



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

Processo n° 12448.724066/2011-80
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-004.761 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2018
Matéria CIDE - REMESSAS PARA O EXTERIOR
Recorrente LTC - LIVROS TÉCNICOS E CIENTÍFICOS EDITORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2007, 2008

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. CONSTRUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

É nulo o auto de infração com ausência de comprovação da construção da base de cálculo, pressuposto obrigatório de validade do lançamento por conferir certeza e liquidez ao tributo exigido.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para anular o auto de infração. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho (Relator) e Liziane Angelotti Meira. Designada para o voto vencedor a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Cândido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-67.140, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo.

O presente processo administrativo traz lançamento de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE - Remessas ao Exterior, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido, em parte:

4. No Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.339/2.348) consta a descrição do procedimento de auditoria, contendo as intimações feitas à contribuinte e documentos/esclarecimentos por ela apresentados; dos fatos apurados no curso da ação fiscal e seus efeitos tributários, dos quais se extrai as seguintes informações:

Foi citada a Lei nº 10.168/2000, que ampara a incidência da CIDE, com alterações pela Lei nº 10.332/2001.

É de notório conhecimento que os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por pessoa jurídica domiciliada no País a residentes e domiciliados no exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%, observado, a partir de 1º de janeiro de 2002, a redução para 15%, devido a cobrança da contribuição CIDE, como se verifica nas soluções de consultas da 8ª RF nº 80 (DOU de 01/08/02), nº 81 (DOU de 01/08/02) e nº 136 (DOU de 07/06/04) e da 7ª RF nº 149 (DOU de 10/09/02).

Está claro que quando a fonte pagadora de rendimentos assumir o ônus do imposto de renda devido na fonte, a legislação considera o tributo como parte integrante do rendimento pago ou creditado.

A legislação do imposto de renda considera o imposto assumido pela fonte pagadora de rendimento como despesa de mesma natureza da despesa paga, a base de cálculo da CIDE é o rendimento líquido pago acrescido do

imposto de renda na fonte assumido pela fonte pagadora, independente da dedutibilidade da despesa.

□ *O código de DARF 0422, conforme o Mafon, refere-se a rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior (Royalties e pagamento de assistência técnica), cujo fato gerador são as importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residentes ou domiciliados no exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de, entre outros: pagamento de royalties e remuneração de serviços técnicos, de assistência técnica, de assistência administrativa e semelhantes. (RIR/99, art. 708 e 710; MP nº 2.159/70, de 2001, art. 3º).*

□ *A partir dos contratos de câmbio e dos recolhimentos do IRRF cód. 0422 correspondentes, foi elaborada planilha demonstrativa dos valores da CIDE incidente não declarada nem recolhida no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008.*

□ Constatou-se a incidência da CIDE - REMESSA, instituída pelo art. 2º da Lei nº 10168/2000, alterado pela Lei nº 10.332/2001, nas remessas constantes do ANEXO ÚNICO do Termo de Verificação Fiscal, cuja base de cálculo mensal se encontra discriminada no referido Termo, conforme demonstrativo de fls. 2.343.

□ Os valores demonstrados são formados pelo somatório no mês dos valores remetidos, adicionados do IRRF, de cada contrato de câmbio, demonstrado no Anexo Único (fls. 2.344/2.348).

5. A interessada tomou ciência do Auto de Infração, conforme assinado do próprio documento (fl. 2.356), em 29/09/2011, e por meio de aviso de recebimento - AR em 03/10/2011 (fl. 2.435), e interpôs a impugnação de fls. 2.439/2.467 em 27/10/2011, alegando, em síntese, que:

5.1 É tempestiva a impugnação.

5.2 Nos anos de 2007 e 2008 a impugnante remeteu ao exterior valores pelo uso de direitos autorais, sobre os quais recolheu Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sob o código de receita 0422. De acordo com a fiscalização, as referidas remessas também estariam sujeitas à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).

5.3 Conforme se observa do Termo de Verificação Fiscal, para justificar a incidência da CIDE sobre os pagamentos efetuados pela impugnante ao exterior, a fiscalização parte da premissa de que eles teriam a natureza de remuneração por serviços técnicos e de assistência técnica, já que o IRRF sobre eles incidente foi recolhido sob o código de receita 0422.

5.4 *Por assim entender, a fiscalização faz referência às Soluções de Consulta nºs 80/2002, 81/2002, 136/04 e 149/02, que entenderem que, a partir de 01.01.2002, em razão da introdução, pela Lei nº 10.332/01, do § 2º ao art. 2º da Lei 10.168/00, os valores pagos a título de contraprestação*

pela prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica estariam sujeitos ao IRRF à alíquota de 15% e à CIDE à alíquota de 10%.

5.5 Cita as ementas das referidas Soluções de Consulta.

5.6 Os valores remetidos pela impugnante exterior (sic) não correspondem à remuneração de serviços técnicos ou de assistência técnica, mas sim a direitos autorais relativos a livros por ela editados e publicados, fato que foi esclarecido à fiscalização em resposta apresentada em 22.02.2011 a termo de intimação que precedeu a lavratura do Auto de Infração.

5.7 Esclarece que o código 0422, utilizado para recolher o IRRF, serve para identificar não só os pagamentos efetuados a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, mas também aqueles efetuados a título de direitos autorais, conforme dispõe o Manual do IRRF (MAFON)

5.8 Ainda que o IRRF incidente sobre aos direitos autorais remetidos ao exterior seja recolhido sob o mesmo código aplicável àquele incidente sobre os royalties, os direitos autorais têm tratamento tributário diferenciado daquele aplicável aos royalties de qualquer natureza e, por essa razão, sobre eles não incide a CIDE prevista na Lei nº 10.168/00, com as alterações previstas na Lei nº 10.332/01.

5.9 Cita a evolução da legislação relativa ao IRRF e à CIDE.

5.10 Apesar de a alíquota do IRRF sobre os royalties de qualquer natureza ter sido reduzida para o mesmo percentual daquela aplicável aos direitos autorais (15%), o MAFON de 2001 indicava como fundamento legal da alíquota aplicável aos royalties a MP nº 2.062-63/01 e, daquela aplicável aos direitos autorais, a regra genérica prevista no art. 685 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99).

5.11 Tal particularidade revela que, embora a Lei nº 4.506/64 tenha classificado como royalty a remuneração recebida pelas pessoas físicas em decorrência da exploração de direitos autorais relativos a obras de autoria de terceiros, os direitos autorais remetidos ao exterior sempre foram tratados de forma diferenciada dos royalties para fins de tributação pelo IRRF.

5.12 Tal distinção entre direitos autorais e royalties de qualquer natureza também se verifica na legislação relativa a CIDE incidente sobre remessas ao exterior.

5.13 Com o advento da Lei nº 10.332/01, o âmbito de incidência da CIDE foi ampliado. Todavia, tal ampliação restringiu-se à inclusão dos serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes no âmbito de incidência da CIDE, sem alcançar os direitos autorais.

5.14 Nesse sentido dispõe o art. 10 do Decreto nº 4.195, de 11.04.2002, baixado para regular a incidência da CIDE a partir de 01.01.2002, cuja única

inovação em relação ao que já estava previsto no art. 8º do Decreto nº 3.949/01 é a inclusão dos contratos relativos a serviços técnicos e de assistência administrativa ou semelhantes entre aqueles cuja remuneração está sujeita à CIDE .

5.15 *Ou seja, ainda que o § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/00, na redação dada pela Lei nº 10.332/01, também trate de royalties de qualquer natureza, em tal conceito apenas estão abrangidos as remunerações pela cessão e licença de uso de marcas e pela cessão e licença de exploração de patentes, sem alcançar aquelas relativas à cessão e uso de direitos autorais, consoante com o art. 10 do Decreto nº 4.195/02 que, ao elencar taxativamente os contratos cujas remunerações poderiam ser tributadas pela CIDE, não faz menção a tais contratos.*

5.16 *Assim, o Decreto nº 4.195/02, a exemplo das normas infralegais que regulamentaram a incidência do IRRF, dispensou aos direitos autorais tratamento diferenciado daquele aplicável aos royalties de qualquer natureza, explicitando que, para fins da CIDE, a expressão royalties a qualquer título deveria ser interpretada como restrita aos royalties relativos a marcas e patentes, e que, portanto, os direitos autorais estariam fora do âmbito de incidência da referida contribuição.*

5.17 *Nem poderia ser diferente, já que a CIDE de que trata a Lei nº 10.168/00 foi criada com o objetivo de estimular o desenvolvimento tecnológico nacional.*

5.18 *Eventual falta de correlação entre o sujeito passivo e objetivo visado pelo legislador ao instituir a CIDE poderia, inclusive, invalidar a sua cobrança.*

5.19 *Cita doutrina para corroborar com seu entendimento.*

5.20 *Portanto, o Decreto nº 4.195/02, ao não incluir os contratos de cessão, uso ou exploração de direitos autorais entre aqueles cuja remuneração está sujeita à CIDE prevista na Lei nº 10.168/00, com as alterações da Lei nº 10.332/01, interpretou corretamente a referida hipótese de incidência, restringindo-a a contratos em que se verifique transferência ou aplicação de tecnologia.*

5.21 *Tal entendimento também já foi acolhido pela jurisprudência administrativa, que entendeu não incidir a CIDE em causa sobre pagamentos de direitos autorais ao exterior. Nesse sentido, cita Acórdãos nº 302-38.763, de 13.06.2007, e nº 301-34.753, de 11.09.2008, do antigo Terceiro Conselho de Contribuintes (atual Terceira Seção do Administrativo de Recursos Fiscais - CARF).*

5.22 *Nesse passo, a fiscalização não poderia ter exigido da IMPUGNANTE CIDE sobre os valores pagos a título de direitos autorais ao exterior, já que eles estão fora do âmbito de incidência da referida contribuição.*

5.23 Além disso, validar tal exigência implicaria em desconsiderar a norma do art. 10 do Decreto nº 4.195/02, a qual tem efeito vinculante para a administração tributária.

5.24 Cita decisão do STJ para situação análoga.

5.25 Ainda que se entenda ser possível à fiscalização efetuar lançamento de ofício em desacordo com o art. 10 do Decreto nº 4.195/01, descabido seria, no caso, o lançamento de multa de ofício e juros de mora, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN.

5.26 A base de cálculo da CIDE lançada no auto correspondeu ao somatório do valor remetido ao exterior a título de direitos autorais com o valor do IRRF recolhido, conforme Termo de Verificação Fiscal.

5.27 Ressalta que os contratos de câmbio apresentados no curso da ação fiscal não permitem constatar se houve ou não a assunção pela impugnante do ônus do IRRF incidente sobre o direito autoral por ela remetido ao exterior, na medida em que eles apenas identificam o valor remetido, mas não o valor contratualmente acordado.

5.28 No ANEXO ÚNICO do TERMO a fiscalização indica os valores das remessas efetuadas pela IMPUGNANTE e do IRRF por ela recolhido. Tais informações apenas permitem verificar que a base de cálculo do IRRF é maior que o valor efetivamente remetido ao exterior, mas isso não significa dizer que a IMPUGNANTE assumiu o ônus desse IRRF.

5.29 A constatação da assunção, ou não, pela fonte pagadora, do ônus relativo a esse imposto somente pode ser efetuada a partir do contrato em que está previsto o valor a ser por ela remetido.

5.30 Dessa forma, não provando a fiscalização que, no caso, a IMPUGNANTE assumiu o ônus relativo ao IRRF incidente sobre os direitos autorais por ela remetidos ao exterior, não se pode tomar tal premissa como verdadeira. Por outro lado, ainda que os contratos transferissem à IMPUGNANTE o ônus do IRRF, nem por isso o valor correspondente ao IRRF deveria ser adicionado à base de cálculo da CIDE.

5.31 O IRRF incidente na remessa de valores não é valor pago a residentes ou domiciliados no exterior e sim valor destinado ao Erário e que jamais deixa o território nacional.

5.32 A exigência da CIDE não poderia incidir sobre o valor do IRRF recolhido. Cita acórdão do CARF para reforçar seu entendimento de que, se mantido o lançamento efetuado, sua base de cálculo deve ser retificada, para corresponder apenas ao valor efetivamente remetido ao exterior.

5.33 Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O citado acórdão decidiu pela improcedência da impugnação, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

CITAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA 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 ou judiciais proferidas em processos dos quais não participe o interessado ou que não possuam eficácia *erga omnes*, e nem a opiniões doutrinárias sobre determinadas matérias.

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.

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).

CIDE. BASE DE CÁLCULO.

O valor do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF.

Inconformada com decisão de primeira instância, a contribuinte apresentou recurso voluntário, repetindo parte dos argumentos da peça impugnatória, alegando, basicamente: haver erro do lançamento ao identificar a matéria tributável como remuneração

Processo nº 12448.724066/2011-80
Acórdão n.º 3301-004.761

S3-C3T1
Fl. 2.626

de serviços técnicos ou de assistência técnica; que a CIDE não incide sobre direitos autorais; que o IRRF não integra a base de cálculo da contribuição e o descabimento da multa de ofício e dos juros de mora. Acrescenta que: o acórdão teria feito inovação indevida na fundamentação; o art. 22 da Lei 4.506/64 tem sua aplicação restrita ao IRPF e a contribuição não poderia incidir sobre pagamentos efetuados aos próprios autores das obras licenciadas.

Foi-me distribuído o presente processo para relatar e pautar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade¹.

A recorrente, que diz se dedicar à edição de livros técnico-científicos, bem delimita os fatos que deram origem à autuação, a seu ver indevida:

2.3. Nos anos de 2007 e 2008, a RECORRENTE remeteu ao exterior valores pelo uso de direitos autorais, sobre os quais a RECORRENTE recolheu Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sob o código de receita 0422.

Matéria tributável

Diz a recorrente que os valores por ela remetidos ao exterior correspondem a direitos autorais dos livros que edita e publica e não à remuneração de serviços técnicos ou de assistência técnica. Aduz que a fiscalização teria errado na identificação da matéria tributável, afirmando serem as últimas rubricas e não as primeiras as referidas pela autuação, em razão dos recolhimentos de IRRF sob o código de receita 0422 e que esta citou soluções de consulta nesse sentido. Conclui que tal erro acarretaria nulidade do lançamento, por força do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

O acórdão da Delegacia de Julgamento, ao reproduzir trechos do auto de infração, é esclarecedor no sentido de que não foi esse o entendimento da fiscalização, que asseverou também estarem os *royalties* incluídas nesse código 0422:

Dos contratos de Remessa de *Royalties* referentes a direitos autorais:

[...]

14. Deve apenas ser observado, que como afirmou a própria defesa, este fato já havia sido esclarecido durante o procedimento fiscal. As Soluções de Consulta citadas pela fiscalização e as descrições feitas no Termo de Verificação Fiscal serviram, na verdade, para demonstrar que a redução da alíquota do IRRF de 25% para 15%, recolhida pela contribuinte no código 0422, ocorre nos casos em que há incidência da CIDE sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de

¹ Ressalte-se ser desnecessário responder todas as questões levantadas pelas partes, em já havendo motivo suficiente para decidir (Lei nº 13.105/15, art. 489, § 1º, IV. STJ, 1ª Seção, EDcl no MS 21.315-DF, julgado de 8/6/2016, rel. Min. Diva Malerbi).

remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties de qualquer natureza, de acordo com o que determina o artigo 3º da MP nº 2.159-70/2001, abaixo transcrito:

Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

15. Assim, a autoridade fiscal fez constar do Termo de Verificação Fiscal informação de que o código de recolhimento 0422 para IRRF, é utilizado, dentre outros, nos casos de pagamentos de royalties: “O código de DARF 0422, conforme o Maçon, refere-se a rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior (Royalties e pagamento de assistência técnica), cujo fato gerador são as importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residentes ou domiciliados no exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de, entre outros: pagamento de royalties e remuneração de serviços técnicos, de assistência técnica, de assistência administrativa e semelhantes. (RIR/99, art. 708 e 710; MP nº 2.159/70, de 2001, art. 3o)”.

(Grifou-se)

E mais, ao contrário do que afirma a recorrente, há de se observar que a fiscalização registra nos autos a afirmação da então fiscalizada de que os recolhimentos de IRRF diziam respeito a direitos autorais, tomando-a em conta, entendo:

9. Em 22/02/2011 o interessado apresentou resposta complementar à intimação do Item 6, verbis:

“Em atendimento ao MPF acima citado, LTC – Livros Técnicos e Científicos Ltda, CNPJ 33.829.698/0001-01, vem esclarecer que todos os recolhimentos efetuados no ano de 2007 e 2008 no código 0422 referem-se a IRRF s/ Direitos Autorais, pagos a beneficiários no exterior, sobre contratos de edição para publicação de livros, no Brasil, não implicando em transferência de tecnologia”.

O Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte, de 2003, determina as operações para as quais deve-se utilizar o código "0422":

Importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residentes ou domiciliados no exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de:

- pagamento de royalties para exploração de patentes de invenção, modelos, desenhos industriais, uso de marcas ou propagandas;
- remuneração de serviços técnicos, de assistência técnica, de assistência administrativa e semelhantes;
- direitos autorais, inclusive no caso de aquisição.

A Lei nº 10.168/2000, alterada pela Lei nº 10.332/2001, estabelece as hipóteses de incidência de CIDE, entre as quais todas acima as associadas ao código "0422":

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 Decreto nº 6.233, de 2007](#)) ([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.

§ 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 2001](#))

Quanto aos direitos autorais, estes são considerados *royalties* por determinação 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: ([Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978](#)) ([Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986](#)) [...] d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Assim, se a contribuinte registrou nos recolhimentos via DARF o código de arrecadação "0422", as remessas ao exterior a que se referem estão sujeitas, necessariamente, à incidência da CIDE nos termos do art. 2º da Lei nº 10.168/2000. Ou seja, sendo direitos autorais ou remuneração de serviços técnicos ou de assistência técnica, todos se submetem. Desnecessário seria a fiscalização descer a detalhes a natureza de cada remessa, dado que código "0422" abrangeria operações sobre todas as quais incide a CIDE.

Afirma a recorrente ter o acórdão inovado na fundamentação:

3.12. Ocorre que a interpretação dada pela DECISÃO não pode ser extraída da leitura do TERMO, o qual apenas faz referência à incidência da CIDE sobre remessas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, sem fazer qualquer menção à incidência da referida contribuição sobre royalties relativos à exploração de direitos autorais.

3.13. Ao dar uma interpretação diferente àquela efetivamente prevista no AUTO, a DECISÃO acaba por manter a autuação com base em fundamentos não suscitados anteriormente pela Fiscalização, incorrendo em uma evidente inovação; o que é inadmissível diante do disposto no art. 142 do CTN, segundo o qual o ato de lançamento - e sua respectiva motivação - cabe exclusivamente à autoridade fiscal atuante, e não ao órgão julgador.

Não é o que se observa, da exposição anterior: há menção na autuação à royalties e a direitos autorais.

Assim, nessa matéria nego provimento ao recurso voluntário.

Incidência da CIDE sobre direitos autorais

Afirma a recorrente que não incide a contribuição sobre direitos autorais, alegando que "o art. 22 da Lei 4.506/64 tem sua aplicação restrita ao Imposto de Renda sobre as Pessoas Físicas (IRPF)".

Discorre sobre a evolução da legislação do IRPF e da CIDE, visando sua tese de que "os direitos autorais remetidos ao exterior, sempre foram tratados de forma diferenciada dos royalties".

A matéria não fora questionada em sede impugnação. Ainda assim, não assiste razão à recorrente. Em que pesa a importância da interpretação histórico-evolutiva, determinante no caso é o que estabelecem as leis nºs 10.168/2000 e Lei nº 4.506/64 (e respectivas alterações), sob a égide das quais, os fatos em pauta ocorreram. E se a ementa da Lei nº 4.506/64 é "Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza", a utilização da definição contida em seu art. 22 (e também no 23) é interpretação sistemática para dar conteúdo ao significado de *royalties* na Lei nº 10.168/2000, ambos os diplomas situados no sistema jurídico-tributário pátrio. Ademais a Lei de 64 trata também nas pessoas jurídicas.

Defende a recorrente que a ampliação do âmbito da CIDE trazida pela Lei nº 10.332/2001 "restringiu-se à inclusão de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes no âmbito de incidência, sem alcançar os direitos autorais".

Não há razão para tanto. A dita Lei inovou ao ampliar o campo de incidência da CIDE para "serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes" e "*royalties*, a qualquer título". Se o legislador fala em "*royalties* são a qualquer título" quis dizer que não há restrições. E se o art. 22 da Lei nº 4.506/64 classifica como "*royalties*" os rendimentos decorrentes da exploração direitos autorais, sobre estes incide a contribuição.

A recorrente traz o art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 como exemplo da restrição que defende:

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.

Ora, o fato de não estarem os direitos autorais entre os tipos de contratos arrolados no referido decreto não os retira do campo de incidência da CIDE, este definido em lei. Não pode norma infralegal ampliar ou restringir campo de incidência de tributo, que só pode ser determinado por lei, em função da tipicidade tributária.

Acrescente-se que, como bem trouxe o acórdão recorrido, "foi editada a IN SRF nº 252/2002, que determina de forma clara que incide a CIDE sobre remessas decorrentes do pagamento a título de royalties vinculado à exploração de direitos autorais":

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: [...]

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

Ademais, há decisões do CARF, inclusiva na Câmara Superior, no sentido da incidência da CIDE sobre os direitos autorais:

CIDE - ROYALTIES. REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incide sobre o valor de royalties, a qualquer título assim entendido como aqueles decorrentes de qualquer exploração de direito autoral, de propriedade industrial ou intelectual que a pessoa jurídica pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter, a residente ou domiciliado no exterior.

(CARF, 3ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Ac. 3401-003.804, de 25/05/2017, redator do voto vencedor Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida).

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.

(CARF, 3ª Turma, CSRF, Ac. 9303-004.864, de 02/03/2012, rel. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres).

CIDE X CONDECINE INEXISTÊNCIA DE DUPLA TRIBUTAÇÃO.

CIDE ora exigida é muito mais específica do que a CONDECINE. Enquanto aquela contribuição somente incide sobre os royalties remetidos ao exterior em decorrência da comercialização dos direitos autorais relativos às obras intelectuais e criativas, já CONDECINE, por sua vez, incide sobre os pagamentos devidos em razão da aquisição ou importação de tais obras, a preço fixo, ou seja, possui um âmbito de incidência muito mais amplo e genérico do que a CIDE-royalties.

(CARF, 3ª Turma, CSRF, Ac. 9303-004.899, de 23/03/2017, redator designado Conselheiro Demes Brito - Redator Designado).

Aduz a recorrente que "nem se poderia pretender ampliar o alcance da incidência da CIDE de que trata a Lei nº 10.168/00, tendo em vista que ela foi criada com o objetivo de estimular o desenvolvimento tecnológico nacional", como estabelecido em seu art. 1º. Também defende que "eventual falta de correlação entre o sujeito passivo e o objetivo visado pelo legislador ao instituir a CIDE poderia, inclusive, invalidar a sua cobrança". O que poderia ou não fazer o legislador ao criar normas é matéria constitucional, que foge à competência deste Conselho (Súmula CARF nº 2 e art. 62 do RICARF, Portaria MF nº 343/2015).

Ademais, o art. 4º da mesma Lei prevê que a contribuição em foco será "destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, criado pelo Decreto-Lei nº 719, de 31 de julho de 1969, e restabelecido pela Lei nº 8.172, de 18 de janeiro de 1991", atendendo ao objetivo prescrito.

Menciona julgado desta Conselho que levantou a questão da necessidade de transferência de tecnologia. Tal condição, no entanto, só se aplica em parte da segunda das duas hipóteses firmadas no caput do mesmo art. 2º da Lei nº 10.168/2000: i) pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos; e ii) signatária de

contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior, contratos estes definidos no § 1º do mesmo artigo: os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica. Não se aplica à inovação da Lei nº 10.332/01, esta a norma de incidência em pauta, a qual ampliou as hipóteses de incidência na lei, agora sem referência a necessidade de transferência de tecnologia.

Portanto, nesse ponto nego provimento ao recurso voluntário.

CIDE incidente sobre pagamento efetuados aos autores das obras licenciadas

A recorrente aduz que a "contribuição não poderia incidir sobre pagamentos efetuados aos próprios autores das obras licenciadas", posto que a alínea "d" do art. 22 da Lei nº 10.168/2000, "excepciona do conceito de royalties os direitos autorais percebidos pelo próprio autor" (grifos do original). E complementa:

5.2. Conforme se verifica dos contratos juntados pela Fiscalização, alguns deles foram celebrados diretamente com os autores das obras licenciadas, sendo os direitos autorais pagos aos referidos autores ou aos seus respectivos agentes (representantes legais), dos quais a RECORRENTE cita a título de amostragem os seguintes:

Autor	Data do contrato
Donald G. Newman	21.11.1998
Jorge Leite Martins de Carvalho	03.02.2000
Francesco Prudente	27.11.2006 e 01.12.2008
William Rudelius, Steven W. Hartley e Roger A. Kerin (agente Anne Harbour)	20.11.2000
Julio Niskier	30.08.2005
Peter F. Drucker (contrato celebrado com a <i>trust</i> do próprio autor - Peter F. Drucker Literary Trust)	10.08.2007

De fato, a norma assim excepciona, de forma que, nesse ponto, dou provimento ao recurso voluntário.

IRRF e base de cálculo da CIDE

A fiscalização entende que a legislação determina que "quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto de renda retido na fonte, a legislação considera o tributo como parte integrante do rendimento pago ou creditado". E complementa:

A legislação do imposto de renda considera o imposto assumido pela fonte pagadora de rendimento como despesa de mesma natureza da despesa paga, a base de cálculo da CIDE é o rendimento líquido pago acrescido do imposto de renda na fonte assumido pela fonte pagadora, independente da dedutibilidade da despesa.

O acórdão mantém o entendimento da fiscalização e traz a Solução de Divergência Cosit nº 17, de 29/06/2011, do qual reproduzo os seguintes trechos:

11. Em outras palavras, a previsão do art. 725 do RIR, de 1999, visa a assegurar que o IRRF tenha por base de cálculo o valor integralmente pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, independentemente de a fonte brasileira ter ou não assumido o ônus do imposto em referência:

“Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).”

Dessa forma, ratifica-se a conclusão da Solução de Consulta Interna de nº 9, de 22 de junho de 2006, da Cosit, a seguir transcrita:

“Tendo em vista que o IRRF integra o rendimento auferido pelo beneficiário no exterior e que não há nenhum dispositivo legal que autorize a sua retirada da base de cálculo da Cide-Remessas, o valor do IRRF, ainda que a fonte pagadora brasileira assumira seu ônus, deve compor a base de cálculo da Cide-Remessas.” (grifo nosso)

A recorrente defende ser equivocado o entendimento do acórdão recorrido. Traz julgados administrativos nesse sentido.

Ora, o art. 2º, § 3º da Lei nº 10.168/2000 determina que a base de cálculo da CIDE consiste nos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior. Trata, portanto, da integralidade dos valores assim enviados, desde que relativos à prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa contratados.

Já o art. 5º da Lei nº 4.154/62 (art. 725 do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda) determina o reajustamento da base de cálculo pelo valor bruto, sendo estes valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, considerados líquidos, quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário.

Assim, se o art. 97 do CTN determina que "Somente a lei pode estabelecer [...] a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo", a combinação dos dois dispositivos legais estabelece o reajustamento da base de cálculo para incluir o imposto retido na fonte, de forma que não assiste razão à recorrente.

Reforça essa combinação, o art. 3º da mesma Lei n.º 10.168/2000, ao dizer que "a contribuição de que trata esta Lei sujeita-se [...] subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda".

A Câmara Superior deste Conselho já decidiu nesse sentido:

INCLUSÃO DO IRRF NA BASE DE CÁLCULO DA CIDE.

Sujeita-se, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, a qual que conceitua o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, razão pela qual, na apuração da CIDE deve-se considerar o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue.

(CARF, 3º Turma, CSRF, Ac. 9303-004.149, de 09/06/2016, redator do voto vencedor Conselheiro Demes Brito).

No caso em pauta, o imposto retido na fonte incide sobre a renda percebida pelo prestador no exterior. A importância lhe é enviada, já descontado este valor.

Portanto, nesse assunto nego provimento ao recurso voluntário.

Multa de ofício e juros de mora

A recorrente alega descaber a aplicação da multa de ofício e dos juros moratórios, posto que o procedimento da recorrente estaria amparado pelo art. 10 da Decreto nº 4.195/02, o que, a seu ver, excluiria a aplicação de penalidades por força do parágrafo único art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Note-se que, pelo dispositivo em pauta, Decreto não é norma complementar, não se aplicando tal dispositivo. Além disso, basta não recolher tributos que eram devidos - por

força das leis nºs 10.168/2000 e Lei nº 4.506/64 (e respectivas alterações) - à data do vencimento, como fez a recorrente, para fazer incidir a penalidade em comento, conforme o art. 44 da Lei 9.430/96.

A recorrente aduz não haver previsão legal para a incidência de juros moratórios sobre multa de ofício. O art. 161 do CTN assevera que "o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta", sendo tal crédito decorrente da obrigação principal, esta que " surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária ", nos termos dos artigos 113, § 1º, e 139 do mesmo Código, havendo, portanto, base legal para a incidência dos juros moratórios. É o que tem decidido este Conselho.

Assim, nesse tema nego provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a incidência da CIDE, quando os direitos autorais forem percebidos pelo próprio autor da obra.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Redatora Designada

Com o absoluto respeito ao brilhante voto do Relator Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, ousou divergir quanto à incidência da CIDE - REMESSAS AO EXTERIOR, lançada com base apenas no RECOLHIMENTO DO IRRF SOB O CÓDIGO "0422".

Aponta a fiscalização que o contribuinte preencheu o documento de arrecadação relativo ao imposto de renda na fonte sob o código "0422", referente a operações de:

O código de DARF 0422, conforme o Mafon, refere-se a rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior (Royalties e pagamento de assistência técnica), cujo fato gerador são as importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residentes ou domiciliados no exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de, entre outros: pagamento de royalties e remuneração de serviços técnicos, de assistência técnica, de assistência administrativa e semelhantes. (RIR/99, art. 708 e 710; MP nº 2.159/70, de 2001, art. 3º).

A partir dos contratos de câmbio e dos recolhimentos do IRRF cód. 0422 correspondentes, foi elaborada planilha demonstrativa dos valores da CIDE incidente não declarada nem recolhida no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008.

Entendeu a autoridade fiscal, por conseguinte, que as remessas sob o código "0422" estão no campo de incidência da CIDE, nos termos do art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

Discordo de tal simplória correlação, porquanto entendo imprescindível que a autoridade fiscal tivesse investigado a natureza das operações que deram origem às remessas, para dessa forma, demonstrar corretamente a composição da base de cálculo da CIDE.

Não há como se afirmar que, se o contribuinte registrou nos recolhimentos via DARF o código de arrecadação "0422", então todas as remessas ao exterior a que se referem estão sujeitas, necessariamente, à incidência da CIDE nos termos do art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

Por conseguinte, considerando a análise dos Termo de Verificação Fiscal, do Auto de Infração e do que mais consta nos autos não há como se concluir com segurança quais valores compuseram a base de cálculo da CIDE.

Processo nº 12448.724066/2011-80
Acórdão n.º 3301-004.761

S3-C3T1
Fl. 2.638

É imperioso reconhecer que a falta de demonstração da apuração da base de cálculo de um tributo fere o disposto no art. 142 do CTN e nos art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Os autos de infração devem estar acompanhados de demonstrativos analíticos da composição dos valores em cobrança, que justifiquem o total de tributo devido e não recolhido, bem como a documentação contábil e fiscal que dê suporte a essa composição.

Logo, a exigência em questão não é líquida e certa.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para anular o auto de infração.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro – Redatora Designada