferentes gêneros e espécies de produtos.*

*Caso tais desenhos fossem identificados simplesmente como marcas, haveria confusão para identificar cada fabricante de cada produto. Esta condição de identificação e responsabilização é imperiosa para fins de proteção de propriedade industrial ou proteção ao consumidor.*

*Ainda, caso tais desenhos se tratassesem de marcas, a Impugnante seria mera fabricante dos produtos e, por razões de contrato, utilizaria a etiqueta das Licenciantes em seus produtos e os entregaria para que a própria Licenciante os vendesse diretamente ao mercado. No entanto, não é esta sistemática que ocorre no presente caso, eis que é a Impugnante que fabrica os produtos colocando os desenhos licenciados em seus produtos, sob distintas formas (sempre objeto de aprovação do Licenciante) e os revende, com uso de sua própria etiqueta.*

*A fim de exemplificar ainda mais a distinção entre Direito Autoral e Direito de Propriedade Industrial, a marca é a representação simbólica de uma entidade, algo que permite identificá-la de um modo imediato. O termo marca é frequentemente usado como referência a uma determinada empresa: um nome, marca verbal, imagens ou conceitos que distinguem o produto, serviço ou a própria empresa. Quando se fala em marca, é comum estar-se a referir, na maioria das vezes, a uma representação gráfica no âmbito e competência do designer gráfico, onde a marca pode ser representada graficamente por uma composição de um símbolo e/ou logotipo, tanto individualmente quanto combinados. A Marca é, geralmente, um nome fantasia que se dá a um produto, por exemplo: o tênis Nike. O tênis é um produto e Nike é uma marca que só pode ser usada por quem a registrou. Ou seja, outras empresas não podem chamar o tênis que fabricam de Nike. No Brasil, seu registro é feito no INPI (Instituto Nacional de Propriedade Industrial), e somente o detentor da marca pode autorizar a produção e/ou venda do produto com a marca que registrou no INPI.*

*Para uma perfeita compreensão daquilo que é registrável como marca, convém também uma breve análise das Diretrizes de Análise de Marcas, trazida aos autos a partir de publicação organizada pelo próprio INPI, em anexo.*

*Pela simples leitura do referido texto, é facilmente destacável que as formas de apresentação de uma marca (seja nominativa, figurativa, mista ou tridimensional) nada têm a ver com as várias formas de desenho pelas quais se pode caracterizar e copiar um determinado personagem, conforme catálogo de produtos licenciados pela Impugnante.*

*Conforme descrevem as Diretrizes do INPI, o personagem em si não é passível de registro como marca, exceto por consentimento do autor, conforme descreve a pág. 54 das Diretrizes, em anexo, fazendo referência ao art. 124 da Lei de Propriedade Industrial, conforme abaixo:*

*Art. 124. Não são registráveis como marca:*

*XVII - obra literária, artística ou científica, assim como os títulos que estejam protegidos pelo Direito Autoral e sejam suscetíveis de causar confusão ou associação, salvo com consentimento do autor ou titular;*

*Em outras palavras, o próprio INPI exclui de sua competência o registro de obras artísticas protegidas pelo Direito Autoral.*

*As Diretrizes descrevem ainda que o conceito de obra artística é amplo, englobando várias manifestações do espírito, como: desenhos, gravuras, esculturas, músicas (melodia), obras arquitetônicas, fotográficas, em geral.*

*Por outro lado, a marca é um símbolo fixo, objeto de registro, e somente pode ser utilizado tal como registrado no órgão responsável.*

*Os personagens licenciados não constituem simplesmente num símbolo, em si.*

*Eles podem ser licenciados sob vários e diferentes aspectos, como personagens que o são, e não como marca.*

*Ainda, o termo copyright ©, identificável quanto a cada um dos licenciamentos, se refere ao Direito Autoral em si.*

*A Lei de Direitos Autorais estabelece normas mínimas de proteção para criações intelectuais e dispensa o registro como procedimento prévio para a aquisição do Direito do Autor sobre sua criação, conforme art. 18.*

*Art. 18. A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro.*

*É a obra, portanto, o foco principal da proteção, no caso o desenho do personagem, configurando-se o título/marca (nome do personagem) como um mero acessório.*

*O título/nome isolado não goza de proteção autoral, embora possa ser registrado como marca (como trazido aos autos pela fiscalização em fls. 1767 a 1880),*

*autorizado o respectivo depósito pelo autor e/ou titular dos Direitos Autorais.*

*Neste caso, trata-se de uso do Direito de Propriedade Industrial como proteção adicional ao seu detentor, sem que isso, no entanto, descaracterize o Direito Autoral.*

*Na hipótese dos autos, se está tratando da exploração econômica do Direito Autoral, ou seja, na remuneração do autor pela licença para exploração de seu direito conforme dispõe o já transcrita art. 49 da Lei 9.610/98.*

*Em resumo:*

**Direito Autoral** - É um conjunto de direitos morais e patrimoniais sobre as criações do espírito, expressas por quaisquer meios ou fixadas em quaisquer suportes, tangíveis ou intangíveis, que se concede aos criadores de obras intelectuais. A proteção aos direitos autorais não requer nenhum tipo de registro formal. Direito de Autor é o direito que o criador de obra intelectual tem de gozar dos produtos resultantes da reprodução, da execução ou da representação de suas criações.

**Propriedade Industrial** - Diferentemente dos Direitos Autorais, os Direitos de Propriedade Industrial (marcas, patentes, desenhos industriais e indicações geográficas) dependem, segundo a legislação brasileira, de registro constitutivo de direitos, tramitado perante o INPI. Servem como indicadores de procedência.

*Caberá ao Poder Público, portanto, analisar se todos os requisitos legais foram obedecidos, para só então conceder o Direito de Propriedade industrial respectivo, tais como: concessão de patentes de invenção e de modelo de utilidade; registro de desenhos industriais; registro de marcas; repressão às falsas indicações geográficas; repressão à concorrência desleal.*

### c) Da argumentação trazida aos autos pela fiscalização

*Na argumentação trazida ao Auto de Infração por meio do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização aduz, em fls. 8, que não haveria Direito Autoral por terceiros senão pelo próprio autor/proprietário da obra. A partir daí, denota uma conclusão de que "somente às pessoas jurídicas licenciantes cabe falar em exploração de Direito Autoral, por serem elas titulares desse direito, donas da obra."*

*A informação, conforme trazida nada mais corresponde ao caso em análise. Os proprietários (Licenciantes) exploram o direito sobre a criação de suas obras.*

*Argumenta também que à Impugnante, "licenciada para utilização das personagens (desenhos artísticos) objeto dos contratos, fala-se em marcas, sinal que distingue seus diversos produtos, identificando-os, destacando-os dos demais no mercado. Portanto, as retribuições que a licenciada dá em cumprimento aos referidos contratos são, em verdade, royalties".*

Tal informação é inadequada, uma vez que não são os personagens em si que distinguem o produto como sendo produzidos pela Impugnante. A impugnante comercializa os produtos com a marca "Lepper", essa sim registrada no INPI. A retribuição que a Impugnante paga aos Licenciantes corresponde a remuneração do direito licenciado de exploração das obras por eles criadas.

A alegação de que tais personagens configuram direito de marca em relação à Impugnante é mera elucubração, sem qualquer base legal ou contratual que dê ensejo a esta interpretação. Seria o caso de imaginar tal assertiva na relação entre a Impugnante e seus clientes, mas jamais na relação entre a Impugnante e os Licenciantes do Direito Autoral.

Alega a fiscalização que os royalties pagos têm como objeto personagens "que foram transformados em marca, devidamente registrados, para exploração comercial" e que os personagens licenciados "estão todos licenciados como marcas no INPI" e conclui, após trazer aos autos entendimento jurisprudencial, que "os pagamentos realizados pela contribuinte às suas licenciantes se referem a royalties devidos pela exploração de marcas comerciais".

Referido entendimento é manifestamente equivocado.

Primeiramente, como já salientado, os contratos firmados entre a Impugnante e os Licenciantes têm clara referência sobre a exploração e cópia de Direito Autoral, conferindo direitos de fabricação de produtos à Impugnante com utilização dos desenhos e gravuras relativos aos personagens licenciados.

Os contratos em questão seguem o disposto no art. 29 da Lei de Direitos Autorais, que estabelece que:

Art. 29. Depende de autorização prévia e expressa do autor a utilização da obra, por quaisquer modalidades, tais como:

I - a reprodução parcial ou integral;

II - a edição;

III - a adaptação, o arranjo musical e quaisquer outras transformações;

IV - a tradução para qualquer idioma;

V - a inclusão em fonograma ou produção audiovisual;

VI - a distribuição, quando não intrínseca ao contrato firmado pelo autor com terceiros para uso ou exploração da obra;

VII - a distribuição para oferta de obras ou produções mediante cabo, fibra ótica, satélite, ondas ou qualquer outro sistema que permita ao usuário realizar a seleção da obra ou produção para percebê-la em um tempo e lugar previamente determinados por quem formula a demanda, e nos casos em que o acesso às obras

*ou produções se faça por qualquer sistema que importe em pagamento pelo usuário;*

**VIII - a utilização, direta ou indireta, da obra literária, artística ou científica, mediante:**

- a) *representação, recitação ou declamação;*
- b) *execução musical;*
- c) *emprego de alto-falante ou de sistemas análogos;*
- d) *radiodifusão sonora ou televisiva;*
- e) *captação de transmissão de radiodifusão em locais de freqüência coletiva;*
- f) *sonorização ambiental;*
- g) *a exibição audiovisual, cinematográfica ou por processo assemelhado;*
- h) *emprego de satélites artificiais;*
- i) *emprego de sistemas ópticos, fios telefônicos ou não, cabos de qualquer tipo e meios de comunicação similares que venham a ser adotados;*
- j) *exposição de obras de artes plásticas e figurativas;*

***IX - a inclusão em base de dados, o armazenamento em computador, a microfilmagem e as demais formas de arquivamento do gênero;***

***X - quaisquer outras modalidades de utilização existentes ou que venham a ser inventadas. (GRIFOS NOSSOS)***

*Ademais, seguem o art. 49 da mesma Lei, conforme já salientado:*

*Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, **por meio de licenciamento**, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações(...)*

*Como já demonstrado, tratam-se de licenciamentos de Direitos Autorais, remunerados como tal, conforme contratualmente descritos e pactuados como tal.*

*Neste sentido, a respeito dos contratos relativos ao uso de Direito Autoral Carlos Alberto Bittar exemplifica:*

*Os mais comuns contratos de direitos autorais - a que limitaremos nossas observações - são os de edição, cessão, representação, encomenda e proteção, ajustados aos meios próprios de comunicação das obras intelectuais. Mas, tem sido frequente o uso de criações intelectuais na promoção ou na publicidade de empresas ou de produtos, industriais ou comerciais, por via de contratos de merchandising, ou seja, de*

*licença para uso, em produtos de consumo, de figuras, de desenhos, ou de formas estéticas (como em materiais escolares ou de higiene, brinquedos, bolsas, cintos, pastas) ou, mesmo, de fotografias de pessoas conhecidas (direito de imagem) (em cadernos, embalagens, bolsas, livros), mediante remuneração previamente ajustada e a definição precisa e detalhada dos usos permitidos, gerando, quando registrável a forma como propriedade industrial, a questão do cúmulo da proteção (nos campos do Direito do Autor e do Direito Industrial).*

*A doutrina em questão aplica-se perfeitamente ao caso e conclui que, quando registrada a forma como propriedade industrial, haverá o cúmulo da proteção (nos campos do Direito do Autor e do Direito Industrial).*

*Conforme esclarecido no item b antecedente, o registro como marca tem o caráter de proteção adicional e não exclui da relação contratada a característica de uso e exploração de Direito Autoral.*

*Ao contrário do entendimento da fiscalização, o registro do nome do personagem junto ao INPI não é "transformador" ou excludente da proteção e caracterização da obra a partir do Direito Autoral.*

*E neste sentido, os registros de marca trazidos ao Auto de Infração pela fiscalização dizem respeito, tão somente, aos nomes/títulos em si, e não aos personagens (gravuras ou desenhos), estes sim objeto de licenciamento.*

*Exemplificando novamente por meio do personagem "Barbie", é importante comparar, para se esclarecer a diferença, entre o objeto de licenciamento contido no catálogo de produtos (pag. 18 e seguintes) e no registro de marca relativo ao personagem (em anexo). Verifica-se que todos os registros de "Barbie" junto ao INPI são de marca nominativa. Assim, nem sequer uma simples demonstração figurativa do personagem é objeto de registro.*

*Ao contrário, o catálogo de produtos demonstra a cópia e uso do personagem em si, como corolário do licenciamento contratado com a detentora dos Direitos Autorais.*

*Ademais, em relação ao personagem "Batman", aqui também utilizado de modo exemplificativo, se pode facilmente extrair de que os registros de marca trazidos pela fiscalização em fls. 1469-1471 pertencem a pessoa distinta do titular dos direitos autorais (DC Comics x Warner Bros Com. Products Inc.)*

*Disso, se pode extrair que o entendimento fiscal é tecnicamente inadequado.*

*Em relação ao precedente jurisprudencial trazido ao Auto de Infração pela fiscalização, trata especificamente de Habeas Corpus preventivo não transitado em julgado, sobre o uso de desenhos infantis em camisetas sem autorização de seu titular.*

*Segundo entendimento da Corte, o caso em discussão refletiria a violação do nome da empresa, ao tê-lo sido estampado em camisetas sem autorização do proprietário do registro e no do Direito Autoral em si.*

*Juntamente com o nome da empresa, os desenhos reproduzidos indevidamente naquele caso haviam sido registrados como marca mista.*

*Sobre o conceito de marca mista, a pág. 9 das Diretrizes de Análise de Marcas dispõe que a marca mista ou composta é o sinal constituído pela combinação de elementos nominativos ou figurativos, ou mesmo apenas por elementos nominativos, cuja grafia se apresente sob a forma fantasiosa ou estilizada.*

*Como exemplo, destacam-se as marcas C&A, Light, Nestlé e Sony, conforme abaixo: (expõe as marcas)*

**É visivelmente clara a diferença entre a disposição das marcas mistas, acima exemplificadas e consideradas no referido precedente, e as diversas espécies de desenhos apresentadas no catálogo de produtos da Impugnante, em anexo.**

*Ademais, em relação ao disposto no precedente trazido a respeito do art. 8º da Lei de Direitos Autorais, convém destacar que a base legal se refere ao aproveitamento das idéias contidas nas obras, e não das obras em si. O objeto do direito de autor é o produto da criação intelectual, isto é, a obra, o que exclui a proteção da simples idéia.*

*Art. 8º Não são objeto de proteção como direitos autorais de que trata esta Lei:*

*I - as idéias, procedimentos normativos, sistemas, métodos, projetos ou conceitos matemáticos como tais;*

*II - os esquemas, planos ou regras para realizar atos mentais, jogos ou negócios;*

*III - os formulários em branco para serem preenchidos por qualquer tipo de informação, científica ou não, e suas instruções;*

*IV - os textos de tratados ou convenções, leis, decretos, regulamentos, decisões judiciais e demais atos oficiais;*

*V - as informações de uso comum tais como calendários, agendas, cadastros ou legendas;*

*VI - os nomes e títulos isolados;*

***VII - o aproveitamento industrial ou comercial das idéias contidas nas obras. (grifei)***

*Neste sentido, o surgimento do direito de autor se dá com a criação da obra intelectual. Fica completamente sem sentido falarmos de direito de autor sem a existência de uma obra, mediante expressão das idéias. O direito de autor protege apenas as formas de expressão das idéias e não as idéias propriamente ditas. É necessário que as idéias tomem um corpo*

*físico que seja expressado por meio de um livro, de um desenho, de um filme, de um programa de computador, de uma base de dados, etc.*

*Os artigos 7º, 8º, 9º e 10º da Lei nº 9.610/98 enumeram, de forma exemplificativa, as formas de exteriorização das criações do espírito que são amparadas, dentre as quais as composições musicais, as obras fotográficas e audiovisuais, as ilustrações e as adaptações e traduções e outras transformações de obras originais, apresentadas como criação intelectual nova.*

*A respeito da idéia em questão, o mesmo STJ se debruçou sobre o tema e decidiu, sobre a exteriorização da idéia, que:*

*A recorrente alega que sua idéia de um sistema de descontos em fatura de cartão de crédito, de os reverter para depósitos em poupança, foi apropriada por um banco sem que nada lhe pagasse. Sucede que o art. 8º da Lei n. 9.610/1998, expressamente, afirma não serem as idéias acolhidas pela proteção dada aos direitos do autor, quanto mais se a doutrina afirma ser imprescindível a exteriorização da criação do espírito para efeito de proteção, o que não foi sequer provado nos autos, levando, nesta sede especial, necessariamente, à incidência da Súm. n. 7-STJ. REsp 661.022-RJ, Rel. Min. Castro Filho, julgado em 12/9/2006. (Grifo nosso)*

*Em outras palavras, quando se refere à idéia, não se trata da obra em si, como no caso em apreço, mas sim de aspectos relacionados a ela.*

*Neste sentido, vejamos:*

**AÇÃO DE COBRANÇA. DIREITOS AUTORAIS.  
LEGITIMIDADE ECAD. EXECUÇÃO PÚBLICA DE OBRAS MUSICASIS.**

**INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 29 E 68 DA LEI 9.610/98.**

*Independentemente das modalidades de execução e formas de divulgação, a execução pública de obras musicais sem autorização expressa do autor ou titular enseja a cobrança dos respectivos direitos autorais. Assim, não mais subsiste a existência de lucro direto ou indireto como fator determinante para a cobrança de direitos autorais pela utilização de determinadas obras. Tal interpretação vem consagrar efetivamente a proteção da propriedade intelectual, consagrada na Carta Magna com o status de direito fundamental, e o próprio espírito da Lei Autoral. (TIMG - Ap. Civ. n.º*

*1.0245.01.001594-0/001(1)- rel. Des. Maria Elza - Publ. em 22.11.06)*

**RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTS. 458 E 535, I E II, DO CPC. INEXISTÊNCIA. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. PENALIDADES MAL APLICADAS. DIREITOS AUTORAIS. ESTILOS, MÉTODOS OU TÉCNICAS. INEXISTÊNCIA DE**

*PROTEÇÃO. (...) 4. Estilos, métodos ou técnicas não são objetos de proteção intelectual (Art. 8º, I e II, da Lei 9.610/98). O que se tem sob guarda legal são as obras resultantes da utilização de estilos, métodos ou técnicas. (STJ – Resp 906269/BA - Rel. Min. Humberto Gomes de Barros - 29/10/2007) (Grifo nosso)*

*Isso nada tem a ver com o registro da propriedade industrial frente ao INPI.*

*Por exemplo, em um programa de computador, relacionado no art. 7º, XII da Lei 9.610/98, que constitui uma determinada obra protegida por Direitos Autorais, as fórmulas e conteúdos lógicos nele inseridos (idéias), não são objeto de proteção como Direito Autoral. No entanto, o programa de computador em si o é e, como tal, está obviamente sujeito ao aproveitamento industrial ou comercial.*

*Seguindo-se a idéia trazida pela fiscalização aos presentes autos, os programas de computador (obras sujeitas à proteção como Direito Autoral) não seriam passíveis de aproveitamento industrial ou comercial. Caso o fossem, estariam protegidos pelo Direito de Propriedade Industrial e não pelo Direito Autoral.*

*Outro exemplo de fácil percepção pode ser extraído de uma analogia ao Direito Autoral decorrente da produção musical do grupo musical The Beatles. A obra protegida pelo art. 7º, VI, da Lei 9.610/98 em nada se confunde com a marca "The Beatles", registrada junto ao INPI como marca mista (processo nº 813162777), conforme abaixo. (reproduz a marca)*

*Seguir o entendimento da fiscalização importaria em que a exploração das obras musicais, uma vez tendo havido o registro da marca "The Beatles" no INPI, seria objeto de Direito de Propriedade Industrial e não de Direito Autoral.*

*Assim sendo, é totalmente improcedente a idéia trazida pela fiscalização de que os personagens teriam sido transformados em marcas para exploração comercial (Pag. 08).*

*Tal conclusão seria absurda e não merece prosperar.*

**d) Da impossibilidade de averbação dos contratos junto ao INPI**

*Seguindo-se a explanação objeto do presente capítulo em relação distinção técnica e jurídica do que constitui Direito Autoral e Direito de Propriedade Industrial, passa-se a análise quanto à eventual possibilidade de registro e averbação dos contratos de licença ora debatidos junto ao INPI.*

*Neste sentido, a fiscalização defende que caberia à Impugnante registrar e averbar os contratos de Licença junto ao INPI, para efeitos de remuneração a título de royalties, conforme Lei da Propriedade Industrial (Lei nº 9.279/96).*

*O art. 211 da Lei em questão define expressamente que:*

*Art. 211. O INPI fará o registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, contratos de franquia e similares para produzirem efeitos em relação a terceiros. (Grifo nosso)*

*Sob a expressão genérica "transferência de tecnologia" citada na lei, inclui-se, por força do Ato Normativo nº 135/97, os contratos de exploração de patentes, licença de uso de marca, fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica e científica. A averbação no INPI é condição para (a)*

*legitimar a remessa de pagamentos ao exterior, (b) permitir a dedutibilidade fiscal e (c) produzir efeitos perante terceiros.*

*Também o Banco Central do Brasil dispõe acerca dos Registros Declaratórios Eletrônicos (RDE's) nos casos de transferência de tecnologia e remessas ao exterior, conforme Resolução nº 3.844/10.*

*Os contratos que versam sobre licença de Direito Autoral, por não traduzirem em transferência de tecnologia, encontram-se fora da esfera de competência do INPI e, nesse sentido, não necessitam de averbação para produção de seus efeitos jurídicos.*

*Ademais, ao se analisar propriamente o requerimento de averbação de contratos de transferência de tecnologia, trazido em anexo, observa-se que, além dos dados referentes aos contratantes, valores e detalhes pretendidos, o formulário requer expressamente a listagem dos números de "Pedidos de registros e/ou registros de marcas envolvidos na contratação".*

*Ocorre que não se está tratando, na hipótese em comento, de licença de marcas tão somente, mas da licença de desenhos, gravuras, direitos sobre design, estilo, personagem, aparência do material, embalagem e acessórios relacionados.*

*Repete-se mais uma vez aqui o disposto no art. 124 da Lei de Propriedade Industrial.*

*Art. 124. Não são registráveis como marca:*

*XVII - obra literária, artística ou científica, assim como os títulos que estejam protegidos pelo Direito Autoral e sejam suscetíveis de causar confusão ou associação, salvo com consentimento do autor ou titular; (Grifo nosso)*

*Diante disso, é facilmente perceptível que não há possibilidade prática de registro/averbação dos contratos ora em discussão, o que afasta a interpretação tida pela autoridade fiscal em se tratar o cerne da questão objeto dos autos como Direito Marcário.*

*Em caso relativo a exploração de Direito Autoral, veja-se a jurisprudência sobre o tema:*

**DIREITOS AUTORAIS. VEICULAÇÃO DE CAMPANHA PUBLICITÁRIA SEM AUTORIZAÇÃO DE SEU CRIADOR. INDENIZAÇÃO. DIREITOS MORAIS E PATRIMONIAIS. REGISTRO. PUBLICIDADE. LEIS 5.988/73 E 9.610/98.**

- A proteção dos direitos de autor independe de registro, que é facultativo. Efetivado, o registro resguarda os direitos e vale como prova de anterioridade. A hipótese de coincidência criativa é uma das que motivam o autor a registrar seu trabalho (Lei n.o 5.988/73, Arts. 17 segs.).

- A não divulgação do inteiro teor de obra registrada não implica seu desconhecimento por terceiro. Se o registro acusava a existência de obra semelhante à utilizada pelas recorridas, caberia a elas procurar o autor para conhecer o trabalho e, em sendo o caso, conseguir autorização de uso.

- O registro por terceiro da expressão publicitária no INPI não afasta o direito do recorrente, relativo à criatividade e originalidade do slogan criado. O INPI sequer é órgão competente por tal registro (Art. 124, VII, da Lei n.º 9.279/96). Tal efeito somente ocorre quando o registro é feito em um dos órgãos relacionados no Art. 17 da Lei n.º 5.988/73. (Grifo nosso)

Isto posto, a exigência fiscal é desprovida de lógica e não encontra amparo na legislação atual.

e) Do conceito técnico da terminologia royalties aos licenciamentos concedidos à Impugnante

O art. 22 da Lei 4.506/64 dispõe que:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

a) direito de colher ou extraír recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extraír recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes.(Grifo nosso)

Da redação legal em questão, denota-se que não são considerados royalties os pagamentos de exploração de Direitos Autorais efetuados ao próprio autor ou criador. Portanto, as remessas ao exterior decorrentes de licença de direitos autorais, sempre que destinadas aos criadores da obra, não estariam sujeitas ao conceito de royalties.

A própria fiscalização assim o reconhece em relação ao caso presente ao afirmar, em fls. 11 do Termo de Verificação Fiscal, que "(...) neste caso concreto, não há Direito Autoral por terceiros senão pelo próprio autor. Somente às pessoas jurídicas MTV NETWORKS, SANTORO GRAPHICS LTD, MATTEL EUROPA, B.V., WARNER BROS CONSUMER PRODUCTS, DISNEY CONSUMER PRODUCTS, NATIONAL GEOGRAPHIC

*LICENSE AGREEMENT, MARVEL CHARACTERS BV/SPIDER MAN MERCHANDISING LP E SESAME WORKSHOP, todas elas sediadas no exterior, cabe falar de Direito Autoral, por serem elas titulares desse direito, donas das obras".*

*Logo, conforme redação do art. 22 da Lei 4.506/64, a remuneração decorrente da exploração dos Direitos Autorais, quando percebida pelo autor ou criador do bem ou obra, foge ao conceito legal de royalties definido pela referida Lei.*

*Assim sendo, considerado o Licenciante como criador da obra (considerado como tal no seu país de origem) e titular dos direitos patrimoniais que a compõe, os pagamentos relativos ao seu direito de autor não se enquadrariam na definição jurídica de royalties, mas sim de retribuição, conforme art. 57 da Lei 9.610/98, ou ainda, como remuneração de direitos, conforme art. 72 da Lei 9.430/96, abaixo relacionado.*

*Remuneração de Direitos Art. 72. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive à transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de quaisquer filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira.*

*Neste sentido, sobre o conceito de royalties e seu inadequado uso na legislação brasileira, vejamos as lições do jurista Jogo Henrique Fragoso sobre o tema:*

**Confusão entre royalties e copyright prejudica direito de autores**

*Por João Henrique Fragoso Quando Spinoza pontificou que "a maioria dos erros consiste apenas em que não aplicamos corretamente o nome às coisas" estava apenas seguindo uma tradição iniciada pela filosofia grega, voltada para o conhecimento da natureza mesma das coisas.*

*Pois, a aplicação errônea dos nomes às coisas a que se prestariam a designar, fatalmente leva a conclusões igualmente errôneas e, mais ainda, pode levar a que se construa todo um arcabouço de idéias, que acaba se revelando falso, posto que assentado em algo erroneamente designado.*

*Considerando -se que as coisas são identificáveis pelos nomes que se convencionou designá-las, **nada mais lógico do que utilizarmos os nomes certos para as coisas certas** e, só então, ao escolher o objeto consoante sua designação correta, podemos dele fazer livre uso: podemos estudar, descrever, comentar, citar, apontar, criticar, enfim, sobre ele traçar o que bem convier às nossas intenções intelectuais.*

*No âmbito do Direito, aquela assertiva ajusta -se à perfeição, como um elemento da teoria do conhecimento aplicado à*

*filosofia e à ciência do Direito, e que há séculos tem sido aceita e observada por juristas do mais alto calibre. No entanto, parece que regras básicas, como a formulada por SPINOZA, têm sido cada vez mais ignoradas, levando a equívocos de toda sorte.*

*No campo do Direito Autoral, de nosso interesse – talvez pela excessiva velocidade das informações, o que leva à sua má assimilação - tem sido muito comum a aplicação de certos termos que não condizem com o objeto visado. Exemplos recorrentes são as palavras royalties e copyright, aquela para designar a contraprestação pecuniária pelas utilizações autorais, esta para designar os próprios direitos dos autores - e, em alguns casos absurdos, englobando os direitos patrimoniais e os direitos morais de autor.*

*A palavra royalty, literalmente realeza, tem o sentido original de prerrogativa ou privilégio real, ou seja, a concessão, pelo monarca, de um direito de cópia (copyright) de uma determinada obra literária, pelo qual pagava-se uma determinada importância que, ao fim e ao cabo passou a se designar como royalty. Ou seja, a coisa em si, o privilégio real, com o tempo passou a designar, também, o pagamento que lhe correspondia.*

*Esse pagamento, ou royalty, aparentemente teve inicio na Inglaterra, com as concessões reais propiciadas pelo Licensing Act, de 1662, pelo qual garantia-se à chamada Stationer's Company o monopólio da reprodução e do comércio de livros mediante o pagamento de royalties ao monarca.*

*A palavra, quando aplicada aos sistemas legais daqueles países onde vigora o sistema de copyright é correto. A questão é a sua aplicação para designar a remuneração pelas utilizações das obras nos países onde vige a tradição do Droit d'Auteur especialmente no Brasil –diferenciação que se verá mais à frente. Por enquanto, deve-se dizer que a palavra royalties em nosso país, e tal como acolhida pela nossa legislação, aplica-se exclusivamente à remuneração pelo uso de patentes, uso de marca de indústria e comércio, assistência técnica e científica, ai incluída a transferência de tecnologia etc. e nunca para a utilização de obras protegidas pelo Direito Autoral.*

*A palavra royalties está claramente vazada em inglês, em diversos artigos da Lei nº 4.131/62, com as alterações posteriores ("Lei de Remessa de Lucros"). A lei autoral (Lei nº 9.610/98) - que não tem, ou não deveria ter expressões inúteis ou tautológicas - ao prever o pagamento pela utilização de criações intelectuais sob a proteção do Direito Autoral, a ele refere-se como "retribuição".*

*A Lei no 9.430/96, que trata do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, em seu artigo 72, sob o título "Remuneração de Direitos", prevê o pagamento pela aquisição, ou pela remuneração (sic) de direitos e a remessa do numerário correspondente para o exterior.*

*Entre os direitos expressamente estabelecidos naquele artigo encontram-se previstos os de transmissão por televisão, rádio ou outros meios, de filmes ou eventos quaisquer.*

A questão que de imediato se impõe neste caso, é que o tratamento dado aos royalties pela legislação tributária, como pagamento pelo uso de patentes, uso de marca de indústria e comércio, assistência técnica e científica etc. difere substancialmente do tratamento dado à remuneração por direitos sobre obras ou produções protegidas pelo Direito Autoral.

Sob o ponto de vista tributário é importante salientar que a dedução do imposto de renda a pagar, pela remessa de royalties para beneficiário situado no Exterior está limitada a 5% da receita bruta auferida pelo produto fabricado ou vendido - o que não ocorre com a remessa de remuneração a título de direitos autorais ou outros direitos, como o de arena nos caso de eventos esportivos.

Sob o ponto de vista do bom nome do Direito Autoral como é estruturado no Brasil e na maioria dos países, entendemos que deva ser eliminado de vez o termo do nosso vocabulário jurídico autoral, não só pelas confusões a que se presta na área tributária, mas também porque é designativo da remuneração do copyright em um sistema estranho à nossa tradição jurídica.

Entre os países que adotam o sistema do copyright, encontram-se os EUA, Inglaterra, Canadá, África do Sul e Austrália, cujas leis reconhecem em menor grau os direitos morais de autor, mas todas, sem exceção, admitem a renúncia a tal direito.

O sistema do copyright está assentado em uma premissa de ordem puramente econômica: o que importa é o aspecto da exploração econômica da obra, e é isto o que se visa, fundamentalmente, permanecendo em último plano - quando não desaparece inteiramente - a personalidade do autor, manifesta na obra.

(...) Entremes pede-se que não se confunda alhos com bugalhos, chamando de copyright o que não o é, e transformando em pó o direito dos autores. (...) - GRIFAMOS E SUBLINHAMOS

É de se salientar ainda, aqui, que o conceito relativo ao copyright está devidamente internalizado na legislação brasileira a partir do art. III do Decreto 76.905/75 que promulga a Convenção Universal sobre Direito de Autor, Revisão de Paris e faz expressa referência ao conceito relacionando-o como Direito de Autor.

### Artigo III

1. Qualquer dos Estados Contratantes que, nos termos de sua legislação interna, exija, a título de condição para conceder a proteção ao direito de autor o cumprimento de certas formalidades, tais como o depósito, o registro, a menção, as certidões notariais, o pagamento de taxas, o fabrico ou a publicação no território nacional deve considerar tais exigências como satisfeitas em relação a qualquer outra obra protegida nos

*termos da presente Convenção e publicada pela primeira vez fora do território do referido Estado por um autor não nacional se, desde a primeira publicação dessa obra, todos os exemplares da obra publicada com a autorização do autor ou de qualquer outro titular do direito de autor contiverem o símbolo © acompanhado do nome do titular do direito de autor e da indicação do ano da primeira publicação; o símbolo, o ano e o nome devem ser apostos em lugar e de maneira que indiquem claramente haver sido reservado o direito do autor. (Grifo nosso)*

*Como já salientado, é facilmente observável que os licenciamentos relacionados no catálogo de produtos da Impugnante, em anexo, indicam claramente a existência do Direito Autoral, por meio da simbologia aplicável ao copyright ©.*

*Após vista esta lição, resta claro o uso indevido do termo royalties na legislação nacional. Os Direitos Autorais têm natureza diversa dos Direitos de Propriedade Industrial, o que, por tal razão, têm forma diferente para sua remuneração, isto é, o pagamento de exploração de Direitos Autorais se dá sob outra rubrica, diferente de "royalties".*

*Tanto o é assim que também no caso de pagamentos ao exterior, o Regulamento de Câmbio vigente (RMCCI) apresenta natureza 45443 Serviços diversos - outros direitos - Direito Autoral, exatamente essa a natureza utilizada nos pagamentos pela Impugnante.*

f) Dos registros contábeis e informações prestadas pela Impugnante

*A fiscalização, ao longo de sua fundamentação, busca sustentar a natureza jurídica dos licenciamentos que sustentam a autuação lavrada por meio de informações prestadas pela própria Impugnante, seja por meio dos registros contábeis apresentados ou por meio das informações prestadas por responsáveis pela contabilidade no curso da verificação fiscal.*

*Entretanto, demonstrar-se-á o equívoco laborado sobre tal questão.*

*Aqui, antes de tudo, é imperioso salientar que os fatos são sempre anteriores a qualquer documento e/ou registro contábil e devem sempre constituir a sua sustentação.*

*Neste sentido, a existência dos fatos é absoluta. Por sua vez, os registros dos fatos podem, por alguma razão de ordem operacional (erro ou equívoco) ou interpretativa, serem feitos de maneira não totalmente adequada, o que se constitui em questão relativa (sempre dependente da existência do fato, que é absoluto).*

*A grande diferença entre fatos e registros é que um fato ocorrido pode, no máximo, ser corrigido, mas jamais poderá ser eliminado. Ao seu turno, um registro pode ser retificado, colocando-se inteiramente no lugar do registro anteriormente*

*feito, tomando seu lugar por completo e fazendo com que o registro retificado não mais produza efeitos.*

*Os fatos são perfectibilizados com a ação ou omissão de alguém. Os registros destes atos, se não corresponderem à realidade daqueles, poderão estar descritos sob rubrica não totalmente adequada.*

*Como exemplo, é como exportar um produto e efetuar o registro/lançamento que o produto foi vendido no mercado interno. O fato de o produto ter sido exportado não pode ser modificado, no máximo corrigido. Ou, ainda, o fato de o registro da operação ter sido consignado como "venda no mercado interno", não modifica o fato de o produto ter sido exportado. No entanto, se tal fato não for alterado ou corrigido (isto é, trazido o produto de volta ao mercado interno e realizar a venda no mercado doméstico), é o registro que o deve ser.*

*Em suma, o fato é principal enquanto o registro do fato é acessório; este deve seguir aquele, não o contrário.*

*Este é o presente caso. Vejamos:*

*A operação realizada pela Impugnante, através dos contratos em comento, foi a de licenciamento. Diferentemente do entendimento esposado no Auto de Infração, os licenciamentos pairam sobre Direitos Autorais (copyrights) relativos ao uso e fabricação de produtos mediante utilização de personagens (desenhos artísticos), cujas titularidades de seus direitos patrimoniais pertencem às empresas Licenciadoras.*

*Esse é o fato. Os contratos relacionados em anexo e o catálogo de produtos demonstram isso com clareza.*

*Da mesma maneira, os contratos de câmbio anexados aos autos pela própria fiscalização demonstram que, nos casos de pagamentos ao exterior, as operações foram transacionadas por meio do Banco Central e identificadas, pela sua natureza, como sendo "Serviços Diversos - Outros - Direitos Autorais", registrados pelo código 45443, conforme Regulamento de Câmbio (RMCCI), conforme cópias trazidas em anexo.*

*Os registros contábeis e outros documentos apresentados fiscalização decorrentes destas operações não podem ser considerados como verdade absoluta para determinar as operações, como pretende a fiscalização, eis que passíveis de equívoco (como efetivamente o foram).*

*Caberia a fiscalização deter-se com propriedade aos fundamentos de sua autuação para verificar a realidade dos fatos. Ao invés disso, procurou meramente se basear nos registros contábeis errôneos e respostas equivocadas prestadas por funcionários da contabilidade da Impugnante.*

*Diante disso, é imperioso demonstrar que tais registros e informações equivocadas não podem servir em absoluto para*

*procedência da autuação ora combatida, merecendo análise detida dos argumentos apresentados na presente Impugnação.*

*Portanto, eventual informação equivocada prestada pela Impugnante não justifica o equívoco da fiscalização, que deve apurar os lançamentos tributários conforme exige a lei.*

### **3.2. DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE/ROYALTIES**

*Sobre a instituição da CIDE/Royalties convém apresentar um breve intróito.*

*Inicialmente, a Lei 10.168/2000 instituiu a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para apoio à inovação.*

*A CIDE/Royalties foi criada, originariamente, destinada ao estímulo ao desenvolvimento tecnológico, sobre a aquisição, uso ou aprendizado de tecnologia.*

*Conforme art. 2º da referida lei, a regra-matriz de incidência da contribuição seria a retenção de licença de uso ou aquisição de conhecimentos tecnológicos, assim como a assinatura de contratos que impliquem transferência de tecnologia firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (transcreve o artigo)*

*A Medida Provisória nº 2.062-60 previu a criação da contribuição como condição para a redução da alíquota, de 25% para 15%, do imposto de renda retido na fonte incidente sobre as importâncias remetidas ao exterior a título de royalties, de prestação de serviços técnicos e assistência técnica.*

*Posteriormente, a Lei nº 10.332/2001 alargou a hipótese de incidência da contribuição para incluir como contribuintes da CIDE as pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem como as pessoas jurídicas que pagarem royalties a qualquer título a beneficiários ou residentes no exterior. (transcreve)*

*Esta legislação estendeu a incidência da CIDE, ainda que não relacionado a tecnologia, às pessoas jurídicas que:*

*- sejam signatárias de contratos que tenham por objetivo serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior; e, - pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.*

*A alíquota da CIDE foi instituída em 10%.*

*a) Da não incidência da CIDE sobre pagamentos relativos a exploração de Direitos Autorais aos donos das obras.*

*Conforme já salientado no capítulo anterior, o conceito técnico da terminologia royalties não é aplicável aos pagamentos efetuados pela Impugnante aos Licenciantes de personagens e desenhos em geral.*

*Neste sentido, tratando-se de exploração de Direito Autoral por parte dos próprios criadores das obras, o que é expressamente excluído como royalty por parte do art. 22 da lei nº 4.506/64, não haveria de se falar na configuração do fato gerador instituído pela Lei 10.332/2001 suficiente a caracterizar a exigência do recolhimento da exação em questão.*

*Ademais, a regulamentação da legislação supra mencionada, definida por meio do Decreto 4.195/2002 dispõe claramente que: (transcreve o artigo 10 do regulamento)*

*Nota-se que o decreto regulamentador da norma não faz qualquer alusão a Direitos Autorais, o que significa claramente dizer que o Poder Executivo, por sua própria vontade, abriu mão das receitas da CIDE em casos não caracterizados como sendo de efetiva transferência de tecnologia.*

*Admitir-se o contrário, com tributação das operações meramente a partir da legislação mais acima citada, é equivalente a expor o contribuinte a total insegurança jurídica no cumprimento das normas tributárias principais e acessórias, uma vez que ele jamais poderá precisar a quem deverá seguir no cumprimento de suas obrigações tributárias.*

*E é exatamente neste sentido que decidiu a jurisprudência administrativa, por meio da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, em caso análogo, senão vejamos:*

*Recurso 135.079*

*Acórdão 301-34.753*

*DRJ: Campinas*

*Decisão de 11/09/2008*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2002.*

*CIDE*

*Royalties. Direito Autoral. Não incidência. A CIDE/Royalties, instituída pela Lei nº 10.168/2000, não incide sobre a remessa ao exterior de pagamentos relativos à exploração de direitos autorais, mesmo que sobre a denominação de royalties, por força do comando interpretativo do artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002.(...)*

*Conforme visto nos capítulos anteriores, os contratos de licenciamento em comento não se traduzem em utilização de marcas ou transferência de tecnologia, e sim de direitos*

*Autorais. Desta feita, o pagamento de Direitos Autorais não está inserido nesta matriz regulamentar de incidência tributária.*

*Por tal razão, ao presente caso, não é possível aplicar a legislação citada pela fiscalização eis que não se pode criar tributo por analogia, conforme preconiza o art. 108 do Código Tributário Nacional (CTN) (transcreve).*

*Não é porque se paga royalty em favor de utilização de marcas de propriedade industrial ou comercial, que os valores pagos em favor de exploração de Direitos Autorais também serão submetidos às mesmas regras e obrigações acessórias.*

*Resta claro o uso indevido do termo royalties na legislação nacional para fins de denominação do pagamento de Direitos autorais ou sua exploração. Os Direitos Autorais têm natureza diversa dos Direitos de Propriedade Industrial, o que, por tal razão, têm forma diferente para sua remuneração, isto é, o pagamento de exploração de Direitos Autorais se dá sob rubrica diferente de royalties.*

*Se não se trata de royalty, não há de se falar em CIDE/Royalties.*

**b) Da não incidência da CIDE em contratos firmados com pessoas jurídicas sediadas em território nacional**

*Pelo entendimento apresentado pela fiscalização, a CIDE/Royalties seria incidente sobre a totalidade dos pagamentos a título de royalties identificado pela Impugnante nas DIPJ do período analisado, não fazendo distinção entre os contratos nacionais e internacionais, alegando que todos seriam firmados com beneficiários no exterior.*

*Segundo entendimento em questão, tratar-se-ia de licenças nacionais, entretanto, pagas a licenciantes no exterior.*

*Conforme redação legal já apresentada, conforme Lei 10.332/01, a CIDE/Royalties tem como fato gerador o pagamento a título de remuneração de royalties devidos a residentes ou domiciliados no exterior: (transcreve)*

*Nos casos acima relacionados, não se está a tratar de pagamentos diretos ou indiretos a residentes ou domiciliados no exterior. Evidentemente, os pagamentos de direitos realizados em território nacional não devem ser objeto de incidência da CIDE/Royalties.*

*Logo, não é cabível a exigência de CIDE/Royalties sobre a remuneração de licenças objeto de contratos firmados com pessoas jurídicas residentes e domiciliadas em território nacional, pelo que devem ser totalmente excluídos do lançamento.*

**c) Da ausência de vinculação da CIDE/Royalties e do desvio de finalidade na instituição do tributo - inconstitucionalidade**

*Seguindo a argumentação presente, é preciso ainda investigar a respeito das contribuições de intervenção no domínio econômico, que tem vinculação a uma finalidade constitucionalmente determinada, qual seja a de promover a*

*intervenção no domínio econômico. Ou seja, o objetivo de sua instituição é a de instrumentar a atuação, direta e indireta, do Estado no domínio econômico, de forma a financiar e estimular universidades e os programas de pesquisa tecnológica.*

*No caso das contribuições interventivas, deve haver uma correlação lógica entre os contribuintes da exação e aqueles que dela se beneficiam. A hipótese de incidência implica sempre, inarredavelmente, numa atuação estatal voltada aos pagantes do tributo.*

*Neste sentido, existe clara vinculação quanto à destinação da arrecadação à finalidade para a qual o tributo foi instituído. A utilização dos recursos para atividade diversa da estabelecida na constituição implica desvio de finalidade, ofendendo diretamente o texto constitucional.*

*Além disso, conforme palavras de Heleno Torres, a CIDE é um típico adicional do Imposto sobre a Renda nas prestações de serviços por sujeitos não residentes, de todo descabido, e com inequívoca inconstitucionalidade, por desvirtuar-se da finalidade interventiva especificada, qual seja, de estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, transmudando-se em imposto com arrecadação afetada a fundo e despesas específicas, contra tudo o que dispõe o art. 167, IV, da CF (transcreve).*

*No caso específico da CIDE/Royalties, o tributo é pago sem que haja qualquer atividade da União de intervenção no domínio econômico, servindo a contribuição, como já demonstrado, como adicional de imposto de renda de residente no exterior, substituto da alíquota de 25% anteriormente aplicada e reduzida pela MP 2.062-60.*

*O efeito claro desse desvio de finalidade perpetrado pela União é o de evitar que os recursos arrecadados sejam repassados ao Fundo de Participação dos Estados e Municípios, nos moldes do que ocorre com o Imposto de Renda, nos termos do art. 159, I, a, da CF/88, traduzindo-se em objetivo puramente arrecadatório e fragilizando o pacto federativo brasileiro.*

*O desvio de finalidade na instituição e cobrança da contribuição em comento acaba por lhe revestir de inconstitucionalidade.*

*d) Da ausência de correlação lógica entre os pagamentos efetuados e a finalidade que a contribuição visa alcançar*

*As contribuições interventivas devem guardar correlação lógica entre seus sujeitos passivos e a finalidade que a exação visa alcançar, sob pena de inconstitucionalidade.*

*Transcreve doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho.*

*No caso em comento, aqui como argumentação, caso obrigada a Impugnante a pagar CIDE sobre a remuneração de Direitos Autorais, estar-se-ia pagando CIDE independente de haver*

*transferência ou não de tecnologia, em nada seguindo a definição constitucional e legal para instituição do referido tributo.*

*Em outras palavras, seria o mesmo que instituir uma contribuição para fomentar o turismo e que tivesse como sujeitos passivos os alunos de instituições privadas de ensino, como bem salienta o autor supra referido.*

*Ou seja, não há qualquer correlação lógica entre a instituição e a cobrança da referida contribuição de sujeitos passivos não vinculados ao objetivo que a norma tributária em questão visa alcançar, evitando-a, mais uma vez, de inconstitucionalidade.*

e) Da violação ao princípio da isonomia e aos Tratados Internacionais

*A CIDE/Royalties tributa tão somente as empresas que celebrem contratos com pessoas sediadas no exterior, não tributando aquelas que contratam com empresas brasileiras.*

*Assim, se uma empresa brasileira vende tecnologia para outra empresa brasileira, não há tributação pela CIDE/Royalties. Contudo, se a venda é feita por uma companhia estrangeira, a CIDE/Royalties está presente.*

*Indo além, a CIDE/Royalties, por se tratar de tributo incidente sobre a remuneração de estrangeiros, é notadamente ilegal e inconstitucional por discriminar nacionais e estrangeiros em situação idêntica.*

*Neste sentido, nota-se claramente que a licença de Direito Autoral concedida por uma pessoa residente em território nacional não teria qualquer incidência tributária no que concerne à CIDE/Royalties. De outro modo, de forma nitidamente discriminatória, o estrangeiro que promove a licença do mesmo Direito Autoral, apenas por residir no exterior, terá incidência da CIDE, sendo tratado desigualmente pela legislação tributária nacional.*

*O mesmo argumento se aplica ao caso de licenciamento de uso de marca, no Brasil e no exterior, também absolutamente discriminatório.*

*Tal situação é vedada no ordenamento jurídico pátrio.*

*A Constituição Federal, em seu art. 5º, estabelece que:(transcreve)*

*Por sua vez, o Decreto Legislativo 30/1994 incorporou ao ordenamento jurídico nacional os tratados celebrados pelo Governo Brasileiro no âmbito da OMC –Organização Mundial do Comércio. Referida incorporação se deu, finalmente, mediante publicação do Decreto nº 1.355/1994 que veio promulgar a Ata Final que incorpora os resultados da Rodada Uruguai de negociações comerciais multilaterais do GATT. Esse mencionado Decreto traz dispositivo específico acerca dos GATS (Acordo sobre Serviços), que dispõe, em seu art. XVII, que:*

1 – Nos setores inscritos em sua lista, e salvo condições e qualificações ali indicadas, cada Membro outorgará aos serviços e prestadores de serviços de qualquer outro Membro, com respeito a todas as medidas que afetem a prestação de serviços, um tratamento não menos favorável do que aquele que dispensa a seus próprios serviços similares e prestadores de serviços similares. Os compromissos específicos assumidos sob o presente Artigo não serão interpretados no sentido de exigir de qualquer Membro compensação por desvantagens competitivas intrínsecas que resultem do caráter estrangeiro dos serviços ou prestadores de serviços pertinentes.

2 – Um Membro poderá satisfazer o dispositivo no parágrafo 1º outorgando aos serviços e prestadores de serviços dos demais Membros um tratamento formalmente idêntico ou formalmente diferente do que dispense a seus próprios serviços similares e prestadores de serviços similares.

3 – Um tratamento formalmente idêntico ou formalmente diferente será considerado menos favorável se modificar as condições de competição em favor dos serviços ou prestadores de serviços do Membro em comparação com serviços similares ou prestadores de serviços similares de qualquer outro Membro.

*No caso em comento, a norma tributária impõe, de forma discriminatória, uma diferença substancial de tratamento fiscal entre residente nacional e estrangeiro, constituindo num agente inibidor e gerador de onerosidade discriminatória em desfavor dos prestadores de serviço localizados no exterior.*

*As referidas normas internacionais obrigam o legislador interno a seu cumprimento, conforme já julgado pelo Superior Tribunal de Justiça em caso análogo a respeito das normas do GATT. Neste caso o princípio deve ser reconhecido tal qual o mesmo princípio do Acordo GATT sobre comércio de produtos.*

*Súmula 20.*

**A MERCADORIA IMPORTADA DE PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT É ISENTA DO ICM, QUANDO CONTEMPLADO COM ESSE FAVOR O SIMILAR NACIONAL.**

*E também no Resp. 426.945/PR:*

**TRIBUTÁRIO. REGIME INTERNACIONAL. DUPLA TRIBUTAÇÃO. IRPF. IMPEDIMENTO. ACORDO GATT. BRASIL E SUÉCIA. DIVIDENDOS ENVIADOS A SÓCIO RESIDENTE NO EXTERIOR. ARTS. 98 DO Código Tributário Nacional (CTN), 2º DA LEI 4.131/62, 3º DO GATT.**

*- Os direitos fundamentais globalizados, atualmente, estão sempre no caminho do impedimento da dupla tributação. Esta vem sendo condenada por princípios que estão acima até da própria norma constitucional.*

- O Brasil adota para o capital estrangeiro um regime de equiparação de tratamento (art. 2º da Lei nº 4131/62, recepcionado pelo art. 172 da CF) legalmente reconhecido no art. 150, II, da CF, que, embora se dirija, de modo explícito, à ordem interna, também é dirigido às relações externas.

- O art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN) permite a distinção entre os chamados tratados-contratos e os tratados-leis. Toda a construção a respeito da prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi feita tendo em vista os designados tratados-contratos, e não os tratados-leis.

Sendo o princípio da não discriminação tributária adotado na ordem interna, deve ser adotado também na ordem internacional, sob pena de desvalorizarmos as relações internacionais e a melhor convivência entre os países.

**- Supremacia do princípio da não-discriminação do regime internacional tributário e do art. 3º do GATT.**

- Recurso especial provido. Resp 426945/PR RECURSO ESPECIAL 2002/0043098-0 Ministro Teori Zavascki (1124) T1 – Primeira Turma. 22/06/2004

No caso dos autos acima, ainda, é perceptível o objetivo arrecadatório pretendido pela fiscalização ao considerar pagamentos devidos ao exterior aqueles realizados pela Impugnante aos agentes e beneficiários contratualmente definidos como tal e localizados em território nacional.

A fiscalização se insere na relação contratual legalmente pactuada e faz presunções descabidas de que os pagamentos feitos em território brasileiro seriam, na verdade, devidos ao exterior. A presunção adotada foi de que os pagamentos foram feitos no Brasil como forma de evitar-se o recolhimento de CIDE/Royalties.

Em primeiro lugar, não há de se falar em incidência de CIDE/Royalties sobre a remuneração de Direito Autoral, seja no Brasil ou no exterior.

Em segundo lugar, a relação contratual legalmente instituída entre Licenciantes de direitos e a Impugnante escapa aos objetivos da Fazenda, qual seja o de cobrar os tributos quando preenchidos os requisitos legais para tanto (incluído entre eles o efetivo fato gerador).

Em terceiro lugar, admitindo-se apenas para efeitos de argumentação que a fiscalização esteja correta na sua tese de aplicação de Direito de Propriedade Industrial na hipótese dos autos, ainda assim haveria a constitucionalidade da referida exação em relação ao princípio da isonomia. Isto porque a CIDE/Royalties não seria devida em pagamentos relativos ao licenciamento do direito de exploração pelo uso de marca entre empresas nacionais.

Isto posto, é patente a ilegalidade da cobrança em questão na hipótese dos autos e, ademais, a constitucionalidade da

*cobrança em questão ao tratar iguais de forma desigual apenas baseado na sua condição de ser residente no Brasil ou no exterior.*

*No caso de argumentação quanto a um eventual propósito de estimular a contratação de Direitos Autorais no Brasil, evitando-se a remessa de divisas ao exterior, além de afrontar as regras do GATT, conforme já salientado, haveria ferimento à Convenção Universal sobre Direito do Autor, Revisão de Paris, internalizada no Brasil por meio do Decreto 76.905/75:*

*Artigo I*

*Os Estados Contratantes comprometem-se a tomar todas as disposições necessárias para assegurar a proteção suficiente e eficaz dos direitos dos autores e de quaisquer outros titulares dos mesmos direitos sobre as obras literárias, científicas e artísticas, tais como os escritos, as obras musicais, dramáticas e cinematográficas, as pinturas, gravuras e esculturas.*

*Artigo II*

*1. As obras publicadas dos nacionais de qualquer dos Estados Contratantes, assim como as obras publicadas pela primeira vez no território do referido Estado, gozam, em qualquer dos outros Estados Contratantes, da proteção que este último Estado concede às obras de seus nacionais, publicadas pela primeira vez no seu próprio território, assim como da proteção especialmente concedida pela presente Convenção.*

*Mais adiante, a referida Convenção aduz que:*

*Artigo IV “bis”*

*1. Os direitos mencionados no art. 1 compreendem os direitos fundamentais que asseguram a proteção dos interesses patrimoniais do autor, em particular o direito exclusivo de autorizar a reprodução por um meio qualquer que seja, a representação e a execução públicas e a radiodifusão. As disposições do presente Artigo aplicar-se-ão às obras protegidas pela presente Convenção, quer sob sua forma original, quer, de modo reconhecível, sob a forma derivada da obra original.*

*Trata-se de corolário relativo ao princípio da isonomia de tratamento entre nacionais e estrangeiros, aqui especificamente tratando-se das regras jurídicas em geral atinentes ao Direito Autoral.*

*Desta feita, por restar o lançamento instituído sobre royalties quando a espécie em discussão nos autos se trata de retribuição do direito do autor, por não haver previsão regulamentar para a cobrança de CIDE sobre os valores remetidos às empresas Licenciantes no exterior, por haver cobrança de CIDE/Royalties em pagamentos efetuados em território nacional, por haver desvio da finalidade legal utilizada para criação do tributo, sem qualquer relação lógica com transferência de tecnologia no caso*

*em comento, e, por haver discriminação ilegal no tratamento entre nacionais e estrangeiro em situação fática nitidamente igualitária, resta nula a autuação em comento.*

### *3.3. DO AFASTAMENTO DA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO*

*Sabe-se que é prática constante da SRFB, após o prazo para Impugnação, aplicar a taxa de juros Selic sobre a multa de ofício. Assim, a Impugnante insurge-se contra tal aplicação, tendo em vista que penalidades, tanto multa de ofício, como taxa de juros Selic, embora previstas em lei, não são autorizadas a incidirem uma sobre a outra.*

*Corroborando esse entendimento, assim dispõe o parágrafo único do art. 43 da Lei 9.430/96:*

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*Dessa forma, a previsão legal da incidência dos juros de mora é apenas sobre tributos e contribuições, não havendo competência para autorizar a incidência sobre qualquer outra espécie que não possua a mesma natureza jurídica.*

*Ademais, cabe à administração pública observar os preceitos legais, previstos em legislação competente, não podendo valer-se de brechas ou possíveis omissões do texto legal com o intuito de se beneficiar. É o que dispõe o inciso I do parágrafo único do art. 2º da Lei nº. 9.784/99, veja-se:*

*Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

*Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:*

*I - atuação conforme a lei e o Direito; [...].*

*O próprio Conselho de Contribuintes tem acolhido esse entendimento:*

*[...] INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº. 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. Recurso: 158770. Processo: 10980.013431/2006-05. Sessão:*

---

06/03/2008. Relator: Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.  
Acórdão 101-96607. (Grifo nosso)

(...) JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.DESCABIMENTO - Por não se tratar da hipótese de penalidade aplicada na forma isolada, a multa de ofício não integra o principal e sobre ela não incidem os juros de mora. Recurso: 160718. Processo: 16327.000106/2003-11. Sessão: 17/09/2008. Relator: Leonardo de Andrade Couto. Acórdão 103-23566. (Grifo nosso)

Portanto, embora a multa de ofício seja parcela integrante do crédito tributário, não é devida a aplicação de juros sobre esta, em face da ausência de previsão legal que autorize tal incidência.

#### 4. RESUMO

Em resumo, entre razões preliminares e de mérito para improcedência da autuação ora impugnada, destaca-se:

- preliminarmente é nulo o lançamento efetuado ao incluir o IRRF na base de cálculo da CIDE;
- Os contratos firmados pela Impugnante, e seus respectivos pagamentos, dizem respeito ao Direito Autoral relativo ao uso de desenhos artísticos de personagens e imagens licenciadas e não se confunde com direito de exploração do uso de marca;
- É impossível a averbação/registo dos contratos em questão junto ao INPI por estarem afastados de sua competência legal;
- Há imprecisão jurídica na utilização do conceito de royalties para os pagamentos decorrentes dos contratos firmados entre a Impugnante e seus Licenciantes, não sendo tais pagamentos sujeitos à CIDE/Royalties. Neste sentido, não há incidência de CIDE/Royalties sobre pagamentos relativos a exploração de Direitos Autorais aos donos das obras;
- A CIDE/Royalties não deve incidir em pagamentos realizados dentro do território nacional;
- A CIDE/Royalties é inconstitucional por ausência de vinculação e desvio de finalidade em relação a sua instituição;- Não há correlação lógica entre os pagamentos efetuados pela Impugnante, desprovidos de caracterização como transferência de tecnologia, e a finalidade que a CIDE/Royalties visa alcançar;
- o tratamento conferido pela CIDE/Royalties é manifestamente inconstitucional por violação ao princípio da isonomia e manifestamente ilegal em relação aos Tratados Internacionais firmados pelo Brasil;
- não é devida a aplicação de juros SELIC incidente sobre a multa de ofício;

#### 4. DO PEDIDO

a) Ex Positis, pede e espera a ora Impugnante, seja recebida e acolhida a presente Impugnação in totum, visando, seja acatada integralmente a fim de que seja anulado o presente lançamento e consequentemente cancelado ou reduzido o respectivo Auto de Infração, preliminarmente, por nulidade na constituição do crédito tributário ao ser efetuado o lançamento fiscal de forma errônea com inclusão de IRRF na base de cálculo da CIDE/Royalties, e, no mérito, pela ausência de legislação aplicável às remessas realizadas ao exterior para fins de pagamento de Direitos autorais, cuja natureza é diversa dos Direitos de Propriedade Industrial, bem como pelo desvio de finalidade da norma intervintiva na atividade econômica no caso em comento, pelo nítido caráter discriminatório imposto na remuneração dos serviços prestados entre nacionais e estrangeiros e, por último, pelos demais argumentos apresentados na presente Impugnação.

b) Espera-se, assim, pela ANULAÇÃO e CANCELAMENTO do Auto de Infração em sua totalidade, ou ainda, parcialmente, incluindo os respectivos encargos.

C) Protesta, por último, pela realização de diligências para demonstração do alegado e, ao final, requer seja determinado o arquivamento do processo administrativo instaurado.

Foram juntados ao processo os contratos firmados com empresas domiciliadas no exterior, devidamente traduzidas por tradutor juramentado, bem como os catálogos dos produtos produzidos pela Companhia."

A decisão recorrida proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador está ementada nos seguintes termos:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

A errônea inclusão de valores na base de cálculo do tributo, passível de correção no julgamento, não acarreta a nulidade do auto de infração.

DILIGÊNCIA. REQUISITOS.

Há que ser indeferida a diligência em cujo pedido não são cumpridos os requisitos legais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.  
INCIDÊNCIA.

São devidos juros moratórios à taxa SELIC sobre a multa de ofício.

**CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.**

*A competência para julgar a constitucionalidade e a validade de norma jurídica vigente no ordenamento jurídico é do Poder Judiciário, não podendo ser objeto de análise de julgadores administrativos.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 CESSÃO DE USO DE MARCA COMERCIAL OU INDUSTRIAL.**

**REGISTRO DE MARCA. NECESSIDADE.**

*Para que o contrato seja considerado de cessão de uso de marca comercial ou industrial é imprescindível que haja o registro da marca no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) para o segmento para o qual o contrato é firmado.*

**USO COMERCIAL DE DENOMINAÇÃO OU SÍMBOLOS DE CLUBE DE FUTEBOL. REGRAMENTO.**

*O uso comercial de denominação ou símbolo de clube de futebol não envolve direitos autorais sendo aplicáveis as normas trazidas pela Lei Pelé, para cujo uso dispensa a existência de qualquer tipo de registro.*

**DENOMINAÇÃO E SÍMBOLOS DE CLUBES DE FUTEBOL. REGISTRO DE MARCA. POSSIBILIDADE.**

*A denominação e os símbolos de clube de futebol podem ser objeto de registro de marca no INPI, embora dispensado este registro pela Lei Pelé.*

*Neste caso, o uso da marca registrada impõe as pertinentes consequências tributárias.*

**REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.**

*A base de cálculo da CIDE/Royalties não comporta reajustamento quando o cessionário assume o ônus do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), por absoluta falta de previsão legal.*

**ROYALTIES. CLASSIFICAÇÃO PARA FINS TRIBUTÁRIOS.**

*Para fins tributários, são classificados como royalties os rendimentos previstos no artigo 22 da Lei nº 4.506, de 1964.*

**CIDE/ROYALTIES. INCIDÊNCIA.**

*A CIDE/Royalties incide apenas sobre os pagamentos descritos no artigo 10 do Decreto nº 4.195, de 2002.*

*CIDE/ROYALTIES. FATO GERADOR.*

*O núcleo do fato gerador da CIDE/Royalties são as ações de “pagar”, “creditar”, “entregar”, “empregar” ou “remeter” valores em quitação de contratos de transferência de tecnologia a pessoa residente ou domiciliada no exterior. O “pagamento”, o “crédito”, a “entrega” e/ou o “emprego” de valores nessas condições, ainda que em território nacional, se subsume à norma de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).*

*DIREITOS AUTORAIS. AUTOR. PESSOA NATURAL.*

*No direito Pátrio, apenas a pessoa natural pode ser considerada autora para fins de Direitos Autorais.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte"*

A recorrente de forma hábil e tempestiva interpôs recurso voluntário parcial em que aduz:

(i) nulidade processual em decorrência de erro material na base de cálculo do crédito tributário lançado sob o argumento de que permanece a exigência do IRRF não recolhido nos pagamentos efetuados no Brasil;

(ii) nulidade processual em razão de erro de direito, pois o caso versa sobre licenciamento de direito autoral, portanto, não abrangido pela motivação legal atribuída pela fiscalização (licença de marca) e que a decisão possui imprecisões de ordem técnica, com ofensa, inclusive ao art. 142 do CTN;

(iii) necessidade de juntada de documentos adicionais para o deslinde da controvérsia, os quais foram anexados com a peça recursal;

(iv) caracterização do direito autoral, pois a maioria dos contratos celebrados referem-se a licença de uso de direito autoral, mediante uso de personagens, representações gráficas, imagens, símbolos e desenhos artísticos;

(v) que a propriedade objeto de licença é definida nos contratos, de forma geral, como sendo Direito Autoral, direito de imagem e direito de uso do nome e título do personagem, bem como logos e imagens relacionados, o que vai além do direito do uso de marca;

(vi) que a expressão *copyright ©* refere-se ao direito de cópia do personagem e não ao direito de uso da marca;

(vii) tece considerações técnicas para distinguir o direito autoral do direito sobre a propriedade industrial (marca), com menções a Lei de Direitos Autorais (Lei 9.610/98);

(viii) demonstra através de planilha objetiva as diferenças entre o direito autoral e o direito marcário:

|                                | <b>Direito Autoral</b>        | <b>Direito Marcário</b>                       |
|--------------------------------|-------------------------------|---|
| <b>Duração de direitos</b>     | Vitalício + 70 anos pós morte | 10 anos – renovação sucessiva indefinidamente |
| <b>Exercício de proteção</b>   | Ação penal pública            | Ação penal privada                            |
| <b>Natureza</b>                | Expressiva                    | Distintiva – marcaria                         |
| <b>Necessidade de registro</b> | Optativo                      | Obrigatório                                   |
| <b>Legislação</b>              | Lei 9.610/98                  | Lei 9.279/96                                  |

(ix) que há impossibilidade de averbação dos contratos que versem sobre direitos autorais junto ao INPI;

(x) que há imprecisão do conceito técnico da terminologia royalties aos licenciamentos concedidos, citando o art. 22 da Lei 4506/64

(xi) que não há incidência da CIDE em operações envolvendo retribuições decorrentes de direitos autorais, ante a ausência de previsão no art. 10 do Decreto 4.195/2002;

(xii) que a Lei 10.168/2000 reconhece de forma expressa a não incidência da CIDE/Royalties sobre operações de licenciamento de direitos autorais, ao excluir do campo de incidência da CIDE/Royalties as operações de Licenciamento de Uso de Softwares (direito autoral), salvo em casos de transferência de tecnologia;

(xiii) existência de insegurança jurídica em razão da legislação atualmente vigente, ante a clara incongruência trazida nos dispositivos das Leis 10.168/2000 e 4.506/64 e o Decreto 4.195/2002;

(xiv) que para incidência da CIDE/Royalties há evidente necessidade de que haja transferência de tecnologia;

Ao final, pugna a recorrente pelo provimento do seu recurso voluntário.

## Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

### Das preliminares arguidas

Com relação a preliminar arguida de nulidade processual em decorrência de erro material na base de cálculo do crédito tributário lançado sob o argumento de que permanece a exigência do IRRF não recolhido nos pagamentos efetuados no Brasil entendo que não assiste razão à recorrente.

Aqui é de consignar o contido na decisão recorrida:

*"Quanto à alegada falta de liquidez e certeza do crédito tributário, é de se ressaltar que as bases de cálculo que foram*

*reajustadas são as relativas aos pagamentos feitos a beneficiário no exterior por intermédio de agentes, sem o recolhimento do IRRF, constantes da planilha de folhas 1711 a 1713.*

*Em relação aos outros fatos geradores lançados, não há que se falar em reajuste da base de cálculo em função da Empresa ter assumido o ônus do imposto, com a aplicação do previsto no artigo 725 do RIR/99. Neles os valores lançados decorrem de bases de cálculos correspondentes aos pagamentos efetuados pela Lepper, sem o reajuste citado.*

*Em verdade, o procedimento adotado em relação aos valores pagos por meio dos agentes não determina que o crédito seja ilíquido ou incerto, mas poderá, caso o argumento seja considerado procedente, alterar a base de cálculo com a exclusão do montante correspondente ao reajuste.*

(...)

*Sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior há a incidência da tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 15%, suportada pela pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior e, por óbvio, não compensável no ajuste anual.*

*Assim, um pagamento de R\$ 10.000,00, por exemplo, sofrerá o desconto de R\$ 1.500,00 a título de imposto de renda exclusivo na fonte, que será retido e recolhido pela empresa residente e domiciliada no Brasil, sendo efetivamente remetido para o exterior o valor de R\$ 8.500,00.*

*O valor pago à empresa no exterior foi R\$10.000,00, o remetido foi R\$8.500,00. A CIDE/Royalties incide sobre os R\$ 10.000,00 pagos, ainda que o efetivamente remetido tenha sido R\$ 8.500,00. Ora, a empresa pagou efetivamente os R\$ 10.000,00 e cumpriu a obrigação de reter e recolher um tributo por determinação legal.*

*Caso a empresa do exemplo acima pagasse R\$10.000,00 e remettesse os mesmos R\$10.000,00, sem cumprir o dever legal de reter o imposto no valor de R\$1.500,00, a lei determina que o pagamento seja considerado líquido e, assim, seja reajustada a base de cálculo.*

*Nessa situação, o montante que for calculado para recolhimento pela empresa domiciliada no Brasil, efetivamente, não integra o conceito de valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido a empresa residente ou domiciliada no exterior, mas um acréscimo suportado pela responsável tributária.*

*A base legal do artigo 725 do RIR/99 é o artigo 5º da Lei nº 4.154, de 1962, que tratava especificamente do imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza.*

*A norma que determina o reajustamento da base de cálculo, portanto, é uma norma específica do imposto de renda e não uma norma geral aplicável a todos os tributos.*

*Entendo, portanto, que a base de cálculo da CIDE/Royalties não comporta o reajustamento da base de cálculo em função da não retenção e não recolhimento do IRRF, devendo incidir sobre o valor efetivamente pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à empresa domiciliada no exterior.*

*Desta forma, fica afastada a preliminar de nulidade, mas deverá ser refeito o cálculo da CIDE, caso a contribuição seja mantida até o fim deste voto." (grifo nosso)*

A própria ementa da decisão vergastada anota a exclusão do IRRF da base de cálculo da CIDE. Vejamos:

*"REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.  
IMPOSSIBILIDADE.*

*A base de cálculo da CIDE/Royalties não comporta reajustamento quando o cessionário assume o ônus do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRR), por absoluta falta de previsão legal."*

Já no que se refere a nulidade processual em razão de erro de direito, comprehendo que a questão se confunde com o próprio mérito, por isso deixo de tratá-la neste tópico para debatê-la a seguir.

Assim, não acolho as preliminares levantadas pela recorrente.

### **Do mérito**

Cinge-se o presente processo sobre a incidência da CIDE sobre as remessas a título de pagamento pela exploração de direitos de imagem, por se configurarem as mesmas como royalties.

Como sabido, a CIDE é de competência exclusiva da União, conforme disposto no art. 149 da Constituição Federal, *in verbis*:

*"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."*

Tal contribuição, de caráter extrafiscal, respeita os princípios encartados no art. 170 da Carta Magna, conforme a seguir:

*"Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

*I - soberania nacional;*

*II - propriedade privada;*

*III - função social da propriedade;*

*IV - livre concorrência;*

*V - defesa do consumidor;*

*VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;*

*VII - redução das desigualdades regionais e sociais;*

*VIII - busca do pleno emprego;*

*IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)*

*Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."*

Sobre a CIDE, o escólio de Hugo de Brito Machado é elucidativo:

*"A finalidade da intervenção no domínio econômico caracteriza essa espécie de contribuição social como tributo de função nitidamente extrafiscal. Assim, um tributo cuja finalidade predominante seja a arrecadação de recursos financeiros jamais será uma contribuição social de intervenção no domínio econômico.*

*A finalidade intervintiva dessas contribuições, com o característica essencial dessa espécie tributária, deve manifestar-se de duas formas, a saber: (a) na função da própria contribuição, que há de ser um instrumento da intervenção estatal no domínio econômico, e ainda, (b) na destinação dos recursos com a mesma arrecadados, que só podem ser aplicados no financiamento da intervenção que justificou sua instituição."* (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 422.)

Tecidas estas considerações prévias, passo a análise das matérias de mérito alegadas em sede recursal.

A atual redação do § 2º do art. 2º da Lei 10168/2000 está assim ementada:

*"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.*

(...)

*§ 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."*

Por sua vez, o art. 10 do Decreto 4.195/2002 dispõe que:

*"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."*

A questão em debate envolve uma interpretação sistemática, que no escólio de Carlos Maximiliano está assim conceituada:

*"A verdade inteira resulta do contexto, e não de uma parte truncada, quiça defeituosa, mal redigida; examine-se a norma na íntegra e, mais ainda: o Direito todo, referente ao assunto. Além de comparar o dispositivo com outros afins, que formam o mesmo instituto jurídico, e com os referentes a institutos análogos; força é, também, afinal por tudo em relação com os princípios gerais, o conjunto do sistema em vigor."* (MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. 20 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 106).

Não há como se desvincular o texto do parágrafo segundo, do *caput* do art. 2º do texto legal antes reproduzido, pois se estaria dissociando da real intenção do legislador, qual seja, o cumprimento do contido no *caput*.

Nesse contexto, os valores remetidos ao exterior atinentes ao licenciamento e exploração de direitos autorais, não configuram hipótese de incidência da CIDE porquanto não encerram nenhuma relação com o fato gerador previsto na norma, encartado no *caput* do art. 2º.

A interpretação da norma não pode levar a um desvio como posto na autuação e mantido em primeira instância, pois o parágrafo segundo não pode subverter o texto da hipótese de incidência expressamente previsto no *caput* do já citado art. 2º.

O pagamento de licenciamento de direitos autorais, pela suas próprias características, entendo não implica em transferência de tecnologia, o que impede a incidência tributária em questão.

Sobre a impossibilidade de incidência da CIDE sobre serviços em que não haja transferência de tecnologia, Gabriel Lacerda Troianelli assim se posiciona:

*“é plenamente viável a interpretação conforme a Constituição do § 2º, art. 2º da Lei 10.168/2000, válido e eficaz quanto à incidência da contribuição relativa a serviços técnicos e administrativo acessórios à transferência de tecnologia, mas inválido se aplicado a serviços técnicos e administrativos que não guardem relação com a transferência de tecnologia.”* (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *O âmbito de incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pela Lei n. 10.168/2000*. Revista dialética de Direito Tributário. Vol. 121. São Paulo: Dialética, 2005, p. 79)

Marco Aurélio Greco, citando Hiromi Higuchi assim se posiciona sobre a matéria:

*“A maior dúvida decorre da falta de definição da legislação em relação à transferência de tecnologia nos contratos de prestação de assistência técnica e de assistência administrativa. A incidência da Cide sobre a remuneração desses serviços foi introduzida pela nova redação dada pelo §2º do art. 2º da Lei 10.168/2000 pelo art. 6º da Lei 10.332/2001. Pelo caput daquele artigo, a Cide só incide nos contratos que tiver transferência de tecnologia. Com isso, o §2º terá que seguir a orientação do caput. A Cide instituída com base no art. 149 da Constituição onde dispõe que compete exclusivamente à União instituir Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico como instrumento de sua atuação na área. Com isso, a Constituição só permite cobrar contribuição de intervenção na área que ocorrer domínio econômico.”* (GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de intervenção no domínio econômico: Parâmetros de sua criação. São Paulo: Dialética, 2001, p. 88).

Tem razão a recorrente quando consigna em seu recurso que o art. 10 do Decreto 4.195/02, que especifica as operações sobre as quais deve incidir a CIDE/Royalties, deixa, intencionalmente, de incluir as operações de Licenciamento de Direitos Autorais e que não há qualquer correlação entre a CIDE/Royalties e o suposto domínio econômico relativo a Direitos Autorais, inclusive demonstrando que a destinação dada aos recursos captados não

---

são, em momento algum, destinadas às atividades de criação de obras intelectuais, tais como a música, as artes e a literatura, entre outras, mas sim às áreas de desenvolvimento tecnológico e empresarial, objeto de tributação e da destinação legal dos recursos arrecadados.

Em voto proferido pela Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo no processo 16643.000149/201043 destaco o seguinte excerto:

*"E nessa linha, e atentos à referida questão, a União, ao regulamentar a redação dada ao § 2º ao art. 2º da Lei n. 10168, pela Lei 10.332/2001, tratou de restringir o alcance da expressão “a qualquer título”, trazendo hipóteses taxativas de incidência da CIDE, pelo Decreto n. 4195/2002, que estabeleceu o alcance do critério material da contribuição, nos seguintes termos:*

*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.*

*Verifica-se que não há a menção da remuneração por direitos autorais e qualquer ilação nesse sentido, implicaria em interpretação extensiva que não se coaduna com o vetor de estrita legalidade."*

Tem-se, ainda, voto proferido pela Conselheira Andréa Medrado Darzé no processo nº 10880.729484/2011-29 (Acórdão nº 3102-002.020):

*"Assim, e como bem pontuou o próprio Marco Aurélio Greco, se o fim é estipulado pela Constituição, ultrapassar o limite corresponde a hipótese de inconstitucionalidade. Por outro lado, se o fim escolhido pela própria lei, o limite na escolha dos meios é resultante da racionalidade que deve informar a produção legislativa e ao princípio da razoabilidade que exclui a existência de leis razoáveis por irracionalidade, posto que violam o devido processo legal em sentido material.*

*Dito isso, infere-se que, se a própria lei instituidora do tributo estabeleceu que a CIDE-Royalties visa a estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de*

*pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo, não resta dúvida de que a escolha de hipóteses de incidência que não atendem esta finalidade é uma questão de ilegalidade, não de inconstitucionalidade, sendo, por esta mesma razão, passível de análise por esta Corte Administrativa.*

*Neste contexto, analisando o art. 2º da Lei nº 10.168/00, em sua redação original, conclui-se que só poderão integrar a base de cálculo da referida Contribuição os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, em razão das obrigações decorrentes dos seguintes fatos: (i) deter licença de uso de conhecimentos tecnológicos; (ii) adquirir conhecimentos tecnológicos; e (iii) ser signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia.*

*Posteriormente, com a edição da Lei nº 10.332/01, foram introduzidas alterações no § 2º daquele dispositivo, passando a ser objeto de tributação também as remessas ao exterior decorrentes de (i) contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; (ii) pagamentos, creditamentos, entregas, empregos ou remessas de royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.*

*Todavia, considerando-se os requisitos para a instituição de Contribuições Interventivas, bem como a finalidade da criação da CIDE-Royalties expressamente disposta na lei, conclui-se que as remessas enumeradas no § 2º do art. 2º, mesmo com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.332/01, devem, necessariamente, envolver transferência de tecnologia para autorizar a cobrança do presente tributo.*

*Com efeito, as alterações introduzidas pela Lei nº 10.332/01 no § 2º, do art. 2º, da Lei nº 10.168/00, apenas complementam as disposições do caput desse dispositivo, estabelecendo outras formas jurídicas de transferência ou aquisição de tecnologia. Não autorizam, ao contrário, a inclusão indiscriminada de qualquer remessa para o exterior na base de cálculo da referida contribuição, sem que haja a necessária transferência de tecnologia.*

*Corrobora esse entendimento o disposto no art. 11 da Lei Complementar nº 95/98, o qual estabelece que: “os parágrafos e os incisos não podem ser considerados isoladamente, devendo ser analisados no contexto do artigo no qual se inserem”.*

O Conselho, também, já se posicionou sobre o tema, conforme entendimento firmado pelo Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, em voto proferido no processo 13896.003705/2002-63, nos seguintes termos:

*“Discordo o nobre relator, pois entendo que a recorrente tem razão em seus argumentos, pelos motivos que passo a avaliar.*

*Não há qualquer transferência de tecnologia, que constitui o âmago da exação prevista no artigo 2º da Lei nº 10.168, de 29*

*de dezembro de 2000, que justifique a incidência da CIDE nestes autos.*

(...)

*Nem mesmo ocorreu a chamada "transferência presumida" de tecnologia, pois é certo que não se pode presumir tal transferência para efeitos tributários, ou ocorre transferência ou não. No caso em exame, o que existe é a simples cessão de direito de exploração de obra artística, nada mais e sobre o pagamento relativo aos respectivos direitos autorais (e sua remessa ao exterior) não incide a CIDE."*

Destaco, ainda, excerto do voto proferido pela Conselheira Vanessa Marini Cecconello, conselheira integrante da CSRF, no processo 16643.000404/2010-58:

*"A interpretação do art. 10 do Decreto nº 4.195/02 realizar-se-á em consonância com o alcance e o impacto pretendidos pelo legislador ao ser promulgada a Lei nº 10.168/2000, ambos relacionados ao setor de tecnologia, não havendo qualquer relação com o setor audiovisual. Assim, ainda que se pretenda ser o rol estabelecido no art. 10 exemplificativo, de acordo com os objetivos de sua regra matriz, não se pode incluir ali a tributação dos direitos autorais relacionadas às obras audiovisuais, razão pela qual não há de se falar na incidência da CIDE."*

No caso tratado, não há, portanto, incidência da CIDE em operações envolvendo retribuições decorrentes de direitos autorais.

Valho-me, ainda, do contido na declaração de voto proferida pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, no Acórdão 3402-003109:

*"Sustenta o contribuinte que, embora o art. 22, "d" da Lei nº 4.506/64 classifique como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, ou exploração de direitos autorais, os direitos de imagem são vinculados aos direitos da personalidade e não aos direitos autorais, razão pela qual não estão sujeitos à CIDE.*

*O contribuinte tem razão ao ponderar que os direitos de imagem se distinguem dos direitos autorais como o próprio art.22, "d" da mencionada lei deixa claro, ao restringir os royalties à exploração de direitos autorais relativos a bem ou obra, desde que tal exploração não se dê pelo autor ou criador.*

*É dizer, o próprio dispositivo evidencia a necessidade de um componente autoral a existência de um criador ou autor relacionado ao bem ou obra cuja exploração de direitos sobre ela dê ensejo ao pagamento dos royalties, o que não se verifica, de forma alguma, acerca dos direitos de imagem ninguém é autor ou criador da imagem de alguém, o que evidencia a distinção entre as duas figuras.*

Apesar disso, entendo que a distinção não surte efeitos sobre a classificação da remuneração do direito de imagem como royalty, pois o mesmo consiste nos rendimentos decorrentes da exploração, uso ou fruição de bens incorpóreos.

Isso não implica dizer, todavia, que tal classificação automaticamente o insira no âmbito de incidência da CIDE, pois o §2º do art.2º da Lei 10.186/2000 não deve ser lido individualmente, sem recurso ao conteúdo limitador do seu caput.

É o que se depreende das diretrizes interpretativas da Lei Complementar nº95/98, em seu art.11, III, "c", verbis:

*Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:*

*III para a obtenção de ordem lógica:*

(...)

*c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;*

O respectivo diploma, que antecede a lei que instituiu a CIDE e, portanto, foi vinculativa de sua redação e, portanto, interpretação, prescreve que os parágrafos deverão trazer aspectos complementares ao caput, no sentido de lhe fornecer uma melhor compreensão ou execução, ou veicular exceções ao mesmo.

No caso em tela, interpretar o §2 do art.2º da forma como veiculada no voto do Ilustre relator traria uma extensão gigantesca ao alcance do caput, indo muito além do escopo pretendido da norma, claramente veiculado pelo Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp nº 1.186.160/SP, no qual seu relator, Min. Mauro Campbell, consignou:

*A referida exação tem por finalidade atender ao Programa de Estímulo 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. 1º da Lei n. 10.168/00).*

(...)

*O tributo em tela tem, portanto, nítido intuito de fomentar o desenvolvimento tecnológico nacional por meio da intervenção em determinado setor da economia, a partir da tributação da remessa de divisas ao exterior, propiciando o fortalecimento do mercado interno de produção e consumo dos referidos serviços, bens e tecnologia. (grifo nosso)*

O relator recorre à expressão "a qualquer título" como fundamento para ampliar indevidamente o alcance da hipótese de incidência de tributo que alcança tão somente os contribuintes participes do setor da economia em que ele busca

*intervir, como é consolidado pela doutrina citada anteriormente. Tal interpretação atingiria equivocadamente royalties pagos por contribuintes inteiramente alheios ao setor tecnológico, fraudando a intenção legal.*

*Como ensina Carlos Maximiliano, "o Direito deve ser interpretado inteligentemente, e não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis." (Hermenêutica e Aplicação do Direito, p. 166).*

*Parece-nos que a interpretação da expressão "a qualquer título" mais consentânea com a finalidade expressa da exação, bem como com os limites de incidência estipulados pelo caput (vinculativo para os parágrafos subjacentes), é o significado de título como rótulo ou denominação (sendo inclusive seu significado mais usual) do valor remetido para o exterior.*

*Desse modo, ele pretendeu afastar a possibilidade de royalties serem denominados de outra forma com o objetivo de escapar à tributação nos casos de operações previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.168/2000.*

*Aduziu também, o relator, que:*

*Tendo em vista que o art. 22, "d" da Lei nº 4.506/64 considera royltie o rendimento obtido pela exploração de direitos autorais e que o art. 90, § 2º da Lei nº 9.610/98<sup>3</sup> (lei de direitos autorais) considera o direito de imagem conexo com os direitos autorais, então é lícita a exigência da CIDE sobre a remessa ao exterior a título de remuneração pelo uso da imagem do jogador.*

*Ora, o referido argumento não considera que o título V do referido diploma tem um âmbito de eficácia extremamente restrito, conforme seu art. 89, veiculando "As normas relativas aos direitos de autor aplicam-se, no que couber, aos direitos dos artistas intérpretes ou executantes, dos produtores fonográficos e das empresas de radiodifusão".*

*Tanto é assim que o dispositivo invocado para a alegada conexão é prescreve que "A proteção aos artistas intérpretes ou executantes estende-se à reprodução da voz e imagem, quando associadas às suas atuações." não se trata de uma conexão em função de uma semelhança entre os referidos direitos de imagem e autoral, mas sim em função de um mesmo sujeito que os ostenta, o artista intérprete ou executante, e se justifica em razão do escopo protetivo que essa lei possui.*

*Mutatis mutandis, seria o mesmo que passar a aplicar o conceito de serviço do Código de Defesa do Consumidor para identificar a hipótese de incidência do ISS, ou o conceito de veículo do Código de Trânsito para excluir tratores e empilhadeiras do conceito de máquinas da legislação de PIS/Cofins.*

*Portanto, entendemos que os royalties pagos a título de remuneração de direito de imagem estão fora do âmbito de*

*incidência da referida contribuição, pelo que damos provimento ao Recurso Voluntário nesse aspecto."*

Em recente julgado de relatoria do Conselheiro Tiago Guerra Machado da 4<sup>a</sup>Câmara/1<sup>a</sup>Turma da 3<sup>a</sup> Seção no acórdão nº 3401-003.802 decidiu pela não incidência da CIDE sobre direitos autorais, conforme ementa a seguir transcrita:

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

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007*

***CIDE-ROYALTIES. DIREITOS AUTORAIS. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. DECRETO FEDERAL 4.195/2002***

*A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-Royalties) não incide sobre o valor de royalties decorrente de direitos autorais sendo afastado o tratamento dispensado como "marca" pelo lançamento de ofício, eis que inexiste previsão de sua incidência do Decreto regulamentar." (sessão de 25 de maio de 2017)*

Do voto condutor destaco:

*"Resumindo, a CIDE-Royalties não poderia incidir sobre fatos geradores e contribuintes que sejam alheios ao objeto da intervenção estatal, qual seja, todo o setor de tecnologia, pesquisa e atividades naturalmente técnicas por assim dizer.*

*Com isso em mente, a interpretação da amplitude do conceito de royalties para fins de aplicação da contribuição social, deve obedecer a esse limite, do contrário, a norma restaria constitucional.*

*Assim, atribuindo como critério de interpretação da norma a manutenção da validade constitucional da CIDE-Royalties, o único meio possível de se interpretar o alcance da sua incidência é restringir os eventos imponíveis àqueles que tenham, em algum grau, relação com a atividade econômica sob intervenção."*

E prossegue o relator:

*"Não à toa, o Decreto regulamentar não incluiu a remuneração por mera cessão de direitos autorais – diferentes, portanto, dos "royalties" sobre cessão de marca e patente – das hipóteses elencadas no seu artigo 10. O Decreto, nesse aspecto, veio a sedimentar a interpretação mais adequada considerando a natureza da contribuição.*

*(...)*

*É importante lembrar que o uso interpretativo da Lei de Propriedade Industrial se faz necessária nesse caso, porque ausente qualquer previsão na lei impositiva da contribuição de conceitos jurídicos próprios para definição do fato gerador, em franca obediência ao artigo 110, do Código Tributário Nacional.*

*Nesse sentido, ainda que afastada a tese da referibilidade, os contratos em questão não tratam de marcas, de forma que não se*

---

*aderem aos fatos geradores previstos no Decreto Federal 4.195/2002.*

*Diante de todo o exposto, não sendo as remessas oriundas de cessão de “marca” nem tampouco sendo royalties passíveis de incidência da contribuição, entendo que o lançamento deve ser cancelado em sua integralidade.”*

Acerta, portanto, a recorrente quando afirma que com o advento do Decreto 4.195/2002, o legislador confirmou que a Lei 10.168/00 não pode ser interpretada no sentido de que a incidência da contribuição ocorre sobre toda e qualquer remessa a título de exploração de um direito.

Assim adotando-se a interpretação sistemática que o caso merece, não pode prosperar a interpretação dada pela Receita Federal e confirmada pela decisão de 1<sup>a</sup> instância conferindo ao parágrafo 2º do art. 2º da Lei 10.168/00, autonomamente do *caput*, condição de hipótese de incidência da CIDE. Neste contexto, deve-se concluir por afastada a incidência da CIDE sobre remessas ao exterior referentes aos pagamentos a título de direitos autorais e de imagem.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso interposto, de modo a afastar a incidência da CIDE sobre *royalties* pagos pela exploração de direitos autorais e de imagem.

Leonardo      Vinicius      Toledo      de      Andrade      -      Relator

## Voto Vencedor

Em que pese o voto do i. Relator, divirjo do entendimento quanto a incidência da CIDE sobre as remessas ao exterior e inclusão do IRRF na base de cálculo.

### **Incidência sobre remessa de direito autorais**

O matéria já foi enfrentada por esta turma no Acórdão nº 3201-001.702, de relatoria do i. Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, onde foi decidido pela incidência da CIDE-ROYALTIES sobre as remessas ao exterior para pagamento de direitos autorais. Os motivos de decidir deste Acórdão caminham no mesmo entendimento deste Relator, assim, peço vênia para incluir no meu voto e fazer dele minhas razões de decidir quanto a esta matéria.

*A recorrente contesta a autuação, apresentando como principal argumento de sua defesa o entendimento que os valores ora tributados tem por objetivo o pagamento de direitos autorais, que estariam fora do campo de incidência da CIDE.*

*A definição da lide exige que se analise se os fatos praticados pela recorrente enquadram-se nas hipóteses previstas no artigo*

2º da Lei nº 10.168/2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001, vigente à época dos fatos geradores deste processo, que assim dispõe:

*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. (grifo nosso)*

*Da leitura do dispositivo acima constata-se que a CIDERoyalties é devida sempre que houver pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.*

*Ressalte-se, em se tratando da hipótese prevista no § 2º do artigo 2º desta lei, ser desnecessário que os contratos impliquem transferência de tecnologia para que ocorra a incidência da Contribuição.*

*O termo royalty tem origem na Ciência da Economia, sendo conceituado por Arthur Seldon nestes termos:*

*ROYALTY. Pagamento feito, por uma pessoa, física ou jurídica, ao dono de propriedade ou ao criador de um trabalho original, para o privilégio de explorá-lo comercialmente. É, essencialmente, um método de partilhar o rendimento das vendas de um produto entre os que concorrem com o financiamento e a habilidade de comercialização e os que contribuem com a propriedade intelectual sob a forma de uma realização original.*

*O sistema de royalty é comumente usado, por exemplo, quando um autor ou tradutor é pago por um editor segundo uma percentagem do preço de capa de um livro; quando um proprietário fundiário é pago por uma companhia mineradora para o privilégio de explorar o subsolo da sua terra; quando o dono de uma patente é pago por um fabricante pelo direito de*

*reproduzir sua invenção. (Dicionário de Economia, Editora Bloch)*

*O pagamento de royalties, portanto, objetiva partilhar o rendimento de um produto entre aquele que detém a propriedade intelectual deste e aquele que efetivamente explora este produto, colocando-o no mercado consumidor.*

*O conceito de royalties para fins tributários encontra-se previsto no artigo 22 da Lei nº 4.506/64:*

*Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:*

- a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;*
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;*
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;*
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.*

*Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação dêstes. (grifo nosso)*

*Do exposto, extrai-se que o conceito legal de royalties corresponde a rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, da fruição, ou da exploração de direitos.*

*O professor Alberto Xavier, em análise ao tema, esclarece que:*

*À luz do direito interno, o royalty é uma categoria de rendimentos que representa a remuneração pelo uso, fruição e exploração de determinados direitos, diferenciando-se assim dos aluguéis que representam a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos, e dos juros, que exprimem a contrapartida do capital financeiro.*

*[...]*

*No direito interno, os direitos que dão lugar à percepção de royalties são o direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; o direito de pesquisar e extrair recursos minerais; o uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; a exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra (art. 22 da Lei 4.506, de 1964). (Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro, Forense, pg. 617/618)*

*Dito isto, temos que os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como royalties, salvo se recebidos pelo autor ou criador da obra.*

*Verifica-se ainda que a Lei nº 9.610/98 em seu artigo 7º, XIII, inclui os programas de computador e as obras audiovisuais entre as obras intelectuais com direitos autorais protegidos:*

*Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte,*

*tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:*

[...]

*VI - as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas;*

[...]

*XII - os programas de computador;*

[...]

*§1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.(grifo nosso)*

*O artigo 11 da citada lei, por sua vez, restringe o conceito de autor à pessoa física criadora da obra:*

*Art. 11. Autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica.*

*Parágrafo único. A proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.*

*Do exposto, resta claro que as remessas referentes à licença para distribuição de sinais de televisão por assinatura correspondem ao pagamento de direitos autorais, enquadrando-se como royalties, a luz da alínea “d” do artigo 22 da Lei nº 4.506/64 quando efetuados a pessoa jurídica detentora dos direitos.*

....

A matéria também foi enfrentada na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, no Acórdão 9303-01.864, de Relatório do i. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, onde também foi mantida a incidência da CIDE-Royalties sobre as remessas para pagamento de royalties a residentes e domiciliados no exterior.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Data do fato gerador: 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002*

**CIDERROYALTIES. REMESSA DE ROYATIES 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 royalties, 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.*

*Recurso Especial do Procurador Provído.*

Quanto as remessas para o exterior existem alegações quanto a possíveis limitações para a exigência da CIDE sobre remessas para pagamentos de direitos autorais

existente no art. 2º do Decreto nº 4.195/2002, onde estariam relacionados taxativamente às hipóteses em que seria devido a CIDE- Royalties. O referido artigo possui a seguinte redação.

*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."*

Em que pese os argumentos do recurso, entendo que não assiste razão as afirmações da Recorrente. O art. 2º da Lei nº 10.168/2000, define como fato gerador da CIDE, quaisquer transferências de valores ao exterior a título de royalties. O instrumento primário, introdutor da obrigação tributária principal é a Lei, nos termos do art. 97, 98 e 99 do Código Tributário Nacional.

*" 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.*

*Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

*Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei."*

O art. 99 do CTN é cristalino ao definir o alcance dos decretos em função das leis em que sejam expedidas. Entender que o Decreto nº 4.195/2002 possui o poder de limitar o alcance da Lei não pode ser a interpretação a ser dada nesta situação. O decreto é instrumento de disciplinamento da Lei e não o contrário. O decreto somente pode disciplinar o conteúdo legal, jamais poderia servir de instrumento para alterar as disposições do fato gerador da CIDE, reduzindo o seu alcance, por meio de um artigo em que delimitaria a situações a serem consideradas para o fato gerador. A Lei nº 10.168/2000, conforme já ressaltado, definiu como contribuintes da CIDE as pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

A impossibilidade do decreto em alterar as hipóteses do fato gerador da obrigação principal é posição pacífica dentro da doutrina, conforme a lição de Paulo de Barros Carvalho.

*Por estar adstrito ao âmbito de lei determinada, o decreto regulamentar não poderá ampliá-la ou reduzi-la, modificando de qualquer forma o conteúdo dos comandos que regulamenta. Não lhe é dado, por conseguinte, inovar a ordem jurídica, fazendo surgir novos direitos e obrigações. Daí sua condição de instrumento secundário de introdução de regras tributárias."(Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. rev. São Paulo. Saraiva. 2007. p.75 a 76.)*

### **Do reajustamento da base de cálculo da CIDE com a inclusão do IRRF.**

Quanto a inclusão dos valores do IRRF na base de cálculo da CIDE. A posição que vem sendo adotado por este Conselho é de manter na base de cálculo da CIDE os valores recolhidos de IRRF. A Matéria foi enfrentada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão 9303.004.142, de relatoria do Conselheiro Demis Brito, que consignou a legalidade da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, por concordar plenamente com a posição adotado no voto conduto daquele Acórdão, peço vênia para incluir no meu voto e fazer dele as minhas razões de decidir quanto a esta matéria.

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

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

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

*Superada questões amiúdes, passa-se adiante na análise da divergência posta a esta Câmara Superior, observando que o*

*cerne do litígio consiste na correta determinação da base de cálculo da CIDE Remessa*

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

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

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

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

*A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei 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 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 n° 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 CIDI 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 n° 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei n° 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 n.º 10.168/2000. Tal assertiva é convalidada pelo art. 3º da mesma Lei n.º 10.168/2000:*

*Art. 3º Compete à Secretaria da Receita Federal a administração e a fiscalização da contribuição de que trata esta Lei. Parágrafo único. A contribuição de que trata esta Lei sujeita-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, previstas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, bem como, subsidiariamente e no que couber, às disposições da*

*legislação do imposto de renda, especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.*

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

*Como a Contribuinte guerreia que se mantenha a decisão da turma baixa pelo reajustamento da base de cálculo da CIDE, convém verificar mais didaticamente se de fato há esse reajustamento. Para tanto, trago a declaração de voto do Ilustre Ex. CONSELHEIRO DOS CONTRIBUINTES Luiz Rogério Sawaya Batista, que discorda de todos os fundamentos utilizados pelo Relator do presente processo. Destaco:*

#### *DECLARAÇÃO DE VOTO*

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

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

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

*Portanto, o contribuinte do Imposto de Renda na Fonte é o não residente, que 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, ressalto, previu o Imposto de Renda na Fonte, determinando que a fonte pagadora seja a responsável, na imensa maioria dos casos, pela retenção e pelo pagamento do Imposto ao Erário.*

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

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

*que o contribuinte, que auferiu renda de R\$ 10.000,00, irá receber a quantia líquida de R\$ 8.500,00.*

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

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

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

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

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

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

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

*Portanto, a pessoa jurídica brasileira concordou em pagar R\$ 11.764,71 na contratação ao assumir o encargo econômico do*

*Imposto, que é simplesmente incluído no preço, não alterando o fato de que o não residente continua sendo o contribuinte do Imposto, podendo, inclusive, se aproveitar, caso haja Tratado para Evitar a Dupla Tributação de seu país com o Brasil, se aproveitar dos R\$ 1.764,71 pago por ele aqui no Brasil a título de Imposto de Renda na Fonte.*

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

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

*É como voto. Luiz Rogério Sawaya Batista"*

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

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

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

Winderley Moraes Pereira