



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

**Processo n°** 10920.005210/2009-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-003.802 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de maio de 2017  
**Matéria** TRIBUTÁRIO  
**Recorrente** LUNENDER TEXTIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**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 inexistente previsão de sua incidência do Decreto regulamentar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida e Rosaldo Trevisan, que conheciam do recurso e negavam provimento. Os Conselheiros Robson José Bayerl e Renato Vieira de Ávila acompanharam pelas conclusões, sendo que o Conselheiro Robson o fez em razão entender que o Decreto nº 4.195/2002, com relação exaustiva, limita a hipótese de incidência da contribuição, não incidindo sobre os contratos de direito autoral

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

RELATOR TIAGO GUERRA MACHADO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Renato Vieira de Ávila

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário (fls. 1023 e seguintes) contra decisão da Delegacia Regional de Julgamento (DRJ) que considerou improcedente as razões da Recorrente sobre a nulidade de Auto de Infração referente a insuficiência de pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Remessas ao Exterior ("CIDE-Royalties"), durante o período compreendido entre 2005 a 2007.

### Do Lançamento

A D. Fiscalização lançou crédito tributário (fls. 151 e seguintes) de R\$ 701.584,87 (setecentos e um mil quinhentos e oitenta e quatro reais e oitenta e sete centavos), acrescido de juros de mora e multa de ofício de 75%, totalizando a exigência em R\$ 1.457.570,32 (um milhão quatrocentos e cinquenta e sete mil quinhentos e setenta reais e trinta e dois centavos).

Cabe ressaltar que o processo de auditora fiscal da Recorrente foi desencadeado a pedido do Ministério Público Federal em decorrência de o contribuinte ser, supostamente, cliente do Grupo Roger, tratado como instituição financeira no âmbito da Operação Ouro Verde, desencadeada pela Polícia Federal.

Naquela oportunidade, foi lavrado auto de infração para Imposto de Renda Pessoa Jurídica; Programa Integração Social; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (PAF nº 10920.005209/2009-88) que não ensejam análise por essa Seção e, em apartado, o auto de Infração relativo à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Remessas ao Exterior (CIDE-Royalties), ora em apreciação.

Em síntese apertada, os motivos esposados pela fiscalização (Fls. 151 e seguintes) para o lançamento do crédito tributário foram os seguintes:

- (a) A Recorrente teria deixado de recolher a CIDE-Royalties em remessas para o exterior decorrente de contratos de licença de direitos autorais e/ou de comercialização ou distribuição de programa de computador durante o período de 2005 a 2007;
- (b) Para a D. Fiscalização não haveria diferença semântica entre os royalties decorrentes de contratos sujeitos a averbação no Instituto Nacional de Propriedade Intelectual (INPI) e os numerários remetidos pela Recorrente ao exterior em decorrência dos contratos por ela subscritos:

“Diferentemente da contribuinte entendo que não há direito autoral por terceiros, sendo pelo próprio autor. Neste caso concreto, somente as pessoas jurídicas UNITED FEATURE SYNDICATE, INC, MARVEL CHARACTERS, INC; WARNER BROS. CONSUMER PRODUCTS, INC; MGA ENTERTAINMENT, INC; FELIX THE CAT CREATIONS, INC; TURNER BROADCASTING SYSTEM LATIN AMÉRICA, INC; todas elas sediadas no

exterior, cabe falarem exploração de direito autoral, por serem elas titulares desse direito, donas da obra.

A LUNENDER S/A, 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, aqueles mesmos a que se refere [SIC] os já citados artigos 352 e 355 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999. Aliás, a fiscalizada, corrobora com esta conclusão, uma vez que, nas DIPJ, fls., nas fichas 44 — ROYALTIES PAGOS A BENEFICIÁRIOS DO BRASIL E DO EXTERIOR, informa valores na linha EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DOS DIREITOS PATRIMONIAIS DE MARCAS e não nas linhas que dizem respeito a direitos autorais.”

- (c) Ou seja, aproveitando seu entendimento sobre a existência de pagamento de royalties – no caso, pelo suposto uso de marcas de indústria e comércio – para fins do limite de dedutibilidade do Imposto de Renda, a D. Fiscalização passou a lançar a contribuição de intervenção no domínio econômico que não fora recolhida pelo contribuinte no período fiscalizado;

### **Da Impugnação**

Irresignada com o lançamento lavrado pela Receita Federal do Brasil, a Recorrente apresentou, à época, Impugnação (fls. 200 e seguintes), a qual, em síntese, procurou desconstituir o crédito com os seguintes argumentos:

- (a) Em primeiro lugar, aduz que há a falta de motivação do ato administrativo impugnado porque o auditor responsável pelo lançamento não teria avaliado adequadamente as razões da Recorrente para o não pagamento das contribuições, carecendo de fundamentação jurídica suficiente, e por isso pede a nulidade do auto de infração;
- (b) Quanto ao mérito, pretende dissociar o instituto do *royalty* do pagamento de licenciamento de direitos autorais (*copyrights*), enfatizando que os direitos patrimoniais do autor são passíveis de transferência mediante, entre outras, licenciamento, tais como nos contratos analisados pela fiscalização.
- (c) Enfatiza que os contratos em lide não tratam de exploração de propriedade industrial (patentes e ou marcas) mas de outros direitos autorais. Para tanto, procura distinguir os dois institutos da seguinte forma:

a. Copyright: direito de cópia; o direito de propriedade sobre a autoria de um trabalho original 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 o trabalho original do autor, sendo o copyright o direito de copiá-lo. A marca, por sua vez, não tem o conceito de trabalho em seu bojo. Ao seu turno, 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. Equivale à assinatura ou à impressão digital do produtor ou prestador em cada um de seus produtos ou serviços; serve, portanto, para garantir a proveniência/origem do produto ou serviço a quem poder-se-á imputar responsabilidade sobre o mesmo.

(...)

A fim de exemplificar, a patente é o registro de uma invenção, um produto, um sistema, etc. No Brasil é feito no INPI (Instituto Nacional de Patente Industrial), e somente o detentor da patente pode autorizar a produção e/ou venda do produto que registrou no INPI.

Por sua vez, a marca é a representação simbólica de uma entidade, qualquer que ela seja, algo que permite identificá-la de um modo imediato como, por exemplo, um sinal de presença.

(...)

Assim, o direito autoral é o trabalho em si, enquanto a marca é o símbolo pelo qual tal trabalho/serviço pode ser ou vir a ser identificado.

Apenas a título de exemplificação, a totalidade dos contratos internacionais celebrados pela Impugnante se refere a licença para uso de personagens cujos direitos pertencem ao Licenciador. Neste caso, os referidos personagens poderão ser utilizados sob distintas formas, distintos aspectos, diferentes desenhos e indicações, sem que isso se confunda como marca.

**Os personagens licenciados não constituem simplesmente num símbolo, em si, tal como prescreve a legislação brasileira naquilo que se refere ao uso de uma marca. Eles podem ser licenciados sob vários e diferentes aspectos, como personagens que o são, e não como marca.”** (grifamos)

- (d) Discorre também sobre o fato gerador da CIDE-Royalties e sua incompatibilidade com o caso concreto, haja vista que ela incidiria, conforme dispõe o artigo 2º, da Lei Federal 10.168/2000, com a redação dada pela Lei Federal 10.332/2001, bem como pela regulamentação dada pelo Decreto Federal 4.195/2002, sobre hipóteses diferentes do que são os objetos dos contratos subscritos entre a Recorrente e as beneficiárias domiciliadas no exterior;
- (e) Finaliza essa discussão repudiando o entendimento da fiscalização que, em sua visão, utilizou-se de analogia para lançar tributo sobre as remessas a título de copyright, o que é vedado pelo artigo 108, parágrafo primeiro do CTN.
- (f) Por fim, repudia a aplicação de Taxa SELIC sobre a multa de ofício.

### **Da Decisão de 1ª Instância**

Provindo a decisão administrativa de primeiro grau (fls. 993 e seguintes), o auto de infração foi julgado procedente em sua integralidade, reforçando os pontos destacados pela fiscalização quando do lançamento, nos seguintes termos:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO.

Sendo constatada a existência de motivação dos lançamentos efetuados, bem como dos demais requisitos necessários para a sua formação, rejeita-se a argüição de nulidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

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 CIDE.

DIREITO AUTORAL. ROYALTIES.

Os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como royalties, exceto nos casos em que pagos diretamente ao autor ou criador da obra (Art. 22, alínea "d" da Lei nº 4.506/1964).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Incide juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Cabe destacar os seguintes enxertos da decisão ora recorrida:

- (a) Sobre a preliminar de nulidade do lançamento por ausência de fundamentação jurídico-fática

" A própria legislação em que a autoridade tributária se baseou e aplicou ao caso concreto é o fundamento jurídico do lançamento, e isto é dito pelo impugnante; no entanto, se correta ou errônea a aplicação da legislação, é questão de mérito, a ser analisada no momento seguinte deste voto.

Quanto aos demais requisitos necessários a formação do lançamento tributário, os mesmos foram verificados.

Portanto, sendo constatada a existência de motivação dos lançamentos efetuados, bem como dos demais requisitos necessários para a sua formação, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração."

- (b) Sobre a incidência da CIDE-Royalties sobre as remessas efetuadas pela Recorrente:

*"Deste modo, percebe-se que, embora, em um primeiro momento, o CARF tenha manifestado entendimento de que não há incidência da CIDE sobre remessas referentes a pagamento pela exploração de direitos autorais, no momento seguinte, a Câmara Superior reformou tal acórdão, declarando que os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como royalties, sendo tal fato suficiente para a configuração do fato gerador da CIDE-REMESSAS.*

*Tal posicionamento da Câmara Superior reflete o meu próprio entendimento sobre a matéria, desta forma, reproduzo o referido voto adotando-o como razão de decidir, por ser plenamente aplicável ao caso em tela."*

O julgado de primeiro grau referia-se ao Acórdão CSRF 9303-01864, que, em transcrição rápida, dispôs assim:

"Acórdão: 9303-001.864

Número do Processo: 13896.003705/2002-63

Data de Publicação: 06/03/2012

Contribuinte: SONY PICTURES HOME ENTERTAINMENT DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

CIDE-ROYALTIES. 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, 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 Provido.

Decisão: Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Marcos Tranchesí Ortiz, Antônio Lisboa Cardoso, Maria Teresa Martínez López e Gileno Gurjão Barreto, que negam provimento. Os Conselheiros Marcos Tranchesí Ortiz e

Antônio Lisboa Cardoso participaram do julgamento em substituição aos Conselheiros Rodrigo Cardozo."

(c) Sobre a não incidência de Taxa SELIC sobre a multa de ofício

"(...) Assim, tendo em conta que a multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento."

### **Do Recurso Voluntário**

Diante do teor da decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.023 e seguintes), cujo teor reafirma suas alegações expressas na Impugnação, anexando, como reforço argumentativo, parecer do jurista especializado na área de direito autoral, Dr. Denis Borges Barbosa (Fls. 1.275 e seguintes). Porém, não há qualquer menção no pedido com relação a não incidência da Taxa SELIC sobre a multa de ofício, motivo pelo qual resta preclusa essa última matéria.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Relator Tiago Guerra Machado

#### **Da Tempestividade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e os demais requisitos também estão cumpridos, razão pela qual conheço do mesmo.

#### **Da Nulidade**

A Recorrente argumenta que o lançamento impugnado carece de fundamentação e embasamento jurídico uma vez que o Termo de Verificação Fiscal em momento algum busca demonstrar o entendimento das operações da Recorrente e a respectiva configuração do fato gerador da contribuição.

Porém, na respectiva constatação fiscal, ainda que breve e de forma sucinta no meu entender, a D. Fiscalização analisa as remessas efetuadas e se utiliza da legislação do Imposto de Renda para firmar sua convicção de que tais pagamentos teriam a natureza de royalties.

Nesse sentido, mesmo se o auditor foi insuficiente em suas alegações ou se utilizou de legislação imprópria para basear o lançamento do crédito tributário, isso é matéria a

ser impugnada e discutida no mérito, de modo que não reconheço qualquer nulidade nesse aspecto.

Passemos ao mérito.

### **Do Mérito**

Entendo que o cerne do presente Recurso se resume, nos termos do pedido da Recorrente, à amplitude do fato gerador da contribuição de intervenção no domínio econômico e sua conexão com as remessas efetuadas e ora impugnadas.

Assim, passarei a examiná-la a seguir.

#### **I. Sobre a amplitude da incidência da CIDE-Royalties**

A Contribuição Social de Intervenção de Domínio econômico para custear o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (CIDE-Royalties) foi criada pela Lei Federal 10.168/2000, posteriormente alterada pela Lei Federal 10.332/2001.

Nos termos do artigo 2º<sup>1</sup> da Lei, a incidência da dita contribuição recai sobre as seguintes remessas ao exterior referentes às seguintes transações:

- (a) Contratos de licença de uso de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput);
- (b) Contratos que:
  - i. Impliquem transferência de tecnologia (art. 2º, caput), entendidos como tais aqueles contratos relativos à exploração de patentes ou de uso de

---

<sup>1</sup> 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.

§ 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

(...)

- marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica (art. 2º, § 1º); ou
- ii. Tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa prestados por residentes ou domiciliados no exterior (art. 2º, § 2º);
- (c) Contratos que impliquem pagamento de royalties a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior (art. 2º, § 2º)

Por outro lado, na regulamentação do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e da incidência da respectiva contribuição de custeio, assim ficaram definidas as hipóteses de incidência:

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.

Conforme se nota, há diferenças entre o texto da Lei e o texto do Decreto, de modo que foi inferida, em dado momento, que haveria uma incompatibilidade semântica entre ambos, o que representaria um conflito aparente de normas, antinomia essa facilmente desatada mediante aplicação do critério hierárquico.

Entendo que não há qualquer conflito.

Na verdade, a única questão dissonante acaba por ser a inclusão, na descrição do fato gerador no texto legal, de “royalties a qualquer título”, e sua ausência na lista do artigo 10, do Decreto presidencial.

Proposital ou não, essa ausência, a meu entender, confere mais clareza ao fato gerador descrito na Lei Federal 10.168/2002 com a alteração trazida pela Lei Federal 10.332/2001, de forma que não são quaisquer *royalties* que são objeto da fadada contribuição. E direi o porquê.

**(i) Da interpretação conforme a Constituição**

Antes, de forma breve, disponho sobre a obrigação de se interpretar qualquer norma partindo-se do ordenamento constitucional. A teoria da “interpretação conforme a Constituição” é admitir um método de interpretação passível de adoção na atividade jurisdicional em que a premissa é atender aos requisitos constitucionais de validade da regra ali a ser interpretada. **Não se trata, de forma alguma, de controle de constitucionalidade.**

Na verdade, seu uso vai ao extremo oposto, que é, em última análise, extrair via interpretativa o conteúdo constitucionalmente aceitável de uma norma que possa ter vícios de inconstitucionalidade a depender de como se interprete o texto legal, de modo a permitir sua permanência possível no ordenamento jurídico.

Sobre esse tema, permito-me citar o trabalho de FERNANDO OSÓRIO DE ALMEIDA JÚNIOR:

*“A interpretação conforme a Constituição aproxima-se dos métodos clássicos de solução de antinomias na medida em que busca também a realização do princípio da unidade do ordenamento jurídico e da supremacia da Constituição, este último em comparação com o método hierárquico.*

*Entretanto, estrema-se deles quanto ao resultado: nos critérios clássicos, a antinomia resulta sempre na expulsão de uma das leis, enquanto no critério da interpretação conforme a Constituição a antinomia não se estabelece entre duas leis, mas sim entre duas interpretações possíveis de uma mesma lei, uma que resulta em constitucionalidade e outra em inconstitucionalidade, pelo que deve prevalecer a primeira.*

*Nesse sentido a interpretação conforme não é um critério de aplicação de determinada lei em detrimento de outra, mas de aplicação de determinada interpretação (‘critério de interpretação’) em detrimento de outra.*

(...)

*Pelo exposto, podemos conceituar: a interpretação conforme a Constituição é um critério de solução de antinomias entre interpretações possíveis de uma mesma lei, pelo qual deverá prevalecer aquela que lhe revela a conformidade com a Constituição, excluindo-se, assim, todas as demais formas de interpretação.”<sup>2</sup>*

Seguindo essa estratégia, é importante enfatizar o entendimento de que a “interpretação conforme” revela-se mais uma obrigação do que meramente uma opção. É o que defende EDUARDO GARCIA DE ENTERRÍA:

*“(…) antes de que una Ley sea declarada inconstitucional, el juez que efectua el examen tiene el deber de buscar en vía*

<sup>2</sup> Almeida Junior, Fernando Osorio de. Interpretação conforme a Constituição e Direito Tributário. Dialética, São Paulo 2002, páginas 18 e 19.

*interpretativa una concordancia de dicha Ley con la Constitución.”<sup>3</sup>*

Ainda que esse colegiado não possa estar imbuído do poder de exercer o controle de constitucionalidade, pelos limitadores legais e regimentais impostos, nada obsta de exercer o livre direito-dever da interpretação conforme, em obediência ao princípio da unidade do ordenamento jurídico.

Não há, como possa aparentar, violação à legalidade tributária, quando se utiliza o método da interpretação conforme, desde que o intérprete adote alguns auto-limites.<sup>4</sup>

O primeiro deles é que o resultado da interpretação conforme não pode atravessar o limite do sentido possível partindo-se da literalidade do texto normativo; denominado por LARENZ como “contexto significativo da lei”<sup>5</sup>. O outro é que a interpretação conforme não pode ignorar ou modificar o conteúdo da lei, violando a sua finalidade; do contrário, a norma perde seu valor, o que, conseqüentemente, violaria a separação dos poderes na medida em que a entidade julgadora exerceria papel exclusivo do legislativo.

O cuidado em sua utilização é asseverado por LARENZ:

*“A interpretação conforme à Constituição, se quer continuar a ser interpretação, não pode ultrapassar os limites que resultam do sentido literal possível e do contexto significativo da lei.”<sup>6</sup>*

É o que buscaremos nesse julgado.

Passemos a analisar o conteúdo constitucional a ser examinado como critério de interpretação.

## **(ii) Fundamentos de criação e validade dessa espécie tributária**

A CIDE-Royalties, textualmente, é uma contribuição de caráter especial e como tal apresenta algumas peculiaridades em relação às demais espécies tributárias; não só isso, submete-as a um regime jurídico próprio, nitidamente distinto daquele a que estão sujeitos os demais tributos, sobretudo no que diz respeito à competência para a sua instituição e aos requisitos exigidos para tanto.

As "CIDE 's" possuem fundamento constitucional nos artigos 149 e 170, da Constituição Federal de 1988 (CF/88) que, ao mesmo tempo, devem respeitar a finalidade sobre a qual foram constituídas ("validação finalística") e cuja receita de arrecadação, atingida pela finalidade tenha um âmbito específico da aplicação ("finalidade específica").

<sup>3</sup> García de Enterría, Eduardo . La Constitución Como Norma y El Tribunal Constitucional. Civitas, Madri, 1994. Página 95.

<sup>4</sup> Daí porque, alguns autores entendem a interpretação conforme não como um método interpretativo singular, mas um “critério de interpretação” (LARENZ) prioritário.

<sup>5</sup> Larenz, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1997. Página 454

<sup>6</sup> Idem, página 480.

É claro que não cabe a esse Tribunal, por força de seu Regimento<sup>7</sup> e diante do disposto na Súmula CARF nº 2, examinar os requisitos de validade e existência das normas que instituíram a CIDE-Royalties para fins de controle de constitucionalidade concreto - não é, nem de longe, minha pretensão em meu voto - porém, como se verá a seguir, é importante entendê-los, ainda que superficialmente.

Dito isso, enumera-se abaixo os requisitos basilares para existência jurídico-constitucional das contribuições especiais e, por consequência, das contribuições de intervenção no domínio econômico, tirados de LEANDRO PAULSEN e ANDREI PITTEN VELLOSO<sup>8</sup>:

- (a) Observância das limitações constitucionais gerais ao poder de tributar;
- (b) Existência de competência impositiva;
- (c) Busca da finalidade especificada pela norma atributiva de competência,
- (d) Necessidade;
- (e) Referibilidade.

Dentre os aspectos acima, o que merece maior apreço para análise do presente Recurso é a referibilidade.

A referibilidade é “*assim entendida como o liame entre a finalidade a ser realizada com a contribuição e as atividades e interesses de certo grupo.*”<sup>9</sup>

Na prática, isso significa que qualquer CIDE deve espelhar, em seu fato gerador, e no grupo de contribuintes que serão afetados pela sua imposição, a finalidade que pretende atingir com os recursos oriundos de sua arrecadação, sem o qual não haveria como prosperar sua permanência no ordenamento jurídico.

Nesse mesma linha, volto a citar VELLOSO e PAULSEN:

*“Nessa acepção, a referibilidade é requisito de validade de todas as contribuições especiais. A sua cobrança carece invariavelmente de um liame claro entre a finalidade perseguida pela exação e as atividades ou interesses dos sujeitos passivos. Sem que haja tal liame, não há como se cogitar da cobrança de contribuições especiais.”*<sup>10</sup>

Em nosso caso, o que vemos é que a CIDE-Royalties, destinada sua arrecadação aos seguintes propósitos de intervenção no domínio econômico, não poderia ter como fato gerador evento que ultrapasse tal liame ou pertinência como bem adotam os juristas acima. Vejamos o artigo 1º, da citada Lei Federal 10.332/2001:

Art. 1º Do total da arrecadação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, serão destinados, a partir de 1º de janeiro de 2002:

<sup>7</sup> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

<sup>8</sup> Velloso, Andrei Pitten; Paulsen, Leandro. Contribuições Teoria Geral Contribuições Em Espécie. Kindle Edition (Locations 8897-8903).

<sup>9</sup> Idem (Locations 8965-8968).

<sup>10</sup> Idem (Locations 1143-1145).

- 
- I- 17,5% (dezesete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio;
  - I - 17,5% (dezesete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde;
  - III- 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos – Genoma;
  - IV- 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico;
  - V- 10% (dez por cento) ao Programa de Inovação para Competitividade.

O Decreto presidencial regulamentar, por sua vez, estabeleceu o escopo do Programa de incentivo setorial, demonstrando, mais uma vez qual é a razão finalística da contribuição. Vejamos:

- I- projetos de pesquisa científica e tecnológica;
- II- desenvolvimento tecnológico experimental;
- III- desenvolvimento de tecnologia industrial básica;
- IV- implantação de infra-estrutura para atividades de pesquisa e inovação;
- V- capacitação de recursos humanos para a pesquisa e inovação;
- VI- difusão do conhecimento científico e tecnológico;
- VII- educação para a inovação;
- VIII- capacitação em gestão tecnológica e em propriedade intelectual;
- IX- ações de estímulo a novas iniciativas;
- X- ações de estímulo ao desenvolvimento de empresas de base tecnológica;
- XI - promoção da inovação tecnológica nas micro e pequenas empresas;
- XII- apoio ao surgimento e consolidação de incubadoras e parques tecnológicos;
- XIII- apoio à organização e consolidação de aglomerados produtivos locais; e
- XIV- processos de inovação, agregação de valor e aumento da competitividade do setor empresarial.

Diante desse cenário, para que a CIDE-Royalties possa subsistir no ordenamento jurídico pátrio, ela deve guardar pertinência entre os fins a que se destina, materializada no artigo acima subscrito, e o fato gerador da obrigação tributária afete tão-somente os contribuintes componentes do setor econômico sob intervenção. De novo, empresto-me das palavras de PAULSEN e VELLOSO:

*Os sujeitos passivos têm de ser escolhidos dentre os agentes que atuam no segmento econômico objeto da intervenção. Se o legislador decide, v.g., incentivar a indústria cinematográfica, somente poderá tributar os produtores, comerciantes ou consumidores de produtos ou serviços cinematográficos, jamais de outros setores, como o energético, o marítimo, o aeroportuário.*<sup>11</sup>

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 inconstitucional.

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.

Não cabe a nós, porém, deixar de aplicar a lei naquilo que ela possui claro e cristalino em sua literalidade – o que é especialmente o caso dos fatos geradores da CIDE-Royalties – reduzindo elementos nucleares da hipótese de incidência. LARENZ, mais uma vez, pondera:

*“O transcender da franja marginal, concebida de modo tão amplo quanto possível, já não seria interpretação, tal como não seria a exclusão daqueles fenômenos que indubitavelmente se situam no âmbito nuclear. No primeiro caso só se poderia tratar de analogia, no segundo, de uma redução teleológica da lei.”*<sup>12</sup>

No caso em lide, diante do não é possível afastar a aplicação do texto legal em maior grau que sua literalidade permite, de maneira que os fatos geradores previstos na Lei Federal 10.168/2000 são, na sua maior parte, precisos e específicos o suficiente para que a lei seja aplicada sem maiores desafios e sem qualquer ruptura.

Contudo, há uma expressão que causa estranheza se tomada sem cuidadosa consideração: “royalties de qualquer natureza”.

### **(iii) O único conceito de royalties possível para aplicação da CIDE**

O conceito de royalties, eis que aberto na redação da lei, – no âmbito de aplicação do tributo em comento – deve ser entendido como aquele que efetivamente, e independentemente de designação, decorra de contratação de tecnologia – para mim, não há relevância se ou não “transferência de tecnologia”, bastando que o uso instrumental dela no escopo do contrato – ou de contratação de conhecimento técnico especializado de qualquer

---

<sup>11</sup> Idem (Locations 8971-8973).

<sup>12</sup> Idem. Página 501.

natureza que tenha correlação às atividades incentivadas pela sua arrecadação, de modo que o tipo de conteúdo que enseja tal pagamento em nada se relaciona com a atividade setorial incentivada.

Trata-se, enfim, de uma conclusão decorrente da redução interpretativa do alcance possível da norma tributante pela interpretação conforme<sup>13</sup>.

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.

#### (iv) Aplicação de "interpretação conforme" ao presente caso

Passadas minhas considerações teóricas sobre o uso da interpretação conforme a Constituição e a necessidade de se interpretar a legislação da CIDE-Royalties dentro da amplitude possível de ser aceita em nossa ordem jurídica, passemos ao caso concreto.

Conforme resumido no Relatório, trata-se de discussão sobre a incidência da contribuição sobre as remessas decorrentes de contratos de cessão de direitos autorais, particularmente quanto ao uso econômico de desenhos, imagens, personagens e símbolos. Tratam-se, pois, de bens intangíveis de propriedade das beneficiárias no exterior.

Nesse ponto, independentemente da denominação royalties, sendo apropriado ou não tal insígnia, não há de se falar em incidência da contribuição nesse caso específico, haja vista que não resiste qualquer referibilidade entre a CIDE-Royalties a tais rubricas e os respectivos pagamentos ao exterior.

Tampouco é possível inferir – como pode fazer crer o acórdão incorrido – que há, no presente caso, cessão de uso de marcas, porque estas devem ser entendidas como sinal, representado de forma gramatical ou gráfica destinado a identificar ou individualizar produtos, mercadorias e serviços, com o fim precípuo mercadológico, para ressaltar a qualidade do objeto de comércio e atrair o consumidor.

Nesse sentido, nos termos da Lei Federal 9.279/1996, temos os artigos 122 e 123, abaixo transcritos:

---

<sup>13</sup> Sobre isso, mais uma vez a lição de Fernando Osório: “A redução do alcance não enfrenta de forma tão severa os riscos que a ampliação ou a retipificação das normas à Constituição trazem ao princípio da separação funcional do Poder, na medida em que se tem o julgador legislando positivamente ou se desviando do objetivo perseguido. Tem a ver, a nosso sentir, mais com a técnica legislativa utilizada na lei. Da forma como foi redigido, muitas vezes o **texto legal não discrimina certos tipos de pessoas ou situações, colocando-as todas dentro do alcance semântico de certa ‘expressão-gênero’**. Se cada um desses tipos estivesse explicitado separadamente, tal como ‘expressões-espécie’, poder-se-ia, com maior tranquilidade, invalidar aqueles inconstitucionais. Todavia, se opta o legislador por usar uma única expressão, genérica o suficiente para conter todas aquelas pessoas ou situações, estaremos diante de um caso em que a invalidação da norma tornaria carecedores de regulação aquelas outras pessoas ou situações sobre as quais permite ou determina a Constituição fossem alcançadas. Seria como, sem eliminação do seu texto, pela necessidade de subsistência da expressão-‘espécie’ constitucional nele contida, se impusesse a exclusão do sentido da expressão-‘espécie’ inconstitucional no bojo da expressão genérica usada pela lei. Aqui, a interpretação conforme a Constituição trabalha como uma espécie de ‘aparador de arestas’ das leis que resvalam nos preceitos constitucionais.”

Art. 122. São suscetíveis de registro como marca os sinais distintivos visualmente perceptíveis, não compreendidos nas proibições legais.

Art. 123. Para os efeitos desta Lei, considera-se:

I - **marca de produto ou serviço**: aquela usada para distinguir produto ou serviço de outro idêntico, semelhante ou afim, de origem diversa;

II - **marca de certificação**: aquela usada para atestar a conformidade de um produto ou serviço com determinadas normas ou especificações técnicas, notadamente quanto à qualidade, natureza, material utilizado e metodologia empregada; e

III - **marca coletiva**: aquela usada para identificar produtos ou serviços provindos de membros de uma determinada entidade.

Da mesma forma, o artigo 124 dispõe o que não é marca:

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;

Reconhece-se então que as “obras literária, artística ou científica” são protegidas pelo Direito Autoral, mas não são “marca”, e, por isso, impossíveis de serem registradas.

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.

## II. Conclusão

Por todo o exposto, foi conhecido o recurso Voluntário e, por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida e Rosaldo Trevisan, que conheciam do recurso e negavam provimento. Os Conselheiros Robson José Bayerl e Renato Vieira de Ávila acompanharam pelas conclusões, sendo que o Conselheiro Robson o fez em razão entender que o Decreto nº 4.195/2002, com relação exaustiva, limita a hipótese de incidência da contribuição, não incidindo sobre os contratos de direito autoral.

Processo nº 10920.005210/2009-11  
Acórdão n.º **3401-003.802**

**S3-C4T1**  
Fl. 1.377

---

Relator Tiago Guerra Machado - Relator