



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

Processo n° 10920.003261/2006-57
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-001.640 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de maio de 2014
Matéria CIDE
Recorrente MALWEE MALHAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. DEFINIÇÃO. DECRETO. IMPOSSIBILIDADE. RESERVA LEGAL.

O Decreto editado com a finalidade de regulamentar Lei que define hipótese de incidência tributária deve ser interpretado em conformidade suas disposições, não podendo restringir ou ampliar sua abrangência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Vencido o conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto.

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES - Relator.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki (presidente), Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Mara Cristina Sifuentes, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Ausentes, justificadamente, os conselheiros Winderley Morais Pereira e Daniel Mariz Gudino.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

Trata o processo de Auto de Infração de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, , às fls. 110/120, incidente sobre a remessa de valores para o exterior para pagamento de royalties, relativa aos anos-calendário de 2002 a 2004, que exige R\$ 977.684,29 de contribuição, R\$ 733.263,11 de multa de ofício, além dos acréscimos legais, tendo como enquadramento legal os arts. 2º e 3º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, com as alterações da Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, e art. 4º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001.

Cientificada do lançamento em 28/11/2006 (fl. 554), a interessada, por intermédio de seu procurador legalmente constituído (fl. 605), apresentou a impugnação de fls. 563/604, em 22/12/2006, tecendo as argumentações que a seguir estão sintetizadas.

Contesta o valor apurado pela fiscalização, alegando que os incisos I e II da MP asseveram que o valor do crédito será determinado com base na contribuição devida e que o mesmo somente poderá ser utilizado para fins de dedução da contribuição incidente em operações posteriores. Diz que a interpretação dada diverge da prevista formalmente pelo consectário legal, pois considerou para fins de crédito ao contribuinte o valor pago, quando deveria ter creditado o valor da contribuição devida. Acresce que, não sendo o legislador feliz na redação da Lei nº 10.168, de forma clara, não cabe ao intérprete conferir ao dispositivo interpretação extensiva ou diversa, em detrimento da segurança jurídica e dos princípios da garantia do contribuinte. Ressalta que o art. 2º da MP nº 2.159-70/2001 faz clara referência que o direito de crédito está condicionado à 'incidência sobre a contribuição devida/apurada', sendo esta a terminologia adequada e que efetivamente deve ser utilizada pelo fisco.

Noutro ponto, ressalta que, ao contrário da fundamentação da infração dada, realizou pagamentos de royalties pelo uso de personagens sob a forma de estampas e bordados em artigos da empresa, porém, em muitos pagamentos, apontados pelo agente fiscalizador como remessa de valores ao exterior, são de fato e de direito pagamentos realizados diretamente às empresas representantes beneficiárias, aqui do Brasil. Concluindo que não há, portanto, que se falar em remessa de valores a título de royalties para exterior, pois grande parte dos pagamentos foi realizado em solo nacional (filiais das empresas beneficiárias, sediadas em território nacional).

Alega que o agente fiscalizador incorreu em alguns equívocos quando da análise dos registros contábeis, ao entender que a contribuinte não teria recolhido CIDE, já que, nos quadros demonstrativos apresentados, realmente constam pagamentos de royalties, por pagamentos efetuados a beneficiários no exterior; no entanto, diz que não foram considerados os pagamentos realizados em território nacional, como também ignorado que o valor incidente para fins de creditamento, no tocante especificamente aos exercícios financeiros de 2002/2003, correspondem exatamente ao percentual de 100% do valor da contribuição devida. E que não concorda com a forma colocada pelo fisco de não-recolhimento, pois não houve total falta de recolhimento, e sim, no máximo, de cumprimento parcial da obrigação tributária.

Em item específico, “Da Inconstitucionalidade da Exigência da CIDE”, argumenta: 1) a necessidade de Lei Complementar, ou seja, para a criação das contribuições previstas no art. 149 da CF seria necessária a edição de lei complementar, não para definir a espécie tributária (contribuição), mas seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes; 2) que as contribuições são exigências que se qualificam pela finalidade objetivada com a sua instituição, devendo-se partir sempre do pressuposto de que a contribuição de intervenção no domínio econômico atrela-se à finalidade sugerida para sua instituição, não podendo se distanciar do seu objetivo fim, sob pena de ser declarada sua inconstitucionalidade; 3) a natureza temporária da CIDE; 4) que a Lei nº 10.168/2000 viola o princípio da isonomia, na medida em que licenciados que pagam royalties a licenciantes locais não estão sujeitos ao pagamento da contribuição; o devido de finalidade, já a Lei estendeu o âmbito de incidência a contratos que tenham por objetivo serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, que são caracterizados exatamente pelo fato de não envolverem transferência de tecnologia e, por isso, não serem objeto de averbação perante o INPI ou registro junto ao Banco Central; 6) a inadequação da CIDE à sua função de estimular o desenvolvimento tecnológico nacional; 7) a inadequação de sua base de cálculo; 8) que a Lei nº 10.332/2001 introduziu ‘nova’ hipótese de incidência da CIDE, relativa à ‘royalties a qualquer título’, enquanto o Decreto nº 4.195/02 exclui claramente a incidência da CIDE sobre royalties a qualquer título; e 9) os efeitos adversos na economia nacional obtidos com a CIDE.

Por fim, contesta a aplicação da taxa Selic como juros moratórios e a onerosidade excessiva da multa de ofício exigida.

Tendo em vista a alteração de competência, conforme Anexo V da Portaria SRF nº 179, de 13/02/2007, veio o processo para julgamento.

Na decisão de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro/RJ não conheceu da defesa apresentada, conforme decisão DRJ/CTBA n.º 21.561, de 01/04/2009:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/04/2002, 01/06/2002 a 30/11/2002, 01/01/2003 a 31/08/2003, 01/10/2003 a 31/12/2003, 01/04/2004 a 31/10/2004, 01/12/2004 a 31/12/2004

CIDE. FATO GERADOR.

A CIDE é devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso firmados com residentes ou domiciliados no exterior e incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a título de remuneração decorrente dessas obrigações.

DIREITO DE CRÉDITO EM OPERAÇÕES SUBSEQUENTES.

O valor do crédito instituído pela legislação de regência será calculado com base no valor da contribuição devida, entendendo-se como tal, o valor da CIDE incidente sobre a operação (alíquota multiplicada pela base de cálculo) subtraído do valor dos créditos oriundos de operações anteriores.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA.

A falta de recolhimento ou de pagamento da contribuição apurada em procedimento de ofício sujeita o contribuinte à aplicação da multa de 75% e dos juros de mora com base na taxa Selic, por força de expressa previsão legal.

Lançamento Procedente.

Cientificado o contribuinte, apresenta recurso voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, Relator

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Como bem se verifica do processo, discute-se o lançamento de CIDE sobre Royalties pagos pela recorrente para empresa no exterior.

E que pese entenda plausível o entendimento proposto no lançamento, entendo que, interpretando a legislação como um todo, este não se mantém.

Isso porque a norma que trata da CIDE é a Lei n.º 10.168/2000, nestes termos:

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

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

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

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

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

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

§ 6º Não se aplica a Contribuição de que trata o caput quando o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito

Federal e dos Municípios, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situada no exterior, para o oferecimento de curso ou atividade de treinamento ou qualificação profissional a servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade. (Incluído pela Lei n° 12.402, de 2011) (Produção de efeito)

Quando do lançamento, a sua fundamentação foi a de que ocorreram pagamentos a título de royalties, o que, em face do parágrafo segundo, seria tributado pela CIDE.

Da LC n.º 95/98

A Lei Complementar n.º 95/98 é a norma que trata da forma de edição das normas legais.

Art. 1 A elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis obedecerão ao disposto nesta Lei Complementar.

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:

a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;

b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;

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

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens. (grifo nosso)

O que vemos é de que é ilegal utilizar-se de um parágrafo de um artigo para instituir a cobrança de uma nova forma de contribuição, que diverge da prevista no *caput*.

Isso é o que ocorreu com o §2º do art. 2º da Lei n.º 10.168/2000:

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 n° 510, de 2010)

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes

ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

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

§ 2o A partir de 1o de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 3o A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no §2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

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

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

§ 6o Não se aplica a Contribuição de que trata o caput quando o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situada no exterior, para o oferecimento de curso ou atividade de treinamento ou qualificação profissional a servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade. (Incluído pela Lei nº 12.402, de 2011) (Produção de efeito)

Assim, na medida em que o §2º do art. 2º d a Lei n.º 10.168/2000 destoa da previsão constante do seu *caput*, descabida a exigência ora prevista:

Ainda que assim não o fosse, em realidade, aqui tratamos de direito autoral.

Do direito autoral

A Lei n.º 9.610/1998 é clara ao conceituar direito autoral:

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 200-2 de 24/08/2001

- I - os textos de obras literárias, artísticas ou científicas;*
- II - as conferências, alocações, sermões e outras obras da mesma natureza;*
- III - as obras dramáticas e dramático-musicais;*
- IV - as obras coreográficas e pantomímicas, cuja execução cênica 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)*

Como vemos do inciso VIII, as obras desenho, pintura, gravura, escultura, litografia e arte cinética são considerados direito autoral.

O que temos neste processo é justamente isto, já que a recorrente nada mais faz do que se utilizar de um desenho para colocá-lo em seus produtos (malhas, camisetas etc).

Sendo um direito autoral, não há como imputar a cobrança de CIDE sobre estes pagamentos.

Isso sem contarmos o fato de que a Lei n.º 4.506/64 é clara ao determinar que os direitos autorais não são classificados como royalties quando pagos diretamente ao autor ou criador do bem ou da obra:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei n.º 2.287, de 1986)

a) direito de colher 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. (grifo nosso)

Ora, havendo expressa determinação legal de que direito autoral não se configura como royalties quando pagos ao detentor da obra, como é o caso e bem descrito no lançamento, descabe a sua tributação.

Ademais, de ressaltar que, forte no art. 110 do CTN, é vedada à lei tributária alterar os conceitos de direito civil, como é o caso de definição de direito autoral:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Por fim, de lembrarmos que o art. 10º do Decreto n.º 4.195/2002, ao regulamentar a Lei da CIDE, é clara ao não incluir o direito autoral como tributável pela contribuição:

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.

Neste sentido, inclusive, este Conselho já expôs este entendimento, como vemos nas razões de decidir do voto vencedor do Acórdão 302-38.763, proferido pelo Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, às fls. 355 e seguintes do Processo n.º 13896.003705/2002-63, abaixo transcrito:

Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, Relator Designado

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 (IDE nestes autos. O texto legal referido é o seguinte:

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

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

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei n. 11.452, de 2007)

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

§ 3º A alíquota da contribuição será de dez por cento.

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

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 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 pela Lei 77"10.332, de 19.12.2001)

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

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (Parágrafo incluído pela Lei 10.332, de 19.12.2001)

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.

Por força do artigo 22, alínea "d", da Lei nº4.506, de 30 de novembro de 1964, ficam excluídos do conceito de royalty, os pagamentos feitos "diretamente ao autor ou criador da obra ou do bem", portanto, para que fosse possível a exigência do tributo a fiscalização deveria ter analisado (e comprovado) que valores remetidos ao exterior foram pagos diretamente ao autor ou ao criador para exclusão destes da base de cálculo, não o fazendo equivoca-se e torna inaceitável o lançamento.

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 leitura do dispositivo legal acima não deixa margem a dúvidas, pois o pagamento a residente ou domiciliado no exterior de direito autoral, mesmo que possa ser incluído na rubrica de royalties (ou seja, não esteja inserido na exceção de pagamento ao autor ou criador da obra ou bem), não ensejará a incidência da CIDE.

Na via estreita do processo administrativo, não cabe juízo sobre a constitucionalidade do referido Decreto, devendo a autoridade fiscal, em sua atividade vinculada, aplicar seus comandos legais enquanto não houver sua revogação ou decisão judicial em - contrário. (...)

Dos pagamentos

Ainda que sejam entendidos como royalties os pagamentos feitos em face da utilização das imagens, ainda assim não poderia ser tributado pela CIDE.

Isto porque a CIDE, quando da sua hipótese de incidência, dispõe que somente serão tributados os pagamentos remetidos ao 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. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 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. (...)

Como os pagamentos foram todos feitos no Brasil, e para empresas no Brasil, não há a subsunção do fato à norma.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, prejudicados os demais argumentos.

Luciano Lopes de Almeida Moraes

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

Trata-se o presente processo de Auto de Infração de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, incidente sobre a remessa de valores para o exterior para pagamento de royalties.

A questão inicial, e o motivo da discordância em relação ao voto da eminente relatora, trata da incidência da CIDE-royalties sobre o pagamento de direitos autorais.

A hipótese de incidência tributária em comento encontra-se prevista 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 CIDE-Royalties 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.

Neste ponto, esclarece-se que o fato gerador do tributo não se restringe a remessa de *royalties* ao exterior. O mesmo abrange o pagamento de *royalties* a residentes no exterior, como ocorre no presente processo, sendo desnecessário que estes valores sejam efetivamente remetidos ao exterior.

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 destes. (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.

Em relação a esta ressalva, esclarece-se que o artigo 11 da Lei nº 9.610/98, que regula os direitos autorais, 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 os pagamentos efetuados a empresas residentes no exterior devidos pelo uso de personagens sob a forma de estampas e bordados em artigos da empresa 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.

Este entendimento, inclusive, encontra-se em sintonia com o decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-01.864, conforme ementa transcrita abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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

O pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de royalties, a qualquer título, a residentes ou domiciliados no exterior são hipóteses de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei 10.168/2000. Para que a contribuição seja devida, basta que qualquer dessas hipóteses seja concretizada no mundo fenomênico. O pagamento de royalties a residentes ou domiciliados no exterior 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. (Ac 9303-01.864. sessão de 6/3/2012. relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres)

Por fim, restam necessários ainda alguns esclarecimentos acerca do Decreto nº 4.195/2002, que regulamenta a Lei nº 10.168/2000, com as alterações promovidas pela Lei 10.332/2001. O artigo 10 deste Decreto apresenta rol de espécies contratuais passíveis de incidência da CIDE-Royalties, nestes 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.

O dispositivo acima citado teve como objetivo afirmar que, após as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/2001, também sujeitam-se a CIDE-Royalties todas as remunerações pagas em decorrência de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior (artigo 2º, §2º da Lei nº 10.168/2000), inclusive aqueles onde não ocorre a transferência de tecnologia.

Não se trata, contudo, de um rol taxativo, como defende a recorrente, mas sim de lista meramente exemplificativa de contratos que ensejam na incidência da contribuição. Isto devido ao citado Decreto tratar-se de ato emitido pelo Presidente da República, e não pelo Congresso Nacional.

Como se sabe, a Constituição Federal, ao delegar competência a União e as demais pessoas políticas para definir a regra matriz de incidência de cada tributo, determinou que o exercício desta competência deve ser feito por meio de Lei, ato este de competência do Poder Legislativo.

Em se tratando de matéria tributária, o Decreto, mesmo quando dotado de conteúdo normativo, restringe-se a regular a fiel execução das leis. Isto por tratar-se de ato administrativo formal de competência privativa do Presidente da República. O Decreto, contudo, não pode inovar no ordenamento jurídico; limita-se a esclarecer o conteúdo das leis, sem lhes aumentar ou restringir o espectro de incidência.

Ademais, a hermenêutica ensina que a análise de um dispositivo normativo deve ser feita com atenção às demais normas previstas no ordenamento jurídico, não devendo um texto incluído em um ato normativo ser interpretado de forma autônoma e independente.

Desta forma, em tendo a Lei nº 10.168/2000, com as alterações promovidas pela Lei 10.332/2001, estabelecido a base de cálculo da CIDE-Royalties de forma ampla, abrangendo o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, não poderia um decreto presidencial limitar a hipótese de incidência tributária por meio de um rol taxativo de contratos passíveis de incidência.

Por fim, a recorrente alega ser devida a incidência dos juros de mora sobre as multas aplicadas, por falta de previsão legal.

Em relação ao tema, entendo ser devida a Taxa Selic nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública Federal, independente de tratar-se de obrigação principal decorrente da ocorrência de fato gerador ou decorrente da aplicação de penalidade pecuniária.

O artigo 43 da Lei nº. 9.430/96, que sustenta a exigência, assim dispõe:

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.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, resta claro que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, 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.

Assim, descabe razão à recorrente quando afirma não haver previsão legal para a incidência dos juros de mora sobre as multas que lhes foram aplicadas, visto que o crédito tributário quer ele se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, 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,

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto – Redator designado