



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

Processo nº 16643.000085/2010-81
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-008.696 – 3ª Turma
Sessão de 12 de junho de 2019
Matéria 66.999.9999 - CIDE - OUTROS - Outros
66.681.4465 - CIDE - MULTA DE OFÍCIO - Requisitos para agravamento
66.858.4386 - CIDE - BASE DE CÁLCULO - Remessa ao exterior: CIDE sobre royalties
Recorrentes TIM CELULAR S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2005, 2006

CIDE. BASE DE CÁLCULO. ISS.

O imposto sobre serviços devido pelo beneficiário das remessas, cujo ônus é suportado pela pessoa jurídica detentora de licença de uso compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, por integrar o valor da remuneração paga

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

Sempre que o contribuinte deixar de atender, no prazo fixado, intimação para prestar esclarecimentos, para apresentar arquivos ou sistemas, ou para apresentar documentação técnica, nos termos estabelecidos em lei, a multa deve ser agravada em 50%.

CIDE. INCIDÊNCIA. DIREITO DE IMAGEM.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos,

em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de auto de infração (e-fls. 5703 a 5714) para exigência de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, por falta e insuficiência de recolhimento da contribuição sobre remessa de valores para o exterior. O crédito tributário foi apurado no período de 31/07/2005 a 31/12/2006, no valor originário de R\$ 16.119.708,29, acrescido de multa de ofício de R\$ 18.134.671,76, e juros de mora (calculados até 30/04/2010) de R\$ 6.976.772,07. A contribuinte teve ciência da autuação em 13/05/2010 e o detalhamento do procedimento fiscal e das infrações que deram azo à autuação foram descritas no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 5718 a 5757.

A empresa apresentou impugnação ao lançamento, às e-fls. 5776 a 5821. Já a 9ª Turma da DRJ/SP1, em 26/11/2010, no acórdão nº 16-28.067, às e-fls. 5986 a 6011, apreciou a impugnação para considerá-la improcedente, mantendo o crédito tributário lançado.

Irresignada, a empresa interpôs recurso voluntário ao CARF, às e-fls. 6525 a 6580. Em apertada síntese, a contribuinte alegou:

a) Que foi cerceada em seu direito de defesa em virtude de não ter tido acesso a planilhas e relatórios elaborados pela Fiscalização que demonstrariam os procedimentos realizados para apuração dos valores devidos;

b) A não incidência da CIDE sobre contratos de licença de uso de programas de computador. Primeiramente, porque os pagamentos pela exploração de direitos autorais, quando realizados ao autor da obra, não são classificados como royalties. Em segundo lugar, porque o Decreto nº 4.195/02 não autorizaria a cobrança de CIDE sobre remessas previstas em contratos que tenham por objeto direito autoral ou mesmo outras licenças que não sejam relativas a marcas ou patentes. Finalmente, argumenta que o art. 20 da Lei nº 11.452/07 teria alterado o art. 2º da Lei nº 10.168/00, de modo a estabelecer expressamente que a CIDE não incide sobre remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição

de programa de computadores, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia, o que não seria o caso dos autos.

c) A inaplicabilidade da CIDE nas remessas relativas à remuneração do direito de imagem. Sustenta que a jurisprudência do STJ não deixa dúvidas quanto à aplicação da Lei dos Direitos Autorais ao direito de imagem, o que afastaria qualquer possibilidade de se tratar tais remessas como royalties. Outrossim, aduz que a remuneração dos direitos de imagem pela respectiva cessão de uso não se encontra prevista no Decreto 4.195/02 como fato gerador da CIDE.

d) A inaplicabilidade da CIDE nas remessas relativas a roaming internacional. Consoante entende, o roaming não se caracterizaria como serviço técnico de telecomunicação passível de ser tributado pela CIDE. Defende que nos termos do art. 45, item 6.1.3, do Regulamento de Melbourne, norma que considera plenamente aplicável ao ordenamento jurídico brasileiro, não incidem tributos nas remessas ao exterior pelo uso de rede de telecomunicações. Sustenta que, pelo fato de haver recolhido o IRRF no percentual de 25%, pois deu a tais remessas o tratamento previsto nos arts. 682 e 685, II, a, do RIR/99 e não o previsto no art. 708, o Fisco não teria sofrido nenhum prejuízo;

e) A improcedência do reajustamento da base de cálculo da CIDE pelo IRRF e pelo ISS. No seu entender, a CIDE deve incidir sobre os montantes efetivamente pagos aos beneficiários domiciliados no exterior, não havendo disposição legal expressa a autorizar a inclusão do ISS e do IRRF na base de cálculo da CIDE;

f) A improcedência da multa de ofício agravada no percentual de 112,5%, na medida em que jamais pretendeu prejudicar a Fiscalização, tendo atendido às intimações recebidas na estrita medida de suas possibilidades.

Houve apresentação de contrarrazões pela Procuradoria da Fazenda Nacional, às e-fls. 6642 a 6700.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, no acórdão nº 3402-003.109, apreciou o recurso voluntário em 22/06/2016, às e-fls. 6738 a 6770, dando-lhe provimento parcial. Tal acórdão teve as seguintes ementas:

CONCOMITÂNCIA. PROCESSO JUDICIAL E PROCESSO ADMINISTRATIVO.

A concomitância entre processos judiciais e administrativos exclui da apreciação dos órgãos administrativos de julgamento a matéria submetida ao crivo do Judiciário.

NULIDADE.

A mora do contribuinte em obter a imagem do processo junto à repartição fiscal não acarreta nulidade do procedimento, mormente quando ele recebeu o auto de infração e o termo de

verificação fiscal contendo minuciosa descrição da metodologia utilizada pela fiscalização.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não tem competência para se manifestar sobre alegações de inconstitucionalidade das leis.

CIDE. INCIDÊNCIA. DIREITO DE IMAGEM.

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

CIDE. INCIDÊNCIA. LICENCIAMENTO DE SOFTWARE.

É legítima a incidência da CIDE sobre remessas a título de pagamento pela licença de software, sendo que a partir de janeiro de 2006 a incidência só ocorre se houver transferência de tecnologia.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe à defesa a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária..

CIDE. INCIDÊNCIA. SERVIÇOS DE ROAMING INTERNACIONAL.

É legítima a incidência da CIDE sobre remessas a título de pagamento do serviço de roaming internacional.

CIDE. REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ISS.

A base de cálculo da CIDE é o valor da remuneração do fornecedor domiciliado no exterior estipulada em contrato, sendo ilegal a inclusão do ISS em sua base de cálculo.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

Sempre que o contribuinte deixar de atender, no prazo fixado, intimação para prestar esclarecimentos, para apresentar arquivos ou sistemas, ou para apresentar documentação técnica, nos termos estabelecidos em lei, a multa deve ser agravada em 50%.

O referido acórdão teve a seguinte redação:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não tomar conhecimento do recurso na parte em que existe concomitância com os processos judiciais e, na parte conhecida, em dar provimento parcial da seguinte forma: a) por unanimidade de votos, para (i) deduzir o pagamento da CIDE, no valor de R\$ 210.855,62, do valor apurado pelo fisco no item 107 da planilha das 200 maiores remessas (fls. 6144/6145); e (ii) excluir o crédito tributário decorrente do reajustamento da base de cálculo da CIDE pelo ISS; b) por maioria de votos, para excluir o agravamento da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire e Waldir Navarro Bezerra. Designado o Conselheiro Carlos

Augusto Daniel Neto. Vencidos os Conselheiros Carlos Augusto Daniel Neto, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, que deram provimento em maior extensão para excluir o crédito tributário em relação à tributação do direito de imagem e licença de uso de software. Vencida a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, que deu provimento em maior extensão para excluir a tributação sobre a licença de uso do direito de imagem. Esteve presente ao julgamento a Dra. Fernanda Duarte Calmon Carvalho, OAB/DF 33.282.

Embargos da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada para ciência do acórdão nº 3402-003.109 em 14/07/2016 (e-fl. 6772), e manejou embargos de declaração em 03/08/2016, às e-fls. 6773 a 6775. O embargo se deveu à alegada existência de contradição entre o voto vencedor e a ementa do acórdão, pois esta reafirmava o agravamento da multa em 50% enquanto aquele afastava o mesmo agravamento.

Os embargos foram acolhidos no acórdão nº 3402-003.445, prolatado em 22/11/2016, o qual, às e-fls. 6778 a 6780, reconheceu a existência de contradição, retificando a ementa do acórdão embargado, na parte relativa ao agravamento da multa, para que assim fosse expresso:

"MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. NÃO CABIMENTO NOS CASOS DE CUMPRIMENTO PARCIAL DA INTIMAÇÃO.

Exclui-se o agravamento da multa de ofício nos casos em que ocorre o atendimento parcial da intimação, pois a conduta que justifica o agravamento é o não atendimento pleno da intimação para prestar esclarecimentos, e não a prestação das informações de forma insatisfatória."

Recurso especial da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada para ciência do acórdão de embargos, em 16/05/2017 (e-fl. 6783), e interpôs o recurso especial de divergência de e-fls. 6784 a 6802, em 07/06/2017.

Aponta divergência quanto a duas matérias: i) base e cálculo da CIDE e ii) agravamento da multa.

No que toca à primeira matéria, inclusão do ISS na base de cálculo da CIDE, aponta dois acórdãos paradigmas, de nº 3201-001.518 e nº 9303-004.149, que consideram o IRRF integrante da base de cálculo da CIDE, em flagrante divergência ao recorrido, que afasta o referido imposto da mesma base de cálculo.

Em relação à matéria ii), multa agravada, em casos em tudo similares ao do processo, apresenta os acórdãos paradigmas nº 9101-001.456 e nº 104-21.835, os quais mantêm o agravamento da multa em face do descumprimento da intimação fiscal, ainda que parcial, quando ocorre omissão de respostas a elas, divergindo do acórdão recorrido que decidiu reduzir a multa de ofício para 75%, em face das inobservâncias às intimações.

Finaliza requerendo que seja dado provimento ao acórdão recorrido nos pontos impugnados, mantendo-se o lançamento na sua integralidade.

Em 09/08/2017, o Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, com amparo no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 09/06/2015, apreciou o recurso especial da Fazenda, no despacho de e-fls. 6805 a 6811, e deu-lhe seguimento, admitindo a discussão na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

Contrarrazões da contribuinte

A contribuinte foi cientificada (e-fl. 6820): do acórdão nº 3402-03.109, do acórdão de embargos nº 3402-003.445, do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, de e-fls. 6784 a 6802, e do despacho de sua admissibilidade, em 05/12/2017 (e-fl. 6827). Em 20/12/2017, ela apresentou contrarrazões ao recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, às e-fls. 6830 a 6860.

Preliminarmente, aponta razões para o não conhecimento do recurso especial da Procuradora, pois os paradigmas e o recorrido tratariam de situações distintas.

Com relação à matéria i), a autuada afirma que ambos os acórdãos paradigmas tratam da exclusão do IRRF da base de cálculo da CIDE, em razão de legislação específica deste imposto, não se prestando como divergência para afastar o ISS que foi o decidido no acórdão recorrido, exatamente por não ter a mesma fundamentação legal. Ausente a mesma base jurídica para os tributos que seriam afastados da base de cálculo da CIDE, não seria possível estabelecer a divergência.

Quanto à matéria ii), agravamento da multa, a contribuinte afirma inexistir similitude fática para estabelecer a divergência, porque os acórdãos paradigmas tratavam de não atendimento à intimações, enquanto o acórdão *a quo* trata de atendimento parcial das intimações do fisco.

Já em relação ao mérito, reforça a argumentação utilizada em seu recurso voluntário, bem como a argumentação do acórdão recorrido, concluindo que o ISS, até por falta de previsão legal, não poderia compor a base de cálculo da CIDE. Quanto ao agravamento da multa, reafirma que não houve ausência de atendimento às intimações do fisco, mas cumprimento parcial de algumas intimações, na mesma linha do acórdão *a quo*. Uma vez mais, retoma a argumentação expendida em seu recurso voluntário, agora visando afastar o recurso especial de divergência da Procuradora.

Assim, conclui requerendo o não conhecimento do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, caso contrário, pleiteia ainda que a ele seja negado provimento.

Recurso especial de divergência da contribuinte

A contribuinte interpôs recurso especial de divergência ao acórdão nº 3402-03.109, em 20/12/2017 (e-fl. 6868), às e-fls. 6869 a 6897.

Aponta divergências em duas matérias: a) ilegalidade da incidência da CIDE sobre remessas a título de pagamento pela licença de uso de software e sobre o *roaming* internacional e b) ilegalidade da incidência da CIDE sobre remessas a título de remuneração pela cessão do direito de imagem.

Indica a divergência para matéria a), toma por base os acórdãos paradigmas nº 3201-003.207 e nº 303-35.834, com a seguinte conclusão: os paradigmas afastam a exigência da CIDE sobre a remuneração pela licença de uso de software, mormente sem transferência de tecnologia, e pelo *roaming* internacional por ausência de previsão legal, contrariando o entendimento do aresto recorrido.

A divergência quanto a matéria b) foi paragonada com fulcro no acórdão nº 301-34.753, o qual afirma que por força do artigo 22, alínea "d", da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, ficariam excluídos do conceito de *royalties*, os pagamentos feitos diretamente ao autor ou criador da obra ou do bem, portanto, para que fosse possível a exigência do tributo a fiscalização deveria ter analisado (e comprovado) o destinatário dos valores remetidos ao exterior, se diretamente o autor ou o criador ou se terceiro, para fins de exclusão destes da base de cálculo, não o fazendo torna inaceitável o lançamento. Isso contraria o acórdão recorrido, o qual considerou que a exploração de direito de imagem se enquadraria no conceito de *royalties*, sob o argumento de que o artigo 22, 'd', da Lei n.º 4.506/64 considera *royalty* o rendimento obtido pela exploração dos direitos autorais e que o artigo 90, §2º, da Lei n.º 9.610/9811 (lei de direitos autorais), considera o direito de imagem conexo com os direitos autorais.

Traz ainda argumentação quanto a uma terceira matéria, referente a suposta ilegalidade da incidência da CIDE sobre o pagamento do serviço de *roaming* internacional, sem contudo indicar qualquer acórdão paradigma de divergência.

Finaliza requerendo que seja conhecido o recurso especial de divergência para que lhe seja dado provimento e reformado o acórdão recorrido nas matérias em apreço.

O então Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no despacho de e-fls. 6906 a 6912, em 12/03/2018, com base no art. 67 do Anexo II do RICARF, analisou o recurso especial, concluindo por dar-lhe parcial seguimento, para admitir a discussão da matéria b) ilegalidade da incidência da CIDE sobre remessas a título de remuneração pela cessão do direito de imagem.

Intimada (e-fl. 6914) do despacho de admissibilidade de seu recurso especial em 28/06/2018 (e-fl. 6919), a contribuinte não apresentou qualquer manifestação posterior.

Contrarrazões da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada do recurso especial de divergência da contribuinte e do despacho de sua admissibilidade, em 27/08/2018 (e-fl. 6925) e apresentou contrarrazões em 03/09/2018, às e-fls. 6926 a 6939.

A Procuradora, inicialmente, afirma que não se deva conhecer do recurso especial da contribuinte, tendo em vista que o acórdão paradigma esgrimido no recurso, de nº 301-34.753, tratava de compensação de créditos pleiteados em processo de pedido de restituição, de nº 13896.003705/2002-63, no qual a matéria teve, ao fim e ao cabo, no acórdão nº 9303-001.864, entendimento contrario ao pretendido no paradigma, adotando o mesmo entendimento do acórdão ora recorrido. Daí conclui, à e-fl. 6931:

Assim, o acórdão n. 301-34.753, indicado como paradigma, deve ser considerado como insubsistente, diante do Acórdão n. 9303-001.864, o qual, por sua vez, acolheu a mesma tese exposta no acórdão recorrido

Caso haja prosseguimento do recurso, no mérito, afirma que a divergência é fundada na legislação de regência do fato gerador da CIDE, estando ela completamente descrita na Lei nº 10.168/2000, e a leitura do seu art. 2º permite concluir que a remessa ao exterior de direitos autorais aí se subsume.

A Procuradora, ao final requerer que se negue provimento ao recurso especial de divergência da contribuinte.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Os recurso especial de divergência são tempestivos e serão analisados na ordem de sua interposição, quanto ao conhecimento e ao mérito..

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA

Conhecimento

Quanto à exclusão do ISS da base e cálculo da CIDE, não encontro nos relatórios dos acórdãos paradigmas apontados qualquer discussão concernente ao ISS fazer ou não parte da base de cálculo; eles tratam estritamente de IRRF.

Analisando a íntegra do acórdão nº 9303-004.149 somente há referência ao IRRF e o voto vencedor tem por base a análise da legislação relativa a esse tributo (art. 344, § 3º, e art. 725, do RIR/99) e com base nela conclui:

Os dispositivos [art. 344, § 3º, e art. 725, do RIR/99] 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.

(Negritei)

Assim, esse acórdão, por se basear em legislação do IRRF para chegar as suas conclusões, é consoante ao recorrido, veja-se o disposto à e-fl. 6755:

No que concerne ao reajustamento da base de cálculo da CIDE pelo ISS, verifica-se que o contribuinte está com a razão, pois para que a Administração Tributária pudesse reajustar a base de cálculo do IRRF, nos casos em que a fonte pagadora assume o ônus por esse tributo, foi necessária a introdução de dispositivo legal expresso nesse sentido (o art. 5º da Lei nº 4.154/62, que se encontra reproduzido no art. 725 do RIR/99).

Logo, não sendo possível saber se o acórdão paradigma trataria o ISS de forma distinta daquela expressa no recorrido; tal acórdão não pode ser utilizado como paradigma de divergência.

O acórdão recorrido conclui, que não seria possível a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE apenas em face da Lei nº 10.168/2000, por mero raciocínio econômico, sendo necessária a disposição em lei, tomando por argumentos aqueles expendidos no voto vencedor do acórdão nº 3403-002.702. Assim, o entendimento nele estabelecido é de que a remuneração tem abrangência ampla, havendo necessidade de excepcionalidade pela legislação para excluir da remuneração o IRRF e, por consequência, o ISS também teria de ser excluído mediante legislação. Como não há tal norma legal, descabe incluir o ISS na base de cálculo.

Isso está em frontal desacordo com o acórdão paradigma nº 3201-001.518, que simplesmente se utiliza do § 3º do art. 2º da mesma Lei para concluir:

Art. 2º[...]

§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.(Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)(grifo nosso)

Da leitura do dispositivo acima, extrai-se que a contribuição incide sobre a remuneração decorrente da cessão dos direitos de comercialização. E por remuneração entende-se todos os valores pagos, devidos ou creditados em decorrência de determinada obrigação contratual.

A contribuinte, contratualmente, obrigou-se a reter e recolher os valores devidos a título de IRRF. Ela, desta forma, assumiu o ônus do imposto de renda devido pelo beneficiário.

Como consequência, ao reter o valor devido pelas empresas Microsoft e Spectrum, a recorrente deixou de enviar os valores a estas empresas. Tal fato, contudo, não retira dos valores retidos a característica de corresponderem a remuneração decorrente da cessão dos direitos de comercialização dos programas de computador.

Assim, ainda que nesse acórdão não se trate do ISS, os acórdãos têm entendimento divergente quanto ao alcance da Lei nº 10.168/2000: o paradigma entende que na remuneração se pode incluir o IRRF, sem respaldo em qualquer outra norma, em confronto com o recorrido que só admitiu tal procedimento em face de outra legislação que levasse à sua inclusão. O paradigma entendeu que a CIDE incide sobre a remuneração total o que incluiria quaisquer tributos tais como IRRF e ISS. O recorrido entende que ela incide sobre o valor líquido remetido, adicionando-se apenas o fonte por lei específica.

Dessarte, entendo que apenas o último paradigma citado seja adequado à sustentação da divergência, mas suficiente para a finalidade do recurso especial.

Quanto ao agravamento da multa, igualmente a sorte não assiste à contribuinte em suas contrarrazões. Nessa matéria, ela afirma que os paradigmas tratariam de total desatendimento às intimações e no seu caso as intimações foram atendidas parcialmente; as situações fáticas seriam distintas.

O relatório do acórdão 104-21.835 extraiu as seguintes informações do Termo de Constatação Fiscal daquele procedimento:

2.4. no contexto da fiscalização acima descrita, o contribuinte (...) recebeu em 20/02/2004, conforme fls. 20, Termo de Intimação Fiscal de fls. 19, no qual era solicitada a comprovação de pagamentos efetuados à (...);

*2.5. em 27/02/2004, o contribuinte apresentou à fiscalização **recibos originais emitidos** (...). O contribuinte declara em sua resposta de fls. 21 que os pagamentos das despesas (...)*

(...)

*2.7. salienta que o contribuinte apresentou à fiscalização, em **02/03/2004, 18 recibos**, fls. 27 a 44, emitidos após 01/04/2001, data a partir da qual (...);*

(Negritei)

Já no voto do acórdão paradigma nº 9101-001.456 se pode obter:

*e) em 08/09/2003, o Sujeito Passivo **atendeu parcialmente as intimações elementos abaixo relacionados:***

*1) **Livros Diário e Razão do ano-calendário de 1998;***

*2) **Livro Apuração do ICMS do período de 01/01/1998 a 31/05/2003;***

*3) **Livro Registro de Entradas do período de 01/01/1998 a 31/05/2003;***

*4) **Livro Registro de Saídas do período de 01/01/1999 a 31/05/2003***

*5) **Fotocópia do Contrato/Estatuto Social e alterações.***

(...)

*h) em 02/03/2004, o Sujeito Passivo **atendeu parcialmente** as intimações apresentando os elementos abaixo relacionados, conforme Termo de Retenção de 02/03/2004:*

*1) **Livros Diário e Razão dos anos-calendário de 1999 e 2000;***

*2) **Livro Apuração do ICMS do período de 01/06/2003 a 31/12/2003;***

*3) **Livro Registro de Entradas do período de 01/06/2003 a 31/12/2003;***

*4) **Livro Registro de Saídas do período de 01/06/2003 a 31/12/2003.(...)***

(Negritos do original)

Assim, ainda que houvesse várias reintimações e situações fáticas que fossem em algo distintas, não houve o total desatendimento às intimações em nenhum dos dois paradigmas apresentados no recurso especial, como argumenta a contribuinte, visando afastá-

los por falta de similitude fática. Não se trata de análise probatória, mas de aplicação da norma qualificadora da multa em casos de atendimento parcial às intimações, situação fática semelhante à dos autos. Os excertos acima indicam que houve o parcial atendimento.

Dessa forma, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, quanto às duas matérias suscitadas.

Mérito

Exclusão do ISS da base de cálculo

Conhecido o recurso, nessa matéria não me alinho com o entendimento do relator do acórdão *a quo*, pois vejo como componente do pagamento realizado no exterior o valor do ISS e sobre ele incide a CIDE.

A legislação de regência da contribuição em análise é a seguinte:

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.

Para fins de esclarecimento, penso ser importante definir alguns conceitos basilares, relativos à CIDE, nos seguintes termos:

(a) O aspecto material do fato gerador da CIDE-Royalties é, alternativamente:

(i) a aquisição, de residentes do exterior, de licença de uso ou conhecimentos tecnológicos, que implique a transferência de tecnologia; ou

(ii) a prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, por residentes no exterior.

(b) O aspecto temporal do fato gerador da CIDE-Royalties reside no pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa de valores ao exterior.

(c) O aspecto quantitativo do fato gerador da CIDE-Royalties é o valor da licença de uso transferida ou do serviço prestado.

Assim, o aspecto material da CIDE, dentre outros, é a prestação de serviços técnicos e a assistência administrativa. Assim, a base de cálculo deve ser o valor desses serviços. Por outro lado, o aspecto temporal definido é o mês do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valor ao exterior.

Ora, o valor do serviço inclui o correspondente ISS, conforme se depreende da leitura da Lei Complementar nº 116, de 2003.

Portanto, o ISS compõe a Base de Cálculo da contribuição.

Eu penso andou muito bem o voto vencedor do acórdão da DRJ/SP1 cujos argumentos aqui utilizo como razão de decidir:

Mas o que vem a ser realmente esse valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, nos casos em que a responsabilidade pelo ISS deve ser assumida pela fonte pagadora? Para responder a essa questão, é necessário verificar que a lei federal determina que a responsabilidade pelo ISS é da fonte pagadora.

Com eleito, em relação ao ISS há uma peculiaridade. Trata-se de tributo municipal, assentado em lei federal representada pela Lei Complementar 116/2003, que confere a responsabilidade do imposto ao "tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País", "independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte". Repare-se:

Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I — o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País:

Mas o que vem a ser realmente esse valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, nos casos em que a responsabilidade pelo ISS deve ser assumida pela fonte pagadora? Para responder a essa questão, é necessário verificar que a lei federal determina que a responsabilidade pelo ISS é da fonte pagadora.

Com efeito, em relação ao ISS há uma peculiaridade. Trata-se de tributo municipal, assentado em lei federal representada pela Lei Complementar 116/2003, que confere a responsabilidade do imposto ao "tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País", "independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte". Repare-se:

Lei Complementar 116, de 31 de julho de 200

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I — o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País:

(...)

Logo, a inclusão no montante tributado pela CIDE dos valores de ISS é consequência da base de cálculo prevista no art. 2º, § 3º, da Lei n.º 10.168/2000.

Também é base imponible da CIDE o "valor empregado" e o "valor empregado" nas operações sujeitas à contribuição é composto pelo numerário encaminhado ao beneficiário no exterior somado ao numerário gasto com o numerário despendido com o ISS.

Com efeito, o verbo "empregar" guarda exatamente o sentido de "gastar", "aplicar" e "despender".

Como igualmente o "valor empregado" é base imponible da CIDE. por disposição da Lei n.º 10.168/2000 — "A contribuição incidirá sobre os valores (...) empregados" (§ 3º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000) - , a exação deve recair sobre o resultado de referida soma.

Dessa forma, deve ser mantido na base de cálculo da CIDE o valor do ISS pela qual a contribuinte é responsável tributária.,

Agravamento da multa de ofício

Nessa seara, entendo que o agravamento da multa está previsto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e que o dispositivo não requer a ocorrência de embaraço para o agravamento, bastando a falta de atendimento à intimação, para apresentação de documentos ou prestação de esclarecimentos. A seguir, para fins de esclarecimento, encontra-se reproduzido o citado dispositivo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: ...

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

No caso, temos clara falta de atendimento a intimações, com diversas solicitações de prorrogação e atendimentos parciais e não atendimentos, conforme se pode observar nas intimações realizadas no procedimento fiscal e arroladas às e-fls. 5722 a 5728, do Termo de Verificação Fiscal.

Nesse sentido, o relator do voto condutor do acórdão da DRJ já se manifestara, à e-fl. 6009:

Ocorre que a Contribuinte justamente deixou de atender a Fiscalização por diversas vezes.

É necessário esclarecer, mais especificamente, que a Contribuinte não atendeu à Fiscalização apenas quanto a um ou dois itens em relação aos quais foi intimada, mas por diversas vezes e em relação a diversos itens deixou a Fiscalizada de cumprir as solicitações fiscais.

*Assim é que, entre as intimações e reintimações citadas pela Autoridade Fiscal, fls. 3422/3428, contam-se vários itens não atendidos, como é o caso, para ficar num só exemplo, da **Intimação de número 10, que registra uma dúzia de itens no status "Não atendido"**, não havendo a apresentação de cópias de contratos comerciais, de esclarecimentos solicitados, de informações acerca dos países para os quais "foram remetidos os valores a título de "Roaming Internacional" (...)" (11. 3426), etc.*

(Negritei)

Pelo que se encontra acima reproduzido, não vejo situação que permita a exclusão do agravamento da multa. Dessarte, entendo dever-se manter o agravamento das penalidades conforme lançado.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

Conhecimento

Penso que não assista razão à Procuradoria da Fazenda Nacional quanto ao conhecimento do recurso, em face do acórdão paradigma nº 301-34.753, do processo nº 13896.004743/2002-33.

De fato, nesse paradigma, foram adotadas as razões de decidir do acórdão nº 302-38.763, exarado no processo nº 13896.003705/2002-63, que trata do pedido de restituição dos créditos a serem compensados no processo objeto do acórdão paradigma. Adicionalmente, verifica-se não haver qualquer argumento no paradigma que não os expostos no acórdão 302-38.763. Por fim, deve-se considerar que esse último acórdão foi reformado pelo acórdão nº 9303-01.864, em 06/03/2012.

Logo, do ponto de vista material, poder-se-ia concluir que o próprio acórdão apontado a título de paradigma teria sido reformado. Contudo, o fato é que o acórdão paradigma não foi formalmente reformado e, assim, serve para comprovação da divergência.

Destarte, penso que ao caso não se aplica o disposto no § 15 do art. 67 do RICARF¹, servindo o acórdão arrolado pela contribuinte como paradigma, e por isso se deve dele conhecer.

Mérito

¹ § 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

Quanto a incidência da CIDE sobre remessas a título de remuneração do direito de imagem, entendo que a matéria foi tratada de forma percuciente já no acórdão da DRJ, às e-fls. 5996 a 6000.

Além disso, o acórdão recorrido tem argumentações, às e-fls. 6749 e 6750, com as quais concordo e por isso peço vênia para adotá-las como razão de decidir:

Entende o contribuinte que, embora o art. 22, "d" da Lei nº 4.506/64 classifique como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, ou exploração de direitos autorais, os direitos de imagem são vinculados aos direitos da personalidade e não aos direitos autorais, razão pela qual não estão sujeitos à CIDE.

Além disso, a defesa disse que a cobrança seria indevida porque esse tipo de contrato não constou do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, que teria enumerado de forma taxativa os contratos cujos objetos rendem ensejo à cobrança da CIDE.

Conforme já restou demonstrado alhures, o rol de contratos estabelecidos no regulamento não é taxativo, pois a Lei nº 11.452/2007 esclareceu que a partir de janeiro de 2006 a contribuição só poderia incidir sobre as remessas a título de remuneração pelo uso de software quando houvesse transferência de tecnologia, ainda que tal tipo de contrato não constasse do rol do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002.

Desse modo, não pairam dúvidas de que o rol de contratos estabelecido no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 não é taxativo, mesmo porque é humanamente impossível ao Poder Executivo prever todas as situações fáticas passíveis de serem enquadradas na lei no momento de expedir o regulamento.

Por outro lado, o fato de o direito de imagem ser afeto ao campo dos direitos da personalidade e não ao campo dos direitos autorais, não tem aptidão para afastar a cobrança da CIDE sobre a remuneração pelo uso da imagem do nosso maior artilheiro de todas as Copas Mundo: Ronaldinho, o fenômeno, com a marca de 15 gols em 19 partidas.

Isso porque o art. 2º, § 2º da Lei nº 10.168/2000, introduzido pela Lei nº 10.332/2001, estabelece que a CIDE pode ser exigida de pessoas jurídicas que remeterem ao exterior royalties a qualquer título, in verbis:

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

Tendo em vista que o art. 22, "d" da Lei nº 4.506/64 considera royalty o rendimento obtido pela exploração de direitos autorais e que o art. 90, § 2º da Lei nº 9.610/98 (lei de direitos autorais)

considera o direito de imagem conexo com os direitos autorais, então é lícita a exigência da CIDE sobre a remessa ao exterior a título de remuneração pelo uso da imagem do jogador.

(Grifos do original)

Por essas razões, a CIDE deve ser exigida relativamente às remessas realizadas pela contribuinte.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por:

a) conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional para dar-lhe provimento; e

b) conhecer do recurso especial de divergência da contribuinte e, no mérito, por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, peço vênia ao ilustre conselheiro relator para expressar meu entendimento acerca das matérias trazidas em recursos.

Para tanto, singelamente, recorda-se as discussões ressurgidas em recursos:

- Se o ISS compõe ou não a base de cálculo da CIDE;
- Se, para o caso vertente, a multa de ofício deveria ser agravada em 50%;
- Se seria legítima a incidência da Cide sobre remessas a título de royalties provenientes da cessão do direito de imagem.

Quanto à primeira matéria – qual seja, se o ISS compõe ou não a base de cálculo da CIDE, sem maiores delongas, entendo que não.

Ora, não há base legal prevendo o computo do ISS na base de cálculo da referida contribuição. Eis o art. 2º, § 3º, da Lei 10.168/00 (Destaques meus):

“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.

[...]

*§ 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.[...]”*

Vê-se que, pela leitura do dispositivo, a base de cálculo da CIDE deve ser composta somente pela remuneração. E não pela remuneração mais o ISS-importação. Tal dispositivo não deve ser interpretado de forma ampla com o intuito de se estender a base de cálculo da CIDE para compor o ISS incidente no evento, vez que, nos termos do art. 97 do CTN, somente a Lei pode estabelecer a majoração de tributos ou de sua base de cálculo.

A base de cálculo da CIDE não deve ser “reajustada”, pois sua base de cálculo é simplesmente a remuneração do prestador, conforme art. 3º, § 2º, da Lei 10.168/00 – que traz literalmente o termo “a título de remuneração”. Ora, reajustar a base de cálculo da CIDE, com a devida vênia, seria extrapolar as normas que regem sua instituição

Nessa linha, se a pretensão manifestada pelo legislador fosse efetivamente incluir o ISS na base de cálculo da CIDE (base de cálculo “grossapada” com o ISS), deveria ter expressamente trazido na Lei 10.168/00 a inclusão do ISS em sua base de cálculo, tal como fez na Lei 10.865/04 que, por sua vez, trouxe a base de cálculo do PIS e Cofins-importação.

Vê-se que, para o PIS e Cofins-Importação, o legislador previu expressamente que na base de cálculo das contribuições (essas, da mesma forma que a CIDE, tem como contribuinte o tomador de serviços) dever-se-ia incluir o ISS e o valor remetido bruto do IRF. Eis a redação (Grifos meus):

“Art. 7º A base de cálculo será:

[...]

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

Ademais, não há que se aplicar subsidiariamente o art. 786 do RIR/2018, com o intuito de “fazer” compor na base de cálculo da CIDE o ISS, tendo em vista que somente poder-se-ia aplicar tal norma se a Lei 10.168/00 fosse omissa, o que não ocorreu no caso em apreço, bem como para aplicação de penalidades, E NÃO PARA MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

Para melhor elucidar, recorda-se o art. 3º, parágrafo único da Lei 10.168/01, *in verbis* (Grifos meus):

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

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

Tal dispositivo é de hialina clareza ao estabelecer que somente poder-se-ia aplicar a legislação do Imposto de Renda subsidiariamente para “penalidades e demais acréscimos aplicáveis” (às penalidades).

Sendo assim, não há que se aplicar o art. 786 do RIR/2018, pois:

- O parágrafo único do art. 3º da Lei 10.168/00 traz que a aplicação subsidiária da legislação do IR apenas deve ser observada para as penalidades e demais acréscimos aplicáveis (às penalidades);
- Não há que se falar em lacuna na Lei 10.168/00, vez que o dispositivo que traz a sua base de cálculo trouxe literalmente que a contribuição incide sobre a “remuneração”, e não somente sobre o valor creditado/remetido – tal como fez a legislação do IRF;

Em respeito à ciência do direito, a aplicação subsidiária “*no que couber*” só pode dar em matéria na qual a Lei 10.168/00 **for omissa**, o que não ocorre quanto à base de cálculo da CIDE, fixada no § 3º do art. 2º dessa lei.

A omissão existe quando houver apenas lacunas normativas – o que não ocorreu na legislação da CIDE, pois o legislador quando da feitura da Lei 10.168/00 trouxe claramente que a base de cálculo da CIDE é a remuneração pela prestação do serviço.

Nessa linha, importante recordar o art. 108 do CTN, *in verbis*:

“Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.”

Considerando tal dispositivo, vê-se que a aplicação do art. 786 do RIR/2018 por analogia somente se justificaria se tratássemos do mesmo tipo tributário e se houvesse ausência de disposição expressa, o que não ocorre no presente caso. Tal entendimento foi expresso pelo ilustre professor Dr. Humberto Ávila quando palestrou no Seminário CARF.

Em vista de todo o exposto, entendo que não há que se falar em “grossapar” o ISS na base de cálculo da CIDE.

Quanto à segunda discussão – qual seja, se, para o caso vertente, a multa de ofício deveria ser agravada em 50%, entendo que não, vez que o contribuinte apresentou vários documentos, incluindo recibos originais, prestando vários esclarecimentos junto à autoridade fiscal. Não há que se majorar a multa nesse caso para atestar que o contribuinte não atendeu a intimação somente porque teve dificuldades ou não teve tempo hábil para apresentação de outros documentos, vez que o atendimento de fato ocorreu.

Quanto à última questão – qual seja, se seria legítima a incidência da CIDE sobre remessas a título de royalties provenientes da cessão do direito de imagem, entendo que não, por falta de previsão legal para tanto. Importante frisar que o Decreto 4.195/02 que regulamentou a Lei 10.168/00 esclareceu a não incidência da CIDE sobre tal evento.

Para melhor elucidar esse entendimento, peço licença para transcrever parte do entendimento exposto pela nobre conselheira Vanessa Marini Cecconello – acórdão importante trazer parte do 9303-004.899:

“[...]

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.

*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 hipóteses 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.

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. [...].

Considerando que o art. 10 do Decreto 4.195 traz um rol de incidências da contribuição “taxativo”, e não exemplificativo, não há que se falar em incidência da CIDE sobre as referidas remessas.

(Grifos meus): Frise-se tal entendimento, a íntegra da Solução de Consulta COSIT 8/2016

“[...]

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.

10. 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).”

Em vista de todo o exposto, com a devida vênia:

- Nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional; e
- Dou provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama