



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

Processo n° 11052.001400/2010-23
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.833 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de junho de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - CIDE-REMESSAS
Recorrente UNIVERSAL MUSIC PUBLISHING LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CIDE-REMESSAS. ROYALTIES SOBRE DIREITOS AUTORAIS. INTERPRETAÇÃO CONFORME. INTELIGÊNCIA DO DECRETO FEDERAL 4.195/2002. Não incide a contribuição nas remessas de royalties decorrente de direitos autorais de caráter cultural. A CIDE-Remessas possui fundamento de sua incidência nos setores econômicos que foram estimulados quando de sua criação pela Lei 10.168/2000 e pelo próprio Decreto regulamentar. Além disso, o Decreto Federal 4.195/2002 é claro em definir taxativamente somente as remessas de royalties a título de marcas e patentes estão sob o campo de incidência da contribuição, não cabendo a esse Conselho afastar sua aplicação.

CIDE-REMESSAS. SERVIÇOS TÉCNICOS. FATO INCONTROVERSO. Não guardando qualquer questionamento, no Recurso Voluntário, sobre a parte do lançamento de ofício referente à cobrança de CIDE-Remessas sobre pagamento ao exterior por serviços técnicos, restou incontroverso o crédito lançado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário apresentado, exceto no que se refere à matéria preclusa (remessas relativas a serviços técnicos) vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Fenelon Moscoso de Almeida, que negavam provimento ao recurso. O Conselheiro Robson José Bayerl votou com o relator pelas conclusões, por divergir da tese referente à ausência de referibilidade, e por entender que o Decreto nº 4.195/2002, com relação exaustiva, limita a hipótese de incidência da contribuição.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

TIAGO GUERRA MACHADO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente da turma), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Robson José Bayer, Augusto Fiel Jorge D'Oiveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto por Universal Music Publishing Ltda. (fls 507 e seguintes), contra decisão da DRJ/SPO, referente aos valores não declarados e não recolhidos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Remessas ao Exterior ("CIDE-Royalties"), referente a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 2007 e 2008.

Do Lançamento

Naquela ocasião, a D. Fiscalização lançou crédito tributário (fls. 219 e seguintes) de R\$ 1.020.648,62 (um milhão, vinte mil seiscentos e quarenta e oito reais e sessenta e dois centavos), mais consectários de mora, totalizando a exigência em R\$ 2.094.867,08 (dois milhões, noventa e quatro mil oitocentos e sessenta e sete reais e oito centavos)

Em síntese apertada, destacamos abaixo as razões que levaram ao lançamento de ofício:

- (a) As remessas de recursos ao exterior realizadas pelo contribuinte, ora Recorrente, tratam-se de royalties, baseado na definição dada pela legislação tributária, a saber, o art. 22, da Lei Federal 4.506/1966, bem como pela Lei Federal 7.713/1988, art. 32, § 42;
- (b) Pela análise dos contratos, os ditos royalties foram direcionados sempre para terceiros que não diretamente os autores das obras, de modo que aplicável seria o artigo 22;
- (c) A Recorrente possui como objeto de suas atividades a *“a edição de obras literomusicais, literárias ou técnicas, a sub-edição de produções musicais, literárias ou técnicas estrangeiras, bem assim a produção, a comercialização, a importação e a exportação de fonogramas, produção e direção, montagem e promoção de espetáculos de arte.”*
- (d) *“Já os contratos celebrados, que deram suporte às remessas dos royalties, tem conteúdos bastante assemelhados, consistentes nos direitos autorais que*

*autorizam as diversas modalidades de exploração de composições musicais, pertencentes às editoras (beneficiárias dos royalties no exterior). **Destarte, as editoras outorgam tais direitos à sub-editora, ora fiscalizada, permitindo-a exercê-los no território nacional, em contrapartida à remessa de royalties, estabelecidos consoante cláusula que discrimina determinado percentual, em regra 50%, sobre o total apurado pela fiscalizada pela exploração das composições.***

- (e) Entende a D. Fiscalização, a despeito dos argumentos da Recorrente à época, que o conceito de royalties é amplo não cabendo ao Poder Executivo ponderar sobre aspectos constitucionais da norma impositiva e renunciar voluntariamente à receita de sua arrecadação.

Da Impugnação

A Contribuinte interpôs Impugnação (fls 338 e seguintes), alegando, em síntese, o seguinte:

- (a) Somente aqueles que serão beneficiados com a intervenção da União poderão serem chamados a contribuir com tal finalidade. No presente caso, a CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000 foi criada para estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica; de forma que sua incidência em espectro amplo seria subverter o ordenamento jurídico-tributário;
- (b) Aduziu que o contribuinte fora instado a recolher CIDE-Royalties sobre a remessa de royalties a título de cessão de direito de exploração de obras musicais, sem qualquer relação com a intervenção setorial proposta quando da criação da referida contribuição;
- (c) Argumenta que o alargamento do campo de incidência da CIDE-Royalties com a inclusão do parágrafo segundo ao artigo 2º, da Lei Federal 10168/2000 conferiu, a essas novas hipóteses, a condição de haver transferência de tecnologia para subsistir a obrigação tributária;
- (d) Discorre que o Decreto regulamentar trouxe clareza quanto à incidência do tributo de modo que *o artigo 10 do referido ato afastou a incidência da CIDE sobre a remessa ao exterior de pagamentos relativos à exploração de direitos autorais mesmo que sob a denominação de royalties*;
- (e) Cita o acórdão desse Conselho, conforme abaixo:

ACÓRDÃO 302-38.763

Conselho dos Contribuintes - 3ª Seção – 2ª Câmara

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

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. CIDE/ROYALTIES — CONDECINE BIS IN IDEM. Não é possível a exigência da CIDE/Royalties sobre os mesmos fatos que baseiam a incidência da CONDECINE, devendo, no caso de colidência fática, prevalecer a incidência do CONDECINE, por ser mais específico.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. Decisão: Por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Corinto Oliveira Machado, relator, Elizabeth Emilio de Moraes Chieregatto e Mércia Helena Trajano D'Amorim que negavam provimento. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira. (Julgado em 13.06.2007)

Acórdão 301-34.753

Conselho de Contribuintes – 3ª Seção – 1ª Câmara

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

ANOCALENDÁRIO: 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 a 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. CIDE. Royalties. CONDECINE. Bis in idem. Não é possível a exigência da CIDE/Royalties sobre os mesmos fatos que constituem hipótese de incidência da CONDECINE, devendo, no caso de colidência, prevalecer a incidência da CONDECINE, por ser mais específica. **RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.** Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso voluntário, até o montante do crédito deferido nos autos do processo nº 13896.003705/2002-63. O conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda declarou-se impedido. (julgado em 11.09.2008)

Da Decisão de 1ª Instância

Sobreveio Acórdão 16-65.836, exarado pela 6ª Turma, DRJ/SPO , em 19.02.2015, do qual a Contribuinte tomou conhecimento em 26.01.2016, mantendo integralmente o crédito tributário lançado nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2007, 2008

CITAÇÃO DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS OU DOUTRINA.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do

Brasil (RFB), expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada às decisões administrativas, e nem a opiniões doutrinárias sobre determinadas matérias.

ARGUIÇÕES DE VIOLAÇÃO CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA.

A apreciação de constitucionalidade é atribuição do Poder Judiciário. O julgador da esfera administrativa não tem competência para proceder à análise de aspectos constitucionais de norma legal regularmente editada. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO.

O julgador da esfera administrativa deve observar as normas legais e regulamentares, não podendo desrespeitar textos legais vigentes sob pena de responsabilidade funcional (§ único do art. 142 do CTN; artigo 7º, inciso V, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 341/2011; e artigo 116, inciso III, da Lei nº 8.112/1990.

INTIMAÇÃO VIA POSTAL. DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO. ENDEREÇO DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE. Indefere-se o pedido de endereçamento de intimações por via postal em nome dos procuradores, em razão de inexistência de previsão legal de intimação em endereço diverso do domicílio tributário do sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE Ano-calendário: 2007, 2008 INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de declaração e de recolhimento de débitos pelo sujeito passivo, deve ser formalizado o crédito tributário pelo lançamento.

CIDE. INCIDÊNCIA. REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES - DIREITO AUTORAL. A partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior (§ 2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, alterada pela Lei nº 10.332/2001).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Abaixo seguem as principais razões exaradas na decisão de primeiro grau para a manutenção do lançamento.

(a) Sobre as alegações de violação à Constituição Federal:

“ (...) 20. O próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antigo Conselho de Contribuintes) tem-se pautado por esse entendimento, como atesta a seguinte súmula:

Súmula CARF Nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

21. Desse modo, não cabe ao julgador administrativo apreciar as alegações relacionadas à constitucionalidade da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000, com as alterações trazidas pela Lei nº 10.332/2001.”

(b) Da incidência da CIDE nas remessas de royalties relativos a direitos autorais:

“(…)

28. Em assim sendo, o Decreto nº 4.195/2002 não poderia restringir a aplicação do termo royalties, tendo em vista que pode apenas regulamentar a lei, não alterá-la, restritiva ou extensivamente. Assim, não foi a intenção do legislador ordinário ser taxativo, se atendo às hipóteses de incidência que envolvem transferência de tecnologia, como entende a defesa, e restringir o alcance da lei, do que se conclui, sem muito esforço, que os contratos citados no artigo 10 do Decreto, nada mais são do que exemplificativos.

29. Ademais, já que o Decreto não pode restringir a aplicação da lei que regulamenta, quando a norma legal não previu tal restrição, se a hipótese de incidência da CIDE sobre remessa de royalties ao exterior, a qualquer título, decorrente de obrigação contratual da pessoa jurídica, está prevista no artigo 2º, parágrafo 2º, da Lei nº 10.168/2000 (com redação dada pela Lei nº 10.332/2001), tal lei deve ser observada, seja qual for o objeto do contrato, inclusive em obediência ao princípio da hierarquia das normas.

(…)

34. No entanto, com a nova redação dada pela da Lei nº 10.332/2001 ao parágrafo 2º do artigo 2º, da Lei nº 10.168/2000, a CIDE sofreu um alargamento de seu campo de incidência. Neste passo, seu artigo 2º, parágrafo 2º, determinou que a contribuição, a partir de 1º de janeiro de 2002, passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos, e pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. **Neste ponto, deve-se ressaltar que a contribuição é devida independentemente de transferência de tecnologia, tendo em vista que não consta na lei a exigência da transferência ou não de tecnologia.**”

Do Recurso Voluntário

Irresignado, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls 507 e seguintes) em 24.12.2016, reprisando os argumentos apresentados na Impugnação e apresentar, ainda, o abaixo destacado:

- (a) Afirma que, nos termos da Lei Federal 9.610/1988, a autorização para publicação e inclusão de obra em fonograma é concedida ao produtor fonográfico através de contratos de licenças apropriados, cujos direitos cedidos pelos autores da obra devem ser obrigatória e parcialmente transferidos para a Recorrente a fim de que esta possa fabricar, distribuir e vender produtos fonográficos resultantes;

- (b) Por essa razão, com fulcro no artigo 3º, que define tais direitos autorais como bens móveis, a remuneração pela sua cessão não seria classificável como royalties, para tanto mencionando decisão desse Tribunal:

“Acórdão: 103-22.021

Número do Processo: 15374.000877/00-94

Data de Publicação: 05/11/2005

Contribuinte: SONY MUSIC ENTERTAINMENT BRASIL PRODUCOES E PROMOCOES LTDA

Relator(a): Márcio Machado Caldeira

Ementa: IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - OBRAS MUSICAIS. DIREITOS AUTORAIS. DEDUÇÃO - A despesa com direitos autorais, para reprodução fonográfica e comercialização de obras musicais, não se confunde com as despesas com royalties, normatizada no art. 294 do RIR/94 e, portanto, não se sujeita à limitação prevista nesse artigo. Negado provimento ao recurso de ofício.

Decisão: ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso ex officio, nos termos do relatório e voto que passam a integrar presente julgado”

- (c) Ressalta, ainda, que o próprio RIR/99 diferencia os dois institutos, colocando-os em dois artigos separados, como se vê abaixo:

Subseção II

Remuneração de Direitos, inclusive Transmissão por meio de Rádio ou Televisão

Art. 709. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à 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 a 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

Subseção III

Royalties

Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título

Diante disso, afirma que a legislação tributária já dissocia ambos os institutos, razão pelo qual não faria sentido tratá-los conjuntamente para fins de CIDE-Royalties, mesmo porque “*seu regulamento discrimina os contratos que estarão sujeitos a tal incidência, não havendo qualquer referência ao contrato do direito de uso e exploração econômica das obras musicais.*”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Tiago Guerra Machado

Da Admissibilidade

O Recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

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.

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 2^o da Lei, a incidência da dita contribuição recai sobre as seguintes remessas ao exterior referentes às seguintes transações:

¹ 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.

- (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 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.

§ 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

(...)

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.

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.”²

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 efectúa el examen tiene el deber de buscar en vía interpretativa una concordancia de dicha Ley con la Constitución.”³

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.⁴

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”⁵. 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.”⁶

É o que buscaremos nesse julgado.

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

Fundamentos de criação e validade dessa espécie tributária

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

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

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

⁵ Larenz, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1997. Página 454

⁶ Idem, página 480.

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").

É claro que não cabe a esse Tribunal, por força de seu Regimento⁷ 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 VELLOSO⁸:

- (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.*”⁹

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

⁷ 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.

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

⁹ Idem (Locations 8965-8968).

*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.*¹⁰

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:

- I- 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio;
- I- 17,5% (dezessete 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;

¹⁰ Idem (Locations 1143-1145).

- 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.¹¹

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

¹¹ Idem (Locations 8971-8973).

caso só se poderia tratar de analogia, no segundo, de uma redução teleológica da lei."¹²

No caso em lide, diante do qual 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".

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 ou conhecimento técnico de qualquer natureza tecnológica – 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 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 conforme¹³.

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 autorizando as diversas modalidades de exploração de composições musicais.

¹² Idem. Página 501.

¹³ 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."

Nesse ponto, independentemente da denominação royalties, sendo apropriada 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, bem como, na esteira dessa interpretação, não há previsão no Decreto regulamentar que implique incidência sobre tais valores.

Portanto, **não foi à toa que 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. Nesse aspecto, o Decreto estabeleceu regularmente os fatos geradores previstos na Lei, vindo a sedimentar a interpretação mais adequada considerando a natureza da contribuição.**

Ademais, há, contudo, no lançamento de ofício, cobrança da CIDE-Royalties sobre valores remetidos a título de serviços técnicos. Não tendo feito parte da impugnação, tampouco do presente Recurso, entendo ser incontroverso o lançamento nesse particular.

Diante de todo o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, para que o lançamento de ofício seja anulado na parcela objeto do Recurso, mantendo-se o lançamento quanto à parte incontroversa.

Tiago Guerra Machado - Relator