



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.723714/2014-68
ACÓRDÃO	3002-004.478 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRANDILI TÊXTIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF Nº 2. EXCEÇÕES PREVISTAS NO ARTIGO 98 E 99 DO ANEXO DO RICARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. 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, ressalvadas as hipóteses previstas nos artigos 98 e 99 do Anexo do RICARF.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA. NULIDADE AFASTADA.

O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, desde que decida de forma fundamentada. Hipótese em que o acórdão recorrido apreciou de forma suficiente os argumentos da impugnação e as provas carreadas aos autos, não se fazendo presente o vício apontado.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010, 2011

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

No lançamento de ofício para a constituição e exigência de crédito tributário, é devida a multa punitiva, no percentual de 75% do crédito tributário lançado e exigido, nos termos da legislação tributária então vigente.

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2010, 2011

CIDE ROYALTIES. DIREITOS AUTORAIS. INCIDÊNCIA.

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

CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. SÚMULA CARF Nº 158

O Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assuma o ônus financeiro do imposto retido.

ROYALTIES PAGOS A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE REPRESENTANTE NO BRASIL. INCIDÊNCIA DA CIDE.

Estão sujeitas à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), à alíquota de dez por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a título de royalties, para beneficiário domiciliado no exterior, mesmo que por intermédio de representante localizado no Brasil.

REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE USO DE MARCAS E PATENTES. CRÉDITOS MP Nº 2.159-70, de 2001. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO.

O direito ao crédito, oponível em compensação ao débito da CIDE no período subsequente, só nasce após o efetivo pagamento da Contribuição, não bastando sua apuração contábil pelo regime de competência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Neiva Aparecida Baylon, Winderley Moraes Pereira (substituto integral), Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Por economia processual e por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida.

Trata o presente processo de impugnação contra o lançamento fiscal formalizado por meio de auto de infração de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE – Remessas ao Exterior, no valor de R\$ 515.772,34, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, totalizando R\$ 1.078.525,77 (fls. 63 a 103).

O lançamento decorreu da falta de recolhimento da CIDE – Remessas ao Exterior referente a pagamentos nos anos de 2010 e 2011 a título de royalties a beneficiários domiciliados no exterior.

Consta do relatório fiscal que em face da constatação de pagamentos mediante DARF que indicavam retenções de Imposto de Renda na Fonte – IRRF (cód. 0422) sobre remessas ao exterior, a Fiscalizada foi intimada a apresentar planilhas com o detalhamento de todos os pagamentos efetuados ao exterior nos anos-calandário de 2010 e 2011 e os respectivos contratos.

A contribuinte apresentou planilhas e cópias dos contratos solicitados e argumentou que “todos os contratos em referência envolvem remuneração por direitos autorais e não por marcas registradas”. Alegou que a incidência da CIDE Royalties está regulamentada pelo Decreto nº 4.195, de 2002, o qual não prevê a incidência daquela contribuição sobre a remuneração de direitos autorais.

Entretanto, analisando-se os respectivos contratos, a autoridade fiscal constatou tratar-se de licenciamento do uso de marcas junto às seguintes empresas sediadas no exterior, cujos pagamentos estariam abrangidos pela incidência da CIDE – Remessas ao Exterior:

Empresa Licenciante	Marcas
Universal Studios Licensing LLLP	Pica Pau e seus Amigos
Dreamworks Animation LLC	Filme animado “Shrek 4”
Mattel Europe BV	Polly Pocket, Max Steel e relacionados
Twentieth Century Fox Licensing & Merchandising	A Era do Gelo 3
Turner Broadcasting System Latin America Inc.	Personagens do programa Generator Rex
Disney Consumer Products Latin America, Inc.	Personagens diversos

Diante do exposto, houve o lançamento da CIDE não declarada e não paga incidente sobre as remessas a empresas residentes no exterior em decorrência de contratos de licenciamento de uso de marcas.

A autoridade fiscal destacou no seu relatório, também, que a partir de 01/01/2002, nos termos do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001, *“a contribuição passou a ser devida, também, no pagamento ou crédito de royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. Sendo assim, a incidência da contribuição sobre royalties é geral e sem restrições”*.

Considerando que a base de cálculo é constituída pelos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, concluiu-se que nessas expressões está compreendido o valor do imposto de renda assumido pela fonte pagadora. Dessa forma, os valores devidos de CIDE foram apurados tendo por base os valores líquidos pagos mais o imposto de renda retido na fonte.

Os motivos que levaram a autoridade fiscal a concluir que, no presente caso, estaríamos diante de negócios jurídicos referentes a exploração de marcas – e não a direitos autorais, como entende a contribuinte – serão detalhados no voto, uma vez que correspondem ao cerne do litígio.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 110 a 130, aduzindo, em síntese, que:

- De acordo com a Lei nº 10.168, de 2000, a CIDE Royalties é uma contribuição de intervenção no domínio econômico, instituída com fundamento no art. 149 da Constituição Federal. Assim, argumenta que aquela Lei é inconstitucional, pois entende que a exação deveria ter sido precedida de lei complementar;
- Com a nova contribuição, o legislador teria determinado aos serviços estrangeiros tratamento tributário muito menos favorável do que aquela aplicável aos serviços de origem nacional, o que também inviabilizaria a sua exigência. Argumenta que este tratamento mais favorecido aos serviços nacionais seria vedado pelo ordenamento jurídico. Alega que o art. III do GATT/94 exige tributação equivalente para os bens e serviços importados e aqueles de origem nacional, regra que não seria observada pela contribuição atacada, segundo seu entendimento;
- A exigência impugnada estaria contrariando, além do art. III do GATT/94, o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal; o art. 98 do CTN; o art. 1º do Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e o art. 1º do Decreto nº 1.355, de 1994;
- A Lei nº 10.168, de 2000, também seria inconstitucional em função da ausência de vinculação da contribuição exigida a uma atuação estatal;

- De acordo com seu entendimento, os negócios jurídicos que foram objeto de apreciação pela fiscalização teriam natureza de licenciamento de direitos autorais, nos termos da Lei nº 9.610, de 1998, e não de exploração de marcas, como concluiu a fiscalização;
- Para deixar seus produtos atrativos, informa que utiliza estampas e bordados de personagens infantis admirados por crianças, como por exemplo, Mickey Mouse, Minnie, Pica Pau e seus amigos, Shrek, Polly e Max Steel. Em razão do uso dos desenhos de tais personagens em seus produtos, realiza os pagamentos a título de royalties aos licenciantes;
- No que se refere ao contrato firmado com a Dreamworks Animation LLC, alega que a fiscalização teria reconhecido expressamente tratar-se de cessão de direito autoral;
- O art. 22, “d”, da Lei nº 4.506, de 1964, prevê que os direitos autorais não são classificados como royalties quando pagos diretamente ao autor da obra. Entende que este é o caso dos autos, pois os contratos não deixariam dúvidas de que os direitos autorais são pagos diretamente aos respectivos detentores das obras;
- Seria indevida a inclusão do IRRF sobre as respectivas remessas ao exterior na base de cálculo da CIDE, pois, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168, de 2000, a base de cálculo daquela contribuição é o valor remetido ao exterior, o que não seria o caso do IRRF, cujo valor não saiu do País;
- Seria indevida a inclusão na base de cálculo da CIDE dos pagamentos efetuados à empresa The Walt Disney Company Brasil Ltda, pois não teria havido remessas ao exterior, visto que ela tem a sua sede em São Paulo;
- Se for mantido o entendimento de no presente caso tratar-se de royalties relativos à suposta utilização de marcas, solicita a compensação prevista no art. 4º, inciso I, alínea “c”, da Medida Provisória nº 2.159, de 2001, que dispõe

Art. 4º É concedido crédito incidente sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, aplicável às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marcas.

§ 1º O crédito referido no caput:

I - será determinado com base na contribuição devida, incidente sobre pagamentos, créditos, entregas, emprego ou remessa ao exterior a título de royalties de que trata o caput deste artigo, mediante utilização dos seguintes percentuais:

[...]

c) trinta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013;

II - será utilizado, exclusivamente, para fins de dedução da contribuição incidente em operações posteriores, relativas a royalties previstos no caput deste artigo.

[...]

- A multa de ofício de 75% seria abusiva, contrariando os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do devido processo legal material, tendo caráter confiscatório;
- A multa de ofício também teria progressividade no tempo, pois se o tributo fosse pago no prazo da impugnação ela seria reduzida em 50%, havendo, assim, um escalonamento, o que seria ilegítimo, violando também o princípio da ampla defesa.

DOS PEDIDOS:

A contribuinte requer seja julgada procedente a impugnação para:

“(a) cancelar totalmente o Auto de Infração; ou, caso assim não se entenda, (b) excluir, do montante exigido, os valores relativos (b.1) ao IRRF da base de cálculo da CIDE; (b.2) aos pagamentos efetuados a empresa sediada no Brasil; (b.3) à multa proporcional; ou quando menos, (b.4) a sua progressividade no tempo; e (b.5) por cautela, considerada a compensação prevista no art. 4º da MP 2.159-70/2001.”

A Delegada da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Florianópolis (SC) julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme o Acórdão nº 07-38.855, da 3ª Turma, proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2010, 2011

ROYALTIES PAGOS PELA UTILIZAÇÃO EM PRODUTOS DE PERSONAGENS INFANTIS REGISTRADOS COMO MARCA.

O aproveitamento comercial das ideias contidas em obras artísticas não é objeto de proteção a título de direito autoral, mormente quando se trata de figuras de personagens já registrados como marca. Os valores pagos a esse título ao licenciador consubstanciam royalties pela exploração de marcas comerciais.

ROYALTIES PAGOS A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA DA CIDE - REMESSAS AO EXTERIOR.

Estão sujeitas à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), à alíquota de dez por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a título de royalties, para beneficiário domiciliado no exterior, mesmo que por intermédio de representantes localizados no Brasil.

CIDE-REMESSAS AO EXTERIOR. BASE DE CÁLCULO. IRRF.

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no

exterior compõe a base de cálculo da CIDE-Remessas, instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, nas hipóteses em que esta seja devida, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto.

REMESSAS AO EXTERIOR. *ROYALTIES*. EXPLORAÇÃO DE USO DE MARCAS E PATENTES. CRÉDITOS MP Nº 2.159-70, de 2001. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO.

O direito ao crédito, oponível em compensação ao débito da CIDE no período subsequente, só nasce após o efetivo pagamento da Contribuição, não bastando sua apuração contábil pelo regime de competência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE PAGAMENTO.

Nos casos de falta de pagamento, o tributo lançado de ofício será acompanhado, em regra, de multa de 75% (setenta e cinco por cento), calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo não recolhido.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão em 14/09/2016 a recorrente apresentou Recurso Voluntário em 13/10/2016, no qual, em síntese, reitera os mesmos argumentos apresentados em sede de impugnação do lançamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha**, Relator.

1 DA COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO

Com base nos artigos 45, 48 e 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

2 DO CONHECIMENTO

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço.

3 PRELIMINAR

A Recorrente sustenta que o acórdão recorrido é nulo por ter cerceado seu direito de defesa, ao deixar de analisar fundamentos essenciais apresentados na impugnação, quais sejam: a necessidade de lei complementar prévia para exigir a CIDE, o tratamento desfavorável dado a serviços estrangeiros e a ausência de vinculação da contribuição a uma atuação estatal, como se exporá adiante.

Alega que tais argumentos não teriam sido devidamente examinados, caracterizando omissão no julgado. Desse modo, a decisão teria afrontado os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, previstos no art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal, razão pela qual requer a declaração de nulidade do acórdão.

Ausência de lei complementar prévia

Sustenta a recorrente que a exigência da CIDE é inconstitucional por ausência de lei complementar prévia, conforme exige o art. 146, III, “a”, da Constituição Federal.

Defende que, embora instituída pela Lei nº 10.168/2000 com base no art. 149 da CF, a CIDE dependeria de lei complementar para definir fato gerador, base de cálculo e contribuinte. Como isso não ocorreu, a cobrança violaria a Constituição — argumento que também não teria sido devidamente apreciado no acórdão recorrido, reforçando a tese de nulidade por cerceamento de defesa.

Tratamento tributário mais gravoso aos serviços estrangeiros

Argumenta que a exigência da CIDE é indevida por conferir tratamento tributário mais gravoso aos serviços estrangeiros.

A contribuição não incide sobre contratos celebrados entre empresas brasileiras, mas apenas quando há contratação de pessoas residentes ou domiciliadas no exterior, o que gera desigualdade tributária. Tal diferenciação violaria o art. III do GATT/94, incorporado ao

ordenamento jurídico brasileiro, que exige tratamento equivalente entre bens e serviços nacionais e importados.

Dessa forma, além da afronta a normas constitucionais e infraconstitucionais, o argumento reforça a necessidade de reforma do acórdão recorrido, que deixou de enfrentar esse ponto relevante, configurando cerceamento de defesa.

Ausência de vinculação a uma atuação estatal específica

Diz, ainda, que a CIDE é inexigível por ausência de vinculação a uma atuação estatal específica. Em suas palavras: *“para que haja a válida instituição de contribuição, indispensável que exista uma vinculação, mesmo que indireta, entre o sujeito passivo e o benefício (despesa especial ou atuação do Estado) que será por ela financiada”* (fl. 201).

Argumenta que a mera denominação de “contribuição” não basta para legitimar a exação. Para ser válida, deve observar o princípio da referibilidade, ou seja, existir correlação — ainda que indireta — entre o contribuinte e uma atuação ou despesa estatal por ela financiada. Sem essa vinculação, o tributo teria natureza de imposto, e não de contribuição. A esse respeito, cita lições do professor Geraldo Ataliba.

No caso da CIDE incidente sobre remessas ao exterior, afirma que não há qualquer atuação estatal relacionada ao contribuinte, havendo apenas a destinação genérica da arrecadação ao FNDCT, sem vínculo com o fato gerador. Assim, a cobrança seria inconstitucional, inclusive por possível afronta ao art. 167, IV, da Constituição, reforçando a necessidade de reforma do acórdão e cancelamento do auto de infração.

Pois bem.

Pelas razões expostas a seguir, entendo que não merecem prosperar os argumentos de defesa apresentados pela recorrente quanto à nulidade do acórdão.

Inicialmente, cumpre destacar que o órgão julgador administrativo está vinculado ao princípio da legalidade estrita, devendo aplicar as leis regularmente editadas e publicadas, enquanto vigentes no ordenamento jurídico, não cabendo ao julgador afastar a aplicação de norma sob fundamento de inconstitucionalidade, ainda que suscitada pela parte.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*.

Assim, as alegações da recorrente fundadas na suposta violação aos arts. 146, III, “a”, 149, 5º, LIV e LV, e 167, IV, da Constituição Federal, bem como em dispositivos de tratados internacionais, configuram matéria de natureza eminentemente constitucional, cujo exame escapa à competência dos órgãos de julgamento administrativo, sendo reservado ao Poder Judiciário.

Quanto à exigência da CIDE, instituída pela Lei nº 10.168/2000, com as alterações promovidas pelas Leis nº 10.332/2001 e nº 11.452/2007, trata-se de contribuição regularmente

prevista em lei, editada com fundamento no art. 149 da Constituição Federal, encontrando-se plenamente vigente e dotada de presunção de constitucionalidade. Não compete a este colegiado afastar sua aplicação sob o argumento de necessidade de lei complementar, ausência de referibilidade ou alegada equiparação indevida entre serviços nacionais e estrangeiros.

No tocante à preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, não assiste razão à recorrente. O julgador de primeira instância não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos expendidos pela defesa, desde que enfrente a matéria essencial ao deslinde da controvérsia e fundamente adequadamente sua decisão. A exigência legal é de motivação suficiente, e não de análise exaustiva e individualizada de cada alegação, sobretudo quando esta se mostra fundada em matéria cuja apreciação não compete à esfera administrativa.

Nesse sentido, há jurisprudência pacífica do STF, como no julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo - ARE nº 1236952/RS - Relator Ministro Luiz Fux, julgamento em 02/10/2019:

Ressalte-se, ademais, que o artigo 93, IX, da Constituição Federal resta incólume quando o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos, **máxime o magistrado não estar obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, quando já tiver fundamentado sua decisão de maneira suficiente e fornecido a prestação jurisdicional nos limites da lide proposta**. Nesse sentido, aliás, é a jurisprudência desta Corte, como se infere dos seguintes julgados:

DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO CPC/2015. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS ARTS. 5º, XXXIV, E 93, IX, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. **NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL**. ART. 93, IX, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. **NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA**. EVENTUAL VIOLAÇÃO REFLEXA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA NÃO VIABILIZA O RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REELABORAÇÃO DA MOLDURA FÁTICA. PROCEDIMENTO VEDADO NA INSTÂNCIA EXTRAORDINÁRIA. AGRAVO MANEJADO SOB A VIGÊNCIA DO CPC/2015.

1. Inexiste violação do art. 93, IX, da Constituição Federal. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que **o referido dispositivo constitucional exige a explicitação, pelo órgão jurisdicional, das razões do seu convencimento**.

Enfrentadas todas as causas de pedir veiculadas pela parte capazes de, em tese, influenciar no resultado da demanda, **fica dispensado o exame detalhado de cada argumento suscitado**, considerada a compatibilidade entre o que foi alegado e o entendimento fixado pelo órgão julgador.

Também no mesmo sentido há jurisprudência pacífica do STJ, como no REsp nº 1343065 / PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgamento em 28/11/2012:

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. OFENSA AO ARTIGO. 535 DO CPC. TESE CONTRÁRIA AO INTERESSE DA PARTE. **AUSÊNCIA DE OMISSÃO**. SERVIDOR PÚBLICO. LEI Nº 11.907/09. GAE. INCORPORAÇÃO AO VENCIMENTO BÁSICO.

(...)

2. Não se pode conhecer da ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia tal como lhe foi apresentada. Em verdade, **não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram**. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Precedentes.

Não se configura, portanto, omissão apta a ensejar nulidade quando a decisão aprecia o núcleo da controvérsia e resolve a lide com base na legislação aplicável, ainda que não acolha as teses sustentadas pela contribuinte.

Dessa forma, inexistindo vício de legalidade e estando o lançamento amparado em legislação vigente e válida no plano administrativo, rejeitam-se as preliminares suscitadas.

4 MÉRITO

4.1 Inexistência do fato gerador da CIDE

A Recorrente argumenta, em síntese, que os valores pagos não se referem à cessão ou licença de uso de marcas, mas sim a direitos autorais sobre personagens infantis utilizados em seus produtos, como Mickey Mouse, Shrek e Polly Pocket, sendo que foram destinados diretamente aos autores ou criadores das obras, razão pela qual não se enquadrariam nas hipóteses previstas para a incidência da CIDE, cuja exigência seria indevida.

Sustenta que os contratos de licenciamento firmados com empresas como Universal Studios Licensing LLC, Dreamworks Animation LLC, Mattel Europe BV, Twentieth Century Fox Licensing & Merchandising, Turner Broadcasting System Latin America Inc. e Disney Consumer Products Latin America, Inc. comprovam que os pagamentos eram royalties por direitos autorais, e não por exploração de marcas.

Diz que os desenhos de personagens utilizados nos seus produtos são protegidos por direitos autorais; que não utilizou marcas de terceiros; e que a marca, segundo definição do INPI, é "(...) *um sinal aplicado a produtos ou serviços, cujas funções principais são identificar a origem e distinguir produtos ou serviços de outros idênticos, semelhantes ou afins de origem diversa (...)*", ou seja, que a marca é a forma, sinal, símbolo que tem com função identificar o produto/serviço frente ao público.

Cita decisões do TJMG e TJSP, que confirmariam que o uso de personagens visa a proteção do direito autoral, não do direito marcário.

Alega que o Habeas Corpus nº 145.131/PR, em que teria se baseado o acórdão recorrido, se trata de *“decisão isolada, e não de jurisprudência pacífica do STJ. Além do mais, o renomado Prof. Denis Borges Barbosa, em seu parecer ‘Imagens de Personagens ficcionais apostos em produtos têxteis com objeto de proteção pela lei autoral’, manifestou-se no sentido de ser equivocado o posicionamento exarado no citado HC”* o que reforçaria que personagens em produtos têxteis configurariam proteção autoral.

Aduz que a Lei nº 9.610/98 protege obras intelectuais, incluindo desenhos, que são considerados direitos autorais; e que o Decreto nº 4.195/2002 e a Lei nº 10.168/2000, que regulamentam a CIDE, indicam que a contribuição incide apenas sobre royalties referentes a tecnologia, assistência técnica, exploração de patentes e licenciamento de marcas, não incluindo direitos autorais. Além disso, o art. 22, "d", da Lei nº 4.506/64, prevê que os direitos autorais não são classificados como royalties quando pagos ao autor ou criador da obra.

Contesta o entendimento do acórdão recorrido, fundamentado no art. 11 da Lei nº 9.610/98, segundo o qual a regra prevista no dispositivo legal acima citado se restringiria às hipóteses em que o autor da obra seja pessoa física. Sustenta que a Lei nº 4.506/64, que disciplina especificamente a matéria tributária, não estabeleceu tal limitação, não condicionando sua aplicação à natureza física do autor.

Observa que, à época de sua edição, vigia a Lei nº 5.988/73, que regulava os direitos autorais, e o seu art. 15 admitia a autoria de obra, também, por pessoa jurídica. Ou seja, quando da edição da Lei nº 4.506/64, a autoria de obra poderia se dar tanto por pessoa física quanto por pessoa jurídica. Nesse cenário, o art. 22, "d", da Lei nº 4.506/64, não restringiu a sua aplicação, empregando-se, portanto, em todos os casos.

Além do mais, a Lei nº 9.610/1998 visa, entre outras coisas, proteger as relações entre o criador e quem utiliza suas criações artísticas, literárias ou científicas, tais como textos, livros, pinturas, esculturas, músicas, fotografias etc. Ou seja, não trata de matéria tributária.

Dessa forma, considerando que os pagamentos consistiram em royalties referentes a direitos autorais, destinados diretamente aos autores ou criadores das obras, não se enquadrando nas hipóteses previstas para a incidência da contribuição, sustenta que a exigência da CIDE é indevida, estando o acórdão recorrido equivocado ao considerar que todos os royalties remetidos ao exterior seriam tributáveis pela CIDE.

Em que pese os argumentos apresentados, entendo não assistir razão à Recorrente.

A Recorrente alega que não há dúvidas de que a CIDE é devida apenas nas hipóteses descritas de forma exaustiva no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, não cabendo ao Fisco, portanto, qualquer ampliação ou modificação do citado rol, sob pena de ferir o princípio da legalidade.

Ocorre que, a despeito da ausência de previsão expressa, o art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168, de 2000, literalmente determina a incidência da contribuição sobre pagamento de *royalties* a qualquer título:

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

(...)

§ 2º **A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também** pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim **pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.** (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001) (Grifou-se)

Destaque-se que o art. 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506, de 1964, estabelece que os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais são *royalties, in verbis*:

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

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

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

Portanto, há previsão legal para incidência da CIDE sobre a espécie de remessa ao exterior em razão de pagamento por direitos autorais.

Este Conselho já se manifestou neste sentido em diversos outros julgados, inclusive a Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementas que reproduzo parcialmente:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES A QUALQUER TÍTULO. EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS. INCIDÊNCIA.

A partir de 1º de janeiro de 2002, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/2001 na Lei nº 10.168/2000, a contribuição passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas que remetessem royalties, a qualquer título (tais como os

rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais, conforme art. 22, “d”, da Lei nº 4.506/64), a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

ART. 10 DO DECRETO Nº 4.195/2002. ROL EXEMPLIFICATIVO.

Somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, e o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos (art. 98, III, e art. 99 do CTN).

Assim, estabelecendo a lei que a contribuição incide sobre as remessas ao exterior de royalties “a qualquer título”, não poderia uma norma regulamentar restringir este alcance, sendo meramente exemplificativo o rol trazido no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002.”

(Processo nº 16561.720089/2012-51, Acórdão nº 9303-014.455, Sessão de 19 de outubro de 2023, Conselheira Liziane Angelotti Meira)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2007

REMESSAS AO EXTERIOR DE ROYALTIES A QUALQUER TÍTULO. INCIDÊNCIA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. DESNECESSIDADE, DE FORMA GERAL.

A partir de 1º de janeiro de 2002, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/2001 na Lei nº 10.168/2000, a contribuição passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas que remetessem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, havendo ou não transferência de tecnologia, exceção feita (neste último aspecto) somente às remunerações pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador a partir de 1º de janeiro de 2006, quando passou a ter eficácia o art. 20 da Lei nº 11.452/2007.

RENDIMENTOS DE EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS NÃO PERCEBIDOS PELO AUTOR. NATUREZA DE ROYALTIES.

São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, tais como as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas (Lei nº 9.610/98, art. 7º, caput, e inciso VI), e serão classificados como “royalties” os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos, tais como os autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (Lei nº 4.506/64, art. 22, caput, e alínea “d”).”

(Processo nº 10880.721554/2011-09, Acórdão nº 9303-005.984, Sessão de 29 de novembro de 2017, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. ROYALTIES, A QUALQUER TÍTULO. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. IRRELEVÂNCIA.

Para efeito de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), no caso de pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, é irrelevante ter ocorrido transferência de tecnologia.

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. ROYALTIES, A QUALQUER TÍTULO. ABRANGÊNCIA.

Para efeito de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), a expressão “royalties, a qualquer título” abrange “rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos”, em observância ao art. 22 da Lei nº 4.506/1964 e ao parágrafo único do art. 3º da Lei nº 10.168/2000, não havendo restrição do âmbito de incidência em função dos setores econômicos estimulados (“referibilidade”).

CIDE-REMESSAS. DECRETO REGULAMENTAR. RELAÇÃO. CARÁTER NÃO EXAUSTIVO.

O texto do Decreto nº 4.195/2002 não esgota a disciplina das hipóteses de incidência da CIDE-Remessas, constante no art. 2º da Lei nº 10.168/2000, e, portanto, não exclui a incidência prevista em lei para situações não elencadas (nem excepcionadas) expressamente em seu art. 10.

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. DIREITOS DE AUTOR E CONEXOS. ABRANGÊNCIA.

A CIDE-Remessas de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168/2000 incide sobre “direitos autorais” (“direitos de autor e conexos”), expressão que abrange, em âmbito nacional e internacional, transmissões de som e imagem, como filmes, programas de TV, e eventos, inclusive esportivos.”

(Processo nº 16539.720013/2017-17, Acórdão nº 3401-006.620, Sessão de 19 de junho de 2019, Conselheiro Rosaldo Trevisan)

Para concluir o tema, conforme bem consignou o Conselheiro Márcio Robson Costa, no Acórdão nº 3201-011.908:

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

Por estar adstrito ao âmbito de lei determinada, o decreto regulamentar não poderá ampliá-la ou reduzi-la, modificando de qualquer forma o conteúdo dos comandos que regulamenta. Não lhe é dado, por conseguinte, inovar a ordem jurídica, fazendo surgir novos direitos e obrigações. Daí sua condição de instrumento secundário de introdução de regras tributárias.

(Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. rev. São Paulo. Saraiva. 2007. p.75 a 76.)”

Deste modo, afastam-se as razões da defesa sobre a ausência de previsão legal para incidência da CIDE sobre as remessas relativas aos pagamentos de direitos autorais sobre

personagens utilizados em seus produtos, bem como quanto ao caráter taxativo do art. 10, do Decreto nº 4.195, de 2002.

A Recorrente argumenta que o art. 22, "d", da Lei nº 4.506/64, que trata especificamente das questões envolvendo tributação, não limitou a sua aplicação apenas ao autor da obra pessoa física, razão pela qual se aplica indistintamente a todos os casos.

No entanto, o art. 11 da Lei nº 9.610/1998, que regula os direitos autorais, restringe o conceito de autor à pessoa física criadora da obra:

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

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

Do exposto, resta claro que os pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no exterior, devidos pelo uso de personagens sob a forma de estampas e bordados em artigos da recorrente, correspondem ao pagamento de direitos autorais, enquadrando-se como *royalties*, quando efetuados a pessoa jurídica detentora dos direitos, a luz da alínea "d" do art. 22 da Lei nº 4.506/64 e do art. 11 da Lei nº 9.610/1998.

Tanto é verdade que os contratos firmados dispõem, expressamente, que a licenciada pagará às licenciadoras *royalties*, como bem destacou a DRJ tendo em vista as cláusulas contratuais citadas no acórdão recorrido.

A corroborar esse entendimento, a DRJ bem destacou decisão do STJ no julgamento do Habeas Corpus nº 145131/PR:

Superada essa questão, destaque-se que **é juridicamente possível o registro de personagens de desenho animado como marca para o fim de obter a proteção da Lei de Propriedade Industrial.** Inclusive, **essa circunstância foi determinante no julgamento do Habeas Corpus nº 145131/PR** para o STJ enquadrar a conduta de um agente que, sem autorização, vendia camisetas com imagens de personagens infantis, como crime contra registro de marca. Da ementa do referido julgado, suficiente é a reprodução do seguinte excerto:

[...]

2. Depreende-se pela análise dos autos que os **desenhos reproduzidos pelas pacientes foram registrados como marca pelo INPI**, classificados como marca mista. Dessa forma, apesar de serem fruto da intelectualidade do seu criador, encontram-se incorporados ao processo de industrialização, sendo aplicável, portanto, o art. 8º da Lei 9.610/98, segundo o qual, não são objeto de proteção como direitos autorais o aproveitamento industrial ou comercial das ideias contidas nas obras.

Do voto do Excelentíssimo Ministro Relator, Napoleão Nunes Maia Filho, é oportuno reproduzir os seguintes esclarecimentos:

[...] tem-se utilizado a expressão Direito Moral ou direitos Morais para designar o aspecto pessoal do autor com relação à sua criação, ou seja, o direito ou prerrogativa que tem aquele que criou uma obra intelectual de defendê-la como atributo de sua própria personalidade (como autor), uma vez que é a emanção da sua mais íntima divagação, de seu pensamento manifestado e compartilhado com o mundo exterior.

[...]

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

[...]

Ora, é justamente o caso dos autos, em que a ideia foi utilizada não na reprodução de obra intelectual (um livro, um fonograma ou coisa que o valha), mas, sim, como enfeito em camisetas produzidas em série para venda, ou seja, em escala industrial ou comercial, sem qualquer ligação estreita com a interioridade de seu criador. Aliás, foi com intuito industrial e comercial que as personagens foram registradas pela Warner Bros, INC, conforme se constata às fls. 42/46, ressaltando-se que foram registradas como marca mista.

É mesmo caso, portanto, de aplicação da legislação que regula os direitos e as obrigações referentes à propriedade industrial e não ao direito autoral, ou seja, do art. 190, I da Lei 9.279/96.

[...]

Portanto, como restou bastante claro no Habeas Corpus nº 145131/PR, os Ministros do STJ entenderam que a reprodução não autorizada de desenhos de personagens infantis em camisetas configura crime contra bem jurídico protegido pelo direito de marca, e não pelo direito autoral.

Assim sendo, entendo que os pagamentos de direitos autorais em questão se enquadram nas hipóteses previstas para a incidência da CIDE, cuja exigência é devida.

Ante o exposto, voto por negar provimento neste tópico.

4.2 Inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE

Alega a Recorrente que, diversamente do que concluiu o acórdão recorrido, os valores relativos ao IRRF não podem ser incluídos na base de cálculo da CIDE-Remessas ao Exterior.

Argumenta que, conforme o art. 2º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 10.168/2000, a CIDE incide apenas sobre os valores efetivamente pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior como remuneração por serviços técnicos, assistência administrativa, royalties ou transferência de tecnologia.

Desse modo, não tendo havido remessa desse valor ao exterior, não poderia o IRRF, destinado à União, compor a base de cálculo da CIDE. Assim, sua inclusão violaria o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF).

Cita precedente do CARF, que reconheceu a ilegalidade da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, concluindo que o acórdão recorrido não deve prevalecer.

Sem razão a recorrente.

A respeito da não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas, tema em que houve amplo debate no âmbito deste Tribunal Administrativo, verifica-se a necessária aplicação do disposto na Súmula CARF nº 158 que assim dispõe:

Súmula CARF nº 158

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido.

Acórdãos Precedentes:

3102-002.141, 3302-005.578, 3201-003.344, 3201-003.461, 9303-004.142, 9303-005.195, 9303-005.293, 9303-007.067, 3201-001.518 e 3301-001.683.

Por essa razão, voto por negar provimento neste ponto.

4.3 Valores pagos a beneficiários no Brasil

A Recorrente sustenta que o Acórdão deve ser reformado porque incluiu na base de cálculo da CIDE valores pagos à empresa The Walt Disney Company Brasil Ltda., sediada em São Paulo. Tanto o auto de infração quanto o próprio acórdão recorrido reconheceram que os pagamentos de direitos autorais foram feitos a empresa no Brasil.

Diz que, de acordo com a Lei nº 10.168/2000, a CIDE incide apenas sobre valores remetidos ao exterior e, como não houve remessa de royalties para beneficiário no exterior, mas pagamento a empresa domiciliada no Brasil, não haveria incidência do tributo.

Assim, ao incluir esses valores na base de cálculo, o auto de infração e o acórdão recorrido teriam violado o princípio da legalidade, justificando a reforma da decisão recorrida.

Sem razão a Recorrente.

A alegação da recorrente de que não incide CIDE sobre os royalties pagos no Brasil à The Walt Disney Company Brasil Ltda., sediada em São Paulo, não deve prosperar. Embora os valores tenham sido pagos a empresa sediada no país, esta atuava apenas como representante da Disney Consumer Products Latin America, Inc., domiciliada nos Estados Unidos, que é a efetiva beneficiária dos royalties e parte contratante no contrato de licenciamento.

Assim, os valores que compuseram a base de cálculo da CIDE destinavam-se, em essência, à pessoa jurídica no exterior. O simples fato de o pagamento ter sido operacionalizado por intermédio de agente sediado no Brasil não altera a natureza da remuneração nem afasta a incidência da contribuição, pois a obrigação contratual permanece vinculada a empresa estrangeira.

Dessa forma, não há fundamento para reformar o acórdão recorrido neste ponto.

4.4 Compensação

A Recorrente sustenta que o acórdão recorrido deve ser reformado quanto ao aproveitamento de crédito de CIDE previsto no art. 4º da MP nº 2.159-70/2001, que concede crédito calculado com base na contribuição incidente sobre valores pagos ou remetidos ao exterior a título de royalties por exploração de patentes e uso de marcas.

O acórdão recorrido entendeu que o crédito somente surgiria com o efetivo recolhimento da contribuição, não havendo crédito sem pagamento. Contudo, a recorrente argumenta que a lei determina que o crédito seja apurado com base na contribuição devida, e não na efetivamente recolhida.

Assim, caso se reconheça a existência de royalties pela utilização de marcas, deve ser assegurada a compensação prevista na norma, permitindo que o crédito seja utilizado para dedução da própria CIDE em operações posteriores relacionadas a contratos de exploração de patentes e uso de marcas.

Não assiste razão à Recorrente.

Neste ponto, por concordar com o acórdão recorrido, dele transcrevo o trecho a seguir, adotando-o como minhas razões de decidir:

A contribuinte pleiteia, no caso da conclusão pela existência de *royalties* relativos à utilização de marcas, a compensação do crédito da CIDE previsto no art. 4º, inciso I, alínea “c”, da Medida provisória nº 2.159-70, de 2001, assim redigido:

Art. 4º É concedido crédito incidente sobre a Contribuição de Intervenção Domínio Econômico, instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, aplicável às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marcas.

§ 1º O crédito referido no caput:

I – será determinado com base na contribuição devida, incidente sobre pagamentos, créditos, entregas, emprego ou remessa ao exterior a título de royalties de que trata o caput deste artigo, mediante utilização dos seguintes percentuais:

a) cem por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 12 de janeiro de 2001 até 31 de dezembro de 2003;

b) setenta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 12 de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

c) trinta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 12 de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013;

II – será utilizado, exclusivamente, para fins de dedução da contribuição incidente em operações posteriores, relativas a royalties previstos no caput deste artigo.

§ 2º O Comitê Gestor definido no art. 5º da Lei nº 10.168, de 2000, será composto por representantes do Governo Federal, do setor industrial e do segmento acadêmico-científico.

Para a solução do litígio, apoio-me em precedente do STJ, consubstanciado no REsp nº 1186160/SP (Julgamento em 26/08/2010; Publicação/Fonte DJe 30/09/2010), relatado pelo Ministro Mauro Campbell Marques, que expressamente rejeitou a tese da recorrente de que a dedução autorizada pelo art. 4º da MP nº 2.159-70, de 2001, não se constitui em benefício fiscal, mas apenas um abrandamento temporário da carga tributária por meio da técnica do creditamento.

Nessa esteira, interpretando sistematicamente a legislação, o STJ julgou que o direito ao crédito nasce somente com o efetivo recolhimento da exação paga no mês, aproveitando-se nos períodos subseqüentes:

TRIBUTÁRIO. CIDE. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE PATENTES E DE USO DE MARCAS. CRÉDITO. ART. 4º DA MP N. 2.159-70. SURGIMENTO COM O EFETIVO PAGAMENTO DO TRIBUTO.

1. O cerne da controvérsia consiste em definir se o crédito estabelecido na MP n. 2159-70, incidente sobre a Cide instituída pela Lei n. 10.168/2000, tem origem a partir do surgimento do dever de pagar essa contribuição ou apenas quando há o seu efetivo pagamento.

2. A Cide da Lei n. 10.168/00 tem nítido intuito de fomentar o desenvolvimento tecnológico nacional por meio da intervenção em determinado setor da economia, a partir da tributação da remessa de divisas ao exterior, propiciando o fortalecimento do mercado interno de produção e consumo dos referidos serviços, bens e tecnologia.

3. Não obstante, o legislador entendeu por bem reduzir temporariamente o montante da carga tributária devida, por meio da instituição de um crédito incidente sobre a referida Cide (art. 4º da MP n. 2.15970).

4. A referida sistemática ameniza os efeitos da tributação, reduzindo o ônus da carga tributária temporariamente, por meio da técnica do creditamento. Não se almejou com isso criar incentivo, pela criação de créditos desvinculados do efetivo pagamento do tributo, mas apenas amenizar o ônus por período determinado.

5. Daí conclui-se que o crédito surge apenas com o efetivo recolhimento da exação paga no mês, aproveitando-se nos períodos subseqüentes.

6. Recurso especial não provido

Do voto do Excelentíssimo Ministro Relator, Mauro Campbell Marques, é oportuno reproduzir os seguintes esclarecimentos:

[...]

Penso que o legislador pretendeu com a referida sistemática amenizar os efeitos da tributação, reduzindo o ônus da carga tributária temporariamente, por meio da técnica do creditamento. Não se almejou com isso criar incentivo, pela criação de créditos desvinculados do efetivo pagamento do tributo, mas apenas amenizar o ônus por período determinado.

Daí porque a tese recursal não merece acolhida, pois o crédito surge apenas com o efetivo recolhimento da exação paga no mês, aproveitando-se nos períodos subseqüentes.

Pensar de modo diverso feriria a própria lógica da instituição do referido crédito, por permitir um efeito contrário ao pretendido pelo legislador, pois o Estado, além de deixar de receber o montante integral da Cide, passaria, ainda, a financiar a atividade desenvolvida pelo contribuinte, em detrimento do mercado nacional.

[...]

Nessa direção foi também o entendimento do CARF no julgamento do Acórdão nº 3402-002.615, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2005

REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE USO DE MARCAS E PATENTES. INCIDÊNCIA. COMPENSAÇÃO. VALORES PAGOS NO PERÍODO ANTERIOR.

O direito ao crédito, oponível em compensação ao débito da CIDE no período subsequente, só nasce após o efetivo pagamento da Contribuição, não bastando sua apuração contábil pelo regime de competência.

Recurso Voluntário Negado Crédito Tributário Mantido (Ac 3402-002.615. Sessão de 29/01/2015. Relator Conselheiro Alexandre Kern)

Portanto, conclui-se que o crédito de CIDE previsto no art. 4º da Medida provisória nº 2.159-70, de 2001, surge apenas com o efetivo recolhimento da exação paga no mês, aproveitando-se nos períodos subsequentes. Não havendo pagamento, não há do que se creditar.

Dessa forma, indefere-se o pleito da Interessada, posto que o recolhimento da contribuição configura requisito essencial para fins materializar a constituição do crédito dedutível.

Desse modo, voto por negar provimento neste tópico.

4.5 Multa de ofício

Segundo a Recorrente, ao contrário do que decidiu o acórdão recorrido, a multa aplicada revela-se manifestamente excessiva. No montante exigido — que totaliza R\$ 386.829,29 a título de multa proporcional — assume caráter confiscatório.

Sustenta que a penalidade é desproporcional à suposta infração, afrontando os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade (art. 5º, LIV, da Constituição Federal), além de representar indevida restrição ao direito de propriedade, em violação ao art. 5º, XXII, da Constituição.

Diante disso, defende a impossibilidade jurídica de manutenção da multa aplicada.

Defende que houve majoração indevida da multa com base no art. 6º da Lei nº 8.218/91, exclusivamente em razão do decurso do tempo, sem a prática de novo ilícito. Afirma que a multa, inicialmente fixada em 75%, é reduzida para 37,5% apenas se o contribuinte pagar no prazo para impugnação, o que, na prática, penalizaria quem exerce o direito de defesa administrativa.

Argumenta que a progressividade da multa é ilegítima, pois a penalidade deve guardar relação com a infração cometida, não podendo variar em função do tempo, sobretudo porque os juros moratórios já cumprem a função de compensar a mora. Invoca entendimento do TRF da 4ª Região no sentido de que a elevação da multa apenas pelo decurso do tempo viola os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco.

Por fim, sustenta que tal sistemática também afronta o princípio da ampla defesa, pois agrava substancialmente a penalidade quando o contribuinte opta por contestar a exigência tributária.

Sem razão a Recorrente neste ponto.

As penalidades aplicadas pela autoridade fiscal possuem fundamento expresse na legislação vigente.

Os órgãos de julgamento administrativo não têm competência para analisar alegações de violação a princípios constitucionais. Como sua atuação é vinculada à lei, não podem afastar exigência fiscal com base na eventual invalidade de norma legal.

Como a matéria está disciplinada por atos normativos regularmente editados, não cabe à instância administrativa analisar eventual ilegalidade ou inconstitucionalidade dessas disposições. Nesse sentido, o próprio CARF consolidou entendimento por meio da Súmula nº 2, segundo a qual não lhe compete pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Constatada a ocorrência da hipótese prevista em lei, é correta a aplicação da multa de ofício.

5 CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha