



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>15746.725972/2023-69</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3102-003.171 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 10 de dezembro de 2025                               |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | SKY SERVICOS DE BANDA LARGA LTDA.                    |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE**

Data do fato gerador: 31/12/2020

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO**

Não restou comprovada nos autos a ausência de fundamentação ou motivação cometida pela Autoridade Tributária que possa ter causado cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

**AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.**

Se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015.

**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.

**DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR. RESERVA LEGAL. DECRETO REGULAMENTADOR. ROL EXEMPLIFICATIVO.**

A definição do fato gerador da obrigação tributária principal somente pode se dar por meio de lei (princípio da legalidade estrita), tendo o decreto regulamentador o papel de explicitar a norma legal, não necessariamente de forma exaustiva, sem ampliá-la ou reduzi-la, podendo se valer de rol exemplificativo para aclarar determinados termos nela utilizados.

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 AO EXTERIOR. SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. INCIDÊNCIA.

Há incidência da CIDE sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, independentemente de transferência de tecnologia. A hipótese de incidência não faz distinção se a contratação do serviço é para uso ou para exploração.

CIDE. INCIDÊNCIA. DIREITO DE IMAGEM.

É legítima a incidência da CIDE sobre remessas a título de royalties provenientes da cessão do direito de imagem.

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE – CUMULAÇÃO COM A CONDECINE – AUSÊNCIA DE BIS IN IDEM.

A CIDE, instituída pela Lei nº 10.168/2000, incide sobre valores remetidos ao exterior em decorrência de contratos de cessão ou licença de direitos, royalties e serviços técnicos, enquanto a CONDECINE, prevista no art. 32 da MP nº 2.228-1/2001, tem como hipótese de incidência a exploração comercial de obras audiovisuais no mercado interno e, em casos específicos, determinadas remessas relacionadas a rendimentos dessas obras. As duas contribuições têm fatos geradores, sujeitos passivos e finalidades distintas, não havendo vedação constitucional ou legal à sua exigência concomitante quando a operação se enquadrar nos pressupostos de incidência de ambas.

BASE DE CÁLCULO. IRRF.

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. (Súmula CARF nº 158)

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar da seguinte forma: i) por unanimidade, em conhecer do recurso e afastar a preliminar alegada, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário quanto às remessas à título de royalties pelos direitos de distribuir conteúdo televisivo decorrente de direito autoral (direitos de transmissão em televisão de canais de música, filmes ou programação televisa em geral), bem como dos serviços técnicos prestados pela empresa INTELSAT US LLC ("INTELSAT"); ii) por maioria, para negar provimento ao recurso a fim de manter a tributação da CIDE -Remessas sobre royalties sobre direito de imagem pago à modelo Gisele Bundchen, por meio da empresa Gisele Inc e às remessas de valores à título de serviços pagos às empresas CISCO SYSTEMS, INC ("CISCO"), SALESFORCE e RAN domiciliadas no exterior. Vencida a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa que entendia pela não incidência da CIDE-remessas sobre esses valores remetidos. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº14.689/2023 e da IN RFB nº2.205/2024, as quais deverão ser observadas quando do cumprimento da decisão.

Sala de Sessões, em 10 de dezembro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante no acórdão recorrido, com os devidos acréscimos:

1.Trata o presente processo de auto de infração de CIDE apurada sobre remessas efetuadas ao exterior no ano-calendário de 2019:

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$**

|  | Cód. Receita Darf | Valor          |
|--|-------------------|----------------|
| CONTRIBUIÇÃO                             | 9303              | 76.795.488,93  |
| JUROS DE MORA (Calculados até 12/2023)   |                   | 25.618.026,46  |
| MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução) |                   | 57.596.616,63  |
| VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO              |                   | 160.010.132,02 |

2.As verificações efetuadas pela Fiscalização encontram-se no Termo de Verificação Fiscal (fls. 6565 a 6624).

Do Procedimento Fiscal

3.A ação fiscal iniciou-se com a ciência pela empresa do Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 003 a 006), no qual a contribuinte foi intimada, em 03/01/2022 (fl. 007), a apresentar documentos considerados necessários ao desenvolvimento da auditoria fiscal do ano-calendário de 2019.

4.Na continuidade dos trabalhos, foram solicitados "... todos os contratos de câmbio e faturas (*invoices*), relacionados em planilha, de modo a remontar os valores de R\$ 304.442382,90, à título de Serviços Técnicos e Profissionais, e R\$ 398.332.893,45, à título de Direitos Autorais, como declarados pelo contribuinte no bloco Y520 da ECF\ 5.Na sequência, procedeu-se a análise na planilha encaminhada pelo contribuinte (tendo a Fiscalização incluído colunas na mesma para uma melhor seleção/classificação das remessas), a qual foi anexada ao processo como "Anexo VII - Análise das Remessas ao Exterior". Posteriormente, foi solicitado que a contribuinte relacionasse os pagamentos realizados da CIDE em 2019 com os contratos de câmbio anteriormente apresentados, cujas informações foram consolidadas no referido anexo.

6.Foram então confrontados os recolhimentos da CIDE informados pelo contribuinte com os valores dos DARF constantes dos sistemas da RFB (Anexo II) e verificou-se que todos os valores declarados como recolhidos pelo contribuinte puderam ser localizados nos DARF.

7.As infrações foram classificadas como "Serviços Técnicos" e "Royalties". Em ambos os casos houve ocorrências de "Recolhimento a Menor" e "Falta de Recolhimento".

8.De forma geral, os "Recolhimentos à Menor" se deram pela não inclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) na base de cálculo da CIDE. Mas há casos em que houve recolhimento correto para apenas uma das faturas que compõem certo contrato de câmbio, o que também gerou falta de recolhimento de CIDE.

9.Ressalta "... que o IRRF é devido pelo credor estrangeiro, pois faz parte do valor do rendimento recebido por ele, mas que, por imposição legal, é retido e recolhido pelo pagador nacional. Portanto, o IRRF é parte integrante do valor dispendido para pagamento da obrigação creditícia, ou seja, da remessa ao exterior".

Classificação incorreta

10. Foram identificados "... contratos de câmbio cuja remessas foram incorretamente classificadas no que tange à natureza do fato, ou seja, o campo onde é feito o enquadramento do motivo daquela remessa". Foram "... classificados originariamente com o código 4173 - Serv. Téc. e Prof. - Audiovisuais e Serv. Relacionados (176 contratos), 47025 - Serviços Diversos - Serviços Técnicos e Profissionais - Serviços de Computação (4 contratos), 47180 - Serv. Técnicos e Prof-Outros Serv. de Forn. de Informação (1 contrato) e 47197 - Serviços Diversos - Serviços Técnicos e Profissionais - Outros Serviços Técnicos, Profissionais e Administrativos (3 contratos), quando, na verdade, são todos códigos 47568 - Serviços Diversos - Direitos Autorais - Licença para Cópia e Distribuição - Outros".

11. Este reenquadramento "... se deu com base nas discriminações dos serviços cobrados nas faturas (invoices), bem como o tipo de empresa que as emitiram, por se tratar exclusivamente de empresas produtoras ou detentoras dos direitos sobre filmes, canais de televisão a cabo, comercialização de vídeos sobre demanda etc" (como a Universal Studios, Warner Bros., Paramount, Discovery, entre outras).

12. Em resumo, foi verificado "... que todos os contratos comerciais analisados referem-se a distribuição de canais de televisão a cabo, distribuição ou venda (Vídeo-on-Demand - VOD) de filmes e de programação televisiva em geral, o que corrobora com os serviços descritos nas respectivas faturas (invoices), de modo que a classificação correta para esses contratos de câmbio, quanto à natureza do fato, ou seja, o fundamento para a remessa ao exterior, é 47568 - Serviços Diversos - Direitos autorais - Licença para cópia e distribuição - outros, por se constituírem em pagamentos por direito de uso ou reprodução das obras cinematográficas ou programação televisiva comercializadas, e não por serviços técnicos ou administrativos, como originariamente classificados".

13. Nos referidos casos, "... além dos objetos contratuais e das discriminações dos serviços cobrados nas faturas comerciais, do tipo de empresa prestadora dos serviços, a convicção do erro no enquadramento quanto à natureza do fato também decorre de existirem faturas de mesmas empresas cobrando pelos mesmos serviços, apenas relativos a meses diferentes do ano, mas cujas remessas foram classificadas de forma diferente. Para esses casos, informamos os campos dos serviços discriminados na fatura e objeto comercial da empresa para todas as remessas, incluindo as não reclassificadas (ou seja, as corretas), justamente para mostrar como uma mesma empresa, cobrando pelos mesmos serviços, foi objeto de classificações diferentes por parte do contribuinte".

14. Com base nesses fundamentos, o código da natureza das remessas que se encontravam na condição descrita anteriormente foi reclassificado, "... passando todos a serem classificados como '47568 - Serviços Diversos - Direitos autorais - Licença para cópia e distribuição - outros' e aplicando o tratamento tributário adequado à modalidade correta, nos termos da legislação vigente".

15. Todos os contratos reclassificados para 47568, sem exceção, foram autuados pela "... 'Falta de Recolhimento', ou seja, para nenhum dos casos de direitos autorais, royalties, devidos pela distribuição de programação de TV, filmes ou de canais de música, houve qualquer recolhimento por parte do contribuinte e somam 164 casos, de um total de 245 contratos de câmbio com código 47568 (total de 247, menos 2 casos reclassificados para 'Serviços Técnicos'), ou seja, os erros de enquadramento representam 66% do total de contratos na mesma situação".

16. A lista das empresas que tiveram seus contratos de câmbio reenquadrados encontra-se nas folhas 6587 a 6588.

Royalties - Cód. 47568

17. A base legal para a incidência da CIDE sobre remessas ao exterior em pagamento por Royalties se encontra no § 29 do artigo 2º da Lei 10.168/2000, com redação dada pela Lei 10.332/2001.

18. A Fiscalização informa que não "... houve nenhum questionamento do contribuinte quanto ao fato de que as remessas em questão serem referentes a pagamento por Direito Autoral, ao contrário, o contribuinte assim entende e as classificam no contrato de câmbio".

19. Os fatos constatados nos "... contratos de câmbio e corroborados pelas informações prestadas pelo contribuinte mostram que, no ano de 2019, foram remetidos diversos valores ao exterior em pagamento pelo direito de uso de obras audiovisuais, fonográficas ou cinematográficas, ou seja, como remuneração pela utilização comercial destas obras".

20. O contribuinte alegou, para o não recolhimento da CIDE nesses casos, foi que os pagamentos pelo direito de uso não configuram hipóteses de incidência da CIDE, pois não configurariam "royalties".

21. A Autoridade Fiscal traz, então, várias definições de "royalties" e afirma que "... não se confundem os direitos autorais sobre determinada obra, que constituem uma ampla gama de institutos que têm por finalidade proteger a produção intelectual ou artística e são amparados por lei, dos valores pagos pelo uso de parcela desses mesmos direitos, pagamentos denominados royalties".

22. Observa que, "... mesmo pagando royalties ao detentor de direitos sobre determinada obra, como as audiovisuais, por exemplo, o pagador não se subroga em todos os direitos que essa obra proporciona ao seu detentor, mas apenas uma parte deles, como, por exemplo, o direito de uso, como ocorre na distribuição ou transmissão de produto cinematográfico ou audiovisual em gerar.

23. Afirma ser pacífico o entendimento de que tais remessas são efetivamente royalties, sendo inconteste a incidência da CIDE sobre os direitos de distribuição de obra audiovisual, cinematográfica e congêneres (como distribuição de canais de música), por força do parágrafo 2º do artigo 2º da Lei 10.168/2000.

24. Cita julgados do CARF e assevera que "... os royalties são meramente a remuneração pelo direito de uso de bem resguardado por direito autoral. A empresa que usufrui de obra protegida por direito autoral não remete ao exterior 'direitos autorais', mas sim royalties, que é como se denomina o pagamento pelo uso do bem, obra ou produto protegido por aqueles direitos".

25. Alerta ainda que o Decreto nº 4.195/2002 traz em seu artigo 10 relação não exaustiva relativamente à definição do fato gerador da CIDE.

26. Nesse sentido, o "... fato de não estarem os direitos autorais entre os tipos de contratos arrolados no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 não os retira do campo de incidência da CIDE, campo 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".

27. CONDECINE.

Por fim, a Fiscalização defende a ausência de "bis-in-idem" da CIDE em relação à CIDE - Serviços técnicos e assistência técnica

28. Os serviços para os quais não houve recolhimento de CIDE são os seguintes códigos de natureza do fato:

- 47018 - Serviços técnicos e profissionais - serviços de telecomunicações.
- 47025 - Serviços diversos - serviços técnicos e profissionais - serviços de computação.
- 47087 - Serv.Div-Serv.Téc.e prof.-Rep.e man.em máq.e veículo.
- 47142 - Serviços Diversos - Serviços técnicos e profissionais - Consultoria de negócios e relações públicas.
- 47159 - Serviços Diversos - Serviços técnicos e profissionais - Publicidade, pesquisas de mercado e de opinião e participações em feiras e exposições.
- 47173 - Serv.téc.e prof.-Audiovisuais e serv.relacionado.
- 47575 - DIR.AUTORAIS-CESSÃO OU USO DE PROG.DE COMPUTADOR • 47180 - Serviços técnicos e profissionais - outros serviços de fornecimento de informação.
- 47197 - Serviços diversos - serviços técnicos e profissionais - outros serviços técnicos, profissionais e administrativos.

29. A previsão legal é de que toda remessa em pagamento por serviço técnico ou de assistência técnica prestado por residentes ou domiciliados no exterior está sujeita à incidência da CIDE (§ 22 do art. 2º da Lei 10.168/2000).

30. A incidência da CIDE nos casos de serviços técnicos ou de assistência técnica, administrativa ou semelhantes independe de transferência de tecnologia. Nesse caso, o que se visa são os serviços em si, como forma de estimular a aquisição destes no mercado nacional, independentemente de haver transferência de tecnologia.

31.Cita julgados do CARF e afirma que foram lançados "... os créditos tributários decorrentes do não recolhimento aos cofres públicos da CIDE incidente sobre valores remetidos pelo pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica ou administrativa prestados ao contribuinte por empresa residente e domiciliada no exterior, nos termos da primeira parte do §2º do artigo 2º da Lei 10.168/2000, com redação dada pela Lei 10332/2001".

32.Sobre o valor devido e não recolhido à época de incidência, foi calculada multa de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

#### Ciência e Apresentação da Impugnação

33.Em 15/12/2023, a contribuinte foi cientificada do auto de infração (fl. 6636) e, em 09/01/2024 (fl. 6642), apresentou impugnação, a qual foi juntada às folhas 6645 a 6689.

#### Da Impugnação

34.Inicialmente, a empresa faz um resumo dos fatos e argumenta o que segue.

#### Preliminar - erro de direito e nulidade

35.No presente caso, a Autoridade Fiscal alega que os pagamentos realizados no curso do ano de 2019 a título de contraprestação pela aquisição de conteúdo televisivo deveriam ser considerados royalties sujeitos à CIDE-Tecnologia, nos termos art. 2º, §29 da Lei nº 10.168/2000. Isso porque, na visão do TVF, estes pagamentos configurariam royalties, em conformidade com a definição trazida pelo art. 22 da Lei nº 4.506/64.

36.Como se observa da redação do referido dispositivo, para que os pagamentos a título de direitos autorais possam, potencialmente, ser caracterizados como royalties é necessário que sejam percebidos por outra pessoa, que não o autor da obra.

37.De acordo com a impugnante, a documentação anexada aos autos no curso da fiscalização mostrou que os pagamentos são direcionados aos criadores da obra, empresas produtoras de conteúdo televisivo localizadas no exterior. Afirma que a Fiscalização "... se furtou a analisar este ponto em profundidade, tendo simplesmente assumido que os beneficiários dos pagamentos não correspondiam aos criadores das obras, assunção esta que não atende ao requisito de fundamentação legal do lançamento".

38.Cita julgados do CARF nos quais se reconhece a nulidade do auto de infração em situações semelhantes, em que se verifica deficiência na subsunção dos fatos à norma de incidência tributária.

39.Tendo sido demonstrada tal situação, entende que não pode ser outra a conclusão senão a de cancelamento do auto de infração, por manifesta nulidade.

Direitos autorais: a natureza dos pagamentos por direitos televisivos

40.Segundo a impugnante, a "... maior parte dos pagamentos objeto da autuação foi realizada no âmbito de Contratos de Licença para Distribuição de Sinais de Televisão por Assinatura ('Contratos de Licença'), firmados com empresas no exterior, produtoras de conteúdo e titulares dos direitos autorais de obras cinematográficas e audiovisuais ('Licenciantes')."

41.A natureza dos pagamentos é reconhecida pelo TVF, onde é classificado como "retribuição pelo direito de uso ou distribuição de canais de música, filmes ou programação televisiva em geral".

42.Os mencionados contratos, continua, "... não deixam dúvida de que os pagamentos realizados pela Impugnante se deram em contraprestação ao direito de distribuir conteúdo televisivo criado pelas Licenciantes. Trata-se de direito autoral, em sua forma mais pura".

43. Por fim, cita definição de direito autoral de Carlos Alberto Bittar.

A CIDE-Tecnologia não incide sobre pagamentos por direitos autorais

44.Segundo a Fiscalização, o art. 22, alínea "d", da Lei nº 4.506/1964, "... define como royalties os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais, exceto se tais rendimentos forem pagos ao próprio autor ou criador da obra".

45.Cita doutrina de Luís Eduardo Schoueri e afirma que, "... conforme se extrai do artigo 2º, § 2º, da Lei nº 10.168/2002, o âmbito da incidência da CIDE não engloba pagamentos decorrentes da remuneração de direito autoral, mas tão somente aqueles classificados como royalties".

46.No caso em tela, "... considerando que a propriedade intelectual dos conteúdos pertence às Licenciantes, que são os estúdios criadores das obras, contratantes dos artistas que nelas atuam, e que os montantes pagos pela Impugnante são a elas direcionados, tais valores devem ser entendidos como direitos de autor, e não royalties".

47.Menciona que tal diferenciação é reforçada pela legislação do imposto de renda. O Regulamento do Imposto de Renda de 2018 ("RIR/18"), ao tratar da incidência do IRRF, separa os royalties dos rendimentos pela exploração de obras audiovisuais, bem como dos direitos de transmissão de filmes e eventos.

48.Resta claro, assim, que royalties e direitos autorais são figuras distintas e, desse modo, "... não há como cogitar a incidência de CIDE-Tecnologia sobre os pagamentos realizados às Licenciantes nos limites definidos pela Lei nº 10.168/02, o que afasta desde já a pretensão da fiscalização".

A CIDE-Tecnologia incide apenas sobre royalties relacionados ao setor da tecnologia

49.Argumenta a impugnante que a "... CIDE-Tecnologia foi originalmente estabelecida por meio da Lei nº 10.168/00, com o objetivo de financiar programas de apoio à inovação, especificamente aqueles voltados ao desenvolvimento tecnológico brasileiro".

50. Nesse sentido, o "... setor eleito para fins de intervenção foi o da tecnologia. O sujeito passivo, por conseguinte, foi estabelecido como a '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'".

51. Posteriormente, foi promulgada a Lei nº 10.332/01, que trouxe alterações à Lei nº 10.168/00, mais especificamente ao seu § 2º, do art. 2º, no qual passou a incluir expressão "royalties a qualquer título", expressão esta que deu base ao entendimento da Autoridade Fiscal, o qual inferiu que "... a Lei nº 10332/01 teria criado uma nova CIDE, desvinculada do setor incentivado da tecnologia - e, portanto, sem a necessária referibilidade -, cuja incidência se daria sobre royalties de qualquer natureza, isto é, todos aqueles assim enquadrados nos termos da Lei nº 4.506/64, que traz a definição de royalties para fins de imposto de renda".

52. Entretanto, entende a interessada que essa "... interpretação não pode prevalecer.

Os pagamentos realizados pela Impugnante não se enquadram no escopo da expressão 'royalties, a qualquer título' adotada pela Lei nº 10.168/00, conforme inclusive reconhecido pelo Decreto nº 4.195/02, que regulamentou a norma em questão".

O escopo da expressão "royalties, a qualquer título"

53. Alega a interessada que todo o teor da Lei nº 10.332/01, inclusive a sua exposição de motivos, foi vinculado ao desenvolvimento tecnológico brasileiro, não se podendo "... admitir a pretensão fiscal de retirar de contexto o §2º do art. 2º da Lei nº 10.168/00 com o objetivo de exigir contribuição em dissonância com o caput, o qual, por sua vez, restringe a incidência da CIDE em questão tão somente a negócios jurídicos que digam respeito à tecnologia".

54. Aduz que as "... contribuições especiais como a CIDE possuem como característica essencial a referibilidade, isto é, a relação entre o tributo devido e a categoria em que se insere o contribuinte que o paga. Em respeito às normas que regem o ordenamento tributário e especialmente contribuições tributárias, a expressão 'a qualquer título' deve ser interpretada no contexto em que inserida a norma que estabeleceu a intervenção, em caráter excepcional, que no presente caso é o setor da tecnologia".

55. Entende que não "... é razoável admitir que o mero enquadramento de um determinado pagamento como royalty atrairia a incidência de uma contribuição sobre o domínio econômico destinada ao desenvolvimento tecnológico".

56. Cita doutrinas de Alberto Xavier, de Luís Eduardo Schoueri e Marco Aurélio Greco, sendo que, este último "... se manifestou, por meio de Parecer (Doe. 02) elaborado por solicitação da Impugnante, com relação ao escopo do termo "royalties, a qualquer título", empregado pelo §2º do art. 2º da Lei nº 10.168/00".

57. Assim, entende que "... resta claro que a expressão 'royalties, a qualquer título' deve ser interpretada nos limites do contexto de inovação e tecnologia objeto da CIDE-Tecnologia em discussão. Admitir que os pagamentos realizados pela Impugnante como contrapartida pelos direitos de exibição de obra audiovisual estariam sujeitos à CIDE-Tecnologia importaria admitir a intervenção estatal em área diversa daquela estabelecida pelo legislador, em manifesta violação às normas que regem o sistema tributário".

O Decreto nº 4.195/02: a regulamentação da CIDE-Tecnologia confirma a sua incidência apenas sobre pagamentos relacionados ao setor de intervenção

58. Segundo a impugnante, com "... a regulamentação trazida pelo Decreto nº 4.195/02, algumas autoridades fiscais passaram a sustentar a incompatibilidade desse Ato Presidencial com a Lei nº 10.168/00. Isso porque, na visão da Receita Federal, o referido Decreto teria limitado a incidência da CIDE-Tecnologia apenas aos royalties indicados no art. 10, enquanto a lei estabelecerá a sua incidência de forma abrangente sobre 'royalties, a qualquer título' - expressão que supostamente abrangeria todo e qualquer pagamento potencialmente classificado como royalties, independentemente da sua vinculação com o setor de tecnologia".

59. Essa é a tese adotada pelo TVF, na qual os royalties elencados pelo art. 10 seriam, na visão da fiscalização, meramente exemplificativos.

60. Entretanto, entende a fiscalizada que a melhor interpretação das normas aponta em sentido oposto à tese da fiscalização.

61. Neste sentido, o referido decreto "... é norma vigente no ordenamento, que guarda plena coerência com a Lei nº 10.168/00, sendo que o seu art. 10 apenas esclarece a extensão da CIDE-Tecnologia aos 'royalties, a qualquer título' que possuam algum grau de relação com o setor incentivado da tecnologia. A partir da publicação do Decreto nº 4.195/02 resta expressamente afastada a possibilidade de utilização de um conceito genérico de royalty, para fins de incidência da CIDE-Tecnologia, pois a norma prestigia a referibilidade ao esclarecer o escopo de incidência da contribuição".

62. Cita o art. 62 do Regimento Interno do CARF ("RICARF"), o qual veda o afastamento de decretos pelos membros das turmas de julgamento e assevera que se "... o Decreto nº 4.195/02 não cita direitos autorais ou qualquer expressão que possa significar a cessão de direitos de exibição de obras audiovisuais, ele não o faz simplesmente porque estes pagamentos, ainda que entendidos como royalties, não possuem qualquer relação com o setor tecnológico e, nestes termos, não estão sujeitos à incidência da CIDE-Tecnologia. A listagem trazida pelo art. 10 deve, portanto, ser entendida como taxativa, privilegiando-se a correta relação entre o fato gerador e a CIDE-tecnologia, nos termos estabelecidos em Lei".

63.Sobre a taxatividade da referida norma cita manifestação de Heleno Taveira Torres e afirma que ainda "... que se admitisse, hipoteticamente, não se tratar de hipótese de taxatividade, há de se reconhecer que a lista do Decreto denota uma certa categoria de remunerações, que são vinculadas à transferência ou uso de tecnologia e serviços técnicos, deixando claro o escopo e alcance da referida CIDE".

64.Observa, ainda, que a inclusão da palavra "remuneração" no caput do art. 10 do decreto em questão "... tem por objetivo esclarecer que os royalties que estejam em consonância com o objeto e a finalidade da lei serão submetidos à tributação, ainda que pagos sob outra rubrica, ou como decorrência de qualquer tipo de relação jurídica entre as partes".

65.Cita entendimento de Eurico Marcos Diniz de Santi em Parecer elaborado para a impugnante a respeito do tema e conclui que o "... contexto normativo supra, confirma, portanto, a impossibilidade de incidência da CIDE-Tecnologia sobre as remessas questionadas pela fiscalização, motivo pelo qual a cobrança ora questionada não pode deforma alguma subsistir".

#### Histórico jurisprudencial

66.No âmbito da jurisprudência administrativa, a impugnante cita julgados do antigo Conselho de Contribuintes, os quais confirmaram a não incidência de CIDE-Tecnologia sobre pagamentos relativos à distribuição de conteúdo televisivo estrangeiro no Brasil.

67.Cita também jurisprudência mais recente do CARF, a qual "... não difere daquela consolidada por meio dos primeiros acórdãos julgados pelo Conselho de Contribuintes. As decisões proferidas nos últimos anos vêm reforçando a necessidade de respeito aos limites estabelecidos pelo Decreto ng 4.195/02 no contexto em que se encontra a Impugnante".

68.Traz, ainda, julgado do CARF envolvendo a própria impugnante, no qual "... foi determinado o cancelamento do auto de infração relativamente às importâncias calculadas sobre pagamentos realizados pela Impugnante à empresa Brasil Distribution, LLC (também objeto do presente processo), tendo em vista que tais pagamentos representariam contraprestação pelo direito de transmissão de programas televisivos e, portanto, não estariam abrangidos pelo escopo de incidência delimitado pelo Decreto ng 4.195/02".

69.Argumenta que a jurisprudência administrativa citada está em linha com o entendimento do Poder Judiciário, do qual transcreve trecho de voto proferido pela Ministra do STJ Regina Helena Costa e lembra que no âmbito do STF o tema aguarda apreciação em sede de repercussão geral.

Não incidência da CIDE sobre as remessas já submetidas à incidência da CONDECINE

70. Alega a fiscalizada que os pagamentos em questão "... não poderiam se sujeitar à CIDE, ainda, porque estão sujeitos a outra contribuição sobre o domínio econômico: a CONDECINE, contribuição interventiva específica do setor audiovisual".

71. Esclarece que a "... CIDE e a CONDECINE são espécies distintas de um mesmo gênero de tributo, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Cada uma destas contribuições possui finalidade específica, atrelada ao setor econômico que se pretender afetar. Enquanto a CIDE tem o objetivo de promover o desenvolvimento tecnológico interno, a CONDECINE, como o próprio nome já prevê, procura fomentar a indústria cinematográfica nacional".

72. Em vista de suas finalidades distintas, entende que "... os fatos geradores destas contribuições são, também, diversos. A CIDE incide sobre a aquisição de tecnologia, serviços técnicos e de assistência técnica e administrativa e sobre royalties relacionados ao setor tecnológico. Já a CONDECINE incide sobre a aquisição de direitos relacionados à indústria cinematográfica e videofonográfica".

73. No presente caso, continua, "... os pagamentos incorridos como contraprestação pelos direitos de distribuição de conteúdo televisivo configuram pagamento pela exploração de obra cinematográfica ou videofonográfica e, nestes termos estão inseridos no campo da CONDECINE, e não da CIDE. Admitir a tributação destes pagamentos pela CONDECINE e pela CIDE significa tributar um mesmo fato jurídico por contribuições de intervenção no domínio econômico cobradas pela União Federal, o que configuraria bis in idem, conduta vedada pelo ordenamento".

74. Traz entendimento de Heleno Taveira Torres, manifestado por meio de Parecer, e jurisprudência administrativa.

75. Considerando o exposto, a impugnante requer "... seja julgada improcedente a cobrança da CIDE sobre os valores pagos às programadoras estrangeiras no ano-calendário 2019, seja porque os referidos pagamentos estão fora do campo de incidência da CIDE, seja porque já foram tributados pela CONDECINE".

Outros pagamentos não sujeitos à CIDE-tecnologia Locação de espaço

76. Dentre os pagamentos realizados no ano de 2019, "... há pagamentos relacionados a serviços técnicos referenciados como 'TT&C - Tracking, telemetry, control' (Rastreamento, telemetria e controle), tratados pela Impugnante como serviços técnicos sujeitos à CIDE-Tecnologia. Há, ainda, pagamentos realizados como contraprestação à locação de espaço em órbita, para posicionamento de satélite", sobre os quais a fiscalização pretende exigir a referida contribuição, sob a justificativa de que teriam sido realizados em contraprestação a serviços técnicos.

77. Tal remuneração "... não configura pagamento apto a atrair a incidência da CIDE-Tecnologia. Isso porque, em linha com os argumentos trazidos nos tópicos

anteriores, tais pagamentos não podem ser classificados como royalties nos termos do art. 22 da Lei nº 4.506/64".

78. Alega que o "... próprio TVF traz essa diferenciação. Ao dissertar sobre o conceito de royalties, a fiscalização afirma que 'enquanto a remuneração pelo uso de bem móvel ou imóvel denomina-se genericamente de aluguel, a remuneração pelo uso de bem não corpóreo, produto intelectual, protegido por direito autoral, chama-se royalty'".

79. Cita julgado do CARF e ressalta que "... tais pagamentos não se encontram na listagem de que trata o art. 10 do Decreto nº 4.195/02 e, nestes termos, não podem ser tributados pela contribuição".

#### Direitos de imagem

80. Informa a impugnante que possui parceria de longa data com a modelo brasileira de fama internacional Gisele Bündchen ("Gisele"). Desde 2009, Gisele é conhecida como "garota propaganda" da marca da impugnante.

81. A sociedade "GISELE, INC" é a utilizada pela referida modelo para licenciamento dos direitos de utilização de sua imagem. Por meio do contrato de Licença de Uso de Imagem em Campanha Publicitária, a modelo licencia a sua imagem para a veiculação de campanhas publicitárias.

82. Assim, em linha com as considerações tecidas "... com relação aos direitos de distribuição de conteúdo televisivo, tais pagamentos não se encontram no escopo da CIDE-Tecnologia, na medida em que não possuem qualquer relação com o setor incentivado da contribuição, e tampouco encontram-se listados pelo art. 10 do Decreto nº 4.195/02".

#### Licenciamento de software sem transferência de tecnologia

83. De acordo com a interessada, foram efetuados pagamentos à CISCO SYSTEMS, INC ("CISCO"), empresa de tecnologia que oferece soluções para redes e comunicações, referentes à contratação de diferentes serviços e soluções. Tais pagamentos "... não foram submetidos à incidência de CIDE-Tecnologia pela Impugnante, pois foram realizados no contexto de licenciamento de software sem transferência de tecnologia e, portanto, não estão submetidos à tributação pela contribuição".

84. Esclarece que para viabilizar a distribuição de conteúdo televisivo a seus assinantes, "... precisa valer-se da tecnologia de 'acesso condicional' (conditional access). Esta tecnologia permite limitar o acesso aos serviços da Impugnante apenas a seus assinantes, por meio da utilização de acessos e senhas. É por meio do conditional access que a Impugnante consegue disponibilizar um determinado conteúdo (e.g. canal ou programação específica) a um grupo de usuários pagantes daquele conteúdo".

85. Ressalta que o "... licenciamento do referido software de conditional access não envolve o compartilhamento de código fonte e, portanto, não permite

qualquer transferência de tecnologia". Da mesma forma, se observa com relação aos pagamentos realizados pela SALESFORCE e RAN, que igualmente se referem ao licenciamento de software sem transferência de tecnologia.

86.Neste sentido, o "... §lg-A do art 2g da Lei ng 10.168/00 é expresso ao afastar a incidência da CIDE-Tecnologia sobre a remuneração paga pela licença de uso de programas de computador sem a transferência da correspondente tecnologia".

87.Cita julgado do CARF e a Solução de Consulta n^ 99.004/2019, que mostram "... que a referida transferência de tecnologia ocorreria apenas nos casos em que fosse disponibilizado o código fonte (o que não ocorre no presente caso)".

88.Assim, conclui que "... resta evidente que não podem proceder as exigências de CIDE formalizadas no presente auto de infração, quer com relação aos pagamentos relacionados à distribuição de conteúdo televisivo, quer com relação aos demais pagamentos não submetidos à referida contribuição pela Impugnante".

Não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Tecnologia

89.Argumenta a impugnante que o § 3g do art. 2g da Lei n9 10.168/00 é claro ao dispor que a CIDE incidirá sobre os "valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos" ao exterior, ou seja, o valor correspondente ao IRRF não é disponibilizado ao beneficiário por nenhuma dessas formas. Trata-se de um valor destinado ao Fisco Federal, que em nenhum momento deixa o território nacional. Nestes termos, não há que se falar em inclusão destes montantes na base de cálculo da CIDE, que compreende o valor efetivamente recebido pelo beneficiário localizado no exterior.

90.Assevera que os contratos que regem as remessas realizadas a título de serviço técnico estabelecem a assunção do ônus financeiro do IRRF, sendo evidente que tal fato "... não altera a remuneração para fins contratuais. O efeito desse tipo de cláusula é tão somente o de evitar que tal remuneração seja dilapidada pela carga tributária. Nestes termos, não há que se falar em adição do IRRF para fins de apuração da CIDE-Tecnologia, conforme pretendido pelo auto de infração. A remuneração sobre a qual a contribuição incide, para fins de apuração da base de cálculo, será aquela prevista em contrato".

91.Cita julgados do CARF e da Justiça Federal e conclui que, "... considerando que a CIDE é uma contribuição incidente sobre a intervenção no domínio econômico, não é razoável que ela tenha por base uma parcela de recursos que já é transferida para o poder público (no caso, o IRRF). Assim, de fato não pode proceder a pretensão da fiscalização".

Do pedido

92.Diante do exposto, requer a impugnante o recebimento da impugnação para, no mérito, cancelar integralmente as exigências.

Ato contínuo, a DRJ-09 julgou a impugnação do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2019

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO ACOLHIMENTO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DOCUMENTOS EM LÍNGUA ESTRANGEIRA SEM TRADUÇÃO JURAMENTADA. INEXISTÊNCIA DE VALOR PROBANTE.

Não se admitem como meios de prova no processo administrativo-fiscal documentos redigidos em língua estrangeira, desacompanhados de tradução firmada por profissional juramentado.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Ressalvando a hipótese do art. 113 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que versa sobre a edição de súmula vinculante na esfera administrativa, inexistente norma legal que atribua às decisões administrativas, no âmbito do processo administrativo fiscal a eficácia normativa prevista no CTN, dessa forma, elas têm eficácia restrita aos casos para os quais foram proferidas.

JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

A extensão dos efeitos da jurisprudência judicial no âmbito da Secretaria da Receita Federal possui como pressuposto sua previsão do Decreto nº 70.235/1972, que elenca as hipóteses de afastamento das normas legais vigentes. Não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2019

REMESSAS. ROYALTIES. DIREITOS AUTORAIS. OBRAS AUDIOVISUAIS.

A partir de 01/01/2002, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incide também sobre o valor de royalties, a qualquer título, inclusive decorrentes de licença de direitos autorais, que a pessoa jurídica pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter a residente ou domiciliado no exterior.

REMESSAS. SERVIÇOS TÉCNICOS.

A CIDE incide sobre o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa a residente ou domiciliado no exterior, pela remuneração de serviços técnicos de qualquer natureza, independentemente de o contrato estabelecer transferência de tecnologia na operação.

**DIREITO DE IMAGEM.**

Incide CIDE-Remessas sobre pagamentos efetuados a beneficiário no exterior relativos a direito de imagem.

**BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.**

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 (Súmula CARF nº 158, vinculante).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2019

**CIDE. CONDECINE. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. PRINCÍPIO GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO.**

O princípio geral de direito tributário das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas é o de incidência múltipla, exceto quando afastada por lei (art. 149, § 4º, CF/88). Assim, não existe entrave na legislação tributária para a incidência concomitante da CIDE e da CONDECINE sobre a exploração de direitos autorais de obras audiovisuais, eis que suas finalidades e destinações são distintas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Em seu Recurso Voluntário, a Empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito alegadas na impugnação, repetindo as mesmas argumentações.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de auto de infração referente a insuficiência de recolhimento da CIDE incidente sobre remessas de valores ao exterior, relativa ao ano-calendário 2019.

As infrações identificadas foram classificadas como "Serviços Técnicos" e "Royalties". Em ambos os casos houve ocorrências de "Recolhimento a Menor" e "Falta de Recolhimento".

De forma geral, os "Recolhimentos à Menor" se deram pela não inclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) na base de cálculo da CIDE. Mas há casos em que houve recolhimento correto para apenas uma das faturas que compõem certo contrato de câmbio, o que também gerou falta de recolhimento de CIDE.

A fiscalização identificou também contratos de câmbio cuja remessa foram incorretamente classificadas no que tange à natureza do fato, ou seja, o campo onde é feito o enquadramento do motivo daquela remessa foram classificados originariamente com o código 4173 - Serv. Téc. e Prof. - Audiovisuais e Serv. Relacionados (176 contratos), 47025 - Serviços Diversos - Serviços Técnicos e Profissionais - Serviços de Computação (4 contratos), 47180 - Serv. Técnicos e Prof-Outros Serv. de Forn. de Informação (1 contrato) e 47197 - Serviços Diversos - Serviços Técnicos e Profissionais - Outros Serviços Técnicos, Profissionais e Administrativos (3 contratos), quando, na verdade, são todos códigos 47568 - Serviços Diversos - Direitos Autorais - Licença para Cópia e Distribuição - Outros".

Em resumo, foi verificado que todos os contratos comerciais analisados referem-se a distribuição de canais de televisão a cabo, distribuição ou venda (VÍdeo-on-Demand - VOD) de filmes e de programação televisiva em geral, o que corrobora com os serviços descritos nas respectivas faturas (*invoices*), de modo que a classificação correta para esses contratos de câmbio, quanto à natureza do fato, ou seja, o fundamento para a remessa ao exterior, é 47568 - Serviços Diversos - Direitos autorais - Licença para cópia e distribuição - outros, por se constituírem em pagamentos por direito de uso ou reprodução das obras cinematográficas ou programação televisiva comercializadas, e não por serviços técnicos ou administrativos, como originariamente classificados.

Com base nesses fundamentos, o código da natureza das remessas que se encontravam na condição descrita anteriormente foi reclassificado, passando todos a serem classificados como 47568 - Serviços Diversos - Direitos autorais - Licença para cópia e distribuição - outros' e aplicando o tratamento tributário adequado à modalidade correta, nos termos da legislação vigente.

Todos os contratos reclassificados para 47568, sem exceção, foram autuados pela "Falta de Recolhimento", ou seja, para nenhum dos casos de direitos autorais, royalties, devidos pela distribuição de programação de TV, filmes ou de canais de música, houve qualquer recolhimento por parte do contribuinte e somam 164 casos, de um total de 245 contratos de câmbio com código 47568 (total de 247, menos 2 casos reclassificados para 'Serviços Técnicos'), ou seja, os erros de enquadramento representam 66% do total de contratos na mesma situação".

Então, na situação constatada, com base no parágrafo 2º, do art. 2º e parágrafo único do art. 3º, ambos da Lei 10.168/2000, entendeu a auditoria que, pelos documentos

apresentados, a empresa não teria comprovado que houve o pagamento da CIDE sobre remessas para o exterior a título de royalties sobre licenciamento de direitos de transmissão em televisão de canais de música, filmes ou programação televisiva em geral.

Em sessão de julgamento na instância a quo, o acórdão proferido julgou improcedente a impugnação da recorrente.

Informa-se nos autos que a recorrente presta serviços de telecomunicação, com a distribuição de programação de televisão multicanal por assinatura, em todo o território brasileiro, por meio de transmissão direta via satélite (DTH - Direct to Home).

Para o exercício de suas atividades, a Recorrente realiza pagamentos a empresas localizadas no exterior, pelos direitos de distribuição de conteúdo televisivo, além de pagamentos de serviços técnicos, locação de espaço orbital, direitos de imagem e licenciamento de softwares.

Feitas essas breves considerações para melhor esclarecer as matérias em debate, passa-se à análise das pretensões da recorrente em suas preliminares e mérito.

#### **Erro de direito e nulidade: descon sideração da Lei nº 4.506/64 (Falta de motivação)**

Aduz a recorrente que, nos termos do art. 142 do CTN, a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a autoridade fiscal obrigatoriamente: (i) verificar e demonstrar a ocorrência do fato gerador; (ii) determinar a matéria tributável; (iii) calcular o montante do tributo devido; e (iv) identificar o sujeito passivo. Caso isso não seja obedecido, restará descumprido o princípio da motivação do ato administrativo.

Diz que se observa da redação do dispositivo utilizado pela fiscalização, para que os pagamentos a título de direitos autorais possam, potencialmente, ser caracterizados como royalties o que, no entendimento da fiscalização, atrairia a incidência da CIDE-Tecnologia é necessário que sejam percebidos por outra pessoa, que não o autor da obra (“... salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.”)

Afirma que, no presente caso, a fiscalização se furtou a analisar este ponto em profundidade, tendo simplesmente assumido que os beneficiários dos pagamentos não correspondiam aos criadores das obras, assunção esta que não atende ao requisito de fundamentação legal do lançamento.

Reforça ainda que o enquadramento destes pagamentos como pagos ao autor da obra não foi sequer abordado pelo auto de infração.

Ao não verificar a existência de regras jurídicas vigentes e aplicáveis ao caso, nem tampouco especificar os motivos de sua descon sideração para fins do lançamento em análise, a autoridade fiscal acaba por incorrer em erro de direito ou, quando menos, em insuficiência de fundamentação do lançamento.

Não assiste razão à recorrente.

Não vislumbro assistir razão às alegações do recurso quanto a deficiência na motivação do relatório fiscal.

O que se observa no relatório fiscal é que a fiscalização fundamentou detalhadamente o lançamento operado, por se caracterizarem as operações como fato gerador da CIDE-remessas.

Não existe, nesse contexto, nenhum prejuízo à defesa da recorrente, visto que não foi demonstrado objetivamente qualquer vício na fundamentação das infrações de falta de pagamento da CIDE-remessas que levaram ao lançamento fiscal, bem como o contribuinte dispunha de todos os elementos necessários ao pleno exercício dos direitos à ampla defesa e contraditório.

Entendo que o procedimento fiscal teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde constam a motivação e fundamentação jurídica para o lançamento, bem como as provas que conduziram a Autoridade Fiscal às conclusões do auto de infração, tais como planilhas, faturas e contratos de câmbio contendo a relação das operações objeto de autuação.

Se a prova/lastro legal é insuficiente ou se parte das remessas foram feitas diretamente aos criadores das obras, como aduz a recorrente, não se deve seguir na direção da nulidade, mas da eventual insubsistência da autuação, na análise do mérito.

Em consequência, o caso não se enquadra em nenhuma das hipóteses de nulidade presentes no art.59 do Dec. nº70.235/72, devendo ser afastada a preliminar alegada.

### **Não incidência da CIDE sobre os pagamentos incorridos pelos direitos de distribuir conteúdo televisivo decorrente de direito autoral**

Segundo a recorrente, a maior parte dos pagamentos objeto da autuação foi realizada no âmbito de Contratos de Licença para Distribuição de Sinais de Televisão por Assinatura “contratos de licença”), firmados com empresas do exterior, produtoras de conteúdo e titulares dos direitos autorais de obras cinematográficas e audiovisuais (licenciantes). Para viabilizar a disponibilização de seu conteúdo televisivo e cinematográfico ao consumidor final (telespectador), as Licenciantes necessitam firmar contratos com empresas de telecomunicação do mundo inteiro (dentre elas, a Recorrente), as quais se caracterizam como os veículos transmissores do respectivo conteúdo, que é fornecido aos seus assinantes.

A recorrente trouxe aos autos alguns contratos para comprovar que os pagamentos realizados pela Recorrente se deram em contraprestação ao direito de distribuir conteúdo televisivo criado pelas Licenciantes. Tratando-se de direito autoral, em sua forma mais pura, segundo afirma.

Nesse contexto, aduz a recorrente que tal particularidade relacionada ao destinatário do pagamento é de extrema importância, pois, conforme se extrai do artigo 2º, § 2º,

da Lei nº 10.168/02, o âmbito da incidência da CIDE não engloba pagamentos decorrentes da remuneração de direito autoral, mas tão somente aqueles classificados como royalties.

Art. 2º. (...)

§ 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.**

(grifos acrescidos)

Diz que, considerando que a propriedade intelectual dos conteúdos pertence às Licenciadas, são os estúdios criadores das obras, contratantes dos artistas que nelas atuam, e que os montantes pagos pela Recorrente são a elas direcionados, tais valores devem ser entendidos como direitos de autor, e não royalties.

Afirma que não se pode considerar como autor ou criador para os devidos fins apenas a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica, afastando a possibilidade de enquadramento de pessoa jurídica nestes termos.

Frisa que a própria legislação admite que pessoas jurídicas sejam titulares de direitos autorais, inclusive mediante contratos de cessão, regidos pelo art. 49 e 50 da Lei nº 9.610/98.

No presente caso, as Licenciadas beneficiárias dos pagamentos são as legítimas autoras da obra, o que leva à configuração dos valores em discussão como direitos autorais percebidos pelo autor da obra e, por conseguinte ao afastamento da exigência de CIDE.

Diz também que os pagamentos realizados pela Recorrente não se enquadram no escopo da expressão “royalties a qualquer título” adotada pela Lei nº 10.168/00, conforme inclusive reconhecido pelo Decreto nº 4.195/02, que regulamentou a norma em questão.

Defende que o teor da Lei nº 10.332/01, inclusive a sua exposição de motivos, foram continuamente vinculados ao desenvolvimento tecnológico brasileiro. Permissa vênha, não se pode admitir a pretensão fiscal de retirar de contexto o §2º do art. 2º da Lei nº 10.168/00 com o objetivo de exigir contribuição em dissonância com o caput, o qual, por sua vez, restringe a incidência da CIDE em questão tão somente a negócios jurídicos que digam respeito à tecnologia.

Afirma que, ao contrário do que propõe o acórdão recorrido, contribuições especiais como a CIDE, possuem como característica essencial a referibilidade, isto é, a relação entre o tributo devido e a categoria em que se insere o contribuinte que o paga. A referibilidade estabelece o nexo de causalidade entre dois entes.

Conclui afirmando que resta claro que ainda que a legislação não tenha feito ressalvas expressas, o termo "royalties, a qualquer título" utilizada pelo §2º do art. 2º da Lei nº 10.168/00 deve ser interpretada nos limites do contexto de inovação e tecnologia objeto da CIDE-Tecnologia em discussão. Admitir que os pagamentos realizados pela Recorrente como contrapartida pelos direitos de exibição de obra audiovisual estariam sujeitos à CIDE-Tecnologia importaria admitir a intervenção estatal em área diversa daquela estabelecida pelo legislador, em manifesta violação às normas que regem o sistema tributário.

Em que pese os argumentos da recorrente, entendo que não lhe assiste razão, isso porque a CIDE incide sobre royalties remetidos ao exterior sobre toda e qualquer remessa a título de exploração de um direito.

Por oportuno, apresenta-se a base legal para a incidência desse tributo.

A CIDE foi criada pela Lei nº10.168/00 com o objetivo de estimular o desenvolvimento tecnológico do Brasil por meio do financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. Transcrevo a seguir o conteúdo dos arts.1º e 2º da Lei nº10.168/00:

Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

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

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

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

Parágrafo. 3º A alíquota da contribuição será de 10%.

Posteriormente, em 1º de janeiro de 2002, foi editada a Lei nº10.332/01 que promoveu alterações a Lei nº10.168/00, entre as quais, novas hipóteses de incidência para a CIDE, nos seguintes termos:

Art. 6º O art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º .....

.....

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

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

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

(negrito nosso)

Fica nítido que o legislador, por meio da Lei nº10.332/01, criou duas novas hipóteses de incidência da CIDE sobre serviços técnicos e de assistência administrativa, bem como sobre os royalties a qualquer título, que a pessoa pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter a residente ou domiciliado no exterior.

Na atualidade, royalties é o termo utilizado para designar a importância paga ao detentor ou proprietário de marca, patente de produto, processo de produção, ou obra original, pelos direitos de exploração, uso, distribuição ou comercialização do referido produto ou tecnologia.<sup>1</sup>

O conceito de royalties para fins tributários encontra-se previsto no artigo 22 da Lei nº 4.506/64, que dispõe a respeito do imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza:

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

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

(negritos nossos)

O fundamento legal para a utilização desse art. 22 da Lei nº 4.506/1964, para fins de aplicação supletiva em relação à lei instituidora da Cide, encontra-se no parágrafo único do art. 3º da Lei nº 10.168/2000, a seguir transcrito:

---

<sup>1</sup> Dicionário Digital Aurélio 5.0.40

Art. 3º Compete à Secretaria da Receita Federal a administração e a fiscalização da contribuição de que trata esta Lei.

Parágrafo único. A contribuição de que trata esta Lei sujeita-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, previstas no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, **bem como, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.**

(negrito nosso)

Como se observa, a referida lei determina que os direitos autorais são pagos mediante royalties, salvo se recebidos pelo autor ou criador da obra.

A recorrente invoca a parte final do art. 22 da Lei nº 4.506/1964 para afirmar que parte das remessas foram feitas diretamente aos criadores das obras, não estando sujeita a incidência da CIDE-Remessas por não ter natureza de royalty.

Neste ponto, cumpre observar que não procede a alegação da recorrente, posto que as empresas programadoras estrangeiras, beneficiárias das remessas, não se confundem com os criadores das obras, como bem explica o acórdão recorrido, no trecho abaixo transcrito, que adoto como minhas razões de decidir nesse aspecto:

98. Todavia, como diz textualmente o caput do art. 11 da Lei nº 9.610, de 1998 (Lei dos Direitos Autorais - LDA), autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica. Portanto, "autor ou criador" na acepção da alínea "d" do caput do art. 22 da Lei nº 4.506/64, é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica, situação que não contempla as pessoas jurídicas:

Lei nº 9.610, de 1998

. 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.

Lei nº 4.506, de 1964

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.

(...)

99. Ressalte-se que se a pessoa jurídica pudesse ser considerada autora da obra, não precisaria que a lei expressamente lhe estendesse as proteções - enquanto

titular originário (LDA, art. 59, XIV) ou titular dos direitos patrimoniais (LDA, art. 17, §§29 e 39)-já previstas para os autores:

Art. 59 Para os efeitos desta Lei, considera-se:

(...)

VIII-obra:

a) em co-autoria - quando é criada em comum, por dois ou mais autores;

(...)

h) coletiva - a criada por iniciativa, organização e responsabilidade de uma pessoa física ou jurídica, que a publica sob seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma;

(...)

XIV - titular originário - o autor de obra intelectual, o intérprete, o executante, o produtor fonográfico e as empresas de radiodifusão. (Incluído pela Lei nº 12.853, de 2013)

(...)

Art. 17. É assegurada a proteção às participações individuais em obras coletivas.

(...)

§ 2º Cabe ao organizador a titularidade dos direitos patrimoniais sobre o conjunto da obra coletiva.

§ 3º O contrato com o organizador especificará a contribuição do participante, o prazo para entrega ou realização, a remuneração e demais condições para sua execução.

100.O direito patrimonial pode ser de terceiro, pessoa física ou jurídica. Neste sentido, transcreve-se o seguinte trecho do Manual de Direitos Autorais:

"Sistemas internacionais de Direito Autoral Há dois grandes sistemas de Proteção de direitos autorais no mundo e a identificação desse contexto internacional é importante na medida em que será determinante ao analisarmos o Direito Autoral brasileiro e suas especificidades.

Os sistemas de Direito Autoral estabelecidos, mundo afora, são os seguintes:

Sistema do copyright: oriundo dos países anglo-saxões e do common law. Nesse sistema, a proteção recai sobre a obra, especificamente sobre a reprodução da obra e o viés econômico é preponderante, com uma diminuição considerável do direito moral, como um instrumento facilitador e viabilizador da circulação da obra Exemplos de países: Inglaterra, Estados Unidos, Austrália, Canadá, África do Sul, dentre outros.

Sistema do Droit d'auteur: é oriundo do direito francês, do direito continental/civil law e a proteção recai precipuamente sobre o autor/criador da obra. Para esse sistema, a dimensão do Direito Moral é preponderante, razão pela qual todo o aspecto concernente à dignidade da pessoa humana e das características da personalidade do autor sobre sua obra são fundamentais. O Direito Autoral brasileiro é oriundo do Sistema do Droit d'auteur e esse aspecto, conforme já informado, é determinando quando se quer analisar o contexto brasileiro no ramo autoralista. Exemplos de países: Brasil, França, Argentina, Chile, dentre outros.

## Capítulo 2

Diferentemente dos direitos morais, que dizem respeito à relação do autor com a obra e são inalienáveis e irrenunciáveis, os direitos patrimoniais podem ser transferidos total ou parcialmente.

A LDA prevê que autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica, podendo ser aplicada às pessoas jurídicas, nos casos previstos na lei, a proteção concedida ao autor.

Assim, tem-se que em princípio o Direito Autoral pertence à pessoa física criadora da obra literária, artística ou científica. Este é denominado titular originário e preserva em qualquer hipótese o direito moral sobre a obra que criou.

Entretanto, o titular do direito patrimonial pode ser terceiro, pessoa física ou jurídica, quando haja licenciamento, cessão, concessão ou qualquer outra modalidade de transferência de direitos prevista no ordenamento jurídico nacional.

O titular derivado de direito autoral é, portanto, qualquer pessoa física ou jurídica que adquire, por meio de contrato ou por intermédio da própria lei direitos autorais, a titularidade do direito patrimonial do autor.

Ressalte-se que aquele que recebeu a titularidade da obra não se tornará autor, apenas titular. Os herdeiros, por exemplo, são um tipo de titular derivado, por lei.

A Lei de Direitos Autorais dispõe em seu artigo 49 que os direitos patrimoniais podem ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em direito.

A transferência pode ser realizada pelo próprio autor ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais.

(in Manual de direitos autorais / Carolina Panzolini, Silvana Demartini - Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Administração, 2017, p. 17/18 e 51/52)"

(Grifou-se)

101. Então a programadora estrangeira (pessoa jurídica), a teor do art. 11 da LDA, não é autora, mas titular originária dos direitos patrimoniais de obra coletiva, uma

vez que a publica sob seu nome ou marca, obra tal que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma, isso nos termos do art. 59, VIII, "h" e XIV e art. 17, §§2º e 32º da LDA, já transcritos.

102. Conclui-se, assim, que no direito brasileiro, autor é a pessoa física, natural, criadora da obra, por isso as remessas às empresas programadoras têm natureza de royalties e sujeitam-se à incidência da CIDE.

Nesse mesmo sentido tem entendido a CSRF, que ao analisar o tema do alcance da parte final da alínea "d", do art. 22, da Lei nº 4.506/1964 no acórdão nº 9303-01.864, de 6 de março de 2012, entendeu-se que:

Depreende-se do dispositivo legal transcrito que os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como royalties, salvo se pago/recebido pelo autor ou criador da obra. **Assim, quando uma gravadora, por exemplo, a Sony Pictures, firma contrato com determinado cantor, escritor, diretor etc e o remunera em decorrência da exploração da obra por eles criada, tais rendimentos não são classificados como royalties. Todavia, quando essa gravadora, detentora dos direitos autorais, o explora e cede a licença para que outras sociedades empresárias explorem essas obras, os rendimentos dessa exploração têm a natureza jurídica de Royalties, nos termos preconizados na alínea 'd' transcrita linhas acima.**

(negrito nosso)

Portanto, resta evidente que o direito autoral é uma espécie do gênero royalties, e tais pagamentos são tributados pela CIDE-Remessas.

No caso ora analisado, entendo que resta claro que os serviços pagos a domiciliados/residentes no exterior pelos direitos de transmissão em televisão de canais de música, filmes ou programação televisiva em geral são royalties por contraprestação pela aquisição de direitos autorais sobre obras de terceiros, sendo hipótese de incidência da CIDE, classificados como royalties a qualquer título, pago ou remetido a residentes ou domiciliados no exterior, conforme previsto em lei.

Nessa mesma direção, temos vasta jurisprudência das turmas do CARF, destacando-se sobretudo várias da CSRF, assim ementadas:

CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES.

A partir de 1/1/2002, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incide também sobre o valor de royalties, a qualquer título, que a pessoa jurídica pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter a residente ou domiciliado no exterior, inclusive os royalties decorrentes de licença e direito de uso na exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em televisão por assinatura.

(Acórdão nº 9303004.899, Processo nº 16561.000066/200921, Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 23/03/2017, rel. designado Cons. Demes Brito)

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 nº 10.168, de 2000. Para que a contribuição seja devida, basta que qualquer dessas hipóteses seja concretizada no mundo fenomênico.

O pagamento de Royalties a residentes ou domiciliados no exterior, a título de contraprestação exigida em decorrência de obrigação contratual, seja qual for o objeto do contrato, faz surgir a obrigação tributária referente a essa CIDE.

(Acórdão nº9303-012.999, CSRF-3ª Turma, sessão de 15 de março de 2022, voto vencedor do conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

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").

(Acórdão nº9303005.984, CSRF– 3ª Turma, sessão de 29 de novembro de 2017, relatoria do conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

Vale citar ainda decisão proferida pela câmara baixa, relativa a caso envolvendo empresa do grupo Globo, no qual se autuou remessas do mesmo tipo:

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 ("reversibilidade").

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.

(Acórdão nº 3401-006.620 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

Nesse mesmo sentido, também decidiu esta turma colegiada, com composição pouco diferente da atual, em caso envolvendo a mesma empresa recorrente e matéria, conforme atesta a ementa e trecho do voto, parcialmente transcritos abaixo:

CIDE-ROYALTIES. REMESSA DE ROYALTIES PARA PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

**A partir de 01/01/2002, com as alterações introduzidas no artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 pela Lei nº 10.332/2001, a CIDE passou a incidir, também, sobre o valor de royalties, a qualquer título, que a pessoa jurídica pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter a residente ou domiciliado no exterior, inclusive os royalties decorrentes de licença e direito de uso na exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em televisão por assinatura.**

(...)

**Logo, não paira qualquer dúvida sobre a exigibilidade da CIDE-Royalties sobre as remessas ao exterior em contraprestação a cessão de direitos autorais a partir das alterações introduzidas na Lei nº 10.168/2000 pela Lei nº 10.332/2001, especialmente porque a autuação diz respeito a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2015 a 31/12/2016.**

(Acórdão nº3102-02.739, 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA, sessão de 24 de outubro de 2024, relatoria da conselheira Joana Maria Guimarães)

(negritos nossos)

Quanto a alegação de uma suposta falta de "referibilidade" para a incidência da CIDE-royalties ao caso concreto, onde afirma a necessidade de haver um benefício específico para o setor econômico que suporta a contribuição, fruto da atuação estatal na aplicação dos recursos oriundos da sua arrecadação, entendo que esta não é suficiente para justificar o afastamento de dispositivo de lei válida e vigente. Além disso, lembro que a Súmula CARF nº02 determina que os Conselheiros do CARF não têm competência para afastar a aplicação de dispositivo de lei, em razão de inconstitucionalidade.

Vale citar ainda as considerações bem elaboradas do conselheiro Rosaldo Trevisan, acórdão nº3401-006.620, a respeito da discordância da recorrente por entender que a fiscalização ter utilizado conceito amplo de royalties, derivado da legislação do Imposto de Renda, ao invés de conceito do IRRF, mais afeto à CIDE:

1.1. Do conceito de ‘royalties’ – IR x IRF

Já de início, cabe esclarecer que, por mais que seja recomendável a utilização uníssona de conceitos no Direito Tributário (em endosso ao art. 110 do CTN), há institutos que acabam gozando de amplitude diferenciada para distintas exações, inclusive com consagração jurisprudencial administrativa e judicial da distinção. Veja-se, como melhor exemplo, a amplitude do termo “insumo”, nas legislações de IR, IPI e COFINS.

O fisco utilizou, para a CIDE, o conceito de royalties da legislação referente ao IR. Aliás, tal utilização, como destaca a Fazenda, em contrarrazões, deu-se com amparo legal presente no parágrafo único do art. 3º da lei instituidora da contribuição (Lei no 10.168/2000):

Art. 3º Compete à Secretaria da Receita Federal a administração e a fiscalização da contribuição de que trata esta Lei.

Parágrafo único. A contribuição de que trata esta Lei sujeita-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, previstas no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, bem como, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.”

(grifo nosso)

A defesa, por seu turno, sustenta que o conceito de royalties para fins de incidência da CIDE deriva da legislação de IRRF, reiterando aspectos da legislação anterior à Lei no 10.332/2001, que distinguem “royalties de qualquer natureza” (tributados à alíquota de 25%, conforme MP no 2.062-60/2000) de “rendimentos decorrentes dos direitos de exploração de obras audiovisuais” (tributados à alíquota de 25%, conforme art. 13 do Decreto-lei nº 1.089/1970, com a redação dada pela Lei nº 8.685/1993), de “direitos de transmissão de filmes e eventos, inclusive esportivos” (tributados à alíquota de 15%, conforme art. 72 da Lei no 9.430/1996), e de “direitos autorais” (tributados à alíquota de 15%, conforme art. 28 da Lei no 9.249/1995), argumentando que, ao prever a incidência de CIDE sobre os “royalties de qualquer natureza”, o legislador se referiu àquelas que vinham sendo tributadas à alíquota de 25% com base na MP no 2.062-60/2000, vinculando a incidência à redução de alíquota do IRRF.

Embora entendamos relevante a análise histórica da legislação sobre o tema, e a eventual correção de atecnia na utilização de termos pelo legislador, o fato é que a lei instituidora da CIDE-Remessas estabeleceu expressamente a incidência no

caso de “pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior”, estando o termo royalty definido no art. 22 da citada Lei no 4.506/1964, com amplitude que se alastra a rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, seguida de relação indiscutivelmente exemplificativa (tendo em vista a expressão “tais como”, ao final do caput).

Em relação às normas citadas pela defesa, o art. 13 do Decreto-lei no 1.089/1970, em sua redação original ou alterada, o art. 28 da Lei no 9.249/1995, e o art. 72 da Lei no 9.430/1996, simplesmente estabelecem regras específicas de incidência do IRRF, sem abalar o conceito de royalty, para efeitos de incidência do IR, estabelecido na Lei nº 4.506/1964. E a Medida Provisória no 1.459, de 21/03/1996 (e suas reedições, v.g., sob o nº1.506, 1.559, 1.673, 1.749, 1.851, 1.943 e 2.062), a nosso ver, cumpre idêntico papel (redução de alíquota de IRRF). O fato de, eventualmente, o legislador, na Medida Provisória, ter usado acepção de royalty distinta não produziu qualquer efeito derogador sobre o texto do art. 22 da Lei no 4.506/1964. Aliás, persiste na Medida Provisória nº 2.159-70, de 24/08/2001, vigente por força da Emenda Constitucional nº 32, o comando de redução das alíquotas de IRRF para “...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”, que constitui a base legal do art. 767 do atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto no 9.580/2018). E a mesma Medida Provisória no 2.159-70, em seu art. 4º, não deixa dúvidas de que a amplitude do termo “róalties” (aportuguesado em seu texto), mesmo na legislação que rege o IRRF, é mais abrangente do que imagina a recorrente.

A menção, pela defesa, a Manual de 2001 e ao Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto no 3.000), na parte em que trata de IRRF para royalties de forma apartada de direitos de transmissão (arts. 709 e 710), não afeta nossa conclusão, que atrela o conceito ao IR (por força de disposição legal - art. 3º, parágrafo único, da Lei no 10.168/2000), e não ao IRRF. Aliás, o Regulamento atual do Imposto de Renda (Decreto no 9.580/2018), na parte geral, aplica o conceito de royalties aqui albergado (art. 44), e na parte específica de IRRF, ainda mantém a distinção entre royalties e direitos de transmissão (arts. 766 e 767).

Tampouco a mensagem nº 1.060, do Projeto de Lei nº 5.484/2001, que deu origem à Lei no 10.332/2001, e que menciona que a criação da CIDE é concomitante à redução da alíquota de IRRF tem o condão de se opor a comando legal vigente, que remete a CIDE, subsidiariamente, à legislação do IR.

Assim, por mais que se reitere ser lastimável a legislação tributária usar o mesmo termo com acepções diferentes, ao tratar de distintos tributos, se ela efetivamente o faz (a exemplo de “insumos” - para citar novamente o mais

conhecido, e de royalties – no caso aqui analisado), não cabe ao julgador ignorar o comando legal vigente específico, que, no caso, é o art. 22 da citada Lei no 4.506/1964, aplicável à CIDE-Remessas por força do art. 3º, parágrafo único, da Lei no 10.168/2000.

Assim, forte nos argumentos do voto transcrito, não se acolhem os argumentos da recorrente para infirmar o conceito de royalties adotado na ação fiscal.

**O Decreto nº 4.195/02: a regulamentação da CIDE-Tecnologia confirma a sua incidência apenas sobre pagamentos relacionados ao setor de intervenção**

Neste tópico, afirma a recorrente que no ano seguinte ao da promulgação da Lei nº 10.332/01, que alterou a redação do art. 2º da Lei nº 10.168/00 para incluir o §2º, foi editado o Decreto nº 4.195/02, com o objetivo de regulamentar a incidência da CIDE-Tecnologia. Transcreve-se, a seguir, a redação do art. 10 do Decreto nº 4.195/02:

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 pa (grifos acrescidos)

Defende que os pagamentos efetuados pela recorrente às programadoras estrangeiras não constituem remuneração por fornecimento de tecnologia, prestação de assistência técnica ou serviços técnicos de assistência administrativa. Estes pagamentos tampouco poderiam ser enquadrados como cessão e licença por uso de marca ou por exploração de patente. Como já mencionado, os valores foram remetidos ao exterior em contrapartida pelos direitos autorais de exibição de obras audiovisuais, conforme inclusive reconhecido pelo TVF.

Conclui afirmando que o fato é que os pagamentos objeto dos presentes autos, quais sejam, direitos autorais, não se encontram listados pelo art. 10 do Decreto nº 4.195/02.

Sem razão a recorrente.

Não se sustenta o argumento de que o art.10, do Decreto nº 4.195/02, afastaria a incidência da CIDE ao caso ora analisado, isso porque a hipótese de incidência dos tributos é

definida em lei e um decreto não pode restringir ou impedir a aplicação dos ditames por ela estabelecidos.

Como já afirmado alhures, a lei é explícita quanto à incidência da CIDE sobre royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

O decreto, por uma questão de hierarquia, não pode restringir as hipóteses de incidência da CIDE-royalties previstas na Lei nº10.168/00. Se a referida lei estabeleceu que a CIDE incide sobre royalties de "qualquer natureza", dando a entender que a listagem não é taxativa, não cabe ao decreto estabelecer lista taxativa, em desconformidade com o que a lei estabeleceu.

Como somente a lei é dada a função de definir o fato gerador da obrigação tributária principal, o Decreto editado com a finalidade de regulamentá-la deve ser interpretado em conformidade com o seu conteúdo. Assim, a única interpretação possível em consonância com a hierarquia das normas é que a lista constante do art.10 do Decreto nº4.195/02 é meramente exemplificativa.

Nesse mesmo sentido, apresento a ementa do acórdão nº3102002.306 da 1ª Câmara, 2ª Turma da 3ª Seção do CARF:

FATO GERADOR. DEFINIÇÃO. LEGISLAÇÃO REGULAMENTAR. DECRETO. IMPOSSIBILIDADE. RESERVA LEGAL.

Dispõe o Código Tributário Nacional, que somente a lei pode definir o fato gerador da obrigação tributária principal. O Decreto editado com a finalidade de regulamentá-la deve ser interpretado em conformidade com suas disposições.

Harmoniza-se com esse entendimento, a ausência, no Decreto nº 4.195/02, de comando que lhe atribua o pretense caráter taxativo, e que, assim, delimitasse, ainda que no fito de interpretar, o universo das hipóteses de incidência da Contribuição previstas na Lei.

Disso se conclui que a única interpretação plausível e compatível com a lei para o dispositivo constante do Decreto nº 4.195/02 é que ele é meramente exemplificativo, não representando qualquer óbice para a incidência da CIDE sobre os royalties, pagos a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Dessa forma, a remessa de royalties ao exterior a título de pagamento pelos direitos de transmissão em televisão de canais de música, filmes ou programação televisa em geral configura hipótese de incidência da CIDE, nos termos no art. 2º, caput, e § 2º da Lei 10.168/00.

### **Não incidência da CIDE sobre as remessas já submetidas à incidência da CONDECINE: impossibilidade de bitributação**

A recorrente também pleiteou o cancelamento do lançamento fiscal sob o fundamento da existência de bitributação na incidência, sobre os mesmos fatos geradores, da CIDE-royalties e da CONDECINE.

Melhor sorte não tem o contribuinte, uma vez que as vedações à dupla tributação constantes na Constituição Federal não dizem respeito a CIDE. Ainda que a legislação tributária preveja a incidência das duas contribuições (CIDE e CONDECINE) sobre a mesma remessa ao exterior, não há impedimento para incidência de ambas, pois entre as situações que a Constituição Federal veda o *bis in idem*, não consta as referidas contribuições interventivas.

No sistema tributário brasileiro temos exemplos de dupla tributação que não são vedados, tais como a coexistência do PIS e COFINS e do IRPJ e CSLL.

Nessa direção, com a devida vênia, faço uso dos mesmos fundamentos da decisão do Relator Henrique Pinheiro Torres no acórdão nº 930301.864 da 3ª Turma da CSRF que rechaçou a ocorrência do *bis in idem* em análise da mesma matéria, nos seguintes termos:

Inicialmente, deve-se esclarecer que não há, na Constituição Federal, qualquer vedação à incidência de mais de uma contribuição sobre determinada riqueza passível de tributação. Tanto é verdade que existe o *bis in idem* em relação ao PIS e a COFINS que incidem sobre faturamento. Na realidade, salvo as exceções do imposto extraordinário de guerra, a constituição veda, implicitamente, a bitributação, já que delimita a competência tributária dos entes da Federação, segregando o campo que cada um deles pode estender seu poder de tributar, com isso, não poderá haver incidência tributária sobre determinada riqueza de tributos de mais de um ente da federação. Essa vedação é decorrente da repartição da competência tributária, dada pela Constituição Federal, o que não se aplica às contribuições sob exame. Na competência residual, prevista no art. 154, I veda o *bis in idem* para impostos, frise-se, apenas para impostos, de que não tratam estes autos.

Forte nos fundamentos do voto transcrito, afasta-se a argumentação de bitributação.

### **Outros pagamentos não sujeitos à CIDE-Tecnologia**

Neste tópico, a recorrente questiona a incidência da CIDE-Remessas sobre serviços profissionais prestados no exterior e a aquisição licença de utilização e distribuição de software, sem a transferência de tecnologia.

Para lastrear as suas alegações trouxe em sede de recurso voluntário os contratos traduzidos envolvidos nas operações ora discutidas.

Inicialmente, quanto a juntada tardia dos contratos com tradução juramentada, junto ao recurso voluntário, embora a legislação indique que o momento adequado para a apresentação de provas é na Impugnação, sabe-se que este colegiado acolhe o entendimento de que todo o julgamento administrativo deve ser norteado pela busca da verdade material, a qual aqui é entendida como a flexibilização procedimental probatória.

Nesse sentido, em homenagem ao princípio da verdade material, entendo que a documentação apresentada citada deve ser analisada quanto à sua potencialidade para infirmar as conclusões tomadas pela fiscalização no lançamento fiscal ora analisado.

Superada a questão da preclusão, passa-se à análise das alegações da recorrente neste tópico.

No que concerne aos pagamentos à empresa **INTELSAT US LLC ("INTELSAT")**, a recorrente alega que parte de seus pagamentos dizem respeito à locação de espaço de “espectro” do satélite. Tenta enquadrar, portanto, tais pagamentos como de locação de espaço orbital, a fim de se esquivar da natureza de pagamento de royalty em contraprestação de serviços técnicos.

A fiscalização, por sua vez, entendeu que tais pagamentos se referem a pagamentos de serviços técnicos, conforme consta nos registros da autuada, sujeitos ao pagamento da CIDE-Remessas:

| Fornecedor      | Valor Líquido (MN) BRL (REAL) | Nº Contrato | Código | Descrição do Fato Natureza  | CIDE DEVIDA | ENQUADRAMENTO NA AUTUAÇÃO |
|-----------------|-------------------------------|-------------|--------|---|-------------|---------------------------|
| INTELSAT US LLC | 7.431.000,00                  | 199299049   | 47197  | Serviços Diversos - Serviços técnicos e profissionais - Outros serviços técnicos, profissionais e administrativos | 874.235,29  | Serv. Técnicos            |
| INTELSAT US LLC | 7.843.000,00                  | 202645110   | 47025  | Serviços Diversos - Serviços técnicos e profissionais - Serviços de computação                                    | 922.705,88  | Serv. Técnicos            |
| INTELSAT US LLC | 7.674.600,00                  | 210475773   | 47180  | Serv+téc. E prof.- outros serv. De forn de informação   | 902.894,12  | Serv. Técnicos            |
| INTELSAT US LLC | 8.139.000,00                  | 225529028   | 47018  | Serv. Técnicos e prof. - Serviços Telecomunicações  | 957.529,41  | Serv. Técnicos            |

Passa-se à análise da controvérsia.

Por oportuno, convém esclarecer o que vem a ser um espectro de satélite.

Em suma, o espectro de satélite, também conhecido como espectro orbital, é o **segmento das ondas eletromagnéticas utilizado por satélites**. Essas ondas eletromagnéticas são faixas de frequências que têm finalidades específicas, sobretudo para conectar estações terrestres a satélites, possibilitando comunicação global por meio de banda larga, GPS e televisão via satélite.

Nesse contexto, a recorrente diz que celebrou contrato com a empresa americana INTELSAT US LLC ("INTELSAT") de direitos de transmissão de radiofrequência associados às operações dos Satélites da contratada, visando viabilizar o seu serviço de telecomunicações prestado a consumidores brasileiros feito por meio daquela faixa de frequência disponibilizada pelo espectro de satélite.

Resta então saber qual a real natureza das operações contratadas junto à empresa INTELSAT US LLC ("INTELSAT") a fim de saber se a operação se encontra ou não no campo de incidência da CIDE-Remessas.

Compulsando o contrato traduzido celebrado com a referida empresa, confirma-se que, em verdade, foi celebrado contrato de prestação de serviços entre as empresas e não de locação, como defende a recorrente, conforme atesta o seguinte trecho do contrato celebrado que mostra o objeto do contrato:

2.02 Serviços de TT&C

a) Durante o período que começa na Data de Início e termina no último dia do Prazo de TT&C, a **Intelsat fornecerá os serviços de rastreamento, telemetria, controle, comando, monitoramento e outros serviços relacionados descritos na Declaração de Trabalho (“SOW”)** anexada ao presente instrumento como Anexo A (coletivamente, “Serviços de TT&C”) para o Satélite SKYB1 e o Satélite SKY-B1R (coletivamente, “Satélites”). **Os Serviços de TT&C devem ser realizados pela Intelsat a partir de seus centros de controle primário e de backup atualmente localizados em Long Beach, Califórnia, e Washington, D.C., e/ou qualquer outro local ou locais para instalações de rastreamento, telemetria e controle que a Intelsat determinar. A Intelsat executará tais Serviços de TT&C de acordo com os termos deste Contrato e da SOW e da mesma maneira profissional que serviços semelhantes são executados pela Intelsat para satélites de propriedade da Intelsat ou de suas Afiliadas.** A Intelsat manterá os Satélites na posição orbital autorizada pela Comissão Federal de Comunicações (“FCC”) e/ou outra autoridade governamental de jurisdição competente.

Como se constata, o contrato trata de serviços de rastreamento, telemetria, controle, comando, monitoramento e outros serviços relacionados, não havendo dúvida de que foi correta a natureza jurídica dos pagamentos feitos à referida empresa estrangeira adotada pela fiscalização, qual seja, a de serviços técnicos e profissionais, fato confirmado não só pelos contratos juntados, mas também pelos registros contábeis da própria recorrente que classificou tais pagamentos como serviços técnicos e profissionais.

Observa-se, assim, que a operação em comento se subsume à hipótese de incidência da CIDE-Remessas, isso porque a empresa autuada foi signatária dos contratos que tiveram por objeto a prestação de serviços técnicos ou de assistência administrativa e semelhantes, a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior ( §2º, do art.2º, da Lei nº10.168/00).

No que concerne ao tema do direito de imagem pago à famosa modelo Gisele Bundchen, por meio da empresa Gisele Inc, fica evidente nos autos que se trata de contrapartida por participações da modelo, residente nos EUA, em campanhas publicitárias (direito de imagem) no Brasil, visando divulgar os serviços e marca da empresa SKY serviços. Abaixo os valores remetidos ao exterior;

| Data Fechamei | Data Débito | Código Fornecedor | Fornecedor | Valor Líquido (MN) BRL (REA) | Nº Contrat | Codij | Descrição do Fato Natureza  | CONTRATO DOC. N | FATURAS DOC. Nº |
|---------------|-------------|-------------------|------------|------------------------------|------------|-------|---|-----------------|-----------------|
| 30/07/2019    | 31/07/2019  | 7100256           | GISELE,INC | 4.624.072,25                 | 213062963  | 47197 | Serviços Diversos - Serviços técnicos e profissionais - Outros serviços técnicos, profissionais e administrativos | 1042            | 1041            |
| 05/11/2019    | 06/11/2019  | 7100256           | GISELE,INC | 4.876.560,50                 | 221224182  | 47197 | Serviços Diversos - Serviços técnicos e profissionais - Outros serviços técnicos, profissionais e administrativos | 1045            | 1043            |

Tal como o direito autoral, o direito de imagem é espécie do gênero royalties, cabendo a tributação da CIDE (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000), independentemente de qualquer suposta ausência de expressa previsibilidade em algum decreto regulamentador, conforme já discutido alhures.

Nesse mesmo sentido, vem decidindo a CSRF, conforme atesta a seguinte ementa parcial:

CIDE. INCIDÊNCIA. DIREITO DE IMAGEM.

É legítima a incidência da CIDE sobre remessas a título de royalties provenientes da cessão do direito de imagem.

(Acórdão n. 9303-008.696, relatoria do conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, sessão de 12/6/2019)

Com relação ao licenciamento de softwares, a fiscalização entendeu que os valores pagos às empresas CISCO SYSTEMS, INC ("CISCO"), SALESFORCE e RAN se referem à contratos de prestação de serviços a residentes ou domiciliados no exterior.

A recorrente aduz que alguns pagamentos efetuados à CISCO SYSTEMS, INC ("CISCO"), SALESFORCE e RAN não foram submetidos à incidência de CIDE-Tecnologia, pois foram realizados no contexto de licenciamento de software sem transferência de tecnologia e, portanto, não estão submetidos à tributação pela contribuição. Ressalta que não envolvem o compartilhamento de código fonte e, portanto, não permite qualquer transferência de tecnologia. É o que prevê o §1º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000:

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

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

Não assiste razão à recorrente.

No contrato da Cisco, apenas foi trazido o aditamento de um contrato principal, que não foi possível encontrá-lo nos autos. Em tal contrato de aditamento não é possível se identificar se no negócio jurídico contratado há negociação de licenciamento de software. Pelos elementos constantes, é possível se identificar que em certo trecho há referência no referido contrato do título "aditamento ao contrato de serviços de segurança (SSA)".

A *invoice* trazida pela defesa também não traz nenhuma referência a licenciamento de software.

Como se constata, os elementos de prova trazidos pela recorrente não são suficientes para infirmar as conclusões da fiscalização.

Da mesma forma, com relação aos contratos com as empresas SALESFORCE e RAN, a recorrente apenas faz alegações genéricas e não indica nenhuma cláusula contratual de licença, nem apresenta *invoice* para comprovar as suas alegações. Sequer a recorrente trouxe aos autos os contratos dessas empresas traduzidos. Tais contratos em língua estrangeira não são hábeis para comprovar as suas alegações no processo administrativo, para terem validade deveriam ter sido traduzidos para o português por tradutor juramentado, restando a análise prejudicada.

Como é cediço, se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015.

Mantém-se, assim, a infração de falta de pagamento de CIDE -Remessas sobre contratos de prestação de serviços a residentes ou domiciliado no exterior.

### **IRRF na base de cálculo da CIDE**

Por fim, a recorrente defende que o IRRF deve ser excluído da base de cálculo da CIDE. Ocorre que essa matéria já foi pacificada no CARF com a edição da Súmula CARF n. 158, tornada vinculante pela Portaria ME n. 410, de 18/12/2020:

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.

### **Dispositivo**

Diante do exposto, voto no sentido de afastar a preliminar alegada e no mérito para negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo**

### **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro Sabrinha Coutinho Barbosa

A controvérsia versa sobre a exigência da CIDE-Royalties incidente sobre remessas de valores ao exterior realizadas pela Recorrente, decorrentes de pagamentos relativos ao direito de uso ou reprodução de obras cinematográficas e de programação televisiva - *Serviços Diversos - Direitos Autorais - Licença para Cópia e Distribuição – Outros*.

Discute-se, ainda, a exigência da referida contribuição sobre valores pagos a título de serviços técnicos, locação de espaço orbital, direitos de imagem e licenciamento de softwares.

As divergências por mim suscitadas durante os debates concentram-se especificamente na correta qualificação jurídica dos direitos autorais, dos direitos de imagem e do licenciamento de softwares, cujas distinções e enquadramentos exponho a seguir.

### **Referibilidade da CIDE.**

#### **Fato gerador à luz da Lei nº 10.168/2000.**

Paulo de Barros Carvalho (2019) leciona que, na estrutura lógica da regra-matriz de incidência tributária, a hipótese contém a previsão abstrata do fato, enquanto o consequente estabelece os efeitos jurídicos correspondentes (a relação jurídica tributária). Ensina o professor, com precisão, que a inexistência do núcleo da hipótese — isto é, do fato descrito pela norma — impede a constituição do consequente jurídico, pois não se pode imputar efeitos a fato não previsto legalmente.

Partindo desse fundamento, e sabendo-se que a Constituição Federal (art. 149) confere à União competência para instituir contribuições (i) sociais; (ii) de intervenção no domínio econômico; e (iii) de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumentos de atuação estatal, deve-se observar para sua validade as regras do art. 146, III; art. 150, I e III; e art. 195, § 6º da Constituição.

Assim, tais contribuições devem necessariamente ser instituídas por lei, possuir arrecadação vinculada e destinação específica em favor da área beneficiada.

No tocante à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), destaca-se seu caráter excepcional e temporal, com finalidade de intervir ou fomentar determinado setor econômico. No caso, a Lei nº 10.168/2000 — responsável pela criação da CIDE-tecnologia (atualmente designada como CIDE-Remessas) — estabelece como fato gerador os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração por:

- obrigações relativas à transferência de tecnologia;
- exploração de patentes;
- uso de marcas;
- fornecimento de tecnologia;

- prestação de assistência técnica.

Reproduz-se redação original da legislação em voga:

Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

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

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

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

Conforme reconhecido reiteradamente pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.186.160/SP e REsp 1.642.249/SP), a finalidade da CIDE é justamente estimular o desenvolvimento tecnológico nacional, onerando a importação de tecnologia estrangeira para incentivar seu desenvolvimento interno.

O REsp nº 1.642.249/SP — cuja ementa foi corretamente transcrita — esclarece detalhadamente o critério material da hipótese de incidência, delimitando os casos de efetiva incidência da CIDE.

Do conjunto normativo e jurisprudencial decorre que:

(i) A CIDE somente incide quando houver importação de tecnologia ou conhecimento tecnológico, seja mediante patentes, marcas, fornecimento de tecnologia, assistência técnica, serviços técnicos ou royalties vinculados à tecnologia.

(ii) O critério material não foi alterado pela Lei nº 10.332/2001, que apenas incluiu novos itens no rol, sem afastar a necessidade de vínculo com tecnologia.

(iii) A finalidade legal e constitucionalmente reconhecida da CIDE não permite ampliar a hipótese de incidência para fatos que não envolvam tecnologia, conforme demonstrado na exposição de motivos do PL nº 5.484/2001.

O legislador buscou promover o desenvolvimento científico e tecnológico, sendo incompatível com tal propósito tributar operações de simples natureza comercial ou financeira, destituídas de conteúdo tecnológico.

À vista disso, e partindo da regra matriz de incidência tributária, a contribuição consubstanciada na Lei nº 10.168/00 é exigível nos seguintes casos:

**Antecedente da norma (hipótese):**

1. Critério material: A ocorrência de pagamento ao exterior relacionado a:
  - a. licença de uso ou aquisição de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput);
  - b. transferência de tecnologia (exploração de patentes; uso de marcas; fornecimento de tecnologia; assistência técnica) (art. 2º, caput c/c § 1º);
  - c. serviços técnicos (Art. 2º, § 2º);
  - d. serviços de assistência administrativa e semelhantes (art. 2º, § 2º);
  - e. pagamento de royalties (art. 2º, § 2º);
2. Critério espacial: Território nacional (operações firmadas por pessoa jurídica brasileira com residente ou domiciliado no exterior – art. 2º, §§ 1º e 2º);
3. Critério temporal: Momento do pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa (art. 2º, § 5º);

**Consequente da norma (relação jurídica tributária):**

1. Critério pessoal:
  - a. Sujeito ativo: União Federal;
  - b. Sujeito passivo: pessoas jurídicas brasileiras que detenham licença, adquiram tecnologia ou sejam signatárias de contratos que envolvam tecnologia.
2. Critério quantitativo:
  - a. Base de cálculo: valor mensal das remessas (art. 2º, § 5º);
  - b. Alíquota: 10% (art. 2º, § 4º).

É inequívoco que tecnologia constitui o elemento nuclear de toda hipótese legal.

As Soluções de Consulta Cosit nº 146/2019, 149/2021 e 177/2024, consolidam o entendimento administrativo no sentido de que:

- (i) Não incide CIDE quando a operação não envolver transferência ou fornecimento de tecnologia;
- (ii) Licenciamento ou comercialização de software sem transferência de código-fonte não atrai a CIDE;

(iii) Contratos de compartilhamento de custos (*cost sharing agreements*) não configuram prestação de serviços nem transferência tecnológica, não havendo hipótese de incidência.

O voto do Min. Mauro Campbell Marques, no REsp nº 1.642.249/SP, corretamente citado, reafirma que ato infralegal não pode ampliar a hipótese de incidência da Lei nº 10.168/2000; o Decreto nº 4.195/2002 não pode criar obrigação tributária nova; deve prevalecer o critério legal: necessidade de fornecimento ou transferência de tecnologia.

A partir dessas premissas, operações como as analisadas na lide — serviços de facilitação de pagamentos — não envolvem aquisição, fornecimento, transferência ou uso econômico de tecnologia, razão pela qual não configuram o fato gerador da CIDE.

#### **Distinguishing.**

#### **Súmula CARF nº 127 e Tema 914 do STF.**

No tocante à incidência da CIDE, o CARF consolidou entendimento por meio da Súmula nº 127, segundo a qual:

A incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.

Todavia, como a divergência ora apresentada não se relaciona à contratação de serviços técnicos, mas à correta qualificação jurídica de outras hipóteses de pagamento, a referida súmula não se mostra aplicável ao caso concreto, impondo-se o necessário *distinguishing*.

No RE 928.943/SP (Tema 914), o Supremo Tribunal Federal fixou as seguintes teses:

(i) “É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, instituída e disciplinada pela Lei nº 10.168/2000, com as alterações das Leis nºs 10.332/2001 e 11.452/2007.”.

(ii) “A arrecadação da CIDE deve ser integralmente aplicada na área de atuação Ciência e Tecnologia, nos termos da lei.”.

Do julgamento extrai-se que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da CIDE enquanto espécie tributária e validou a sua finalidade vinculada ao financiamento da ciência e da tecnologia, sem, contudo, afastar a necessidade de observância estrita dos limites materiais definidos na própria Lei nº 10.168/2000 para a configuração do fato gerador da contribuição. O precedente firmado no Tema 914 não redefine nem amplia as hipóteses legais de incidência da CIDE, tampouco autoriza sua exigência de forma indiscriminada sobre quaisquer remessas ao exterior

Ressalte-se, ainda, que o Supremo Tribunal Federal não examinou, no Tema 914, o fato gerador da CIDE em sua dimensão concreta e casuística, não tendo decidido, especificamente, se configuram ou não royalties, para fins de incidência da contribuição, os pagamentos relacionados a direitos de imagem, licenciamento de software, serviços técnicos individualizados, locação de espaço orbital ou contratos audiovisuais atípicos.

Embora tenha afirmado, em nível abstrato, que a CIDE pode incidir sobre royalties independentemente da transferência de tecnologia, o STF não definiu quais elementos caracterizam know-how, nem estabeleceu critérios para a identificação da transferência tecnológica em contratos complexos, tampouco delimitou, de forma concreta, as fronteiras entre serviços técnicos, assistência administrativa e royalties.

Do julgamento extrai-se, portanto, que o Supremo Tribunal Federal:

- reconheceu a competência da União para instituir a CIDE (art. 149 da Constituição Federal);
- reputou legítima a finalidade da contribuição, vinculada ao desenvolvimento científico e tecnológico;
- adotou um conceito geral e abstrato de royalties.
- afastou alegações de violação aos princípios da legalidade, anterioridade e isonomia;
- assentou a inexistência de necessidade de vinculação direta do contribuinte à intervenção estatal.

Assim, o Tema 914 não autoriza a conclusão de que toda e qualquer remessa ao exterior constitua fato gerador da CIDE, permanecendo imprescindível o exame do enquadramento jurídico do contrato nos elementos previstos na Lei nº 10.168/2000, matéria de natureza essencialmente infraconstitucional, a ser analisada caso a caso.

#### **Direito de Uso de Imagem.**

O direito de imagem, diversamente, constitui direito fundamental da personalidade, assegurado pelos incisos V e X do art. 5º da Constituição Federal, sendo personalíssimo, inalienável em sua essência e indissociável da pessoa física de seu titular. A exploração econômica da imagem não converte esse direito em bem patrimonial autônomo, mas apenas autoriza, de forma limitada e circunstancial, o seu uso por terceiros, sem que se configure transferência ou licenciamento de direito de propriedade intelectual.

No julgamento do Tema 914 da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal delimitou o conceito de royalties como remuneração pela exploração de direitos patrimoniais sobre bens imateriais, adotando critério material e objetivo, vinculado à existência de ativo intangível patrimonial suscetível de exploração econômica. Em nenhum momento o Tribunal

incluiu os direitos da personalidade, e em especial o direito de imagem, no âmbito conceitual dos royalties aptos a ensejar a incidência da CIDE.

A tentativa de equiparar a autorização de uso de imagem à cessão de direito autoral ou a licenciamento de ativo intangível representa indevida ampliação do fato gerador da CIDE por analogia, prática vedada em matéria tributária, sobretudo quando resulta em oneração de direito fundamental. Inexistindo cessão ou licenciamento de direito autoral, mas apenas autorização pessoal para uso de imagem, não se verifica a materialidade exigida pela Lei nº 10.168/2000, nem pela tese firmada em repercussão geral

Assim, ausente a exploração de direito patrimonial sobre bem imaterial, inexistente fato gerador da CIDE, sendo juridicamente inviável a sua incidência sobre pagamentos realizados a título de direitos de imagem, ainda que destinados ao exterior. A manutenção da exigência tributária nessa hipótese afronta os limites constitucionais da tributação, bem como a interpretação vinculante fixada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 914, impondo-se o reconhecimento da inexigibilidade da contribuição.

#### **Licenciamento de softwares.**

No tocante ao licenciamento de softwares, impõe-se a análise à luz da Solução de Consulta COSIT nº 146/2019, a qual interpreta de forma sistemática o art. 2º da Lei nº 10.168/2000. Do referido ato administrativo extrai-se que a incidência da CIDE pressupõe a transferência de tecnologia ou de conhecimentos tecnológicos, afastando-se, por expressa disposição legal, a exigência da contribuição sobre a remuneração decorrente de licença de uso, comercialização ou distribuição de programa de computador quando inexistente tal transferência.

Com efeito, o art. 2º da Lei nº 10.168/2000 estabelece que a CIDE é devida, dentre outras hipóteses, pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como por aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia firmados com residentes ou domiciliados no exterior. O § 1º do referido dispositivo considera contratos de transferência de tecnologia aqueles relativos à exploração de patentes, ao uso de marcas e ao fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

Todavia, o § 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.168/2000 instituiu regra expressa de não incidência, ao dispor que a contribuição não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando houver transferência da correspondente tecnologia. Trata-se de delimitação negativa do próprio campo material da CIDE, que não pode ser afastada por interpretação extensiva do conceito de royalties.

Nesse sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 146/2019 consignou expressamente que a remessa de valores ao exterior a título de royalties decorrentes da licença de comercialização ou distribuição de software sem transferência de tecnologia não se submete à

incidência da CIDE. O entendimento administrativo reconhece, ainda, que tais valores permanecem sujeitos ao Imposto de Renda Retido na Fonte, mas não configuram fato gerador da contribuição de intervenção no domínio econômico.

O mesmo entendimento foi reiterado na Solução de Consulta COSIT nº 177/2024, segundo a qual as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior como contrapartida pelo direito de distribuição e licenciamento de software, inclusive em ambiente de computação em nuvem, sem transferência de código-fonte ou de tecnologia, não sofrem a incidência da CIDE, em razão da regra prevista no § 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

Dessa forma, inexistindo transferência de tecnologia ou de know-how, mas mera licença de uso, comercialização ou distribuição de programa de computador, não se configura o fato gerador da CIDE, sendo indevida a exigência da contribuição sobre as remessas realizadas ao exterior. Por essas razões, dou provimento ao recurso nesse ponto.

#### **Direitos Autorais.**

Inicialmente, impõe-se distinguir, de forma rigorosa, direito autoral, royalties e exploração de obras audiovisuais, distinção essa que sempre foi observada pela legislação tributária brasileira.

Embora o art. 22 da Lei nº 4.506/1964 tenha equiparado, para fins específicos do imposto de renda da pessoa física, determinados rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais à categoria de royalties, tal equiparação não foi estendida, de maneira geral e irrestrita, às pessoas jurídicas, tampouco às demais espécies tributárias.

A própria evolução normativa demonstra que o legislador optou por tratamentos autônomos para os rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais, os quais sempre foram disciplinados por regras próprias no âmbito do IRRF, distintas daquelas aplicáveis aos royalties de natureza industrial ou tecnológica.

No caso das obras audiovisuais estrangeiras, especialmente aquelas produzidas nos Estados Unidos, é relevante observar que o ordenamento norte-americano adota o instituto do *work made for hire*, pelo qual a titularidade originária dos direitos patrimoniais pode pertencer à pessoa jurídica produtora da obra. Tal característica, contudo, não altera a natureza jurídica do rendimento à luz do direito tributário brasileiro, que continua a distinguir, de forma clara, os rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais daqueles relativos aos royalties vinculados à transferência de tecnologia ou know-how. A legislação nacional jamais equiparou, para fins de CIDE, a exploração econômica de obras audiovisuais à exploração de tecnologia, ainda que os direitos patrimoniais sejam titularizados por pessoas jurídicas estrangeiras.

A legislação brasileira sempre tratou os rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais estrangeiras de forma autônoma, submetendo-os à incidência do IRRF à alíquota específica prevista no art. 764 do Regulamento do Imposto de Renda, bem como à

CONDECINE, contribuição setorial criada para financiar a indústria cinematográfica nacional. A existência desses regimes específicos reforça que não houve opção legislativa por submeter tais rendimentos à CIDE, sob pena de esvaziamento da lógica de especialidade normativa e de sobreposição indevida de exações sobre a mesma materialidade econômica.

Dessa forma, ainda que os valores pagos ao exterior possam ser classificados como rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais patrimoniais, não se verifica o enquadramento desses pagamentos na hipótese de incidência da CIDE, por ausência dos pressupostos legais que a justificam.

A exploração de obras audiovisuais estrangeiras encontra disciplina própria no ordenamento jurídico brasileiro, sujeitando-se ao IRRF e, quando cabível, à CONDECINE, não sendo possível ampliar, por analogia ou equiparação imprópria, o campo de incidência da CIDE para alcançar situações não previstas expressamente em lei.

#### **Condecine e o risco de *bis in idem* na tributação de Contratos Audiovisuais.**

A CONDECINE, instituída pela Medida Provisória nº 2.228-1/2001, constitui contribuição de intervenção no domínio econômico de natureza setorial, incidente sobre a exploração econômica de obras audiovisuais no mercado brasileiro, abrangendo hipóteses como licenciamento, distribuição, veiculação e remessas ao exterior relacionadas a obras cinematográficas e de programação televisiva. Trata-se de exação voltada especificamente ao fomento da indústria audiovisual, com fato gerador próprio e destinação vinculada, distinta da CIDE prevista na Lei nº 10.168/2000.

Nos contratos audiovisuais analisados — a exemplo do Contrato de Afiliação Bloomberg Television, bem como dos contratos típicos de licenciamento e distribuição de canais e conteúdos firmados com grupos estrangeiros como FOX, Warner e congêneres — verifica-se que a remuneração paga ao exterior decorre da licença para exibição e distribuição de obras audiovisuais, permanecendo a titularidade dos direitos autorais patrimoniais com as empresas estrangeiras. Em tais hipóteses, a própria legislação setorial já prevê a incidência da CONDECINE, a qual incide exatamente sobre a exploração econômica da obra audiovisual no território nacional, aspecto central da operação contratual.

A exigência concomitante da CIDE-Royalties, fundada exclusivamente na qualificação desses mesmos pagamentos como remuneração por direitos autorais patrimoniais, suscita a necessidade de exame quanto à identidade da materialidade tributada.

Quando a CIDE incide sobre o mesmo pagamento, derivado do mesmo contrato e pela mesma causa econômica — qual seja, a exploração econômica da obra audiovisual — não se identifica elemento material autônomo capaz de distinguir a incidência da CIDE daquela já operada pela CONDECINE, configurando-se duplicidade de tributação sobre o mesmo núcleo econômico.

Ressalte-se que o Tema 914 do Supremo Tribunal Federal limitou-se a reconhecer a constitucionalidade da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000 e a adotar um conceito abstrato de royalties, não tendo examinado a CONDECINE, tampouco a convivência entre contribuições de intervenção setoriais incidentes sobre o audiovisual. Assim, o precedente não autoriza, por si só, a cobrança cumulativa de CIDEs sobre a mesma materialidade econômica, permanecendo hígida a análise infraconstitucional do bis in idem.

Dessa forma, nos contratos audiovisuais em que a CONDECINE já foi regularmente recolhida, a exigência adicional da CIDE-Royalties, sem a identificação de fato gerador distinto — como transferência de tecnologia, fornecimento de know-how ou prestação de serviços técnicos autônomos — resulta em duplicidade de incidência sobre a mesma operação econômica, caracterizando bis in idem, o que impõe o afastamento da exação adicional.

### **Locação de Espaço Orbital.**

No que se refere à locação de espaço orbital, no âmbito do contrato celebrado entre a SKY Brasil Serviços Ltda. e a Intelsat, a análise do instrumento contratual evidencia que a avença não se limita à locação passiva de capacidade orbital, abrangendo obrigações relacionadas à telemetria, rastreamento, controle, comando, coordenação e suporte operacional dos satélites, atividades que extrapolam a simples cessão de uso e pressupõem atuação técnica especializada por parte da contratada.

A legislação que rege a CIDE, especialmente o art. 2º da Lei nº 10.168/2000, condiciona o afastamento da exigência à demonstração inequívoca de que a remessa ao exterior não remunera serviços técnicos, assistência administrativa, transferência de tecnologia ou fornecimento de conhecimento especializado.

No caso concreto, o contrato SKY × Intelsat não discrimina de forma clara e segregada valores correspondentes à eventual locação pura de capacidade orbital, tampouco permite afastar, com segurança, que os pagamentos efetuados remunerem serviços técnicos essenciais à operação, ao controle e à coordenação do sistema satelital – tecnologia especializada.

Diante dessa indissociabilidade entre cessão de capacidade e prestação de serviços técnicos, e considerando que o ônus de comprovar o não enquadramento da operação nas hipóteses legais de incidência da CIDE recai sobre a parte interessada, não há elementos suficientes nos autos para afastar a exigência da contribuição.

Assim, inexistindo comprovação clara e objetiva de que os valores pagos à Intelsat correspondem exclusivamente à locação de espaço orbital, sem transferência de tecnologia, sem prestação de serviços técnicos e sem fornecimento de know-how, mantém-se a exigência da CIDE, ressalvada eventual reavaliação caso sobrevenham provas aptas a demonstrar situação diversa.

Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE as remessas efetuadas ao exterior a título de direitos autorais, direitos de imagem e licenciamento de softwares.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrinha Coutinho Barbosa**