



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16561.720112/2011-26
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-005.293 – 3ª Turma
Sessão de 22 de junho de 2017
Matéria CIDE
Recorrente SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

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

CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE.

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

FATO GERADOR. DEFINIÇÃO POR DECRETO. IMPOSSIBILIDADE.

Dispõe o artigo 97 do Código Tributário Nacional- CTN, que somente a lei pode definir o fato gerador da obrigação tributária principal.

O Decreto tem que ser aplicado em harmonia com a lei, por uma questão hierárquica. Qualquer natureza, prevista em lei, induz o entendimento de uma listagem não taxativa, por se tratar de uma norma secundária, não se pode inovar, mas apenas dar cumprimento a lei.

CIDE X CONDECINE .

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

INCLUSÃO DO IRRF NA BASE DE CÁLCULO DA CIDE. POSSIBILIDADE.

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

**INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.
POSSIBILIDADE.**

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as Conselheiras Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Demes Brito.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello - Relatora

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente Convocado), Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas (Suplente Convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte (fls. 6.893 a 6.909, e documentos às fls. 6.910 a 7.003) com fulcro nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15, meio pelo qual busca a reforma do Acórdão nº **3101-001.694** (fls. 6.827 a 6.845) proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de julgamento, em 16 de setembro de 2014, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para ajustar a base de cálculo considerando a taxa de câmbio vigente à data de ocorrência do fato gerador para conversão do valor. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

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

CIDE. INCIDÊNCIA. LICENÇA DE USO OU AQUISIÇÃO DE CONHECIMENTO TECNOLÓGICO. SERVIÇOS TÉCNICOS, DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. ROYALTIES. PAGAMENTO, CREDITAMENTO. ENTREGA. EMPREGO OU REMESSA AO EXTERIOR.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico CIDE onera os valores pagos creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, por licença de uso de conhecimentos tecnológicos, aquisição de conhecimentos tecnológicos, contratos que impliquem transferência tecnológica, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, e royalties.

FATO GERADOR. DEFINIÇÃO POR DECRETO. IMPOSSIBILIDADE. RESERVA LEGAL.

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

CIDE. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

A base de cálculo da CIDE é o valor do serviço contratado, creditado e/ ou pago ao prestador no exterior. Inexiste amparo legal para a exclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), em nome e por conta a licenciante, da base de cálculo desta contribuição.

CIDE. BASE DE CÁLCULO. CONVERSÃO EM MOEDA NACIONAL.

Para determinar a base de cálculo da contribuição, o valor em reais das transferências externas será apurado conforme determina o artigo 143 do CTN, ou seja, com base na taxa de câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Na data de 22/12/2011, a Contribuinte foi cientificada da lavratura de Auto de Infração (fls. 6.383 a 6.390) para exigência de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) - Remessas ao Exterior referente ao período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008. O lançamento decorre do entendimento da Fiscalização pela incidência da CIDE sobre os pagamentos efetuados ao exterior em contrapartida pelo uso ou exploração de direitos autorais sobre obra artística, exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em televisão por assinatura, por terem natureza de *royalties*. Também é exigida a inclusão do IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte) na base de cálculo da referida contribuição.

A impugnação apresentada pelo Sujeito Passivo (fls. 6.439 a 6.459), foi julgada improcedente, mantendo-se o lançamento fiscal na íntegra, conforme Acórdão nº 16-38.338 (fls. 6.652 a 6.671), proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I (SP). Não resignado com a decisão, apresentou recurso voluntário (fls. 6.679 a 6.708), o qual foi parcialmente provido tão somente para ajustar a base de cálculo considerando a taxa de câmbio vigente à data de ocorrência do fato gerador para fins de conversão, nos termos do Acórdão nº 3101-001.694 (fls. 6.827 a 6.845), ora recorrido.

Na sequência, a Contribuinte apresentou embargos de declaração (fls. 6.876 a 6.880) alegando contradição no julgado quanto à conclusão de que o Decreto nº 4.195/2002 não modificou a incidência da CIDE, os quais foram rejeitados por meio do despacho s/nº de 25/09/2015 (fls. 6.886 a 6.890).

No ensejo, insurge-se a Contribuinte por meio de recurso especial (fls. 6.893 a 6.909, e documentos às fls. 6.910 a 7.003) suscitando divergência jurisprudencial com relação aos seguintes pontos:

- (a) não incidência da CIDE nos pagamentos ao exterior pela aquisição de conteúdo, subdividindo-se o tópico em:

- (a.1) natureza jurídica dos pagamentos, por não se caracterizarem como *royalties*, uma vez efetuados diretamente ao autor da obra; e
- (a.2) aplicação do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002;
- (a.3) impossibilidade de cobrança cumulativa da CIDE – Remessas ao Exterior e da Condecine;
- (b) não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE; e
- (c) exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos, respectivamente: (a) 303-35.834 e 301-34.753; (b) 3201-00.415; e (c) 9202-002.600.

O recurso especial foi admitido parcialmente, tendo prosseguimento quanto à aplicação do Decreto nº 4.195/02 para não incidência da CIDE; impossibilidade de cobrança cumulativa da CIDE – Remessas ao Exterior e da Condecine; não inclusão do IRF na base de cálculo da CIDE e à exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, conforme Despacho s/nº, de 18 de dezembro de 2015 (fls. 7.010 a 7.015), proferido pelo Ilustre Presidente da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, e confirmado em sede de reexame de admissibilidade (fls. 7.016 a 7.017). Foi entendido como não comprovada a divergência jurisprudencial com relação ao enquadramento ou não dos pagamentos realizados para o exterior no conceito de *royalties*.

No que tange aos tópicos do recurso especial que tiveram prosseguimento, a Recorrente sustentou, em síntese, que:

- (a) a diferença entre os conceitos de direitos autorais e *royalties* confirma-se pelo Decreto nº 4.195/02, publicado com a finalidade de regulamentar a CIDE, tendo-o feito nos exatos limites da Lei nº 10.168/00;
- (b) nos termos do art. 10 do Decreto nº 4.195/02, são passíveis de tributação apenas os contratos que tenham por objeto o fornecimento de tecnologia ou a utilização de conhecimento tecnológico, como é o caso dos serviços técnicos de sessão de marcas e patentes. Não estão contemplados no Decreto os direitos autorais, no caso em análise decorrente de mera cessão do direito de transmitir determinado conteúdo em canais de televisão por assinatura, estando direitos autorais fora do campo de incidência da CIDE;
- (c) a melhor interpretação a ser dada ao art. 10 do Decreto nº 4.195/02 é de que o mesmo é taxativo, por prestigiar a referibilidade e assegurar a adequação entre o fato gerador e a incidência da CIDE, conservando-se a lógica interna e a utilidade do ato normativo;
- (d) os pagamentos efetuados pela Recorrente constituem-se em remuneração por direito autoral e não *royalties*, razão pela qual estão

sujeitos ao recolhimento da CONDECINE, a qual, assim como a CIDE-royalties, é uma contribuição de intervenção no domínio econômico, no entanto, voltada para o setor cinematográfico e videofonográfico, guardando referibilidade com o setor audiovisual, enquanto a CIDE-royalties tem referibilidade com o setor de tecnologia;

(e) ainda que se admitisse que as operações tributadas pela CONDECINE são potencialmente também tributáveis pela CIDE-royalties, a cobrança da segunda deve ser afastada para prevalecer apenas o gravame mais específico;

(f) no que tange à inclusão do IRF na base de cálculo da CIDE nos pagamentos efetuados para as programadoras estrangeiras, não é necessário que haja lei prevendo a sua exclusão;

(g) o IRF não compõe o valor pago, entregue, empregado ou remetido para o exterior, que é justamente a base de cálculo da CIDE; constitui-se, outrossim, em parcela de recursos já transferida para o Poder Público, não sendo justificável a sua tributação pela CIDE;

(h) por fim, requer o afastamento da incidência dos juros de mora pela taxa Selic sobre a multa de ofício em exigência, pois essa penalidade não se enquadra no conceito de crédito tributário estabelecido no art. 161 do CTN.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 7.019 a 7.033) postulando, preliminarmente, o não conhecimento do recurso especial e, no mérito, a negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello - Relatora

1. Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte preenche os requisitos de admissibilidade do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, devendo, portanto, ser conhecido.

Em sede de contrarrazões, a Fazenda Nacional alega ser inadmissível o recurso especial por não terem sido indicados de forma objetiva os dispositivos legais interpretados de modo divergente pelo acórdão recorrido, desatendendo ao requisito estabelecido no §1º, do art. 67, do Anexo II do novo RICARF, publicado em 10/06/2015.

Da análise da peça recursal, verifica-se ter sido atendido o requisito de indicação dos artigos de lei que estão sendo interpretados de modo divergente, tendo sido apontados ao longo da fundamentação do apelo especial os seguintes dispositivos, dentre outros: art. 10 do Decreto nº 4195/2002 (fl. 6.902); art. 32 da MP nº 2228-1 (fl. 6905) e art. 161 do CTN (fl. 6907).

Embora não havendo tópico específico, em observância ao princípio do formalismo moderado, deve-se ter por atendida a exigência regimental, na medida em que apontados os artigos de lei pela Recorrente no corpo da fundamentação. Ter-se-ia a hipótese de desatendimento do requisito se não houvesse qualquer menção às disposições legais e não houvesse se estabelecido a necessária relação entre as mesmas e a matéria que é objeto de insurgência por meio da via especial.

Com base nessas considerações, deve ser conhecido e ter prosseguimento o recurso especial da Contribuinte.

2. Mérito

No mérito, delimita-se a controvérsia suscitada pela Contribuinte, e que fora admitida para exame, os seguintes pontos:

(2.1) não incidência da CIDE nos pagamentos ao exterior pela aquisição de conteúdo, no que tange à:

(2.1.a) aplicação do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002; e

(2.1.b) impossibilidade de cobrança cumulativa da CIDE – Remessas ao Exterior e da Condecine;

(2.2) não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE; e

(2.3) exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A análise das matérias suscitadas no recurso especial será efetuada em separado, para dar mais clareza à decisão.

Embora não tenha sido admitida a divergência relativa ao enquadramento dos pagamentos efetuados pela Recorrente no conceito de *royalties* ou de direitos autorais, a apreciação da controvérsia relativa à aplicação do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 perpassa, necessariamente, por tais conceitos, sendo imprescindível introduzir a fundamentação da decisão mediante a delimitação de dos referidos institutos. Esclareça-se que não haverá a análise do mérito relativo a tal ponto, evitando-se a caracterização de decisão que extrapola os limites do despacho de admissibilidade do recurso especial.

Nessa esteira, o art. 149 da Constituição Federal estabelece três espécies de tributos denominadas como contribuições: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. O mesmo dispositivo outorga-as à União, para utilização como instrumento de atuação em cada uma das áreas correspondentes.

As contribuições de intervenção no domínio econômico, objeto de análise dos presentes autos, destinam-se apenas a instrumentalizar a ação da União no domínio econômico, alcançando-lhe recursos para fazer frente aos custos e encargos pertinentes. Nesse campo, a atuação do Poder Público foi moldada pelo art. 174 da Constituição Federal, o qual dispõe que o planejamento do Estado, em relação ao setor privado, é meramente indicativo.

Nesse contexto, a Lei nº. 10.168, de 29 de dezembro de 2000, instituiu a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) para financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, tendo este como objetivo principal "*estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo*". Dispõe o art. 2º da referida lei:

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. (grifou-se)

Para regulamentar a Lei nº 10.168/2000 e a Lei nº 10.332/2001, foi editado o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2001, que em seu art. 10 especifica as hipóteses de incidência da CIDE instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168/2000, *in verbis*:

Por outro viés, os direitos autorais são regulados pela Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, compreendidos nesses os direitos de autor e os direitos conexos, nos termos do art. 1º do diploma legal. Pertinente também ao caso, é a definição de obra audiovisual, estabelecida no art. 5º, inciso VIII, alínea *i*, da mesma Lei, como sendo *"a que resulta da fixação de imagens com ou sem som, que tenha a finalidade de criar, por meio de sua reprodução, a impressão de movimento, independentemente dos processos de sua captação, do suporte usado inicial ou posteriormente para fixá-lo, bem como dos meios utilizados para sua veiculação"*.

Concebida tal premissa, inicia-se a análise das matérias objeto da insurgência do Contribuinte por meio do apelo especial.

2.1 Não incidência da CIDE nos pagamentos para as programadoras estrangeiras pela aquisição de conteúdo (filmes, programas, etc.)

A Lei nº 10.168/2000, instituidora da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, estabeleceu como Sujeito Passivo da obrigação a *"pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior"*. Originalmente previu a Lei nº 10.168/2000 a incidência de contribuição sobre a importação de tecnologia, a CIDE-Tecnologia.

A partir de 1º de janeiro de 2002, conforme alteração do §2º, do art. 2º do diploma legal em referência, introduzida pela Lei nº 10.332/2001, a contribuição passou a ser devida também: (a) por pessoas jurídicas signatárias de contratos de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior; e (b) por pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Esclareça-se que a Lei nº 10.332/2001 teve por objetivo instituir mecanismos de financiamento para os seguintes projetos governamentais: Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio; Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde; Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos - Genoma; Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico e Programa de Inovação para Competitividade. Nesse contexto, foi introduzida a alteração do §2º, art. 2º da Lei nº 10.168/2000 e criada a CIDE-*Royalties*, diretamente ligada à CIDE-Tecnologia.

Na autuação fiscal da qual teve origem o processo administrativo, embora consignado pela Fiscalização no Termo de Constatação Fiscal tratem-se os contratos de cessão de direito de uso de propriedade intelectual (direito autoral) (fl. 5267), sobreveio conclusão equivocada de que os pagamentos efetuados tratavam-se de *royalties*, contemplados, assim, na hipótese de incidência tributária da CIDE do §2º, art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

O conceito de *royalties* está estabelecido no art. 22 da Lei nº 4.506/64 como sendo os rendimentos de qualquer espécie decorrente do uso, fruição, exploração de direitos, tais como, *in verbis*:

[...] 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.

[...]

O enunciado legal acima transcrito, em razão de seu caráter exemplificativo e não taxativo, possibilitou a caracterização de *royalty* para qualquer rendimento decorrente do uso, da fruição e da exploração de direitos, gerando insegurança quanto à correta caracterização para fins tributários.

O escopo da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000 foi de fomentar a produção tecnológica brasileira, sendo devida sobre os pagamentos de *royalties* referentes aos contratos de propriedade industrial. Posteriormente, a Lei nº 10.332/2001 ampliou a hipótese de incidência da exação para os valores decorrentes de contratos de prestação de serviços técnicos e assemelhados, e além disso incluiu na sua incidência os *royalties* de qualquer natureza, fazendo emergir dúvidas quanto ao alcance da tributação da CIDE.

Tendo em vista que o objetivo da Lei nº 10.168/2000 foi criar mecanismos de incentivo ao desenvolvimento tecnológico, a alteração introduzida pela Lei nº 10.332/2001 buscou reforçar o intuito inicial, estabelecendo a incidência da CIDE também para os *royalties* relacionados à tecnologia, no caso referentes a contratos de patentes e uso de marcas. O legislador não visou incluir na tributação da CIDE os pagamentos decorrentes das remessas decorrentes de direitos de autor.

As contribuições, como espécie tributária autônoma, embora sejam diferenciadas dos impostos em função de sua destinação constitucional, mantêm como ponto de relação a necessidade de a conduta do Contribuinte subsumir-se à hipótese de incidência da

norma para que possa ser exigido o tributo, fazendo-se cumprir o princípio da estrita legalidade.

2.1.a - Aplicação do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002

Nessa linha relacional, o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, editado para regulamentar a Lei nº 10.168/2000 e a Lei nº 10.332/2001, elucidando o alcance pretendido pela Lei, dispôs no seu art. 10 a incidência da CIDE sobre os contratos relativos à propriedade industrial de (i) fornecimento de tecnologia, (ii) assistência técnica, (iii) serviços técnicos especializados, (iv) serviços técnicos e de assistência administrativa, (v) cessão e licença de uso de marcas, e (vi) cessão e licença de exploração de patentes, em nada referindo-se à exploração de direitos autorais.

O art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 tem a seguinte redação:

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.

Ainda, o Decreto nº 4.195/2002 restringiu o seu conteúdo e alcance aos da Lei nº 10.168/2000, em função da qual foi expedido, em observância às disposições dos artigos 97, 98 e 99, todos do Código Tributário Nacional (CTN). O diploma legal em referência não alterou as hipótese do fato gerador da obrigação principal - CIDE, apenas fez constar explicitamente a abrangência pretendida pela Lei nº 10.168/00, instituidora da contribuição, uma vez editada no contexto de incentivo ao desenvolvimento tecnológico nacional, com o que não se pode relacionar o setor audiovisual.

Os decretos expedidos pelo próprio Poder Executivo para a "*fiel execução da lei*", nos termos do art. 84, inciso IV, da Constituição Federal, são de observância obrigatória pela Autoridade Fiscal, fazendo cumprir os preceitos da vinculação e obrigatoriedade da atividade administrativa de lançamento, insculpidos nos artigos 3º e 142 do CTN. Portanto, o art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, deve ser interpretado de forma taxativa, privilegiando-se a referibilidade e a correta relação entre o fato gerador e a CIDE-*royalties*, nos termos em que estabelecido pela Lei.

Não se propõe que o Decreto nº 4.195/02 seja aplicado e interpretado de forma autônoma e independente, até porque segundo as normas de hermenêutica a análise de

determinado dispositivo legal dar-se-á em conjunto com as demais normas previstas. As diretrizes interpretativas da legislação tributária estão explicitadas nos artigos 107 a 112 do CTN.

A interpretação do art. 10 do Decreto nº 4.195/02 realizar-se-á em consonância com o alcance e o impacto pretendidos pelo legislador ao ser promulgada a Lei nº 10.168/2000, ambos relacionados ao setor de tecnologia, não havendo qualquer relação com o setor audiovisual. Assim, ainda que se pretenda ser o rol estabelecido no art. 10 exemplificativo, de acordo com os objetivos de sua regra matriz, não se pode incluir ali a tributação dos direitos autorais relacionadas às obras audiovisuais, razão pela qual não há de se falar na incidência da CIDE.

Corroborando a argumentação aqui expendida, o tratamento dado aos rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais no Regulamento do Imposto de Renda, nos arts. 709 e 710:

Subseção II

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

Art. 709. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de quaisquer filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira (Lei nº 9.430, de 1996, art. 72).

Subseção III

Royalties

Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 3º).

Da análise dos dispositivos acima transcritos, depreende-se ter a legislação dado aos direitos sobre obras audiovisuais tratamento específico, distinto de *royalties*, por não se confundirem com estes. Portanto, por mais esse argumento, incabível a incidência da CIDE.

Importa, considerar, ainda que o regulamento é ato normativo subordinado à lei, de maior hierarquia no ordenamento jurídico, dando-lhe os limites de suas disposições editadas pelo Poder Executivo, atrelado ao art. 150, inciso I da Constituição Federal. No entanto, poderá a norma regulamentar transitar dentro dos limites da lei, como ocorre no caso concreto, não havendo vedações ao seu conteúdo nesse sentido.

A Administração Pública mostrar-se-ia em confronto com o princípio basilar da segurança jurídica se, em um momento edita ato normativo pelo Poder Executivo regulamentando a incidência de determinado tributo em determinadas hipóteses e, posteriormente, viesse a exigí-lo sobre hipóteses distintas, penalizando o contribuinte, que atendeu a norma por ela estabelecida. Assim, de modo a afastar-se quaisquer contradições que

possam romper com a sistemática de interpretação do direito tributário, deve-se observar o que dispõe o art. 10 do Decreto nº 4.195/02, para afastar a incidência da CIDE-royalties no caso dos autos.

Por fim, reforça a argumentação aqui expendida, a Solução de Consulta COSIT nº 06 de 2016, que traz ser taxativo o rol do art. 10 do Decreto nº 4.195/02, cuja ementa se deu nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

CIDE-REMESSAS. PATROCÍNIO DE EVENTOS NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide a Cide-Remessas no pagamento relativo a contratos de patrocínio realizados com entidades promotoras de eventos domiciliadas no exterior.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.168, de 2000, art. 2º, caput e § 2º, com redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001; e Decreto nº 4.195, de 2002, art. 10.

Extrai-se, ainda, da sua fundamentação:

[...]

6. A Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico – Cide incidente sobre as remessas para o exterior foi criada pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000. Originalmente a incidência foi apenas sobre os valores pagos a título de licença de uso ou de aquisição de conhecimentos tecnológicos, e dos resultantes de contratos que impliquem transferência de tecnologia firmados com residentes ou domiciliados no exterior:

[...]

7. Com a edição da Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, ocorreu a ampliação do campo de incidência da Cide-Remessas. Esta lei deu nova redação ao § 2º do artigo 2º da Lei nº 10.168, de 2000, acrescentando a incidência sobre os pagamentos relativos a serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

8. Com vistas a esclarecer as hipóteses de incidência previstas na lei supracitada, trouxe o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, a relação dos objetos contratuais sujeitos à 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.

9. Cabe observar que o art. 10 do Decreto nº 4.195, de 2002, deixa claro que a incidência da Cide-Remessas ocorre em dois tipos de pagamentos: os pagamentos a título de royalties e os a título de remuneração (pela prestação de serviços). No entanto essa remuneração pela prestação de serviços restringe-se ao fornecimento de tecnologia (inciso I), à prestação de assistência técnica (inciso II) e aos serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes (inciso III).

10. No caso em tela, o pagamento é relativo a contratos de patrocínio realizados com entidades promotoras de eventos domiciliadas no exterior. Por óbvio, não é correspondente a pagamentos a título de royalties. Também não existe a subsunção aos casos de remuneração pela prestação de serviços, que são limitados aos serviços descritos nos incisos I, II e III do art. 10 do Decreto nº 4.195, de 2002. Dessa forma, fica afastada a incidência da Cide-Remessas sobre esse pagamento.

Conclusão

11. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que não incide a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide no pagamento relativo a contratos de patrocínio realizados com entidades promotoras de eventos domiciliadas no exterior.

[...]

Por esses argumentos, e sobretudo tendo em vista o disposto no art. 10 do Decreto nº 4.195/02, que regulamentou a Lei nº 10.168/2000 e a Lei nº 10.332/2001, afasta-se a incidência da CIDE-royalties sobre as remessas de valores efetuadas pela Recorrente ao exterior em contrapartida pelo uso ou exploração de direitos sobre obra artística, exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em televisão por assinatura, por não serem royalties e, assim, não estarem previstos no rol taxativo do art. 10 do referido decreto regulamentar.

2.1.b - Impossibilidade de cobrança cumulativa da CIDE – Remessas ao Exterior e da Condecine

No que concerne à CONDECINE, o propósito do Governo Federal de impactar o setor audiovisual da economia foi externado com a criação da CONDECINE - Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional, por meio da Medida Provisória nº 2.228-1/2001, que em seu art. 32, na redação vigente nos períodos de apuração em exame, estabelece como fato gerador da contribuição:

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

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. (grifou-se)

A título de nota, a partir da Lei nº 12.485/2011, que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado - televisão por assinatura, a CONDECINE passou a incidir também sobre a prestação de serviços que se utilizem de meios de distribuição de conteúdos audiovisuais, sendo acrescidos ao art. 32 da Medida Provisória nº 2.228-1/2001 os incisos I a III, *in verbis*:

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.

Do art. 32 da MP nº 2.228-1/2001, em sua redação original, depreende-se estar a Contribuinte sujeita ao recolhimento da CONDECINE sobre as remessas ao exterior efetuadas para as programadoras estrangeiras a título de remuneração por direito de transmissão de obra audiovisual, em razão de ser esta a contribuição de intervenção no domínio econômico específica para o setor de audiovisual. Portanto, é fato gerador da CONDECINE a aquisição de direitos relacionados à indústria cinematográfica e videofonográfica.

A CIDE incidente sobre royalties e a CONDECINE, portanto, são duas contribuições de intervenção no domínio econômico idealizadas pelo legislador para atingir e regular setores distintos da economia, quais sejam, o de tecnologia e o audiovisual (cinematográfico e videofonográfico). Tendo-se em conta que as contribuições têm por característica a destinação específica, estando as remessas ao exterior a título de pagamento de

direitos autorais às programadoras estrangeiras sujeitas à incidência da CONDECINE, invariavelmente estarão afastadas do campo de exigência da CIDE.

O argumento é reforçado pelo fato de a Lei nº 10.168/00 não prever como destino do produto de arrecadação da CIDE o setor audiovisual, mas tão somente o setor da tecnologia nacional, ocorrendo o recolhimento da contribuição ao Tesouro Nacional e destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT. A CONDECINE, por sua vez, é recolhida diretamente à ANCINE - Agência Nacional do Cinema e seu produto de arrecadação destinado ao Fundo Nacional da Cultura - FNC e alocado em categoria específica denominada Fundo Setorial do Audiovisual, para aplicação nas atividades de fomento relativas aos Programas criados pela Medida Provisória.

Conclusão inexorável é que a CIDE-royalties guarda referibilidade com o setor de tecnologia e a CONDECINE com o setor audiovisual (cinematográfico e videofonográfico), sendo cabível apenas a incidência desta última sobre as remessas efetuadas pela Contribuinte ao exterior a título de pagamento das programadoras estrangeiras pelos direitos de transmissão de obras audiovisuais, restando afastada a ocorrência do *bis in idem*, que não se justifica no contexto dessas contribuições.

2.2 Não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE

Na hipótese de prevalecer o entendimento pela manutenção do lançamento, com a incidência da CIDE-royalties sobre as remessas efetuadas pela Contribuinte ao exterior no ano-calendário de 2006, há de se adentrar no exame do questionamento referente à inclusão ou não do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) na base de cálculo da contribuição.

Com relação a esse aspecto, entendeu o acórdão recorrido ser cabível a inclusão do IRRF na base de cálculo, amparando-se no argumento da inexistência de dispositivos legais que determinem a exclusão do IRRF da base de cálculo da CIDE, bem como no Ato Declaratório Interpretativo nº 13/2004, expedido pela Secretaria da Receita Federal e na Solução de Divergência nº 17/2011 da COSIT/RFB.

A Lei nº 10.168/2000, em seu art. 2º, §3º, com redação da Lei nº 10.332/2001, estabeleceu como base de cálculo da CIDE os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a cada mês, como remuneração das obrigações contratadas.

Da análise do dispositivo, verifica-se ter a lei previsto a incidência da CIDE tão somente sobre o valor da remuneração estipulada em contrato pactuado com o fornecedor domiciliado no exterior, não compreendida nessa o montante relativo ao IRRF ou quaisquer outros acréscimos. Importa mencionar que remuneração é o valor estipulado no contrato como a contraprestação devida pelo Contribuinte (contratante) às programadoras estrangeiras (contratadas) pela transmissão das obras audiovisuais, obrigação contraída pelas contratadas no âmbito dos contratos internacionais.

O IRRF não faz parte da remuneração estabelecida entre as partes, constituindo-se em parcela de valor já transferida ao Poder Público quando da remessa da contraprestação ao exterior pela Contratante à Contratada, não sendo cabível a sua tributação pela CIDE.

Além disso, independentemente de qual das partes, se contratante ou contratado, assumo o ônus pelo IRRF, fazer incidir a CIDE sobre base de cálculo na qual esteja incluído o

valor relativo ao imposto referido, e não somente sobre a remuneração conforme estabelecido pelo art. 2º, §3º da Lei nº 10.168/2000, é incorrer em flagrante violação ao princípio da estrita legalidade.

2.3 Juros de mora sobre a multa de ofício

No Direito Tributário, a referência aos juros remete à mora, constituindo-se em uma indenização pelo atraso no pagamento do débito tributário, ocasionando a privação da Fazenda Nacional de utilizar a importância não recebida na data programada, e que ficou em poder do Contribuinte. Os juros moratórios visam remunerar o ente público pelo retardo no pagamento, sendo os mesmos aplicados na forma que a lei dispuser.

A Lei nº 9.430/96 estabelece, em seu art. 61, a disciplina referente à multa de mora e aos juros de mora incidentes sobre o débito tributário. A multa de ofício, por sua vez, é tratada no art. 44 do mesmo diploma legal.

Depreende-se da leitura dos artigos de lei que a multa de ofício será aplicável nos casos de lançamento de ofício sobre o tributo ou contribuição, caracterizando-se como uma penalidade mais gravosa que a multa de mora, pois o Contribuinte já perdera a oportunidade de realizar o recolhimento espontaneamente.

Nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96, haverá a incidência de juros de mora sobre "os débitos a que se referem o artigo", compreendido neste conceito apenas o valor principal do tributo, não servindo de amparo legal à Administração Tributária para proceder à exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício ao cobrar o crédito tributário.

Com relação ao art. 161 do Código Tributário Nacional, o mesmo também não é fundamento a autorizar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Isso porque o termo "crédito" empregado na sua redação refere-se ao tributo, e nesse conceito não se enquadra a multa. Não por outra razão, o próprio artigo de lei faz uma ressalva em relação às penalidades, ao citar "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária". Assim, a multa, que é uma sanção, não se confunde com o tributo, não sendo cabível a sua atualização monetária pela aplicação de juros moratórios.

Assim, incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício no caso dos autos.

3. Conclusão

Portanto, celebrada a arguição, resta (a) afastada a incidência da CIDE sobre as remessas efetuadas pela Contribuinte ao exterior a título de pagamento às programadoras estrangeiras por aquisição de direitos de transmissão de obras audiovisuais através de sinais de televisão por assinatura; (b) determinada a exclusão do IRF da base de cálculo da CIDE, caso seja mantida a sua exigência e, ainda, (c) reconhecida a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

4. Dispositivo

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial do Sujeito Passivo.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Demes Brito - Redator designado

Em que pese os fundamentos do voto da Ilustre Conselheira Relatora, com a devida *vênia*, discordo de seus fundamentos. Explico:

Primeiramente, se faz necessário relembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamado de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim uma Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos, não tendo espaço para questões fáticas, que já ficaram devidamente julgadas no Recurso Voluntário.

Com efeito, a Contribuinte interpôs Recurso Especial, suscitando divergência jurisprudencial sobre três aspectos: (i) incidência da CIDE propriamente dita; (ii) inclusão do IRRF na base de cálculo da contribuição; e (iii) correção da multa de ofício mediante a aplicação da taxa Selic.

Do exame de admissibilidade, fls.7010/7015, o Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF, admitiu parcialmente o Recurso, considerando como divergentes quatro matérias a saber: (i) Aplicação do Decreto nº 4.195/2002, (ii) possibilidade ou não de cobrança cumulativa da CIDE – Remessas ao Exterior e da Condecine, (iii) Inclusão do IRRF na Base de Cálculo, (iv) Atualização da Multa de Ofício com Base na Selic.

Houve Reexame de Admissibilidade, fls. 7016/7017, o Presidente do CARF manteve, na íntegra, o despacho do Presidente da Câmara, que deu seguimento parcial ao recurso interposto pelo sujeito passivo.

Sem embargo, esta E. Câmara Superior já firmou entendimento de que os valores remetidos ao exterior pela Contribuinte trata-se de *royalties*. A remuneração pelo

direito de transmissão efetuados às programadoras estrangeiras, não poderiam ter outra natureza, considerando a contraprestação pela aquisição de obras criativas de autoria de terceiros.

Aliás, a jurisprudência referente a esta matéria, encontra-se pacificada e firme desde 2012, conforme decisão consubstanciada no Acórdão nº 9303-001.864, de relatoria do Ilustre ex Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

Na atual composição desta E. Câmara Superior, tive a oportunidade de relatar alguns processos, em especial o acórdão nº 9303004.149, de 09 de junho de 2016, idêntico ao presente caso, envolvendo a mesma matéria, contribuinte e Conselheira Relatora Vencida, o qual por maioria de votos, o Colegiado entendeu que os valores remetidos ao exterior pela Contribuinte trata-se de *royalties*, em razão disto, devem sofrer a incidência da CIDE sobre as remessas efetuadas ao exterior a título de pagamento das programadoras estrangeiras por aquisição de direitos de transmissão de obras audiovisuais por meio de sinais de televisão por assinatura.

Portanto, o dissenso jurisprudencial submetido ao crivo desta E. Câmara Superior, cinge-se em relação a matéria de direito, especialmente quanto aplicação do Decreto nº 4.195/2002, a possibilidade ou não de cobrança cumulativa da CIDE – Remessas ao Exterior e da Condecine, inclusão do IRRF na Base de Cálculo e Atualização da Multa de Ofício com Base na Taxa Selic.

Passo ao julgamento da lide.

Incidência da CIDE sobre pagamentos remetidos às programadoras estrangeiras pela aquisição de programas de conteúdo pela transmissão de obras audiovisuais

A Autoridade Fiscal lançou a CIDE incidente sobre valores que a Contribuinte remeteu às licenciadas estrangeiras (programadoras de conteúdo) pela transmissão de obras audiovisuais, pelo fato de tratar-se de royalties decorrentes de contratos de aquisições (licença) e exploração de direitos de exploração comercial (distribuição, mediante transmissão sinais eletromagnéticos) de obra audiovisual ou cinematográfica.

A Lei nº 10.168/00, publicada em 29.12.2000, instituiu a CIDE destinada a estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante o financiamento do Programa de Estimulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, também criado pela referida Lei. O teor dos artigos 1º e 2º da Lei 10.168/00, transcrevo a redação original:

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

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

Parágrafo. 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.

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

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

(...).

Em 19.12.01, foi editada a Lei 10.332/01, que, alterando os parágrafos. 2º, 3º e 4º do art. 2º da Lei 10.168/00, acabou por ampliar o âmbito de incidência da CIDE. Os referidos dispositivos legais passaram a ter a seguinte redação:

“Art. 2º - (...).

*Parágrafo. - 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.***

Parágrafo. - 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.

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

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

Com efeito, a Lei nº 10.332/2001, ao inserir nova redação ao §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, alargou o campo de incidência da CIDE, fazendo-a incidir, a partir de 01/01/2002, sobre contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior e pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Dessa forma, resta claro, a incidência da Contribuição sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente de transferência de tecnologia (caput do artigo 2º); serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes (primeira parte do §2º do artigo 2º); **e royalties**, a qualquer título (parte final do §2º do artigo 2º).

Nada obstante, verifica-se ainda, que à CIDE instituída pela Lei 10.168/00, seus fins são correlatos, primordialmente com a promoção e o incentivo do desenvolvimento nacional na área de ciência e da tecnologia, o que se evidencia diante da previsão de que os recursos obtidos com a sua arrecadação serão destinados, integralmente, ao Fundo Nacional Desenvolvimento Científico e Tecnológico (art. 4º); os recursos desse Fundo, por sua vez, financiam diversos Programas relacionados a atividades de pesquisa e desenvolvimento científico tecnológico.

Assim, a finalidade da contribuição tem por objetivo fomentar o setor tecnológico nacional, tornando-o menos dependente de importações estrangeiras.

De modo que, a norma que regula a chamada CIDE-Royalties determina que ela é devida pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Portanto, os valores remetidos ao exterior pela Contribuinte trata-se exclusivamente de *royalties*, considerando a remuneração pelo direito de transmissão efetuados às programadoras estrangeiras, não poderiam ter outra natureza, tendo em vista a contraprestação pela aquisição de obras criativas de autoria de terceiros, logo, devem ser tributadas.

Da definição de Royalties para Legislação Tributária

A definição do que seria “royalties” é encontrada na Lei 4.506/64, não podendo nenhum Decreto alterar o alcance de seu conceito legal:

A este propósito, contra tal pretensão, Denis Borges Barbosa (p.12) leciona a essencialidade de que se entenda de *royalties para legislação tributária*¹, transcrevo parte de seu estudo:

Definição de royalties

A noção de royalties , ou regalias, é construída na legislação tributária interna pelo art. 22 da Lei 4.506/64. Segundo a lei, são royalties “os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição ou exploração de direitos, tais como: a) direitos 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”. uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive dos filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão)

Neste sentido, o termo royalties encontra-se contido no artigo 22 da Lei nº 4.506/64, *in verbis*:

¹ Siqueira.Marcelo, Barbosa, Borges.Denis. Do poder do titular de marcas de cobrar royalties disponível em: http://docplayer.com.br/3942046-Do-poder-do-titular-de-marcas-de-cobrar-royalties-denis-borges-barbosa-e-marcelo-siqueira-setembro-de-2012.html#show_full_text. Acessado em 10/04/2016.

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.

Do dispositivo legal transcrito, verifica-se que os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como *royalties*, salvo se pago/recebido pelo autor ou criador da obra.

Contudo, a Relatora Vencida, bem como a Contribuinte (teses idênticas) não fundamentaram a real natureza jurídica do que se trata *royalties*, sustentam apenas que o artigo 10 do Decreto nº 4.195/02, que regulamentou a Lei nº 10.168/2000 e a Lei nº 10.332/2001, afasta a incidência da CIDE-royalties sobre as remessas de valores efetuadas ao exterior em contrapartida pelo uso ou exploração de direitos sobre obra artística, exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em televisão por assinatura, por não serem royalties e, assim, não estarem previstos no rol taxativo do art. 10 do referido decreto regulamentar.

A tese não convence, sem muito esforço conclui-se que tal pretensão não se sustenta. Talvez, somente a título de divagação, não haveria tributação, caso a Contribuinte firmasse os contratos diretamente com os autores, escritores, diretores, produtores etc, e remunerasse em decorrência da exploração da obra por eles criada, tais rendimentos não seriam em tese classificados como royalties.

Diametralmente oposto do que ocorreu no presente caso, compulsando aos autos verifica-se que os contratos firmados dispõem, expressamente, que a licenciada pagará à licenciadora Royalties, conforme se pode ver no Contrato pactuado com o Canal SEX ZONE. Vejamos:



CONFIDENCIAL - Uso Interno

PROGRAMADORA: CALIFORNIA BROADCAST CENTER

TIPO DE CONTRATO: Exclusive License Agreement

First Amendment to Exclusive License Agreement

OBJETO DO CONTRATO: Distribuição de sinais de TV por assinatura

PRODUTO: Sex Zone

VALIDADE DO CONTRATO: 01/06/2007 a 31/05/2011

RENOVAÇÃO: o contrato pode ser renovado por períodos adicionais de um ano mediante notificação escrita com 10 dias de antecedência.

MOEDA DE PGTO: US\$

REMUNERAÇÃO: a SKY pagará a CBC um flat fee mensal + percentual aplicado sobre a receita líquida, variável de acordo com o produto (*a la carte* ou PPV)

TAXA DE CÂMBIO: a do mês imediatamente seguinte após o mês de exibição, informada pelo Bloomberg.

REAJUSTES: não há.

PRAZO DE PAGTO: até 60 dias após o mês de exibição

TRIBUTOS: desconto de IRRF e CONDECINE.

GRATUIDADE: Não há.

VERBA DE MARKETING: não há.

FORO/JURISDIÇÃO: New York/USA

Última impressão 10/1/2011 08:45:00

No caso em espécie, o artigo 10 do Decreto nº 4.195/02, não salvaguarda a Contribuinte, salvo, se os pagamentos fossem pagos e remetidos diretamente para os criadores da obra.

Neste quadro, invoco os ensinamentos do Prof. Dr. Lenio Streck (p.242) que leciona sobre a correta interpretação jurídica. *In verbis*:

“Então, ao contrário do que se diz na dogmática jurídica, não interpretamos para, só depois, compreender. Na verdade, compreendemos para interpretar, sendo a interpretação a explicitação de compreendido, para usar as palavras de Gadamer, em seu Wahrheit und Method. Essa explicitação (justificação do compreendido) necessita sempre de uma estruturação no plano² argumentativo (é o que se pode denominar de o “como apofântico”). A explicitação da resposta de cada caso deverá estar sustentada em consistente justificação, contendo a reconstrução do direito, doutrinária e jurisprudencialmente, confrontando tradições, enfim, colocando a lume a fundamentação jurídica que, ao fim e ao cabo, legitimará a decisão no plano do que se entende por responsabilidade política do interprete no paradigma do Estado Democrático de Direito³”.

Repiso e rechaço qualquer tese contrária, a lei caracteriza como *royalty* qualquer rendimento decorrente do uso, da fruição ou exploração de direitos, inclusive no caso da Contribuinte, que remeteu valores às licenciadas estrangeiras (programadoras de conteúdo) pela transmissão de obras audiovisuais, pelo fato de tratar-se de royalties decorrentes de contrato de aquisição (licença) e exploração de direitos autorais para exploração comercial (distribuição, mediante transmissão sinais eletromagnéticos) de obra audiovisual ou cinematográfica.

A título de fixação dos dispositivos para uma correta interpretação, o artigo 1º da Lei nº 9.610/98, trata o que são direitos autorais, remetendo a leitura do art. 7º, ao cuidar dos direitos autorais, que determinam as obras intelectuais, dentre outras hipóteses, as audiovisuais:

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

(...)

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:

(...)

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

²

³ STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica, Estado e Política: uma visão do papel da Constituição em países periféricos. In CADEMARTORI, Daniela Mesquita Leutchuk e GARCIA, Marcos Leite (org.). Reflexões sobre Política e Direito – Homenagem aos Professores Osvaldo Ferreira de Melo e Cesar Luiz Pasold. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008; p. 242.

Como visto, os valores remetidos ao exterior pela Contribuinte trata exclusivamente de *royalties*, portanto, não há previsão legal que afaste a tributação dessas remessas.

Inaplicabilidade do artigo 10 do Decreto Lei nº 4.195/2002

Sem embargo, a Relatora do Voto vencido sustenta em suas razões de decidir que o artigo 10 do Decreto nº 4.195/02, que regulamentou a Lei nº 10.168/2000 e a Lei nº 10.332/2001, afasta a incidência da CIDE-royalties sobre as remessas de valores efetuadas pela Contribuinte, cita ainda, a Solução de Consulta COSIT nº 06 de 2016, que não se amolda no presente caso, por se tratar de CIDE- Remessas de Patrocínio de eventos no exterior. Transcrevo fragmentos do Voto Vencido:

"Nessa linha relacional, o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, editado para regulamentar a Lei nº 10.168/2000 e a Lei nº 10.332/2001, elucidando o alcance pretendido pela Lei, dispôs no seu art. 10 a incidência da CIDE sobre os contratos relativos à propriedade industrial de (i) fornecimento de tecnologia, (ii) assistência técnica, (iii) serviços técnicos especializados, (iv) serviços técnicos e de assistência administrativa, (v) cessão e licença de uso de marcas, e (vi) cessão e licença de exploração de patentes, em nada referindo-se à exploração de direitos autorais.

O art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 tem a seguinte redação:

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.

Ainda, o Decreto nº 4.195/2002 restringiu o seu conteúdo e alcance aos da Lei nº 10.168/2000, em função da qual foi expedido, em observância às disposições dos artigos 97, 98 e 99, todos do Código Tributário Nacional (CTN). O diploma legal em referência não alterou as hipótese do fato gerador da obrigação principal - CIDE, apenas fez constar explicitamente a abrangência pretendida pela Lei nº 10.168/00, instituidora da contribuição, uma vez editada no contexto de incentivo ao desenvolvimento tecnológico nacional, com o que não se pode relacionar o setor audiovisual.

Os decretos expedidos pelo próprio Poder Executivo para a "fiel execução da lei", nos termos do art. 84, inciso IV, da Constituição Federal, são de observância obrigatória pela Autoridade Fiscal, fazendo cumprir os preceitos da vinculação e obrigatoriedade da atividade administrativa de lançamento, insculpidos nos artigos 3º e 142 do CTN. Portanto, o art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, deve ser interpretado de forma taxativa, privilegiando-se a referibilidade e a correta relação entre o fato gerador e a CIDE-royalties, nos termos em que estabelecido pela Lei.

Por fim, reforça a argumentação aqui expendida, a Solução de Consulta COSIT nº 06 de 2016, que traz ser taxativo o rol do art. 10 do Decreto nº 4.195/02, cuja ementa se deu nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE-REMESSAS. PATROCÍNIO DE EVENTOS NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide a Cide-Remessas no pagamento relativo a contratos de patrocínio realizados com entidades promotoras de eventos domiciliadas no exterior.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.168, de 2000, art. 2º, caput e § 2º, com redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001; e Decreto nº 4.195, de 2002, art. 10".

Por outro lado, a Contribuinte sustenta que a diferença entre direito **autoral** e **royalties** se confirma pelo Decreto nº 4.195/02, que tal Decreto foi publicado com a função de regulamentar a CIDE.

Como devidamente comprovado (contrato colacionado), não se trata de direito Autoral, sim de Royalties nos termos do artigo 22 da Lei nº 4.506/64.

A Contribuinte prossegue em sua argumentação: " Isso porque, o Decreto nº 4.195/02 listou como passíveis de tributação apenas os contratos que tenham por objeto o fornecimento de tecnologia ou a utilização de conhecimento tecnológico, como é o caso dos serviços técnicos e da cessão de marcas e patentes. Os direitos autorais, que no caso em questão se materializam pelo direito de exibir filmes, canais, programas etc.. não requerem a utilização de uma tecnologia específica; trata-se de uma mera cessão do direito de transmitir determinado conteúdo em canais de televisão por assinatura. Por tal motivo esse direitos não estão previstos no Decreto como fato gerador".

Com efeito, não há como aplicar o artigo 10 do Decreto Lei nº 4.195/2002, para afastar a incidência da CIDE, em razão das operações de remessas da Contribuinte se tratarem exclusivamente de *royalties*, conforme contratos anexados junto aos autos, que dispõem, expressamente, que a licenciada pagará à licenciadora *royalties*.

Portanto, no caso em testilha, os royalties não estão sendo pagos diretamente ao autor das obras audiovisuais exploradas, o que amolda-se perfeitamente no artigo art. 22 da Lei 4.506/1964, portanto, não há o que se falar em aplicação do artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002.

Para melhor esclarecer, o processo administrativo fiscal está adstrito às regras positivadas do sistema, neste sentido, invoco o magistério do Professor **Luiz Orlando Junior Zanon** (pg.104,105-106) o qual em sua tese de Doutorado, *Teoria Complexa do Direito*⁴, esclarece a correta inserção das normas no plano sistêmico. *In verbis*:

"O Positivismo Jurídico pressupõe que o Direito é formado exclusivamente (ou ao menos preponderantemente) por Regras Jurídicas, como sinônimo de Normas Jurídicas positivadas, devidamente fixadas pelos parlamentares (no sistema codificado) ou estabelecidas em precedentes judiciais anteriores (no modelo judiciário ou consuetudinário)⁵ No primeiro cenário (civil law, statutory law ou code based legal system), a Regra Jurídica é o resultado da interpretação de um texto elaborado pelo legislador, no sentido de reconstruir sua intenção ao prolatar o dispositivo normativo, como se fosse um procedimento de adivinhação de qual teria sido a solução dada pelo órgão legiferante, acaso diante do caso concreto. E, no segundo (common law ou judge made law), a Regra Jurídica pode ser extraída não só da legislação, mas também do texto de um precedente anterior, num esforço de verificar qual seria a solução que teria sido dada pelo Poder Legislativo para reger o novo caso, nos pontos relevantes em que é precisamente similar ao julgamento anterior. Em ambas hipóteses, a interpretação e a aplicação do Direito são consideradas, pela generalidade dos juspositivistas [...] (com a notável ressalva de Kelsen), como meramente reprodutoras de sentidos já previamente fixados por Regras Jurídicas anteriores, que já guardam a resposta para solução do novo problema emergido no tecido social". (pg.104,105-106). [...]

Superada a questão quanto à inaplicabilidade do artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002, para que não pare dúvidas, ou qualquer insurgência no que tange omissão, obscuridade e contrariedade, até porque, quando o feito estiver no crivo do Poder Judiciário, penso que será analisado e avaliado todos os contratos pactuados entre licenciada e licenciadora, e a conclusão será a mesma deste Relator.

Nada obstante, também não aplicaria o artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002, por não ser taxativo, o Decreto tem que ser lido em harmonia com a lei, por uma questão hierárquica. Qualquer natureza, prevista em lei, induz o entendimento de uma listagem não taxativa, por se tratar de uma norma secundária, não se pode inovar, mas apenas dar cumprimento a lei.

⁴ ZANON JUNIOR, Orlando Luiz. *Teoria Complexa do Direito*. Florianópolis: Cejur, 2013.

⁵ DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico: Introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político*. São Paulo: Método, 2006. p. 68: "Isso indica que ser positivista no âmbito jurídico significa escolher como exclusivo objeto de estudo o direito que é posto por uma autoridade e, em virtude disso, possui validade (direito positivo)"; e, p. 131: "Partindo dessa delimitação negativa, o PJ stricto sensu afirma a absoluta identidade entre o conceito de direito e o direito efetivamente posto pelas autoridades competentes, isto é, pelas autoridades que, em razão de uma constelação de poder, possuem a capacidade de impor o direito". E FERRAJOLI, Luigi. *Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia*. V 1. Madrid: Trotta, 2011. p. 395-457. Especialmente, p. 396: "Las normas son reglas que pertenecen al derecho positivo en cuanto son efectos jurídicos puestos o causados por actos (T8.11, T8.12). Obviamente, em tanto que reglas, las normas son significados de preceptos (T8.13), a los que vienen asociadas em cada caso mediante interpretación jurídica".

Para melhor esclarecer, quando houver um conflito entre normas de patamares localizados mais próximos da torre piramidal, em relação à Constituição Federal, a norma superior ocupa posição diferenciada no processo hierárquico, prevalecendo sua posição no alto da estrutura organizacional.

No caso do Decreto, seu objetivo é de regulamentar a fiel aplicação de uma norma elaborada pelo Poder Legislativo, jamais poderá trazer prescrições que colidem com as regras de uma lei superior. Se houver alguma inconsistência entre o Decreto e a Lei, a questão se resolve pelo reconhecimento da inaplicabilidade do Decreto, e aplicação de lei superior.

Neste sentido, reproduzo trecho do Voto condutor do Acórdão 3102002020, de Relatoria do Ilustre Conselheiro Ricardo Rosa, quanto à apreciação das disposições do Decreto nº 4.195/2002. *In verbis*:

"Finalmente, cumpre examinar as disposições do Decreto nº 4.195/02. No intento de regulamentar as Leis sob escrutínio, o Decreto deu margem a diferentes interpretações ao não reproduzir com fidedignidade as hipóteses de incidência da Contribuição especificadas nas normas hierarquicamente superiores.

Quanto a isso, de início, trago à consideração o comando insculpido no Código Tributário Nacional, artigo 97, no que se refere à definição dos elementos constitutivos da obrigação tributária e o expediente legal que lhes são próprios.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto

nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65

III a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Necessariamente, ao examinar a questão colocada, deve-se ter a clareza de que somente a Lei pode estabelecer, dentre outros, o fato gerador de tributos ou contribuições.

A luz desse preceito, outra possibilidade não há que não interpretação do Decreto em conformidade com a Lei que definiu o fato gerador da Contribuição em exame".

Diante dessas considerações, conclui-se que os valores remetidos ao exterior a título de contraprestação pela licença para a exploração e transmissão de filmes e eventos em televisão por assinatura estão incluídos no âmbito de incidência da CIDE instituída pela Lei 10.168/00 possuírem a natureza jurídica de *royalties* (art. 2º, parág. 2º) por via de consequência, aplica-se o artigo 22 da Lei nº 4.506/64.

Por derradeiro, invoco subsidiariamente a regra contida no artigo 489, § 1º, IV, do CPC/2015, e rechaço a tese da Contribuinte. Vejamos:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)".

Possibilidade de cobrança da CIDE – Remessas ao Exterior e da Condecine

Com efeito, o critério essencial para a verificação da validade de uma CIDE, nos termos do que demonstrado outrora, não é a sua hipótese de incidência, mas sim a finalidade para as quais elas são instituídas, em minha visão, não considero a dupla tributação como sustenta a Contribuinte.

A CIDE-royalties destina-se a financiar o programa de estímulo à interação universidade-empresa para apoio à inovação, já a CONDECINE, destina-se a fomentar o desenvolvimento das indústrias cinematográfica e videofonográfica, incentivando, assim, as manifestações culturais. Essa é a determinação das leis que instituíram as referidas contribuições. Transcrevo para que interessa:

MP 2228-1/01 – CONDECINE

Art. 34. O produto da arrecadação da Condecine será destinado ao Fundo Nacional da Cultura – FNC e alocado em categoria de programação específica denominada Fundo Setorial do Audiovisual, para aplicação nas atividades de fomento relativas aos Programas de que trata o art. 47 desta Medida Provisória.

Art. 47. Como mecanismos de fomento de atividades audiovisuais, ficam instituídos, conforme normas a serem expedidas pela Ancine:

I - o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Brasileiro - PRODECINE, destinado ao fomento de projetos de produção independente, distribuição, comercialização e exibição por empresas brasileiras;

Art. 47. Como mecanismos de fomento de atividades audiovisuais, ficam instituídos, conforme normas a serem expedidas pela Ancine:

I - o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Brasileiro - PRODECINE, destinado ao fomento de projetos de produção independente, distribuição, comercialização e exibição por empresas brasileiras;

II - o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Audiovisual Brasileiro - PRODAV, destinado ao fomento de projetos de produção, programação, distribuição, comercialização e exibição de obras audiovisuais brasileiras de produção independente;

LEI 10.168/01 – CIDE

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

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

Como se observa pelas transcrições, não há dupla tributação, considerando que a CIDE tem sua destinação a viabilizar a intervenção estatal na economia para organizar e desenvolver setor essencial, que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição de liberdade de iniciativa. Enquanto a CONDECINE, tem por objetivo atender o setor cinematográfico e videofonográfico, portanto, ambas as normas possuem destinações e e fatos geradores distintos.

Neste passo, destaco os dispositivos da MP nº 2228-1/01, com as alterações introduzidas pela lei nº 10.454/2002:

Art. 1º Para fins desta Medida Provisória entende-se como:

I obra audiovisual: produto da fixação ou transmissão de imagens, com ou sem som, que tenha a finalidade de criar a impressão de movimento, independentemente dos processos de captação, do suporte utilizado inicial ou posteriormente para fixá-las ou transmiti-las, ou dos meios utilizados para sua veiculação, reprodução, transmissão ou difusão;

(...)

III obra video fonográfica: obra audiovisual cuja matriz original de captação é um meio magnético com capacidade de armazenamento de informações que se traduzem em imagens em movimento, com ou sem som; (...)"

Art. 32. A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional CONDECINE terá por fato gerador 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. (Vide Lei nº 10.454, de 13.5.2002)

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 vídeo fonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo.”

Art. 35. A CONDECINE será devida pelos seguintes sujeitos passivos: (...)

III o responsável pelo pagamento, crédito, emprego, remessa ou entrega das importâncias referidas no parágrafo único do art. 32.”

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

Portanto, inexistente coincidência entre os elementos estruturais das normas jurídicas de incidência das contribuições em tela, de modo que a CIDE tem destinação distinta da CONDECINE.

Da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE

Superadas questões de fundo, passa-se adiante na análise da correta determinação da base de cálculo da CIDE-Remessa incidente sobre os pagamentos efetuados a domiciliados no exterior, quando a fonte pagadora assume o ônus do pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF.

Para melhor nitidez, convém transcrever o art. 2º da Lei n.º 10.168, de 29/12/2000, com a redação dada pelo art. 6º da Lei n.º 10.332/01:

Art. 2. 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. § 1--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. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o capul 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, q/quaiqyer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação dada pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)*

(...)

Nos termos do §3.º do artigo acima transcrito, a base de cálculo da contribuição é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao residente no exterior em virtude das obrigações decorrentes de contratos que tenham por objeto, dentre outros, a prestação de serviços técnicos e a assistência administrativa.

O ponto é, o que vem a ser realmente esse valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, nos casos em que o ônus do IRRF é assumido pela fonte pagadora? Para dirimir a essa questão, se faz necessário analisar a natureza da despesa representada pelo IRRF assumido pela fonte pagadora dos rendimentos, a qual é trazida pelo art. 344, § 3.º, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto 3000/1999; Texto Republicado no D.O.U. de 17.6.99), aplicado subsidiariamente a CIDE. Vejamos:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei n- 8.981, de 1995, art. 41).

(...)

§ 3- A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto (Lei n- 8.981, de 1995, art. 41, § 3-).

(...)

Com efeito, o referido dispositivo, indica quando a fonte pagadora dos rendimentos assume o ônus do imposto de renda na fonte, a legislação considera tal parcela parte integrante do rendimento pago ou creditado. Ou seja, se o contribuinte do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ paga remuneração, por exemplo, por serviços técnicos prestados e toma para si o ônus do imposto de renda na fonte, o valor deste passa a integrar aquela remuneração, tanto que a fonte pagadora pode deduzi-lo na apuração do seu próprio Imposto de Renda.

Assim, uma vez que a legislação considera o imposto assumido pela fonte pagadora como despesa de mesma natureza dos rendimentos efetivamente pagos ou creditados, no caso, remetidos ao exterior, tem-se que a base de cálculo da CIDE, é o rendimento enviado ao exterior - considerado líquido - acrescido do imposto de renda na fonte assumido pela fonte pagadora.

E não poderia ser diferente, pois o IRRF nasce do rendimento, trata-se o IRRF de um imposto sobre a renda. Portanto, o valor correspondente ao IRRF está entranhado no rendimento total e dele faz parte definitiva.

O artigo 725 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, leva a conclusão, quando a fonte pagadora toma para si o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue é considerada líquida. Vejamos:

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

Os dispositivos estabelecem que a importância remetida ao exterior é considerada líquida, enquanto o rendimento total, ou seja, o valor da operação, o valor do contrato de prestação de serviços, por exemplo, que será contabilizado como despesa dedutível pelo contribuinte, será o valor remetido ao exterior mais o imposto retido na fonte, fazendo-se necessário, pois, o reajustamento do rendimento.

Logo, a inclusão no montante tributado pela CIDE dos valores retidos a título de imposto de renda é consequência da base de cálculo prevista no art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/2000. Tal assertiva é convalidada pelo art. 3º da mesma Lei nº 10.168/2000:

Art. 3 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.

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

Como a Contribuinte guerreia pela não inclusão do IRF na base de cálculo da CIDE, convém verificar mais didaticamente se de fato há esse reajustamento. Com efeito, para reforçar meu entendimento, trago a declaração de voto do Ilustre Ex. Conselheiro dos Contribuintes Luiz Rogério Sawaya Batista, nos autos do processo nº 16643.000121/2010-14, que brilhantemente demonstra a necessidade do reajustamento da base de cálculo. Vejamos:

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista,

"Ouso discordar do Emitente Relator.

E o faço utilizando simples raciocínio matemático e lógico, com todo o respeito ao voto lançado. Isso porque, objetivamente, não há que se falar em aplicação cronológica da Lei no tempo, mas sim de se analisar com vagar como se dá a tributação do Imposto de Renda na Fonte e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

Primeiro que tudo, há que se fixar a premissa singela de que o Imposto de Renda, como o seu próprio nome está a dizer, incide sobre a renda, o rendimento e/ou o provento de qualquer natureza. O Imposto sobre a Renda na Fonte incide, pois, no presente caso, sobre a renda percebida pelo não residente.

Portanto, o contribuinte do Imposto de Renda na Fonte é o não residente, que auferir rendimento/renda decorrente de fonte pagadora situada no País (e, conforme a corrente adotada, que tenha fonte de produção no País, discussão esta que não pertence à presente Declaração de Voto).

Pois bem, a legislação, ciente da dificuldade prática de se cobrar o Imposto de Renda do não residente, contribuinte deste Imposto, ressaltou, previu o Imposto de Renda na Fonte, determinando que a fonte pagadora seja a responsável, na imensa maioria dos casos, pela retenção e pelo pagamento do Imposto ao Erário.

Ora, e qual a noção mais básica acerca do responsável tributário. Sim. O Responsável tributário, designado como tal expressamente pela Lei, não sobre o ônus econômico do tributo, cabendo-lhe apenas a responsabilidade legal de reter, quando do pagamento, crédito, entrega, remessa ou emprego, do valor a pagar ao não residente, contribuinte, o Imposto de Renda na Fonte incidente e recolhê-lo ao Fisco.

Num exemplo matemático, assumindo-se uma alíquota de 15% do Imposto de Renda na Fonte e um contrato entre fonte pagadora brasileira e o não residente com valor de serviço de R\$ 10.000,00, tem-se, pois, que o Imposto de Renda na Fonte a ser retido e recolhido pela fonte será de R\$ 1.500,00, ao passo que o contribuinte, que auferiu renda de R\$ 10.000,00, irá receber a quantia líquida de R\$ 8.500,00.

E qual seria o valor suportado pelo responsável tributário?

Nenhum! O responsável tributário não sofre o ônus econômico do Imposto. Nesse patamar, faz-se necessário apenas um parêntese para observar que com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico a situação é completamente distinta, pois ainda que seu fato gerador, na realidade, seu aspecto temporal, seja idêntico ao Imposto de Renda na Fonte — pagamento, remessa, crédito, entrega e/ou emprego — nos contratos por ela abrangidos, o contribuinte, aquele que sofre o ônus econômico do tributo, é a pessoa jurídica brasileira, não guardando o não residente nenhuma relação com o Erário brasileiro.

Dessa forma, no exemplo acima, tendo em vista que o valor contratado, a remuneração estabelecida entre as partes era de R\$ 10.000,00, tendo em

vista a aplicação da alíquota de 10% da CIDE, o valor a ser recolhido pela pessoa jurídica brasileira, contribuinte, é de exatamente R\$ 1.000,00 aos cofres públicos.

Verifica-se, pois, que são dois tributos totalmente distintos, com contribuintes diferentes, que possuem em comum apenas o aspecto temporal, pois tanto a CIDE como o IR Fonte devem ser pagos no momento do pagamento, remessa, crédito, entrega e/ou emprego, conforme estabelecem as respectivas legislações.

Por vezes, dependendo da negociação entre o contratante brasileiro e o não residente, por exigência comercial expressa do não residente, as partes estabelecem que o encargo econômico do Imposto de Renda na Fonte será totalmente suportado pela pessoa jurídica brasileira.

A legislação do Imposto de Renda na Fonte prevê tal possibilidade, inclusive na hipótese em que a fonte pagadora falhar em não reter e recolher o tributo, sendo relevante mencionar que tal convenção privada não tem o condão de alterar a natureza do tributo nem seus elementos essenciais, o que significa dizer, em outras palavras, que o contribuinte do Imposto de Renda na Fonte continuará sendo o não residente.

Porém, nesse caso, obviamente, há uma alteração na condição comercial da negociação, pois uma vez que o não residente exige receber a quantia o preço contratado livre do Imposto de Renda na Fonte, significa, utilizando o exemplo acima, que ele não deseja receber R\$ 8.500,00 líquido, mas sim R\$ 10.000,00, livre de Imposto.

Ora, não há mágica e sequer aplicação cronológica da Lei, mera neblina diante de situação tão clara, pois nesse caso, na realidade, a pessoa jurídica brasileira concordou, ao aceitar a referida cláusula, em pagar não R\$ 10.000,00 ao não residente, mas sim R\$ 11.764,71, que é justamente o valor com o denominado cálculo por dentro do Imposto de Renda na Fonte, também denominado “gross up”. Ou seja, a empresa brasileira toma os R\$ 10.000,00 e divide a referida quantia por 85% (ou por 0,85) — que é justamente $100\% - 15\%$ ou $1 - 0,15$ — para incluir o Imposto de Renda na Fonte no preço, de modo que quando ela multiplicar os R\$ 11.764,71 por 85%, a quantia resultante de R\$ 10.000,00, após subtraída, seja exatamente os R\$ 10.000,00 líquidos a serem recebidos pelo não residente.

Portanto, a pessoa jurídica brasileira concordou em pagar R\$ 11.764,71 na contratação ao assumir o encargo econômico do Imposto, que é simplesmente incluído no preço, não alterando o fato de que o não residente continua sendo o contribuinte do Imposto, podendo, inclusive, se aproveitar, caso haja Tratado para Evitar a Dupla

Tributação de seu país com o Brasil, se aproveitar dos R\$ 1.764,71 pago por ele aqui no Brasil a título de Imposto de Renda na Fonte.

E sobre essa nova quantia de R\$ 11.764,71, que é justamente o valor do contrato entre as partes, que irá incidir a CIDE, pois assim como na

contratação de R\$ 10.000,00, essa é a base de cálculo estipulada pelas partes.

Dessa forma, por essas razões não tenho como concordar com o Relator, motivo pelo qual nego provimento ao Recurso Voluntário".

Com essas considerações, o IRRF deve incidir sobre as remessas em questão e, por consequência, também não há que ser discutir a inclusão do valor daquele imposto da base de cálculo da CIDE.

Da Incidência de Juros de mora sobre a multa de ofício

Quanto a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, adoto como fundamento em minhas razões de decidir o voto condutor do acórdão nº **9303004.126**, de 07 de junho de 2016, de relatoria do Ilustre Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, versando sobre a mesma matéria, que passa a fazer parte integrante deste voto. Vejamos:

"Na sessão de janeiro de 2016, essa matéria foi enfrentada por esse Colegiado, dando origem ao Acórdão nº 9303.003-385, da lavra do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

O conselheiro com sua habitual argúcia abordou o tema de forma profunda e didática. Como suas razões de decidir refletem minha posição sobre a matéria, peço vênia reproduzi-las e utilizá-las como se minhas fossem, verbis:

Sobre esse tema já tive oportunidade de me manifestar algumas vezes, e sempre o fiz no sentido de não conhecer da matéria por não estar ela submetida ao rito do Decreto 70.235/1972, vez que esses acréscimos moratórios são afeitos à execução do acórdão, e, como, tal, não integraria a lide, cujo contorno fora delineado pela impugnação, e, por óbvio, esta não contemplaria tal matéria. Todavia, apesar de ainda continuar a pensar dessa forma, esse não é o entendimento do Colegiado, que por diversas vezes, entendeu ser competente para enfrentar a matéria. Diante disso, resguardo meu entendimento, e passo a adotar o da maioria, no sentido de admitir essa matéria como sujeita ao rito do PAF.

Passemos agora, ao exame da questão. O Colegiado a quo afastou os juros sobre a multa de ofício sob o argumento de que haveria necessidade de lei específica que previsse tal hipótese. A meu sentir, esse entendimento não merece guarida, vez que a legislação tributária prevê, expressamente, a incidência de juros moratórios sobre o crédito tributário não pagos no vencimento, aí incluídos o decorrente de penalidades, conforme demonstrar-se-á linhas abaixo.

A obrigação tributária principal, como é de conhecimento de todos, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do § 1º do 6º art. 113 do CTN.

⁶ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

A seu turno, o ⁷art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, que se verá, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica, e a única possível, é que a penalidade é crédito tributário.

Estabelecidas essas premissas, o próximo passo é verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

Primeiramente, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no caput do ⁸art. 161, o qual dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária, mas o legislador ordinário, para não deixar margem à interpretação que discrepasse desse entendimento, foi preciso ao estabelecer que o crédito decorrente de penalidades que não forem pagos no respectivo vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que se transcreve linhas abaixo.

"Art. 43. *Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

⁷ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

⁸ Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, facilmente, sem necessidade de se recorrer a ⁹Hermes ou a uma ¹⁰Pitonisa, que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, tem-se que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

Após algumas manifestações em sentido contrário, a jurisprudência das Turmas Julgadoras do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais vem se inclinando no sentido de admitir a incidência da Taxa Selic sobre multa de ofício. A título de exemplo, cita-se:

a) Acórdão 9101-000.539:

Assunto: Juros Sobre Multa de Ofício

Exercício: 1996 a 1998

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. Recurso da Fazenda Nacional Provido.

b) Acórdão 1103-001.151:

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento.

Como apontado no acórdão, posição com a qual comungo, por força do comando inserido no art. 139, combinado com o §1º do art. 113 do CTN, não

há como deixar de considerar que a expressão "crédito tributário" compreenda exclusivamente o tributo ou contribuição que deixou de ser recolhido.

Conseqüentemente, nos termos do art. 161 Código Tributário Nacional, combinado com o § 3º do art. 61, caput e § 3º da Lei nº 9.430, de 1996,

⁹ Na Mitologia Grega, Hermes - filho de Zeus e da misteriosa Ninfa Maia (também chamada de Noite)- era considerado como mensageiro ou intérprete da vontade dos deuses do Olympo, deu origem ao termo hermenêutica.

¹⁰ Os gregos davam o nome de Pitonisas a todas as mulheres que tinham a profissão de adivinhas, porque o deus da adivinhação, Apolo, era cognominado de Pítio, quer por haver matado a serpente-dragão Píton, quer por ter estabelecido o seu oráculo em Delfos, cidade primitivamente chamada Pito.

cabará correção monetária da multa de ofício, por meio da aplicação da taxa Selic.

Igualmente relevante é a manifestação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, assentada no acórdão que enfrentou o AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 - PR¹¹, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010".

Com essas considerações, entendo totalmente cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Diante de tudo que foi exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso da Contribuinte, devendo a Unidade preparadora executar o julgado nos seguintes termos:

- (i) incidência da CIDE sobre as remessas efetuadas pela Contribuinte ao exterior a título de pagamento às programadoras estrangeiras por aquisição de direitos de transmissão de obras audiovisuais através de sinais de televisão por assinatura;
- (ii) incluir o IRF da base de cálculo da CIDE;
- (iii) aplicar os juros de mora sobre a multa de ofício.

É como penso é como voto.

Demes Brito

¹¹ MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, julgado em 04/12/2012. Unânime.

Processo nº 16561.720112/2011-26
Acórdão n.º **9303-005.293**

CSRF-T3
Fl. 7.091
