



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 16539.720013/2017-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-006.620 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de junho de 2019  
**Recorrente** GLOBO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CIDE-REMESSAS. CONDECINE. EXIGÊNCIA CONJUNTA. POSSIBILIDADE.

É possível a exigência tanto de CIDE-Remessas quanto de CONDECINE, cada qual em seu âmbito de incidência, e a exigência conjunta de ambas, no caso pontual de operação que atenda, simultaneamente, as regras de incidência estabelecidas para as duas contribuições.

**CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. CARÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL.**

A base de cálculo da CIDE-Remessas é o valor da remuneração do prestador de serviços técnicos estrangeiro, paga/remetida... ao exterior, carecendo de fundamento eventual ajuste de adição/exclusão do IRRF, em função do ônus assumido pelo tomador ou prestador do serviço.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF n. 108.**

Conforme estabelece a Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por voto de qualidade, para rejeitar as alegações de defesa sobre o caráter restritivo do Decreto nº 4.195/2002, vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado, Rodolfo Tsuboi, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (matéria votada em maio de 2019, e complementada em junho de 2019, com a alteração do voto da Conselheira Mara Cristina Sifuentes, que passou a acompanhar o posicionamento do relator, e com o voto do Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco); (b) por maioria de votos, para: (b1) rejeitar as alegações de defesa sobre referibilidade, vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado e Rodolfo Tsuboi (matéria votada em maio de 2019, e complementada em junho de 2019, com o voto do Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco); e (b2) rejeitar as alegações de defesa em relação à exigência conjunta de CIDE e CONDECINE, no caso concreto, vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado e Fernanda Vieira Kotzias (matéria apreciada em junho de 2019); e (c) por unanimidade de votos, para: (c1) dar provimento ao recurso, no que se refere à exclusão da base de cálculo da CIDE-Remessas da parcela referente ao ajuste efetuado pela fiscalização (adição de IRRF - matéria apreciada em junho de 2019); e (c2) negar provimento em relação aos demais itens (matéria apreciada em junho de 2019). Indicaram a intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes (declaração em anexo) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (declaração considerada não formulada, conforme art. 63, § 7º do RICARF).

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente). Julgamento iniciado em maio de 2019, com a participação de Rodolfo Tsuboi (suplente convocado antes da posse a Conselheira Fernanda Vieira Kotzias).

## Relatório

Versa o presente sobre o **Autos de Infração** de fls. 12402 a 12407<sup>1</sup>, lavrado em 15/12/2017, e cientificados ao autuado em 18/12/2017 (fl. 12452), para exigência de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico em relação a remessas de valores ao exterior (CIDE-Remessas), referente ao ano de 2013, apurado conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) anexo à autuação, totalizando originariamente R\$ 41.128.126,79 a título de principal, a ser acrescido de juros de mora e de multa de ofício (de 75%).

No TVF de fls. 12409 a 12428, narra a fiscalização que: (a) em análise de CIDE e IRRF realizada na empresa, que explora os serviços de televisão aberta, comunicação em rádio e televisão, e outros serviços correlatos, verificou-se ausência de recolhimento e declaração em DCTF de CIDE-Remessas em relação a recursos enviados ao exterior para pagamento a diversos fornecedores em contrapartida a direitos (*royalties*) tais como os referentes a transmissão de filmes, transmissão de programas esportivos, exibição e produção de programas de entretenimento, e outros; (b) intimada a apresentar esclarecimentos sobre informações prestadas em DIPJ no ano-calendário 2013, a empresa discriminou os direitos pelos quais efetuou pagamentos ao exterior em cinco categorias (transmissão de eventos; transmissão de eventos esportivos; transmissão de filmes; *software*; e outros direitos), colacionando contratos e detalhamentos de retenção de IRRF, relacionando, ainda que em parte (93%), pagamentos efetuados ao exterior a 47 fornecedores (indicados à fl. 12412), e os contratos de câmbio de todas as remessas, o que possibilitou a validação das planilhas apresentadas; (c) com base nas respostas às intimações, a fiscalização concentrou os trabalhos, por amostragem, nas informações prestadas nas linhas 22 e 23 da ficha 29-A da DIPJ (“Importações de Direitos de Pessoas Residentes em Países com Tributação Favorecida” – R\$ 9.004.474,90, e “Demais Importações de Direitos” – R\$ 420.246.433,73); (d) no que se refere a “Importações de Direitos de Pessoas Residentes em Países com Tributação Favorecida”, todas as remessas foram incluídas na base de cálculo da CIDE-Remessas, e, nas “Demais Importações de Direitos”, foram excluídas da base de cálculo as referentes a *software*, em função do § 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, e duas remessas: uma relativa a devolução de recursos pagos em duplicidade e outra correspondente a pagamento a Michael Barson (autor), lançando-se o que não foi nem pago nem confessado em DCTF; (e) a CIDE-Remessas, instituída nos termos do art. 149 da Constituição Federal de 1988, é regida pela Lei nº 10.168/2000, sendo exigida inicialmente das pessoas jurídicas detentoras de licença de uso ou adquirentes de conhecimentos tecnológicos, bem como das signatárias de contratos que implicassem em transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior, e, posteriormente (a partir de 2002, com o advento da Lei nº 10.332/2001), de pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes

---

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, sendo a incidência da CIDE-Remessas, em tal caso, independente de transferência de tecnologia; (f) considerando-se a regra de incidência da CIDE-Remessas e o conceito de *royalties* estabelecido no art. 22 da Lei n.º 4.506/1964, os pagamentos a residentes ou domiciliados no exterior para a exploração de direitos autorais, tais como os usufruídos pela fiscalizada (direito de uso de licença para transmissão de eventos esportivos, direito de uso de direitos autorais para transmissão de filmes, direito de uso de direitos autorais para produzir e transmitir programas de entretenimento, e outros) se enquadram como fatos geradores da CIDE, citando doutrina e precedentes do CARF (Acórdãos n. 3301-001.764, n. 3202-000.822, e n. 3201-002.059), inclusive da CSRF (Acórdãos n. 9303-01.864, n. 9303-004.899, e n. 9303-005.293); (g) o IRRF deve compor a base de cálculo da CIDE-Remessas, conforme Solução de Divergência COSIT n.º 17, de 29/06/2011; e (h) a empresa fiscalizada realizou pagamentos ao exterior (*royalties*), comprovados por contratos de câmbio, em contrapartida à exploração de direitos de forma a garantir a execução de suas atividades no mercado de televisão aberta, e para ter o direito de utilização de obras, de forma que pudesse transmitir filmes, programas esportivos, realizar programas de entretenimento, e outros, o que configura, de forma incontestada, fato gerador da CIDE (exemplos de contratos referentes a transmissões às fls. 12423 e 12424), sendo os valores lançados derivados de dados informados pela própria empresa (planilhas com composição de valores remetidos, contratos de câmbio e contratos com fornecedores), resultando na tabela de fl. 12426 (com exemplo de composição da base às fls. 12426 a 12428).

A empresa apresentou **Impugnação** em 16/01/2018 (fls. 12496 a 12533), alegando, em síntese, que: (a) a incidência da CIDE-Remessas está (historicamente – com análise às fls. 12502 a 12518) atrelada ao IRRF, cuja legislação (art. 3.º da Medida Provisória n.º 1.459/1996 – n.º 2.062-60) dispensa aos pagamentos ao exterior pelo uso de direitos autorais e pelo licenciamento de direitos de transmissão e de exploração de obras audiovisuais tratamento diferenciado daquele aplicado aos *royalties* de qualquer natureza, sendo descabida a utilização, pela fiscalização, para a CIDE, da equiparação feita pelo art. 22 da Lei n.º 4.506/1964, exclusivo para fins de IRPF, e os precedentes do CARF, inclusive da CSRF, citados na autuação, não analisaram a incidência da CIDE sob a perspectiva de que a contribuição atrelada ao IRRF e não ao IRPF; (b) há precedentes do CARF (Acórdãos n.º 3401-003.802 e n.º 3401-003.833), do antigo Conselho de Contribuintes, e do STJ, acolhendo o texto do art. 10 do Decreto n.º 4.195/2002, que não pode ser afastado pelo julgador, ainda mais retroativamente, o que ofenderia o art. 146 do CTN; (c) a incidência da CIDE pressupõe aquisição de conhecimentos tecnológicos ou que envolvam transferência de tecnologia, o que não se verifica nos contratos analisados (inclusive esportivos); (d) os direitos pagos pelo licenciamento para a transmissão de eventos (inclusive esportivos) sequer são direitos autorais (conforme Lei n.º 9.610/1998, que não contempla os chamados “direitos de arena”, previstos na Lei Pelé – n.º 9.615/1998); (e) não se pode cumular a exigência de duas contribuições sobre o domínio econômico (CIDE-Remessas e CONDECINE, instituída pela Medida Provisória n.º 2.228-1/2001, alterada pela Lei n.º 12.485/2011, que foi paga) sobre os licenciamentos de direitos de exibição e exploração de obras audiovisuais; (f) o valor do IRRF não pode integrar a base de cálculo da CIDE, pois não é valor pago ao exterior, e o entendimento externado na SD-COSIT n.º 17/2011 contraria o posicionamento do STF e do STJ (fazendo menção à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições); (g) em observância ao parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), não cabe a imposição de multa de ofício e de juros de mora, pois a exigência implica desconsideração do

art. 10 do Decreto n.º 4.195/2002; e (h) é descabida a exigência de juros sobre o valor da multa de ofício lançada, mencionando jurisprudência do CARF.

A **decisão de primeira instância** (fls. 12595 a 12619), proferida em 12/04/2018, foi, por unanimidade de votos, pela improcedência da impugnação, sob os seguintes fundamentos: (a) com apoio no Acórdão n.º 9303-01.864, pela possibilidade de cobrança de duas contribuições sobre uma mesma base (exemplificando com Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS), e se depreende do texto do art. 22 da Lei n.º 4.506/1964 que os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como *royalties*, salvo se pagos/recebidos pelo autor ou criador da obra, e sobre tais remessas incide a CIDE, conforme Lei n.º 10.332/2001); (b) do exame das normas legais que tratam da CIDE, não se encontram dispositivos que determinam ou permitam a exclusão do IRRF da base de cálculo, o que é endossado pela SD-COSIT n.º 17/2011 e pelo ADI n.º 13/2004; (c) não se aplica ao caso o parágrafo único do art. 100 do CTN, pois a interpretação divergente por parte da empresa em relação ao art. 10 do Decreto n.º 4.195/2002 não lhe dá o direito de pleitear o afastamento da multa e dos juros; (d) incidem juros de mora sobre a multa de ofício (que também constitui crédito tributário), por força de disposição legal; (e) a expressão legal *royalties a qualquer título* significa qualquer remuneração classificável como tal devendo compor a base de cálculo da CIDE, independentemente de onde tal previsão possa ser encontrada dentro do sistema., e, portanto, a cobrança de CIDE-Remessas é devida nos pagamentos ao exterior em contratos de exploração de direitos de transmissão televisiva de eventos, inclusive desportivos, por serem também *royalties* conforme definido pela lei tributária; e (f) se a exploração de direitos de transmissão é *royalties* da espécie de direitos autorais ou do tipo genérico descrito no art. 53 do RIR/99 é questão sem relevância para a CIDE, na medida que a legislação desta contribuição não prevê qualquer consequência jurídica para esta diferenciação, não havendo violação ao contraditório ou à imutabilidade do lançamento em caso de correção de item legal dispensável, pela DRJ (que entendeu que remessas atreladas a direitos de transmissão de eventos, inclusive esportivos, embora sejam classificados como *royalties*, não se enquadram na espécie direitos autorais). Em declaração de voto, outro julgador da DRJ, que acompanhou o relator pelas conclusões, esclareceu que: (a) a Lei n.º 9.610/1998 traz, em seu art. 7.º, relação exemplificativa, como se denota da expressão “tais como”, no *caput*, sendo também os direitos conexos classificados como direitos autorais; e (b) o fato de o legislador decidir tratar o direito de arena em lei específica, por si só, não comprova que houve uma alteração de entendimento sobre a sua natureza jurídica.

Ciente da decisão de piso em 28/05/2018 (Termo à fl. 12627), a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em 25/06/2018 (fls. 12661 a 12710), reiterando o impugnado (em relação ao histórico da legislação sobre o tema; sobre a vinculação da CIDE, no que se refere a *royalties*, à legislação do IRRF, e não do IRPF; a impossibilidade de cumulação das distintas contribuições; a incorreção da base de cálculo acrescida do IRRF; a impossibilidade de exigência de multa de ofício e juros de mora; e a não incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício), destacando que: (a) o conceito de *royalties* para fins de incidência da CIDE, reiterando aspectos da legislação anterior à Lei n.º 10.332/2001, de IRRF, que distinguiam “*royalties* de qualquer natureza” (tributados à alíquota de 25%, conforme MP n.º 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 n.º 1.089/1970, com a redação dada pela Lei n.º 8.685/1993), de “direitos de transmissão de filmes e eventos, inclusive esportivos” (tributados à alíquota de 15%, conforme art. 72 da Lei n.º 9.430/1996), e de “direitos autorais” (tributados à alíquota de 15%, conforme art. 28 da Lei n.º 9.249/1995), e, 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 n.º 2.062-60/2000, vinculando a incidência à redução de alíquota do IRRF; (b) os *royalties* tratados pela MP n.º 2.062-60/2000, assim, não têm relação com direitos autorais e conexos, que continuam a ser tratados separadamente na legislação do IRRF (v.g., no Manual do IRRF-MAFON de 2001, no Regulamento do IR - Decreto n.º 3.000/1999, e nos códigos de recolhimento, que são diferenciados); (c) a mensagem n.º 1.060, do Projeto de Lei n.º 5.484/2001, que deu origem à Lei n.º 10.332/2001, aclara que a criação da CIDE é concomitante à redução da alíquota de IR); (d) o Decreto n.º 3.949/2001, que regulamentou a Lei n.º 10.168/2000, que instituiu a CIDE, em seu art. 8º, detalhou os contratos abrangidos pela incidência da contribuição, e, após o advento da Lei n.º 10.332/2001, que ampliou a incidência da CIDE, o Decreto n.º 4.195/2002, em seu art. 10, novamente delimitou as modalidades contratuais sujeitas a incidência, agregando apenas “serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes”, não podendo a fiscalização desconsiderar Decreto vigente, nem alterar posicionamento sobre o tema retroativamente (no sentido de que a relação do Decreto seria exemplificativa); e (e) o argumento utilizado pela fiscalização, no lançamento, é no sentido de que “*os pagamentos a residentes ou domiciliados no exterior para a exploração de direitos autorais, tais como os usufruídos pela fiscalizada (direito de uso de licença para transmissão de eventos esportivos, direito de uso de direitos autorais para transmissão de filmes, direito de uso de direitos autorais para produzir e transmitir programas de entretenimento, e outros) se enquadram como fatos geradores da CIDE*”, mas a DRJ discordou que tais categorias poderiam ser enquadradas como direitos autorais, e, ainda assim, manteve a autuação sob fundamento diverso, corrigindo o lançamento sob o pretexto de que seria um “enquadramento legal auxiliar”, em violação aos arts. 142 e 149 do CTN, e ao direito de defesa, já não podendo haver novo lançamento, pois configurada a decadência.

Às fls. 12715 a 12752, constam **Contrarrrazões** ao recurso voluntário apresentadas pela Fazenda Nacional, sustentando que: (a) a incidência da CIDE se dá sobre “*royalties* a qualquer título”, o que abrange (invocando conceito de *royalty* extraído de dicionário de economia, o art. 7º da Lei n.º 9.610/1998 e o art. 22 da Lei n.º 4.506/1964, e o Acórdão n.º 9303-01.864) os valores remetidos ao exterior pela recorrente, a título de remuneração pelo direito de transmitir obras audiovisuais; (b) o entendimento de que houve vinculação automática e implícita da CIDE à legislação do IRRF, no caso, é equivocado, pois leva à conclusão de que a expressão “*royalties* a qualquer título” não se refere a qualquer tipo de *royalties* (conceito delimitado na vasta jurisprudência do CARF, inclusive da CSRF, citando os Acórdãos n. 9303-005.293 e n. 9303-005.985), porque há expresso permissivo legal para aplicação subsidiária (ou seja, nos aspectos não regulados especificamente) à CIDE, da legislação do IR (art. 3º, parágrafo único da Lei n.º 10.168/2000), e porque também na legislação do IRRF as rubricas questionadas pela recorrente não estão excluídas do conceito de *royalties*; (c) a incidência da CIDE prescinde de transferência de tecnologia (ainda que a recorrente não tenha, necessariamente, alegado o contrário); (d) a tese de que o Decreto n.º 4.195/2002 afastaria a incidência da CIDE não se sustenta, pois a lei, em sentido estrito, é a fonte da obrigação tributária, sem depender de atos normativos infralegais, que seriam aplicáveis apenas em caso de dúvida no texto da lei (o que não ocorre, na situação analisada), não podendo o CARF deixar de aplicar a lei vigente, conforme Súmula n. 2 do tribunal administrativo (mencionando o Acórdão n. 3102-002.020), nem excluir multas e juros, no caso, com fundamento no art. 100 do CTN; (e) o art. 53 do RIR/1999 tem lista declaradamente exemplificativa (com a expressão “tais como”) sobre a abrangência do termo *royalties*, e a leitura da DRJ de que deveria ter sido utilizado o art. 53 ao invés do art. 52, IV do RIR/1999 em nada altera a fundamentação da autuação, que não reside em tal artigo (que poderia sequer ter sido citado, sem prejuízo ao lançamento), mas em lei

(Lei de instituição da CIDE, n.º 10.168/2000, com suas alterações), sendo a jurisprudência do CARF uníssona no que se refere à incidência da CIDE sobre remessas referentes a direito de transmissão de eventos (citando os Acórdão n. 9303-005.293 e n. 9303-004.899); (f) a alegação de impossibilidade de exigência concomitante de duas contribuições (CIDE e CONDECINE), no caso, esbarra igualmente em aspectos constitucionais, não passíveis de análise pelo CARF, mas, ainda assim, não encontra vedação no texto da Constituição Federal de 1988 (pois, enquanto a enquanto a CIDE-royalties destina-se a financiar o programa de estímulo à interação universidade-empresa para apoio à inovação, a CONDECINE se destina a fomentar o desenvolvimento das indústrias cinematográfica e videofonográfica, incentivando, assim, as manifestações culturais), mencionando o Acórdão n. 3202-000.822; (g) quando a Lei n.º 10.168/00, alterada pela Lei n.º 10.332/01, determina, no seu artigo 2.º, a incidência da CIDE sobre os “valores” pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior, a título de royalties, o que se quer dizer é que tais valores se referem ao “valor bruto da operação”, sem levar em conta os custos da pessoa jurídica contratada (remetendo ao ADI SRF n.º 25/2004 e à SD COSIT n.º 17/2011, assim como ao art. 344, § 3.º do RIR e a precedentes do CARF – Acórdão n. 3301-001.683 e n. 3102-002.141), e o fato de o contratado não receber a integralidade do valor negociado, em razão da incidência do IRRF, não altera o valor da operação, não sendo possível equipará-la ao lucro ou à “receita líquida”; e (h) todos os temas atacados pela recorrente já foram pacificados na Câmara Superior de Recursos Fiscais, mencionando o Acórdão n. 9303-005.293, que tratou de caso-paradigma, inclusive a referente à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

O processo foi enviado ao CARF em 26/09/2018 (fl. 12761) e distribuído a este relator, por sorteio, em janeiro de 2019.

Na sessão de julgamento de maio de 2009, na votação atinente ao tema da referibilidade, acompanharam o voto aqui exposto os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antonio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, dele divergindo os Conselheiros Tiago Guerra Machado e Rodolfo Tsuboi, e, no que se refere ao caráter restritivo do Decreto n.º 4.195/2002, acompanharam o relator os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares e Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, dele divergindo os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Rodolfo Tsuboi e Oswaldo Gonçalves de Castro Neto. Em ambos os temas, votados conjuntamente, pediu vistas o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele se conhece.

Restam contenciosos, no presente processo, os seguintes temas: (a) conceito de royalties, para efeitos de aplicação da lei que rege a CIDE-Remessas (Lei n.º 10.168/2000, e alterações posteriores - v.g., Lei n.º 10.332/2001) e temas correlatos (análise histórica da legislação, caráter vinculante de decreto, eventual alteração de critério jurídico no lançamento e na decisão de piso, à luz do que se entendeu por direitos autorais); (b) possibilidade de exigência

da CIDE-Remessas de forma concomitante à CONDECINE; (c) inclusão (ou não) do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas; e (d) da exigência de multa de ofício e de juros de mora (inclusive sobre o valor da multa de ofício).

### 1. Do conceito de *royalties*, na lei que rege a CIDE-Remessas

A fiscalização, como relatado, sustenta que a CIDE-Remessas incide no caso de pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, sendo a incidência da CIDE-Remessas, em tal caso, independente de transferência de tecnologia.

Até aí, pouca controvérsia relevante há. De fato, o art. 2º da Lei nº 10.168/2000, alterado pelas Leis nº 10.332/2001 e nº 11.452/2007, estabelece:

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

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

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

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

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

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

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.

§ 6º Não se aplica a Contribuição de que trata o caput quando o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situada no exterior, para o oferecimento de curso ou atividade de treinamento ou qualificação profissional a servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade.” (grifo nosso)

Veja-se que o próprio texto da lei deixa claro que a CIDE-remessas incidia originalmente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração, nas hipóteses de: (a) pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de **conhecimentos tecnológicos**; e (b) pessoa signatária de **contratos que impliquem transferência de tecnologia**, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. E, a partir de 2002, passou a incidir também sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou

domiciliados no exterior, a título de remuneração, nas hipóteses de: (c) pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto **serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes**; e (d) pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem **royalties, a qualquer título**, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Nesse item “d”, que foi o objeto da autuação, o legislador não estabelece qualquer exigência de transferência de tecnologia, nem outro requisito afora o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de “royalties a qualquer título”, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Ademais, já esclareceu a Súmula CARF nº 127, de observância obrigatória por este colegiado administrativo, que:

“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.”

Não vejo razão para que a Súmula se refira ao item aqui descrito como “c”, na redação dada pela Lei nº 10.168/2000 ao § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, e não se refira ao item “d”, na redação dada pela mesma lei, no mesmo contexto.

Naqueles itens que o legislador desejou estabelecer a transferência de tecnologia como requisito ele o fez (v.g., item aqui descrito como “a”, e inserção do § 1º-A ao art. 2º, pela Lei nº 11.452/2007).

Assim, para que assista razão ao que sustenta o fisco, basta se configure o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de “royalties a qualquer título”, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

E, de todos esses requisitos, o que resta substancialmente controverso nesses autos é o de que o que tenha sido remetido a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior sejam, de fato, “royalties a qualquer título”. No mais, não se tem dúvidas de que a recorrente efetuou pagamentos ao exterior, comprovados por contratos de câmbio, em contrapartida à exploração de direitos, de forma a garantir a execução de suas atividades no mercado de televisão aberta, v.g., para ter o direito de utilização de obras, de forma que a recorrente pudesse transmitir filmes, programas esportivos, e realizar programas de entretenimento.

A fiscalização utiliza o conceito de *royalties* presente no art. 22, “d”, da Lei nº 4.506/1964, 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;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos “royalties” acompanharão a classificação destes.” (grifo nosso) (texto adaptado à ortografia hoje aplicável)

Isso resta claro no seguinte excerto do Termo de Verificação Fiscal (fl. 12416):

“2.4. Considerando a regra matriz de incidência da CIDE prevista na lei nº 10.168/2000, bem como o conceito de royalties, previsto no art. 22 da Lei nº 4.506/64, os pagamentos a residentes ou domiciliados no exterior para a exploração de **direitos autorais, tais como os usufruídos pela fiscalizada (direito de uso de licença para transmissão de eventos esportivos, direito de uso de direitos autorais para transmissão de filmes, direito de uso de direitos autorais para produzir e transmitir programas de entretenimento, e outros)** se enquadram como fatos geradores da CIDE.” (grifo nosso)

A defesa diverge duplamente da fiscalização em relação ao tema, seja (1) por entender ter utilizado conceito amplo de *royalties*, derivado da legislação do Imposto de Renda, ao invés de conceito do IRRF, mais afeto à CIDE, seja (2) por entender que as rubricas autuadas não constituem direitos autorais (argumento esse albergado pelo julgador de piso). E, para endossar a divergência, realiza análise histórica das legislações referentes à CIDE e ao IRRF, e tece considerações sobre o caráter vinculante de decreto regulamentar, e sobre eventual alteração de critério jurídico no lançamento e na decisão de piso, à luz do que se entendeu por direitos autorais.

Ademais, ambas as partes, Fazenda e recorrente, mencionam em seu favor precedentes do CARF, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Passamos a analisar ambas as divergências a seguir (tópicos 1.1 e 1.2), tecendo comentários gerais sobre a jurisprudência recente do CARF a respeito do tema no tópico 1.3.

### *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 distinguiam “*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 n.º 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 n.º 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 n.º 1.089/1970, em sua redação original ou alterada, o art. 28 da Lei n.º 9.249/1995, e o art. 72 da Lei n.º 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 n.º 4.506/1964. E a Medida Provisória n.º 1.459, de 21/03/1996 (e suas reedições, v.g., sob o n.º 1.506, 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 n.º 4.506/1964. Aliás, persiste na Medida Provisória n.º 2.159-70, de 24/08/2001, vigente por força da Emenda Constitucional n.º 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 n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000*”, que constitui a base legal do art. 767 do atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 9.580/2018). E a mesma Medida Provisória n.º 2.159-70, em seu art. 4.º, não deixa dúvidas de que a amplitude do termo “*royalties*” (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 n.º 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. 3.º, parágrafo único, da Lei n.º 10.168/2000), e não ao IRRF. Aliás, o Regulamento atual do Imposto de Renda (Decreto n.º 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 n.º 1.060, do Projeto de Lei n.º 5.484/2001, que deu origem à Lei n.º 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 n.º 4.506/1964, aplicável à CIDE-Remessas por força do art. 3.º, parágrafo único, da Lei n.º 10.168/2000.

Ultrapassada a discussão de ordem legal, surgem outras duas, uma sobre “referibilidade” e outra sobre a regulamentação da CIDE-Remessas, efetuada pelo Decreto nº 4.195/2002, em especial, no seu art. 10.

A discussão sobre “referibilidade” já foi analisada por este colegiado por ocasião de julgamentos efetuados nos meses de maio e junho de 2017. Em tais julgados, o relator, Cons. Tiago Guerra Machado, com menção a obra de Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso (“Contribuições - Teoria Geral - Contribuições em Espécie”), conceituou a “referibilidade” como “...o liame entre a finalidade a ser realizada com a contribuição e as atividades e interesses de certo grupo”, entendendo que qualquer CIDE deve espelhar, em seu fato gerador, e no grupo de contribuintes que serão afetados por sua imposição, a finalidade que pretende atingir com os recursos oriundos de sua arrecadação, sem o qual não haveria como prosperar sua permanência no ordenamento jurídico (Paulsen e Velloso afirmam ser a “referibilidade” um dos cinco requisitos basilares para a existência jurídico-constitucional das contribuições). E, analisando o caso naqueles autos tratado, o relator entendeu ser o único conceito possível de “royalties de qualquer natureza” aquele vinculado às atividades incentivadas com a arrecadação da CIDE, afirmando que a leitura correspondia a “...redução interpretativa do alcance possível da norma tributante pela interpretação conforme”.

Como se detalhará no tópico 1.3 deste voto, esta turma de julgamento apreciou, na sessão de 25/05/2017, quatro processos sobre CIDE-Remessas afetos, direta ou indiretamente, ao tema aqui discutido: Acórdãos n. 3401-003.799 (“Arcos Dourados”, que tratava do crédito instituído pela MP nº 2.159-70), n. 3401-003.801 (“T4F”, que versava a respeito de diversos tipos de remessas), n. 3401-003.802 (“Lunelli”, que tratava de direito de “marca”), e n. 3401-003.804 (“Rádio e Televisão RECORD”, que dispunha exatamente sobre “remessas a título de licenças de exibição, transmissão, uso, distribuição de obras cinematográficas, televisivas, eventos esportivos e conteúdo jornalístico”, entre outros), sendo suscitada a tese da “referibilidade”, na forma exposta, nos Acórdãos n. 3401-003.801, n. 3401-003.802 e n. 3401-003.804.

Nos Acórdãos 3401-003.801 e 3401-003.804, o relator, Cons. Tiago Guerra Machado, foi acompanhado, na tese da “referibilidade”, pelos Cons. Augusto Fiel Jorge d’Oliveira e André Henrique Lemos, e, sendo tal tese rechaçada pelos demais conselheiros (Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira, Felon Moscoso de Almeida, Renato Vieira de Ávila e Rosaldo Trevisan), foi suprimida das razões de decidir do colegiado e da ementa, na forma regimental. Como se registrou nas decisões publicadas em Ata:

“...manter o lançamento no que se refere a remessas relacionadas aos serviços de administração, assessoria, coordenação para exibição do espetáculo "Cirque du Soleil" (item 3, do auto de infração), tendo os Conselheiros Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira, Felon Moscoso de Almeida, Renato Vieira de Ávila, e Rosaldo Trevisan votado pelas conclusões, por entenderem **não aplicável ao caso a argumentação a respeito da referibilidade, devendo o relator integrar a seu voto e à ementa do acórdão, na forma do artigo 63, § 8º do RICARF, os fundamentos externados pela maioria dos conselheiros**”. (Acórdão n. 3401-003.801)

“...manter os lançamentos referentes à CIDE-Royalties sobre as remessas a título de serviços de assessoria jurídica, financeira e de consultoria (itens III e IV, parte, do auto de infração), tendo os Conselheiros Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira, Felon Moscoso de Almeida, Renato Vieira de Ávila, e Rosaldo Trevisan votado pelas conclusões, por entenderem **não aplicável ao caso a argumentação a respeito da referibilidade, devendo o relator integrar a seu voto e à ementa do acórdão, na forma do artigo 63, § 8º do RICARF, os fundamentos externados pela maioria dos conselheiros**”. (Acórdão n. 3401-003.804)

Prevaleceu, em tais casos, o entendimento pela aplicação do conceito estabelecido no art. 22 da citada Lei nº 4.506/1964, o que aqui se endossa.

Reitere-se que se defende aqui o afastamento da tese da “referibilidade”, tanto por entendê-la afeta a exame de constitucionalidade, e, portanto, fora do âmbito de competência deste colegiado administrativo, quanto por considerá-la inaplicável no caso concreto, no mérito, pois a intervenção no domínio econômico pode se dar de forma mais ou menos abrangente, e tal juízo de abrangência não afeta, a nosso ver, o âmbito de incidência do tributo, se estiver claramente delimitado em lei.

No Acórdão 3401-003.802, julgado na mesma data, com a mesma composição do colegiado, embora o relator faça menção à tese da “referibilidade”, o posicionamento que prevaleceu no colegiado, espelhado na ementa do julgado, trata do segundo tema a ser neste tópico analisado: o teor do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, que regulamenta a CIDE-Remessas:

“Art.10.A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, **incidirá** sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, **a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:**

I-fornecimento de tecnologia;

II-prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III-serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV-cessão e licença de uso de marcas; e

V-cessão e licença de exploração de patentes.”

Duas leituras distintas são apresentadas em relação ao texto de tal artigo, nestes autos: uma pela recorrente e outra pela Fazenda (em contrarrazões). A recorrente alega que a lista é exaustiva, e que devem ficar fora do âmbito de incidência da CIDE todas as remessas de *royalties* que não versarem sobre um dos contratos ali citados expressamente. A Fazenda, por seu turno, argumenta que a tese de que o Decreto nº 4.195/2002 afastaria a incidência da CIDE não se sustenta, pois a lei, em sentido estrito, é a fonte da obrigação tributária, sem depender de atos normativos infralegais, que seriam aplicáveis apenas em caso de dúvida presente no texto da lei (o que não ocorre, na situação analisada), não podendo o CARF deixar de aplicar a lei vigente, conforme sua Súmula de n. 2.

Estas eram exatamente as duas leituras em análise naquele Acórdão 3401-003.802, tendo prevalecido, no colegiado, o entendimento de que a não inclusão, no Decreto, da hipótese de “contratos de cessão de direitos autorais, particularmente quanto ao uso econômico de desenhos, imagens, personagens e símbolos” (tipo de contrato analisado naquela ocasião) faria com que não pudesse ser exigida a exação. Na ocasião, fui vencido, ao lado dos Cons. Fenelon Moscoso de Almeida e Eloy Eros da Silva Nogueira.

Cabe recordar, contudo, que naquela mesma data (25/05/2017), o mesmo colegiado (com idêntica composição), havia decidido caso exatamente em relação às rubricas em discussão nestes autos, onde se entendeu:

“...por voto de qualidade, para manter o lançamento no que se refere à CIDE-Royalties sobre as remessas a título de licenças de exibição, transmissão, uso, distribuição de obras cinematográficas, televisivas, eventos esportivos e conteúdo jornalístico (itens I, IV, parte, e V, do auto de infração), vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado

(relator), Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e André Henrique Lemos, que davam provimento em função de ausência de referibilidade, e o Conselheiro Robson José Bayerl, que dava provimento por entender que o Decreto n.º 4.195/2002, com relação exaustiva, limita a hipótese de incidência da contribuição, sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida.” (Acórdão n. 3401-003.804)

No mês seguinte (em 28/06/2017), com duas alterações de composição (a volta do Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, dispensando-se o suplente Renato Vieira de Ávila, e a substituição do Cons. Eloy Eros da Silva Nogueira pela Cons. Mara Cristina Sifuentes), este mesmo colegiado apreciou outro processo referente a CIDE-remessas, no qual o resultado (embora se refira a modalidade contratual diversa - ), passou a ser distinto:

“...por **maioria de votos**, em **dar provimento** ao recurso voluntário apresentado, exceto no que se refere à matéria preclusa (remessas relativas a serviços técnicos) **vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Fenelon Moscoso de Almeida, que negavam provimento ao recurso. O Conselheiro Robson José Bayerl votou com o relator pelas conclusões, por divergir da tese referente à ausência de referibilidade, e por entender que o Decreto no 4.195/2002, com relação exaustiva, limita a hipótese de incidência da contribuição.**” (Acórdão n. 3401-003.833)

Pelo texto da ementa do Acórdão n. 3401-003.833, indica-se que prevaleceu, majoritariamente, o seguinte entendimento no seio do colegiado (que mescla a tese da “referibilidade” com a do caráter restritivo do Decreto regulamentar):

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

Em relação ao tema, mantenho meu posicionamento, que foi vencido, à época, e que, como se aponta no tópico 1.3 deste voto, coincide com o predominante em todas as outras turmas do CARF, inclusive a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em cerca de duas dezenas de julgamentos sobre o tema, nos dois últimos anos (vários deles referidos nas contrarrazões da Fazenda), no sentido de que o texto do art. 10 do Decreto n.º 4.195/2002 não restringe o alcance da lei. E, diga-se, nem poderia fazê-lo, por sua estatura de Decreto.

Destaco que os únicos julgados do CARF em sentido diverso, nos dois últimos anos, ambos deste colegiado (os já citados Acórdãos n.º 3401-003.802 e n.º 3401-003.833), são exatamente os precedentes citados pela defesa, que aguardam o julgamento de recurso especial na Câmara Superior de Recursos Fiscais (um deles, inclusive - Acórdão n. 3401-003.802, pautado para a sessão de 15/05/2019, já teve o Recurso Especial da Fazenda provido, por maioria).

Em nossa visão, o Decreto disciplina o conteúdo da Lei n.º 10.168/2000, em relação a determinados tipos de contrato, silenciando em relação aos demais. Houvesse, no *caput* do art. 10 do Decreto n.º 4.195/2002, a expressão “tais como” (a exemplo do art. 22 da Lei n.º 4.506/1964), seria inequívoco o caráter aberto da lista; e, houvesse termo do tipo “apenas”, ou “exclusivamente”, seria evidente que a relação seria restritiva.

Não havendo nem um nem outro termo/expressão no *caput* do art. 10 do Decreto n.º 4.195/2002, e albergando o texto da lei amplitude maior que a disciplinada no Decreto, não encontro fundamento plausível para entender afastado o texto da lei pela simples ausência de menção no Decreto.

Tal leitura, diga-se, não nega obediência ao conteúdo do Decreto n.º 4.195/2002, e, por isso, não afronta o art. 26-A do Decreto n.º 70.235/1972, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009 (“*No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”). Portanto, não se está aqui a afastar o texto do Decreto, nem retroativamente, nem com efeitos futuros, pelo que se afigura incorreta a menção da defesa ao art. 146 do CTN, sobre o tema. Tudo o que está no Decreto é aqui confirmado, mas há que se adicionar que o texto da lei não se resume ao que está disciplinado no Decreto.

Até compreendo que poderia afrontar/afastar, se existente o termo “apenas”, ou “exclusivamente” no *caput* do art. 10 do Decreto n.º 4.195/2002, pois aí sim, por mais que se pudesse entender que o Decreto extrapolou o comando legal, e, inclusive, o comando constitucional que fundamenta a legalidade estrita, este CARF estaria vinculado ao texto do Decreto, tendo em vista a inexistência de nenhuma das dispensas referidas no § 6.º do referido art. 26-A do Decreto n.º 70.235/1972.

Assim, entendo que o texto do art. 10 do Decreto n.º 4.195/2002 não esgota a disciplina das hipóteses de incidência da CIDE-Remessas, constante no art. 2.º da Lei n.º 10.168/2000, que abrange, como já destacado, os casos de pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, entendidos os “*royalties*, a qualquer título” como “rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos”. Não estão, assim, excluídas da incidência situações abrangidas pelo texto da lei e não elencadas (nem excepcionadas) expressamente em seu art. 10.

### *1.2. Do enquadramento das rubricas autuadas como direitos autorais*

Como exposto, o fisco enquadrou como “direitos autorais” os “usufruídos pela fiscalizada (direito de uso de licença para transmissão de eventos esportivos, direito de uso de direitos autorais para transmissão de filmes, direito de uso de direitos autorais para produzir e transmitir programas de entretenimento, e outros)”.

Na impugnação, destacou-se que os direitos pagos pelo licenciamento para a transmissão de eventos (inclusive esportivos) sequer são direitos autorais (conforme Lei n.º 9.610/1998, que não contempla os chamados “direitos de arena”, previstos na Lei Pelé – n.º 9.615/1998).

A DRJ, ao analisar o tema, concluiu que a discussão sobre ser a exploração de direitos de transmissão *royalty* da espécie de direitos autorais ou do tipo genérico descrito no art. 53 do RIR/99 é questão sem relevância para a CIDE, na medida que a legislação desta contribuição não prevê qualquer consequência jurídica para esta diferenciação, não havendo violação ao contraditório ou à imutabilidade do lançamento em caso de correção de item legal dispensável, pela DRJ (que entendeu que remessas atreladas a direitos de transmissão de eventos, inclusive esportivos, embora sejam classificados como *royalties*, não se enquadram na espécie direitos autorais).

Em sede recursal, a empresa endossou que os *royalties* tratados pela MP nº 2.062-60/2000 não têm relação com direitos autorais e conexos, que continuam a ser tratados separadamente na legislação do IRRF (v.g., no Manual do IRRF-MAFON de 2001, no RIR/1999, na parte referente a IRRF, e nos códigos de recolhimento, que são diferenciados). E acrescenta que o argumento utilizado pela fiscalização era fulcrado em “direitos autorais”, mas a DRJ discordou que tais categorias poderiam ser enquadradas como direitos autorais, e, ainda assim, manteve a autuação sob fundamento diverso, corrigindo o lançamento sob o pretexto de que seria um “enquadramento legal auxiliar”, em violação aos arts. 142 e 149 do CTN, e ao direito de defesa, já não podendo haver novo lançamento, pois configurada a decadência.

A Fazenda, em contrarrazões, alega que o art. 53 do RIR/1999 tem lista declaradamente exemplificativa (com a expressão “tais como”) sobre a abrangência do termo *royalties*, (o que já havia sido destacado no julgamento de piso, em declaração de voto), e que a leitura da DRJ de que deveria ter sido utilizado o art. 53 ao invés do art. 52, IV do RIR/1999 em nada altera a fundamentação da autuação, que não reside em tal artigo (que poderia sequer ter sido citado, sem prejuízo ao lançamento), mas em lei (Lei de instituição da CIDE, nº 10.168/2000, com suas alterações), sendo a jurisprudência do CARF uníssona no que se refere à incidência da CIDE sobre remessas referentes a direito de transmissão de eventos.

A primeira discussão relevante a se enfrentar é sobre serem ou não classificáveis como “direitos autorais” as rubricas autuadas.

A fiscalização minucia no Anexo II do TVF (fls. 12431 a 12447) as remessas que foram objeto de lançamento, que se resumem a “transmissão de eventos”, “transmissão de eventos esportivos”, “transmissão de filmes”, “transmissão de programas de TV”, “transmissão de notícias”, “BBB”, “The Voice”, “dublagem”, “animação-abertura Fantástico”, “imagens, vídeos diversos”, e “outros direitos”, e traz exemplos ao longo do TVF.

Nos exemplos trazidos no TVF, mencionam-se os direitos de transmissão da “Copa América”, do “UFC” e do “Big Brother”, este contratado junto à “ENDEMOL”, no qual a própria remessa cambial descreve a natureza do fato com menção a “direitos autorais” (fl. 12427):

Dados da operação		173.622.748/0001-08
Cód. da moeda estrangeira USD	Valor em moeda estrangeira 21.751.500,00 (VINTE E UM MILHOES, SETECENTOS E CINQUENTA E UM MIL E QUINHENTOS DOLARES DOS ESTADOS UNIDOS)	25570
Taxa cambial 2,382700	Valor em moeda nacional 51.827.299,05 (CINQUENTA E UM MILHOES, OITOCENTOS E VINTE E SETE MIL E DUZENTOS E NOVENTA E NOVE REAIS E CINCO CENTAVOS)	
Descrição da forma de entrega da moeda estrangeira 65 - TELETRANSMISSAO		Liquidação até 24/12/2013
Código da Natureza 45443-50-N-95-90	Descrição do fato natureza SERV. DIV. OUTROS - DIREITOS AUTORAIS	
Pagador ou recebedor no exterior*		

A defesa, por seu turno, não questiona os contratos individualmente, mas em bloco, afirmando, logo ao início de sua impugnação (fl. 12496), que:

1.2. Na execução de suas atividades, a IMPUGNANTE celebra com empresas domiciliadas no exterior (i) contratos de licenciamento de direitos de transmissão de filmes, seriados, programas de entretenimento e eventos (inclusive, esportivos), e (ii) contratos para a exploração de direitos protegidos pela legislação de direitos autorais.

A partir de tal premissa, sustentou a defesa que a lei brasileira que rege direitos autorais (Lei nº 9.610/1998) os diferencia dos direitos de transmissão, especialmente os esportivos, que são regidos por legislação distinta.

Compulsando a Lei nº 9.610/1998, encontro os seguintes excertos, úteis à análise a ser efetuada no presente processo:

“Art. 1º Esta Lei regula os direitos autorais, entendendo-se sob esta denominação os direitos de autor e os que lhes são conexos.

(...)

Art. 5º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

(...)

II - transmissão ou emissão - a difusão de sons ou de sons e imagens, por meio de ondas radioelétricas; sinais de satélite; fio, cabo ou outro condutor; meios óticos ou qualquer outro processo eletromagnético;

(...)

IV - distribuição - a colocação à disposição do público do original ou cópia de obras literárias, artísticas ou científicas, interpretações ou execuções fixadas e fonogramas, mediante a venda, locação ou qualquer outra forma de transferência de propriedade ou posse;

(...)

XI - produtor - a pessoa física ou jurídica que toma a iniciativa e tem a responsabilidade econômica da primeira fixação do fonograma ou da obra audiovisual, qualquer que seja a natureza do suporte utilizado;

XII - **radiodifusão** - a **transmissão** sem fio, inclusive por satélites, de **sons ou imagens e sons** ou das representações desses, para recepção ao público e a transmissão de sinais codificados, quando os meios de decodificação sejam oferecidos ao público pelo organismo de radiodifusão ou com seu consentimento;

(...)

XIV - **titular originário** - o autor de obra intelectual, o intérprete, o executante, o **produtor fonográfico e as empresas de radiodifusão**.

(...)

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...)

III - as obras dramáticas e dramático-musicais;

IV - as obras coreográficas e pantomímicas, cuja execução cênica se fixe por escrito ou por outra qualquer forma;

V - as composições musicais, tenham ou não letra;

VI - as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas;

(...)

XI - as adaptações, traduções e outras transformações de obras originais, apresentadas como criação intelectual nova;

(...)

Título V – Dos Direitos Conexos

(...)

Capítulo IV - Dos Direitos das Empresas de Radiodifusão

Art. 95. Cabe às empresas de radiodifusão o direito exclusivo de autorizar ou proibir a retransmissão, fixação e reprodução de suas emissões, bem como a comunicação ao

público, pela televisão, em locais de frequência coletiva, sem prejuízo dos direitos dos titulares de bens intelectuais incluídos na programação.” (grifo nosso)

Não nos parece, na análise do texto da lei de direitos autorais brasileira, que estejam excluídos os direitos de transmissão de sons e imagens, sendo os direitos conexos também considerados direitos autorais, pelo art. 1º da lei.

Aliás, tal acepção não é apenas brasileira, podendo ser encontrada nos 164 membros da OMC, signatários dos acordos resultantes da Rodada Uruguai do GATT, mormente no “Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio” (ADPIC, ou TRIPS, na sigla em inglês), que figura como Anexo 1-C do Acordo Constitutivo da OMC, concretizado na Ata de Marraqueche, vigente desde 1995 (sendo o texto em língua portuguesa veiculado pelo Decreto nº 1.355/1994), que trata, na Seção I da Parte II (“Direito do Autor e Direitos Conexos”), de “transmissões televisivas” (v.g., no Artigo 14).

A DRJ, ao apreciar a questão, chegou à mesma conclusão, exceto para “transmissão de eventos” e “transmissão de eventos esportivos”, que, apesar de não classificar como “direitos autorais”, na forma proposta pelo autuante, ensejam o envio de *royalties*, no sentido lato que lhes dá o já citado art. 22 da Lei nº 4.506/1964. Nisso, entendeu o julgador de piso estar “corrigindo o lançamento” (fl. 12612):

“A correção do lançamento – que se faz expressamente nesta decisão no tocante ao enquadramento legal feito no art. 52, IV, do RIR/99, para o art. 53, caput, na parte específica da transmissão de eventos, inclusive desportivos – não constitui o que se convencionou chamar na jurisprudência administrativa inovação ou mudança no critério jurídico do lançamento.” (grifo nosso)

Em primeiro lugar, é preciso destacar que o enquadramento legal do lançamento merece total endosso em relação aos demais itens constantes do Anexo II do TVF (fls. 12431 a 12447), tanto pelo julgador de piso quanto por nossa parte, tendo em vista o aqui exposto.

Em segundo lugar, é de se ressaltar que não houve, por parte da DRJ, correção do enquadramento legal, que reside à fl. 12403, na autuação:

#### Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

Arts. 2º e 3º da Lei nº 10.168/00, com redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332/01

Aliás, não houve sequer reenquadramento na norma legal que rege o conceito de *royalties* (art. 22 da Lei nº 4.506/1964), visto que a DRJ, apesar de discordar do fato de serem as transmissões de eventos, inclusive esportivos, “direitos autorais”, não divergiu que as remessas a eles correspondentes configuram “*royalties* a qualquer título”.

O que afirmou a DRJ, a nosso ver, para esses dois itens do lançamento (“transmissão de eventos” e “transmissão de eventos esportivos”), é que estariam abrangidos pelo “tais como” presente no *caput* do mesmo art. 22 da Lei nº 4.506/1964 (e que se encontra em artigo distinto no decreto regulamentar - 53, ao invés de 52).

Como a matéria em análise está perfeitamente delimitada (nenhuma das partes do contencioso tem dúvidas de que se está a discutir, no caso específico - “transmissão de eventos” e “transmissão de eventos esportivos”), não vejo qualquer mácula à defesa, o que é endossado pelo fato de a recorrente, após a decisão de piso, manter a mesma argumentação externada em sua impugnação sobre o tema, adicionando apenas a acusação de alteração de fundamento, em

violação aos arts. 142 e 149 do CTN, e ao direito de defesa, sustentando que já não poderia haver novo lançamento, pois configurada a decadência.

Parece entender a recorrente que seria necessário um novo lançamento, com exatamente o mesmo enquadramento legal, e adotando o mesmo conceito legal de *royalties*, mas com a fiscalização discriminando as rubricas que tratam indiscutivelmente “transmissão de eventos” e “transmissão de eventos esportivos” fora da acepção de “direitos autorais”, tese em relação à qual divergimos frontalmente. Aliás, caso esse pretense novo lançamento fosse eventualmente lavrado, a defesa teria sido exatamente a mesma, como se percebe no próprio recurso voluntário (fls. 12696/12697):

5.18. Por outro lado, mesmo que pudesse ser aceita a inovação em causa, o art. 53 do RIR/99, citado pela DECISÃO para justificar a manutenção do crédito tributário que recaiu sobre os direitos de transmissão de eventos, também não classificou a remuneração pelos referidos direitos como *royalties*, nem mesmo para o fim específico do IRPF, como se observa abaixo:

5.19. Mas, ainda que assim não fosse, o que a RECORRENTE, mais uma vez, admite apenas para argumentar, o citado art. 53 do RIR/99 (cuja base legal é o art. 23 da Lei nº 4.506/64), a exemplo do art. 52, IV, do RIR/99 (cuja base legal é o art. 22, “d”, da Lei nº 4.506/64), também não seria aplicável ao caso concreto, por ser norma voltada exclusivamente para os fins do IRPF, e não para os fins do IRF sobre as remessas ao exterior (a que a CIDE está atrelada).

Ou seja, não há qualquer alteração tanto nos efeitos da autuação quanto na tese de defesa, em relação ao que a DRJ (a nosso ver, equivocadamente, chamou de “*correção...no tocante ao enquadramento legal*”), estando ausente qualquer vestígio de violação aos arts. 146 e 149 do CTN, ou ao direito de defesa.

A alteração a que se refere a DRJ é irrelevante: (a) em relação à autuação, porque não lhe altera o fundamento legal; (b) em relação à defesa, porque não lhe altera os argumentos ou a tese, como se percebe no recurso voluntário; (c) em relação ao julgador do CARF que adota o posicionamento pelo caráter exaustivo da lista constante no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, porque lá não se encontram nem os “direitos autorais”, nem os de “transmissão de eventos”, inclusive esportivos; e (d) em relação ao julgador do CARF que adota o posicionamento de incidência fundada no conceito de *royalties* amplo do art. 22 da Lei nº 4.506/1964 (é o nosso caso), porque tal conceito abrange tanto os “direitos autorais” quanto os de “transmissão de eventos”, inclusive esportivos.

Pelo exposto, entendo que, nesse aspecto, deve prosperar o lançamento, seja na parcela de “direitos autorais”, sequer afetada por esta derradeira discussão em relação à decisão de piso, seja em relação a “transmissão de eventos”, inclusive esportivos.

Ademais, não entendo como a DRJ na questão referente ao desenquadramento dos direitos de transmissão de eventos, inclusive esportivos, da categoria de direitos autorais. Os argumentos apresentados pela defesa de existência de legislação específica para o denominado “direito de arena”, no Brasil, não asseguram, necessariamente, que estejamos tratando de categorias distintas, podendo ser a relação entre gênero (“direitos de transmissão”, atrelados a “direitos conexos” / “direitos autorais”) e espécie (“direitos de transmissão de eventos esportivos”).

A Organização Mundial sobre Propriedade Intelectual (OMPI, ou WIPO, na sigla em inglês), agência das Nações Unidas da qual faz parte o Brasil, estabelecida por convenção de 1967, emendada em 1979, entende como “propriedade intelectual” (“*intellectual property*”), entre outros, transmissões (“*broadcasts*”), conforme Artigo 2º da Convenção WIPO, detalhando, em seu sítio oficial, os direitos de transmissão dentro da categoria de “direitos conexos” / “direitos autorais”, com menção expressa a “transmissão de eventos esportivos”:

“Copyright and related rights, particularly those relating to broadcasting organizations, underpin the relationship between sport and television and other media. Television and media organizations pay huge sums of money for the exclusive right to broadcast top sporting events live.

**For most sports organizations, the sale of broadcasting and media rights is now the biggest source of revenue**, generating the funds needed to finance major sporting events, refurbish stadiums, and contribute to the development of sport at grassroots level. The **royalties** that broadcasters earn from selling their exclusive footage to other media outlets enable them to invest in the costly organizational and technical infrastructure involved in broadcasting sports events to millions of fans all over the world”. (disponível em <https://www.wipo.int/ip-sport/en/broadcasting.html>)

Tradução livre:

“Direitos de autor e direitos conexos, particularmente aqueles relacionados a organizações de radiodifusão, sustentam a relação entre esporte e televisão e outras mídias. Organizações de televisão e mídia pagam enormes somas pelo direito exclusivo de transmitir os principais eventos esportivos ao vivo.

**Para a maioria das organizações esportivas, a venda de direitos de transmissão e de mídia é agora a maior fonte de receita**, gerando os fundos necessários para financiar grandes eventos esportivos, reformar estádios e contribuir para o desenvolvimento do esporte em nível de base. Os **royalties** que as emissoras ganham com a venda de suas filmagens exclusivas para outros veículos de mídia permitem que eles invistam na dispendiosa infraestrutura organizacional e técnica envolvida na transmissão de eventos esportivos para milhões de fãs em todo o mundo”. (grifo nosso)

Repare-se tanto na classificação dos direitos de transmissão como “autorais” (“de autor e conexos”) quanto na utilização da palavra “*royalties*”.

Relevante ainda destacar que há discussões no âmbito do Comitê da OMC responsável pelo ADPIC (TRIPS) sobre propriedade intelectual e esportes (veja-se, v.g., o documento oficial “IP/C/M/74/Add.1”, entendendo pelo tratamento do tema dos esportes (“direitos de transmissão” / “*broadcasting rights*”) dentro do TRIPS, por parte da União Europeia (13.1) e da China (13.13), mais especificamente como “*related rights*” (México - 13.2), relacionados a “*copyrights*” (Estados Unidos - 13.5), termos que, em língua portuguesa, no TRIPS, foram traduzidos, oficialmente, como “direitos conexos” e “direitos de autor” ([https://www.wto.org/english/tratop\\_e/trips\\_e/04\\_ip\\_environmentally\\_rational\\_technology\\_and\\_ip\\_tech\\_and\\_sports\\_74a1.pdf](https://www.wto.org/english/tratop_e/trips_e/04_ip_environmentally_rational_technology_and_ip_tech_and_sports_74a1.pdf)).

Assim, afora a detecção de inexistência de prejuízo à defesa no que a DRJ informou ser uma “correção” no lançamento, entendo ainda ser tal “correção” inadequada, à luz do que se convencionou designar internacionalmente por “direitos de autor e direitos conexos”, em acordos/organizações que contam com a participação do Brasil.

### 1.3. Da jurisprudência recente do CARF sobre CIDE-Remessas

Como destacamos de início, ambas as partes mencionam em seu favor precedentes do CARF, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Tais precedentes são analisados, neste voto, pontualmente, em cada tema, e, de forma detalhada, neste tópico.

O simples fato de haver vários precedentes em sentido diverso sobre os temas em análise poderia sugerir que não há posicionamento assentado no tribunal administrativo sobre a matéria, o que não reflete, necessariamente, o que se percebe ao analisar a jurisprudência recente do CARF, inclusive em sua Câmara Superior (CSRF), disponível para busca no sítio *web* do órgão ([idg.carf.fazenda.gov.br](http://idg.carf.fazenda.gov.br)).

Efetuando tal busca de jurisprudência recente (com as palavras chave “CIDE” e “*royalties*”, no critério “ementa + decisão”, nos dois últimos anos – 05/2017 a 05/2019), encontram-se 55 resultados. Expurgando-se os acórdãos duplicados (julgamento de recursos idênticos do mesmo sujeito passivo, na mesma data) e os que tratam de temas distintos (v.g., valorização aduaneira, e CIDE-remessas de programas de computador), chega-se a 25 acórdãos de diferentes turmas, tratando de temas em análise no presente contencioso. A amostra é apta a revelar como vem se consolidando o posicionamento do tribunal administrativo nas diferentes questões, e permite, inclusive, a visualização das razões pelas quais persiste a divergência entre as turmas, para alguns temas, e como tal divergência vem sendo sanada, majoritariamente, na Câmara uniformizadora (CSRF), em alguns casos de forma vinculante (como o aqui já exposto, na Súmula CARF nº 127).

Abaixo, apresenta-se tabela com posicionamentos (em síntese) das cinco turmas julgadoras da 3ª Seção do CARF (3201, 3301, 3302, 3401 e 3402) e da CSRF (9303), sobre os temas em análise no presente contencioso, relativos à CIDE-Remessas:

<b>Turma</b>	<b>Incidência / Conceito de <i>royalties</i></b>	<b>Considerações sobre o Decreto regulamentar</b>	<b>Cumulaçã o com CONDEC INE</b>	<b>Gross up (IRF na base de cálculo)</b>	<b>Comentários</b>
<b>3201 (4 Acórdãos)</b>	<b>A adoção do conceito de <i>royalties</i> da Lei do IR vem sendo adotada, por voto de qualidade, nos Acórdãos 3201-003.344 e 3201-003.461 (que versam sobre exploração e direitos de imagem), e por maioria (5x3), no Acórdão 3201-003.346, que trata de direitos de reprodução. Tratando de <b>direitos de licença para distribuição de programas de TV (ESPN), entendidos como <i>royalty</i> pela exploração de direito autoral</b>, decidiu-se, por maioria (5x3), pela incidência da CIDE, no Acórdão 3201-003.036</b>	<b>A hipótese de incidência é definida em lei</b> (princípio da legalidade estrita), e o Decreto regulamentar não se sobrepõe à disposição legal (instrumento primário introdutor da obrigação). Posicionamento presente nos Acórdãos 3201-003.344 e 3201-003.036.	Há manifestação sobre o tema apenas no Acórdão 3201-003.036, no sentido de <b>possibilidade de de incidência simultânea a de CIDE-Remessas e CONDEC INE.</b>	Há manifestação sobre o tema nos Acórdãos 3201-003.344, 3201-003.461 e 3201-003.346, no sentido de <b>inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas.</b>	O posicionamento é constante, na turma, ainda que não unânime, pela incidência sobre <i>royalties</i> em acepção ampla, incluindo direitos de licença para distribuição de programas de TV, sem prejuízo da incidência de CONDECINE e com <i>gross up</i> .

	(o que foi confirmado na CSRF – Acórdão n. 9303-007.398).				
<b>3301</b> <b>(1 Acórdão)</b>	<b>A adoção do conceito de royalties da Lei do IR</b> foi adotada, por voto de qualidade, no Acórdão 3301-004.631, ao tratar de direitos autorais / "serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes" e "royalties, a qualquer título". (UNIVERSAL)	O fato de não estarem os direitos autorais entre os tipos arrolados no Decreto não os retira do <b>campo de incidência definido em Lei.</b>			O colegiado julgou apenas em um processo parte dos temas analisados, decidindo, por voto de qualidade, no mesmo sentido da turma 3201.
<b>3302</b> <b>(1 Acórdão)</b>				Há manifestação sobre o tema no Acórdão 3302-005.578, pela <b>inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas.</b>	O colegiado julgou apenas em um processo parte dos temas analisados, decidindo, por voto de qualidade, no mesmo sentido da turma 3201.
<b>3401 (esta turma de julgamento)</b> <b>(5 Acórdãos)</b>	Em maio de 2017, o colegiado, analisando direitos autorais sobre obra literária e artística (T4F-Acórdão 3401-003.801), licenças de exibição, transmissão, uso, distribuição de obras cinematográficas, televisivas, eventos esportivos e conteúdo jornalístico (RECORD-Acórdão 3401-003.804), entendeu, por voto de qualidade, que <b>incide a CIDE-Remessas sobre royalties a qualquer título, inclusive em tais casos</b> , afastada majoritariamente a tese de ausência de “referibilidade”, albergada pelos Cons. Tiago, André e Augusto, e a tese de que era exaustiva a enumeração	Em maio de 2017 (T4F-Acórdão 3401-003.801, e RECORD-Acórdão 3401-003.804), apenas o Cons. Robson adotava o entendimento de que o <b>Decreto regulamentar contém relação exaustiva</b> , exceto em um acórdão referente a direitos de “marca” (LUNELLI-Acórdão n. 3401-003.802), em que tal posicionamento foi majoritário. Em junho de 2017 (UNIVERSAL-Acórdão 3401-003.833), o posicionamento de que o Decreto é		Em três processos julgados em maio de 2017 (Acórdãos n. 3401-003.799, 3401-003.801 e 3401-003.804), entendeu majoritariamente o colegiado pela <b>não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas</b> , vencidos os Cons. Augusto,	Percebe-se que a turma, em maio de 2017, seguiu o posicionamento das demais, no que se refere à incidência (e ao papel do Decreto, em regra), alterando-se o entendimento no julgado de junho de 2017, em função da composição do colegiado. Já no que se refere ao “ <i>gross up</i> ”, o entendimento que predomina majoritariamente, em todos os julgados, é o de não inclusão do

	do Decreto regulamentar, sustentada pelo Cons. Robson. Na mesma sessão, foi <b>afastada a incidência da CIDE sobre “direitos de marca”</b> (LUNELLI- Acórdão n. 3401-003.802), por maioria, vencidos os Cons. Rosaldo e Fenelon. Em junho de 2017, no entanto, ao analisar direitos autorais de caráter cultural (UNIVERSAL- Acórdão 3401-003.833), houve <b>alteração na composição e no posicionamento do colegiado</b> , sobre tais direitos, vencidos os Cons. Rosaldo e Fenelon.	restritivo foi acolhido pelos Cons. Tiago, André e Augusto, e pela Cons. Mara, que substituiu, na turma, o Cons. Eloy Eros, passando a se entender, por maioria, vencidos os Cons. Rosaldo e Fenelon, que <b>o Decreto restringiu o âmbito de incidência</b> da CIDE-Remessas.		Fenelon e Eloy Eros.	IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas.
<b>3402</b> <b>(4</b> <b>Acórdãos)</b>	No Acórdão n. 3402-004.340 (SONY PICTURES- que já foi, inclusive, apreciado pela CSRF, com manutenção do resultado), decidiu-se pela <b>incidência da CIDE-Remessas, em relação a direitos autorais pela distribuição e reprodução de obras audiovisuais</b> , por voto de qualidade.	No Acórdão n. 3402-004.340, decidiu-se, por voto de qualidade, que <b>somente à lei é dada a função de definir o fato gerador da obrigação tributária principal</b> , e que o Decreto editado com a finalidade de regulamentá-la deve ser interpretado em conformidade com o seu conteúdo.	No Acórdão n. 3402-004.340, afastou-se, por voto de qualidade, a decisão <i>a quo</i> , entendendo-se que é <b>possível a incidência conjunta</b> das contribuições.	Nos Acórdãos n. 3402-004.362, 3402-004.391, e 3402-004.392, entendeu-se, por maioria (5x3), pela <b>não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas</b> .	Na única oportunidade em que foi analisado o tema da incidência, prevaleceu o posicionamento predominante nos demais colegiados. Já em relação ao “ <i>gross up</i> ”, o posicionamento majoritário é no mesmo sentido da turma 3401.
<b>9303</b> <b>(CSRF)</b> <b>(10</b> <b>Acórdãos)</b>	A CSRF analisou a abrangência do conceito de <i>royalties</i> em seis Acórdãos (GLOBOSAT- n. 9303-004.889, SKY - n. 9303-005.293, SONY - n. 9303-005.984, SONY - n. 9303-006.990, NET - n. 9303-006.993, e ESPN - n. 9303-007.398), entendendo sempre, pela <b>incidência da CIDE-Remessas no caso de licença e direito de uso</b>	Em todos os julgamentos consultados, o posicionamento é pela <b>impossibilidade de interpretação restritiva do Decreto, em função do princípio da legalidade</b> .	Nos Acórdãos n. 9303-004.889, n. 9303-005.293 e n. 9303-005.984, entendeu-se que é <b>possível a incidência conjunta</b> das contribuições	Além do já referido Acórdão n. 9303-005.293, entendeu-se, nos Acórdãos n. 9303-005.983, n. 9303-006.256 e n. 9303-007.067, pela	O posicionamento reiterado da CSRF, é, por maioria, pela incidência da CIDE-Remessas no caso de licença e direito de uso na exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em

	<p><b>na exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em televisão</b>, por maioria de votos (5x3, ou 4x2). E, no Acórdão n. 9303-005.497, concluiu-se ser irrelevante o objeto de contrato para efeitos de incidência da CIDE-Remessas.</p>		es.	<p><b>inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas.</b></p>	<p>televisão, e pela inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas.</p>
--	---	--	-----	---	--

Ao que se percebe, já não há substancial antagonismo de posicionamento entre turmas de julgamento (hoje restrito à questão do “*gross up*”, em duas turmas de julgamento), apesar de os posicionamentos internos, nas turmas, ainda serem distantes da unanimidade.

Na sequência, são analisados os demais temas em debate neste contencioso, à luz da jurisprudência dominante do CARF, que se toma como relevante, mas não vinculante (salvo no caso de súmulas).

## 2. Da relação entre CIDE-Remessas e CONDECINE

A defesa questiona, ainda, a possibilidade de cumulação da CIDE-Remessas com outra contribuição de intervenção no domínio econômico: a CONDECINE, instituída pela Medida Provisória nº 2.228-1/2001, e alterada pela Lei nº 12.485/2011) sobre os licenciamentos de direitos de exibição e exploração de obras audiovisuais, que alega ter pago.

A CONDECINE (Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional), conforme art. 32 da referida Medida Provisória, com a redação da lei, dispõe:

“Art. 32. A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - Condecine terá por fato gerador:

I - a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas;

II - a prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais nos termos da lei que dispõe sobre a comunicação audiovisual de **acesso condicionado**, listados no Anexo I desta Medida Provisória;

III - a veiculação ou distribuição de **obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional**, nos termos do inciso XIV do art. 1º desta Medida Provisória, nos casos em que existir participação direta de agência de publicidade nacional, sendo tributada nos mesmos valores atribuídos quando da veiculação incluída em programação nacional.

Parágrafo único. A CONDECINE também incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo.”  
(grifo nosso)

Segunda a defesa, se admitida a exigência de CIDE-Remessas, no presente processo, “...haverá uma dupla incidência de contribuições de intervenção sobre o domínio econômico sobre o licenciamento de direitos de exibição e exploração de obras audiovisuais, o

que é vedado pelos princípios gerais de direitos tributário, e pelos arts. 145, § 2º, 154, inciso I, e § 3º, e 195, § 4º, da CF/88.” (fl. 12526 da impugnação e fl. 12698 do Recurso Voluntário)

No julgamento de piso, o entendimento pela possibilidade de cumulação, com reprodução dos fundamentos adotados no Acórdão nº 9303-01.684, da CSRF (fl. 12600/12601):

“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.

Assim, afastado, desde já, o alegado *bis in idem*, aludido no acórdão recorrido. Também deve ser afastado o argumento do voto vencido, mas que foi reproduzido no recurso especial fazendário, de que a restituição deveria ser negada em razão de o sujeito passivo não ter carreada aos autos prova de que havia pago a Condecine. Isso porque, o fato de o sujeito passivo haver pago ou não tal contribuição não tem a menor relevância para o deslinde da presente lide, que versa sobre restituição da CIDE-Royalties. O fato de o sujeito passivo não haver pago a Condecine não o obrigaria a pagar a CIDE-Royalties se essa não fosse por ele devida.” (grifo nosso)

Em sede recursal, agrega a empresa argumento que se vincula à tese da “referibilidade”, aqui já analisada (fl. 12700):

**6.11. Ora, o fato de se tratar de contribuições que objetivam intervir em setores distintos da economia já seria mais do que suficiente para demonstrar a impossibilidade de se exigir ambas as contribuições sobre o mesmo fato gerador.**

6.12. Com efeito, neste caso, a União estaria utilizando a CIDE para intervir em outra área já sujeita a um instrumento de intervenção específico (a CONDECINE), desvirtuando o objetivo pretendido com a criação da CIDE, indo para além das fronteiras balizadas pelo art. 218 da CF/88.

Tanto a argumentação exposta em impugnação quanto a suscitada em sede recursal, a nosso ver, tocam aspectos constitucionais, para afastar comando legal vigente, o que é expressamente vedado pela Súmula CARF n. 2, de observância obrigatória por este tribunal.

No entanto, naquilo que é possível analisar do pedido, vemos que as contribuições não encontram obstáculo expresso para sua cumulatividade. As hipóteses de incidência, diga-se, não são idênticas, sendo a CIDE-Remessas dirigida, entre outros, a envio/remessa... de *royalties* (sejam eles ou não decorrente de importações de obras a preço fixo, ponto de intersecção tratado no art. 32, parágrafo único da norma legal que rege a CONDECINE), e a CONDECINE voltada, entre outros, a envio/remessa... referente a obras cinematográficas e videofonográficas.

A relação entre tais contribuições de intervenção (CIDE-Remessas e CONDECINE) é semelhante à existente entre CIDE-Combustíveis (devida na importação de combustíveis, conforme Lei nº 10.336/2001) e AFRMM (Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante), contribuição de intervenção no domínio econômico devida pela descarga de

embarcação em porto brasileiro. Cada uma tem seu universo de incidência bem definido. Mas, caso esses universos se interseccionem, ambas incidem (v.g., importações de combustíveis com descarga em porto brasileiro).

Ou seja, âmbitos de incidência de contribuições de intervenção (cada qual com sua abrangência delimitada em lei) podem se interseccionar, não havendo norma (legal ou constitucional) que afirme que, nesse caso, deverá incidir apenas uma.

Pelo exposto, entendo ser possível a exigência tanto de CIDE-Remessas quanto de CONDECINE, cada qual em seu âmbito de incidência, e a exigência conjunta de ambas, no caso pontual de operação que atenda, simultaneamente, as regras de incidência estabelecidas para as duas contribuições.

### 3. Da (não) inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas

Sustenta a fiscalização que o IRRF deve compor a base de cálculo da CIDE-Remessas, conforme Solução de Divergência COSIT n.º 17, de 29/06/2011.

A defesa, por seu turno, argumenta que o valor do IRRF não pode integrar a base de cálculo da CIDE, pois não é valor pago ao exterior, e que o entendimento externado na SD-COSIT n.º 17/2011 contraria o posicionamento do STF e do STJ (fazendo menção à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições).

A DRJ confirma e endossa o argumento da fiscalização, reproduzindo outro ato interno da Administração (com referência incorreta ao ADI n.º 13/2004, quando transcreve, de fato, o ADI n.º 25/2004).

O art. 2.º da Lei n.º 10.168/2000 institui a cobrança da CIDE, tendo a norma sido alterada pelas Leis n.º 10.332/2001 e n.º 11.452/2007, todas vigentes ao tempo dos fatos aqui analisados, cabendo novamente reproduzir o dispositivo que rege a base de cálculo:

“Art. 2.º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, **fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico**, (...).

(...)

§ 3.º 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 § 2.º deste artigo. (...)” (grifo nosso)

Como exposto ao longo deste voto, foram efetuadas remessas que correspondem, de fato, à remuneração de obrigações indicadas no § 2.º (“royalties a qualquer título”).

Em contrarrazões, a Fazenda sustenta que o valor pago a título de IRRF deve ser incluído na base de cálculo da CIDE, conforme ADI SRF n.º 25/2004, Solução de Divergência COSIT n.º 17/2011, e jurisprudência do CARF (Acórdãos n.º 3102-002.141 e n.º 3301-001.683), que a Lei n.º 10.168/00, alterada pela Lei n.º 10.332/01, se refere ao “valor bruto da operação”, sem levar em conta os custos da pessoa jurídica contratada (remetendo também ao art. 344, § 3.º do RIR), e que o fato de o contratado não receber a integralidade do valor negociado, em razão da incidência do IRRF, não altera o valor da operação, não sendo possível equipará-la ao lucro ou à “receita líquida”.

Como exposto no tópico 1.3, a discussão não é nova no CARF, nem nesta turma de julgamento.

Por ocasião do julgamento do Acórdão n.º 3403-002.702, aliei-me ao entendimento externado pelo relator, sobre o tema, no sentido defendido pela Fazenda:

“BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. ILEGALIDADE. A base de cálculo da CIDE é o valor da remuneração do fornecedor domiciliado no exterior estipulada em contrato, sendo ilegais tanto a adição quanto a exclusão do IRRF da sua base de cálculo.” (Acórdão 3403-002.702, PETROBRAS, Rel Cons. Alexandre Kern, maioria, em relação à base de cálculo da CIDE, vencidos os Cons. Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan e Marcos Tranchesi Ortiz, sessão de 29.jan.2014) (grifo nosso)

Na ocasião, acompanhei o raciocínio do relator, vencido, fundado na doutrina de Hiromi Higuchi e na Solução de Divergência COSIT n.º 17/2011 (cabendo noticiar que a decisão foi mantida, no que se refere à base de cálculo da CIDE, por não ter sido conhecido o recurso da Fazenda sobre o tema, conforme Acórdão n.º 9303-004.314). No entanto, após a leitura do voto vencedor do Cons. Antonio Carlos Atulim, especificamente na parte referente a carência de fundamentação legal, retomei a linha adotada em um dos primeiros julgamentos dos quais participei, no CARF, e que resultou no Acórdão n.º 3403-001.732.

E a ele acresci outro argumento, fruto de debates no colegiado: o de que o legislador, quando assim desejou, expressamente incluiu o IRRF na base de cálculo, por exemplo, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, como se percebe pelo teor do art. 7.º, II da Lei n.º 10.865/2004 (ainda que para tais contribuições também se invoque, subsidiariamente, a legislação do imposto de renda – art. 20, § 1.º da Lei n.º 10.865/2004):

“Art. 7.º A base de cálculo será:

(...)

II - o **valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda**, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3.º desta Lei.

(...)

Art. 20. (...)

§ 1.º **As contribuições sujeitam-se às normas** relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência do crédito tributário e de consulta de que trata o Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, **bem como, no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda**, do imposto de importação, especialmente quanto à valoração aduaneira, e da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS

(...)” (grifo nosso)

O argumento comumente utilizado em contraposição à tese aqui exposta, e que é apresentado tanto na instância de piso quanto nas contrarrazões da Fazenda, é o de que se aplicaria subsidiariamente a legislação do imposto de renda.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> Registre-se que esse é o posicionamento que prevalece na Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde o assunto foi analisado, por diversas vezes, recentemente, sempre com conclusão pela possibilidade de reajustamento da base de cálculo por aplicação subsidiária da legislação do imposto de renda, por maioria, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello (Acórdãos no 9303-004.142 e no 9303-004.149, de 09/06/2016; no 9303-005.293, de 22/06/2017; no 9303-005.982, de 29/11/2017; no 9303-006.256, de 24/01/2018; no 9303-007.067, de 10/07/2018; no 9303-007.400 e no 9303-007.404, de 18/09/2018; no 9303-007.471, de 16/10/2018; e no 9303-007.493, de 16/10/2018), ou por voto de qualidade (Acórdão no 9303-005.983, de 29/11/2017), vencido ainda o Cons. Demes Brito. Reconhece-se que o tema, ainda que seja polêmico, e com respeito recíproco às decisões juridicamente contrárias, em regra, decidido por um voto de diferença, chegou a

Tal argumento encontra apoio expresso no art. 3º, parágrafo único da Lei nº 10.168/2000 (que já até utilizamos expressamente neste voto):

“Art. 3º. (...)

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)

Perceba-se a semelhança entre os textos do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 10.168/2000, e do § 1º do art. 20 da Lei nº 10.865/2004. Ambos remetem a disposições, respectivamente, sobre CIDE-Remessas, e sobre Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, entendendo aplicável subsidiariamente (no que couber) a legislação do imposto de renda, ainda que seguidas de um “especialmente”, com temas específicos.

Na legislação que rege o imposto de renda é que encontramos o art. 725 do Decreto nº 3.000/1999, vigente à época (atual art. 786 do novo Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 9.580/2018), e que reproduz, basicamente, o art. 5º da Lei nº 4.154/1962, no sentido de que “... *quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiado, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada como líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o tributo*”.

Não tenho dúvidas de que tal comando se aplica ao IRRF.

Mas, neste mesmo voto, já entendemos que a legislação geral do IR, e não a específica do IRRF se aplicam à CIDE-Remessas. Caso contrário, teríamos tomado em conta a alegação da recorrente de que o atual (assim como o antigo) RIR, na parte referente a IRRF, tratam “*royalties, a qualquer título*” em artigo distinto (art. 767) do referente a “direitos de transmissão por meio de rádio ou televisão” (art. 766).

Entendo como contraditório usar subsidiariamente a legislação do IRRF em relação à base de cálculo da CIDE-Remessas, para incluir o próprio IRRF, e negar-se a utilizar subsidiariamente a legislação do IRRF para atribuir um caráter restritivo à mesma base de cálculo da CIDE-Remessas, abraçando um conceito restritivo (ainda que expresso em regulamento) de “*royalties, a qualquer título*”, que não abrangeria “direitos de transmissão por meio de rádio ou televisão”.

Por isso, mantenho-me coerente a meu posicionamento de que, na ausência de comando legal expresso (a exemplo do presente na Lei nº 10.865/2004), a base de cálculo da CIDE-Remessas deve ser a expressamente estabelecida em lei - no § 3º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, aqui já transcrito (valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos). E agrego que a aplicação subsidiária da legislação do IR, determinada na norma legal, não implica aplicação da legislação específica do IRRF (e, caso implicasse, seria desnecessária na Lei nº 10.865/2004, e traria outras consequências, no que se refere à leitura da abrangência da expressão “*royalties, a qualquer título*”).

Até compreendo o raciocínio (econômico) que levaria à inclusão do IRRF na base de cálculo da contribuição. Só não vislumbro qual seu fundamento legal, e como tal raciocínio

---

posicionamento definido e reiterado na instância superior administrativa, ainda que não seja vinculante a esse colegiado.

poderia contrapor o comando legal expresso que disciplina a base de cálculo, aqui já transcrito (art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/2000) afirmando que a contribuição “**incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos** a residentes ou domiciliados no exterior, **a título de remuneração** decorrente das obrigações”.

A expressão “*pago/remetido... a título de remuneração*” não contempla incidência da CIDE sobre o IRRF quando o tomador de serviço, domiciliado no Brasil, assume o ônus financeiro pelo tributo, nem a exclusão do IRRF da base de cálculo da CIDE quando o prestador de serviços domiciliado no exterior arca com o ônus pelo recolhimento do tributo.

Assim, analisando o texto da lei, percebe-se que o fato de esta ou aquela pessoa arcar com o ônus do pagamento do IRRF é irrelevante para a legislação da CIDE-Remessas, pois está fora do universo de cognição da expressão “*pago/remetido... a título de remuneração*”.

Esta é exatamente a conclusão à qual chegou esta turma de julgamento, em diversos julgados recentes:

“CIDE-REMESSA. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA REMESSA AO EXTERIOR. FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA INCLUSÃO DE OUTROS TRIBUTOS. A base de cálculo da contribuição deve entendida como o valor utilizado nos contratos de câmbio que possibilitaram o adimplemento da obrigação contratual pela fonte pagadora, sem a inclusão de quaisquer tributos por ausência de previsão legal. O artigo 725, do RIR/99, não se aplica à contribuição em comento, haja não haver aplicação subsidiária entre as normas atinentes aos dois tributos. Tampouco deve ser incluído o Imposto sobre Serviço que eventualmente tenha incidido na operação, por ausência de dispositivo normativo.” (Acórdãos 3401-003.788, 3401-003.799, 3401-003.800, 3401-003.801, e 3401-003.804, Rel. Cons. Tiago Guerra Machado, maioria, em relação ao reajuste da base de cálculo, vencidos o Cons. Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida, sessão de 23-25.mai.2017) (grifo nosso)

Assim, mantendo o posicionamento que vem prevalecendo neste colegiado, e pelas razões expostas, entendo que a base de cálculo da CIDE-Remessas é o valor da remuneração do prestador de serviço técnico estrangeiro, “*paga/remetida...*” ao exterior, carecendo de fundamento eventual ajuste de adição/exclusão do IRRF, em função do ônus assumido pelo tomador ou prestador do serviço.

E, nesse aspecto, assiste razão à recorrente, devendo ser excluída da base de cálculo da CIDE-Remessas a parcela referente ao ajuste efetuado pela fiscalização (adição de IRRF).

#### **4. Da exigência de multa de ofício e de juros de mora**

Sobre o valor lançado referente aos tributos, foram aplicados juros de mora e multa de ofício, no patamar de 75%.

Em sua defesa, alegou a recorrente que, em observância ao parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), não cabe a imposição de multa de ofício e de juros de mora, pois a exigência implica desconsideração do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002. E acrescentou que é descabida a exigência de juros sobre o valor da multa de ofício lançada, mencionando jurisprudência do CARF.

Sobre o tema referente ao art. 100 do CTN e a menção ao Decreto regulamentar, já esclarecemos aqui que não houve afastamento do texto do Decreto, nem alteração de entendimento, pelo que são improcedentes as alegações de defesa.

E, sobre a matéria derradeira, referente a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada, que já foi objeto de intensa controvérsia no âmbito deste CARF, cabe destacar que o tema foi, recentemente, sumulado no âmbito deste tribunal administrativo, dele já não mais podendo se distanciar, por expressa disposição regimental, as turmas ordinárias do CARF.

Aplica-se, assim, ao caso, sobre o tema, o teor da Súmula CARF nº 108: “Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”

Pelo exposto, não merecem prosperar as razões de defesa também em relação ao assunto.

### **Das Considerações Finais**

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, para excluir da base de cálculo da CIDE-Remessas a parcela referente ao ajuste efetuado pela fiscalização (adição de IRRF).

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan

### **Declaração de Voto**

Conselheira Mara Cristina Sifuentes

Importante se faz nesse momento processual a apresentação de minha posição a respeito de dois temas cujo meu entendimento amadureceu durante meus anos de trabalho e discussão nos colegiados do CARF.

A necessidade de exposição de meu novo posicionamento se deve a anteriormente, no julgamento do acórdão nº 3401-003.833, de 28 de junho de 2017, ter acompanhado o relator quanto aos temas referibilidade e ser o Decreto nº 4.195/2002 exaustivo na definição dos casos de aplicação e remessas de royalties a título de marcas e patentes somente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO  
- CIDE

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

CIDE-REMESSAS. ROYALTIES SOBRE DIREITOS AUTORAIS.  
INTERPRETAÇÃO CONFORME. INTELIGÊNCIA DO DECRETO FEDERAL  
4.195/2002.

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

#### CIDE-REMESSAS. SERVIÇOS TÉCNICOS. FATO INCONTROVERSO.

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

No presente julgamento, que começou em maio de 2019, inicialmente acompanhei a divergência, por ser posição coerente com o julgamento anterior, acórdão n.º 3401-003.833, de 28 de junho de 2017, mas depois de pedido de vistas do Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, pude analisar detidamente o caso e refletir a partir das discussões encetadas durante o julgamento.

Em junho de 2017, durante o julgamento do acórdão n.º 3401-003.833, de relatoria do Conselheiro Tiago Guerra Machado, do qual participei, prevaleceu o entendimento do relator de que apesar de haverem diferenças entre o texto da Lei e o texto do Decreto, de modo que poderia haver uma incompatibilidade semântica entre ambos, essa antinomia poderia facilmente ser desatada mediante aplicação do critério hierárquico, ou interpretação conforme a Constituição.

Para o relator o Decreto confere maior clareza ao fato gerador descrito na Lei Federal 10.168/2002, de forma que não são quaisquer royalties que são objeto da contribuição. Sua análise dá ênfase ao aspecto da referibilidade, “*assim entendida como o liame entre a finalidade a ser realizada com a contribuição e as atividades e interesses de certo grupo.*” E para que a CIDE-Royalties possa subsistir no ordenamento jurídico ela deve guardar pertinência entre os fins a que se destina. Ele alerta que não cabe a nós deixar de aplicar a lei naquilo que ela possui claro e cristalino em sua literalidade – o que é especialmente o caso dos fatos geradores da CIDE-Royalties – reduzindo elementos nucleares da hipótese de incidência. E apesar de os fatos geradores previstos na Lei Federal 10.168/2000 serem, na sua maior parte, precisos e específicos o suficiente para que a lei seja aplicada sem maiores desafios e sem qualquer ruptura, existem expressões que precisam ser esclarecidas, e para isso utiliza-se a interpretação conforme a constituição e a referibilidade.

Para a expressão “royalties de qualquer natureza”, prevista na Lei, o conceito de royalties deve ser entendido como aquele que efetivamente, e independentemente de designação, decorra de contratação de tecnologia ou conhecimento técnico de qualquer natureza tecnológica ou de contratação de conhecimento técnico especializado de qualquer natureza que tenha correlação às atividades incentivadas pela sua arrecadação.

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

*A Contribuição Social de Intervenção de Domínio econômico para custear o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (CIDE-Royalties) foi criada pela Lei Federal 10.168/2000, posteriormente alterada pela Lei Federal 10.332/2001. Nos termos do artigo 2º da Lei, a incidência da dita contribuição recai sobre as seguintes remessas ao exterior referentes às seguintes transações:*

(a) Contratos de licença de uso de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput)

(b) Contratos que:

i. Impliquem transferência de tecnologia (art. 2º, caput), entendidos como tais aqueles contratos relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica (art. 2º, § 1º); ou

ii. Tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa prestados por residentes ou domiciliados no exterior (art. 2º, § 2º);

(c) Contratos que impliquem pagamento de royalties a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior (art. 2º, § 2º)

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

Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei no 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

I fornecimento de tecnologia;

II prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV cessão e licença de uso de marcas; e

V cessão e licença de exploração de patentes.

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

Entendo que não há qualquer conflito.

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

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

#### **Da interpretação conforme a Constituição**

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

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

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

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

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

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

*(...)*

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

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

*“(…) antes de que una Ley sea declarada inconstitucional, el juez que efectúa el examen tiene el deber de buscar en vía interpretativa una concordancia de dicha Ley con la Constitución.”*

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

*Não há como possa aparentar violação à legalidade tributária, quando se utiliza o método da interpretação conforme, desde que o intérprete adote alguns autolimites.*

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

*O cuidado em sua utilização é asseverado por LARENZ:*

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

*É o que buscaremos nesse julgado.*

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

#### ***Fundamentos de criação e validade dessa espécie tributária***

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

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

*É claro que não cabe a esse Tribunal, por força de seu Regimento e diante do disposto na Súmula CARF n.º 2, examinar os requisitos de validade e existência das normas que instituíram a CIDE-Royalties para fins de controle de constitucionalidade concreto não é, nem de longe, minha pretensão em meu voto porém, como se verá a seguir, é importante entendê-los, ainda que superficialmente.*

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

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

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

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

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

*Nesse mesma linha, volto a citar VELLOSO e PAULSEN:*

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

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

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

...

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

...

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

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

*Resumindo, a CIDE-Royalties não poderia incidir sobre fatos geradores e contribuintes que sejam alheios ao objeto da intervenção estatal, qual seja, todo o setor de tecnologia, pesquisa e atividades naturalmente técnicas por assim dizer.*

*Com isso em mente, a interpretação da amplitude do conceito de royalties para fins de aplicação da contribuição social, deve obedecer a esse limite, do contrário, a norma restaria inconstitucional.*

*Assim, atribuindo como critério de interpretação da norma a manutenção da validade constitucional da CIDE-Royalties, o único meio possível de se interpretar o alcance da sua incidência é restringir os eventos imponíveis àqueles que tenham, em algum grau, relação com a atividade econômica sob intervenção.*

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

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

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

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

***O único conceito de royalties possível para aplicação da CIDE***

*O conceito de royalties, eis que aberto na redação da lei, – no âmbito de aplicação do tributo em comento – deve ser entendido como aquele que efetivamente, e independentemente de designação, decorra de contratação de tecnologia ou conhecimento técnico de qualquer natureza tecnológica – para mim, não há relevância se ou não “transferência de tecnologia”, bastando que o uso instrumental dela no escopo do contrato – ou de contratação de conhecimento técnico especializado de qualquer natureza que tenha correlação às atividades incentivadas pela sua arrecadação, de modo que o tipo de conteúdo que enseja tal pagamento em nada se relaciona com a atividade setorial incentivada.*

*Trata-se, enfim, de uma conclusão decorrente da redução interpretativa do alcance possível da norma tributante pela interpretação conforme.*

***Aplicação de "interpretação conforme" ao presente caso***

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

*Conforme resumido no Relatório, trata-se de discussão sobre a incidência da contribuição sobre as remessas decorrentes de contratos de cessão de direitos autorais autorizando as diversas modalidades de exploração de composições musicais.*

*Nesse ponto, independentemente da denominação royalties, sendo apropriada ou não tal insígnia, não há de se falar em incidência da contribuição nesse caso específico, haja vista que não resiste qualquer referibilidade entre a CIDE-Royalties a tais rubricas e os respectivos pagamentos ao exterior, bem como, na esteira dessa interpretação, não há previsão no Decreto regulamentar que implique incidência sobre tais valores.*

***Portanto, não foi à toa que o Decreto regulamentar não incluiu a remuneração por mera cessão de direitos autorais – diferentes, portanto, dos “royalties” sobre cessão de marca e patente – das hipóteses elencadas no seu artigo 10. Nesse aspecto, o Decreto estabeleceu regularmente os fatos geradores previstos na Lei, vindo a sedimentar a interpretação mais adequada considerando a natureza da contribuição.***

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

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

Após a análise e a exposição do acórdão nº 3401-003.833 dois pontos sobressaltam: a referibilidade e o alcance do Decreto, que serão discutidos adiante.

Antes é necessário esclarecer a posição que prevaleceu no presente julgado, por voto de qualidade, do Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Sem nos alongar muito, podemos resumidamente explicar a posição externada no voto vencedor.

Inicialmente o relator expõe o conceito de royalties na lei que rege a Cide-Remessas, estabelecido na Lei nº 10.168/2000 e alterado pelas Leis posteriores, mostrando que a partir de 2002 ela passou a incidir também sobre valores pagos, creditados entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração, nas hipóteses de: (c) pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; e (d) pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

A fiscalização, como relatado, sustenta que a CIDE-Remessas incide no caso de pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, sendo a incidência da CIDE-Remessas, em tal caso, independente de transferência de tecnologia.

Até aí, pouca controvérsia relevante há. De fato, o art. 2º da Lei nº 10.168/2000, alterado pelas Leis nº 10.332/2001 e nº 11.452/2007, estabelece:

...

Veja-se que o próprio texto da lei deixa claro que a CIDE-remessas incidia originalmente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração, nas hipóteses de: (a) pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de **conhecimentos tecnológicos**; e (b) pessoa signatária de **contratos que impliquem transferência de tecnologia**, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. E, a partir de 2002, passou a incidir também sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração, nas hipóteses de: (c) pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto **serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes**; e (d) pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Nesse item “d”, que foi o objeto da autuação, o legislador não estabelece qualquer exigência de transferência de tecnologia, nem outro requisito afora o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de “royalties a qualquer título”, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Ademais, já esclareceu a Súmula CARF nº 127, de observância obrigatória por este colegiado administrativo, que:

“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.”

Não vejo razão para que a Súmula se refira ao item aqui descrito como “c”, na redação dada pela Lei nº 10.168/2000 ao § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, e não se refira ao item “d”, na redação dada pela mesma lei, no mesmo contexto.

Naqueles itens que o legislador desejou estabelecer a transferência de tecnologia como requisito ele o fez (v.g., item aqui descrito como “a”, e inserção do § 1º-A ao art. 2º, pela Lei nº 11.452/2007).

Assim, para que assista razão ao que sustenta o fisco, basta se configure o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de “royalties a qualquer título”, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

E, de todos esses requisitos, o que resta substancialmente controverso nesses autos é o de que o que tenha sido remetido a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior sejam, de fato, “royalties a qualquer título”. No mais, não se tem dúvidas de que a recorrente efetuou pagamentos ao exterior, comprovados por contratos de câmbio, em contrapartida à exploração de direitos, de forma a garantir a execução de suas atividades no mercado de televisão aberta, v.g., para ter o direito de utilização de obras, de forma que a recorrente pudesse transmitir filmes, programas esportivos, e realizar programas de entretenimento.

A fiscalização utiliza o conceito de *royalties* presente no art. 22, “d”, da Lei n.º 4.506/1964, 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;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos “royalties” acompanharão a classificação destes.” (grifo nosso) (texto adaptado à ortografia hoje aplicável)

Isso resta claro no seguinte excerto do Termo de Verificação Fiscal (fl. 12416):

“2.4. Considerando a regra matriz de incidência da CIDE prevista na lei n.º 10.168/2000, bem como o conceito de royalties, previsto no art. 22 da Lei n.º 4.506/64, os pagamentos a residentes ou domiciliados no exterior para a exploração de **direitos autorais, tais como os usufruídos pela fiscalizada (direito de uso de licença para transmissão de eventos esportivos, direito de uso de direitos autorais para transmissão de filmes, direito de uso de direitos autorais para produzir e transmitir programas de entretenimento, e outros)** se enquadram como fatos geradores da CIDE.” (grifo nosso)

A defesa diverge duplamente da fiscalização em relação ao tema, seja (1) por entender ter utilizado conceito amplo de *royalties*, derivado da legislação do Imposto de Renda, ao invés de conceito do IRRF, mais afeto à CIDE, seja (2) por entender que as rubricas autuadas não constituem direitos autorais (argumento esse albergado pelo julgador de piso). E, para endossar a divergência, realiza análise histórica das legislações referentes à CIDE e ao IRRF, e tece considerações sobre o caráter vinculante de decreto regulamentar, e sobre eventual alteração de critério jurídico no lançamento e na decisão de piso, à luz do que se entendeu por direitos autorais. (grifos nossos)

...

Como um dos argumentos apresentados pela defesa seria ter sido utilizado pela fiscalização o conceito amplo de royalties, derivado da legislação do Imposto de Renda, ao invés do conceito do IRRF que seria mais afeto à CIDE, o relator tece considerações sobre a aplicabilidade do conceito inerente ao IR, usado pelo fisco, e ao IRF, argumento da defesa, e qual seria o mais adequado.

Fica claro para o relator que o conceito que deve ser aplicado é o que consta na Lei n.º 4506/64, já que a própria lei instituidora da CIDE faz referência a essa norma legal. E a análise histórica efetuada pela recorrente e dispositivos legais ainda vigentes não modificam o alcance do termo *royalties* a qualquer título, conforme explicado exhaustivamente no voto:

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 n.º 10.168/2000):

...

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 n.º 10.332/2001, que distinguem “*royalties* de qualquer natureza” (tributados à alíquota de 25%, conforme MP n.º 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 n.º 1.089/1970, com a redação dada pela Lei n.º 8.685/1993), de “direitos de transmissão de filmes e eventos, inclusive esportivos” (tributados à alíquota de 15%, conforme art. 72 da Lei n.º 9.430/1996), e de “direitos autorais” (tributados à alíquota de 15%, conforme art. 28 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 1.089/1970, em sua redação original ou alterada, o art. 28 da Lei n.º 9.249/1995, e o art. 72 da Lei n.º 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 n.º 4.506/1964. E a Medida Provisória n.º 1.459, de 21/03/1996 (e suas reedições, v.g., sob o n.º 1.506, 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 n.º 4.506/1964. Aliás, persiste na Medida Provisória n.º 2.159-70, de 24/08/2001, vigente por força da Emenda Constitucional n.º 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 n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000*”, que constitui a base legal do art. 767 do atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 9.580/2018). E a mesma Medida Provisória n.º 2.159-70, em seu art. 4º, não deixa dúvidas de que a amplitude do termo “*royalties*” (aportuguesado em seu texto), mesmo na legislação que rege o IRRF, é mais abrangente do que 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. (grifos nossos)

A respeito da referibilidade o relator discute as possibilidades interpretativas já analisadas no CARF. E em julgamentos anteriores, nesse colegiado, a tese da referibilidade (que chegava a conclusão que a melhor interpretação para o termo “royalties de qualquer natureza” seria aquele vinculado às atividades incentivadas com a arrecadação da CIDE) foi vencida por maioria. Naquelas votações, também albergada no presente julgamento, o colegiado entendeu que a tese da referibilidade não deveria ser acatada por estar afeta ao exame de constitucionalidade e, portanto, fora do âmbito de competência do colegiado:

A discussão sobre “referibilidade” já foi analisada por este colegiado por ocasião de julgamentos efetuados nos meses de maio e junho de 2017. Em tais julgados, o relator, Cons. Tiago Guerra Machado, com menção a obra de Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso (“Contribuições - Teoria Geral - Contribuições em Espécie”), conceituou a “referibilidade” como “...o liame entre a finalidade a ser realizada com a contribuição e as atividades e interesses de certo grupo”, entendendo que qualquer CIDE deve espelhar, em seu fato gerador, e no grupo de contribuintes que serão afetados por sua imposição, a finalidade que pretende atingir com os recursos oriundos de sua arrecadação, sem o qual não haveria como prosperar sua permanência no ordenamento jurídico (Paulsen e Velloso afirmam ser a “referibilidade” um dos cinco requisitos basilares para a existência jurídico-constitucional das contribuições). E, analisando o caso naqueles autos tratado, o relator entendeu ser o único conceito possível de “royalties de qualquer natureza” aquele vinculado às atividades incentivadas com a arrecadação da CIDE, afirmando que a leitura correspondia a “...redução interpretativa do alcance possível da norma tributante pela interpretação conforme”.

...

Reitere-se que se defende aqui o afastamento da tese da “referibilidade”, tanto por entendê-la afeta a exame de constitucionalidade, e, portanto, fora do âmbito de competência deste colegiado administrativo, quanto por considerá-la inaplicável no caso concreto, no mérito, pois a intervenção no domínio econômico pode se dar de forma mais ou menos abrangente, e tal juízo de abrangência não afeta, a nosso ver, o âmbito de incidência do tributo, se estiver claramente delimitado em lei. (grifos nossos)

O outro aspecto discutido na ocasião dizia respeito a interpretação do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, que regulamenta a CIDE-Remessas. Para o relator o Decreto disciplina o conteúdo da Lei nº 10.168/2000, em relação a determinados tipos de contrato, silenciando em relação aos demais e se houvesse, no caput do art. 10 do Decreto no 4.195/2002, a expressão “tais como” (a exemplo do art. 22 da Lei no 4.506/1964), seria inequívoco o caráter aberto da lista; e, houvesse termo do tipo “apenas”, ou “exclusivamente”, seria evidente que a relação seria restritiva.

“Art.10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, **incidirá** sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, **a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:**

- I-fornecimento de tecnologia;
- II-prestação de assistência técnica:
  - a) serviços de assistência técnica;
  - b) serviços técnicos especializados;
- III-serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;
- IV-cessão e licença de uso de marcas; e
- V-cessão e licença de exploração de patentes.”

Duas leituras distintas são apresentadas em relação ao texto de tal artigo, nestes autos: uma pela recorrente e outra pela Fazenda (em contrarrazões). A recorrente alega que a lista é exaustiva, e que devem ficar fora do âmbito de incidência da CIDE todas as remessas de royalties que não versarem sobre um dos contratos ali citados expressamente. A Fazenda, por seu turno, argumenta que a tese de que o Decreto nº 4.195/2002 afastaria a incidência da CIDE não se sustenta, pois a lei, em sentido estrito, é a fonte da obrigação tributária, sem depender de atos normativos infralegais, que seriam aplicáveis apenas em caso de dúvida presente no texto da lei (o que não ocorre, na situação analisada), não podendo o CARF deixar de aplicar a lei vigente, conforme sua Súmula de n. 2.

...

Em relação ao tema, mantenho meu posicionamento, que foi vencido, à época, e que, como se aponta no tópico 1.3 deste voto, coincide com o predominante em todas as outras turmas do CARF, inclusive a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em cerca de duas dezenas de julgamentos sobre o tema, nos dois últimos anos (vários deles referidos nas contrarrazões da Fazenda), no sentido de que o texto do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 não restringe o alcance da lei. E, diga-se, nem poderia fazê-lo, por sua estatura de Decreto.

..

Em nossa visão, o Decreto disciplina o conteúdo da Lei nº 10.168/2000, em relação a determinados tipos de contrato, silenciando em relação aos demais. Houvesse, no caput do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, a expressão “tais como” (a exemplo do art. 22 da Lei nº 4.506/1964), seria inequívoco o caráter aberto da lista; e, houvesse termo do tipo “apenas”, ou “exclusivamente”, seria evidente que a relação seria restritiva.

Não havendo nem um nem outro termo/expressão no caput do art. 10 do Decreto no 4.195/2002, e albergando o texto da lei amplitude maior que a disciplinada no Decreto, não encontro fundamento plausível para entender afastado o texto da lei pela simples ausência de menção no Decreto.

Tal leitura, diga-se, não nega obediência ao conteúdo do Decreto n.º 4.195/2002, e, por isso, não afronta o art. 26-A do Decreto n.º 70.235/1972, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009 (“*No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”). Portanto, não se está aqui a afastar o texto do Decreto, nem retroativamente, nem com efeitos futuros, pelo que se afigura incorreta a menção da defesa ao art. 146 do CTN, sobre o tema. Tudo o que está no Decreto é aqui confirmado, mas há que se adicionar que o texto da lei não se resume ao que está disciplinado no Decreto.

Até compreendo que poderia afrontar/afastar, se existente o termo “apenas”, ou “exclusivamente” no *caput* do art. 10 do Decreto n.º 4.195/2002, pois aí sim, por mais que se pudesse entender que o Decreto extrapolou o comando legal, e, inclusive, o comando constitucional que fundamenta a legalidade estrita, este CARF estaria vinculado ao texto do Decreto, tendo em vista a inexistência de nenhuma das dispensas referidas no § 6.º do referido art. 26-A do Decreto n.º 70.235/1972.

Assim, entendo que o texto do art. 10 do Decreto n.º 4.195/2002 não esgota a disciplina das hipóteses de incidência da CIDE-Remessas, constante no art. 2.º da Lei n.º 10.168/2000, que abrange, como já destacado, os casos de pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, entendidos os “*royalties*, a qualquer título” como “rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos”. Não estão, assim, excluídas da incidência situações abrangidas pelo texto da lei e não elencadas (nem excepcionadas) expressamente em seu art. 10. (grifos nossos)

Após esses esclarecimentos volto a minha declaração de voto para esclarecer os pontos que alterei meu posicionamento, quais sejam o tema da referibilidade e o escopo do Decreto n.º 4.195/2002.

Em que pese a bem defendida tese da referibilidade no julgamento do acórdão 3401-003.833, pelo Relator Tiago Guerra Machado em que citando a obra de Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso conceituou a “referibilidade” como “...o liame entre a finalidade a ser realizada com a contribuição e as atividades e interesses de certo grupo” e que por isso concluía que a melhor interpretação para o termo “royalties de qualquer natureza” seria aquele vinculado às atividades incentivadas com a arrecadação da CIDE, ousou divergir para acompanhar o relator do presente voto.

Entendo que a tese da referibilidade é bastante plausível e deve ser seguida, entretanto ela está adstrita à construção legal. Por isso deve ser aplicada sempre que o legislador se depara nos auspícios da construção normativa. No presente julgamento, de aplicação da legislação ao caso concreto, não há como fugir a aplicação legal. E conseqüentemente discutir o objetivo buscado pela Lei ou pelo Decreto, almejando outra interpretação seria debater-se a constitucionalidade das normas, obrigatórias de seguimento por esse CARF.

Utilizar a tese da referibilidade nesse momento processual seria infringir ao disposto na Súmula CARF n.º 002, de aplicação obrigatória pelos conselheiros:

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

E, também, o disposto no art. 26-A do Decreto no 70.235/1972:

*No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

Quanto a interpretação do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, que regulamenta a CIDE-Remessas, também venho expor minha mudança de entendimento.

Inicialmente havia entendido que o Decreto nº 4.195/2002, que disciplina o conteúdo da Lei nº 10.168/2000, havia limitado o seu disciplinamento em relação a determinados tipos de contrato, silenciando em relação aos demais. Seria dizer que a Lei havia instaurado a possibilidade de cobrança a um escopo maior, royalties de qualquer natureza, e o poder executivo, a partir de uma análise política e econômica, entendeu pertinente naquele momento a cobrança somente para determinadas situações, emitindo um Decreto com o escopo mais restritivo.

Melhor dizendo, seria a Lei uma carta em branco para a cobrança dos tributos mas que o Decreto resolveu restringir. É claro que esse raciocínio estava amparado no poder que tem a Administração Pública executar suas diretrizes tendo em vista sua capacidade de atuação, que não é infinita.

Entretanto, analisando melhor o teor da Lei pude perceber que ela é autoaplicável. Seria o raciocínio anterior cabível se a Lei necessitasse de regulamentação para sua aplicação, mas esse não é o caso.

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

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

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

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

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

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

*§ 5o O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.*

*§ 6o Não se aplica a Contribuição de que trata o caput quando o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situada no exterior, para o oferecimento de curso ou atividade de treinamento ou qualificação*

*profissional a servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade.  
(grifos nossos)*

Como se pode depreender da leitura da Lei a contribuição é 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, e no § 2º consta que a partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição é devida pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Não outra leitura possível, a lei é clara no seu comando e não necessita de outros atos normativos para ser aplicável, a pessoa jurídica que pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter royalties a qualquer título deve recolher a contribuição CIDE.

Portanto o Decreto n.º 4.195/2002 não está restringindo o alcance da Lei, ele apenas fez uma regulamentação parcial, desnecessária, diga-se de passagem, já que a Lei é completa e autônoma na sua aplicação.

Com essas considerações voto por afastar a tese da referibilidade e do escopo exaustivo do Decreto, e por entender que deve ser aplicada a Lei n.º 10.168/2000, com o conceito de royalties previsto para o Imposto de Renda, no art. 22 da Lei n.º 4.506/1964, acompanhando assim o voto do relator.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes