



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16643.000086/2010-25  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-003.801 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de maio de 2017  
**Matéria** TRIBUTÁRIO  
**Recorrente** T4F ENTRETENIMENTO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE**

Ano-calendário: 2005, 2006

CIDE-ROYALTIES. REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incide sobre o valor de royalties, a qualquer título - assim entendido como aqueles decorrentes de qualquer exploração de direito autoral, de propriedade industrial ou intelectual - que a pessoa jurídica pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter, a residente ou domiciliado no exterior.

CIDE-ROYALTIES. REMESSAS AO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS.

A remuneração paga, creditada, entregue ou remetida, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, decorrente de contrato de natureza técnica, independentemente de haver transferência de tecnologia, está sujeita à incidência da CIDE.

CIDE-ROYALTIES. REMESSAS AO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA ADMINISTRATIVA.

A remuneração paga, creditada, entregue ou remetida, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, decorrente de contrato de natureza administrativa, independentemente de haver transferência de tecnologia, está sujeita à incidência da CIDE.

CIDE-REMESSA. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA REMESSA AO EXTERIOR. FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA INCLUSÃO DE OUTROS TRIBUTOS

A base de cálculo da contribuição deve entendida como o valor utilizado nos contratos de câmbio que possibilitaram o adimplemento da obrigação contratual pela fonte pagadora, sem a inclusão de quaisquer tributos por ausência de previsão legal. O artigo 725, do RIR/99, não se aplica à

contribuição em comento, tendo em vista não haver aplicação subsidiária entre as normas atinentes aos dois tributos. Tampouco deve ser incluído o Imposto sobre Serviço que eventualmente tenha incidido na operação, por ausência de dispositivo normativo.

**TAXA SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.**

O artigo 61, da Lei Federal 9.430/1996 somente se refere à parcela do tributo lançado no auto de infração, de modo que a aplicação da Taxa SELIC somente alcança o tributo. A respectiva multa de ofício, que encontra respaldo em outro artigo da mesma lei, não é atingida por tal aplicação, uma vez que inexistente conexão normativa expressa nesse sentido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para (a1) rejeitar as preliminares; e (a2) manter o lançamento no que se refere a remessas relacionadas aos serviços de administração, assessoria, coordenação para exibição do espetáculo "Cirque du Soleil" (item 3, do auto de infração), tendo os Conselheiros Rosbon José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Renato Vieira de Ávila, e Rosaldo Trevisan votado pelas conclusões, por entenderem não aplicável ao caso a argumentação a respeito da referibilidade, devendo o relator integrar a seu voto e à ementa do acórdão, na forma do artigo 63, § 8º do RICARF, os fundamentos externados pela maioria dos conselheiros; (b) por maioria de votos, para (b1) excluir da base de cálculo da contribuição os valores referentes a IRRF, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida; e (b2) afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida; e (c) por voto de qualidade, para (c1) manter o lançamento no que se refere a remessas relacionadas à cessão de direitos de uso dos direitos autorais sobre obra literária e artística (item 1, do auto de infração), vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado (relator), Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e André Henrique Lemos, que davam provimento em função de ausência de referibilidade, e o Conselheiro Robson José Bayerl, que dava provimento por entender que o Decreto nº 4.195/2002, com relação exaustiva, limita a hipótese de incidência da contribuição, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida; e (c2) manter o lançamento no que se refere a remessas relacionadas aos serviços técnicos, (item 2, do auto de infração), vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado (relator), que dava provimento em função de ausência de referibilidade, e os Conselheiros Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, e André Henrique Lemos, que davam provimento exclusivamente para serviços de coreógrafo, de diretor, de diretor assistente, e de supervisor musical, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

RELATOR TIAGO GUERRA MACHADO - Relator.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Tiago Guerra Machado, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos, Renato Vieira de Ávila

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto por T4F Entretenimento SA (fls 1527 e seguintes), contra decisão, da 6ª Turma, DRJ/SP, que considerou improcedente as razões da Recorrente sobre a nulidade de Auto de Infração, exarado pela DEMAC/SP, em 14.07.2010, com ciência pela Contribuinte na mesma data, referente aos valores não declarados e não recolhidos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Remessas ao Exterior ("CIDE-Royalties"), referente a fatos geradores ocorridos no período de 07/2005 a 12/2006.

### Do Lançamento

Naquela ocasião, a D. Fiscalização lançou crédito tributário (fls. 60 e seguintes) de R\$ 1.039.392,07 (um milhão, trinta e nove mil, trezentos e noventa e dois reais e sete centavos), mais consectários de mora, totalizando a exigência em R\$ 2.279.346,34 (dois milhões, duzentos e setenta e nove mil, trezentos e quarenta e seis reais e trinta e quatro centavos)

Os motivos esposados pela fiscalização foram os seguintes:

- (a) A Recorrente teria deixado de recolher a CIDE-Royalties em remessas para o exterior decorrente de 13 (treze) contratos teriam ensejado pagamento, dos quais seis de "Royalties", outros seis de "Serviços Técnicos" e mais um de "Assistência Administrativa e assemelhados". Os contratos tinham os seguintes objetos, trazidos no Termo de Verificação Fiscal:

1. Contratos de cessão de direitos de uso dos direitos autorais sobre obra literária, artística ou científica, mediante pagamento de royalties

Empresa Contratada	Natureza da Contratação	Valor total Remetido em reais	Objeto do Contrato	Data de assinatura do contrato
Performing Arts	royalties	R\$ 136.888,43	licença do direito sobre o projeto de iluminação da produção original de <i>West End</i> (Londres), da peça <i>O Fantasma da Ópera</i>	15/03/2005
The Really Useful Group	royalties	R\$ 6.073.705,20	concessão dos direitos para reprodução da peça <i>O Fantasma da Ópera</i> no Brasil	17/12/2004
Lean Two Productions	royalties	R\$ 270.823,09	licença para replicação no Brasil da coreografia original da peça <i>O Fantasma da Ópera</i>	15/03/2005
RedCase Limited	royalties	R\$ 327.264,48	direito de reproduzir os designs de cenário e figurino da peça <i>O Fantasma da Ópera</i>	15/03/2005
Axion - Tams Witmark Music Libran	royalties	R\$ 210.130,91	direito de reprodução da peça <i>Sireet Charity</i> no Brasil	23/02/2006
RYP Austrália	royalties	R\$ 98.023,50	direitos da exibição "Leonardo da Vinci - Uma Exibição do Gênio"	17/11/2006

2. Contratos de Serviços Técnicos, tais como: coreógrafo assistente, direção e assistência de direção de produção de peça teatral, montagem de cenários, design de iluminação, supervisão musical e montagem de exposição de quadros.

Empresa Contratada	Natureza da Contratação	Valor total Remetido em reais	Objeto do Contrato	Data de assinatura do contrato
Denny Berry	serviço técnico	R\$ 53.623,59	serviços de coreógrafo assistente	13/02/2005
The Diva Daisy Corporation	serviço técnico	R\$ 1.749.424,70	serviços de Diretor e Diretor Assistente da Produção da peça <i>O Fantasma da Ópera</i>	03/02/2005
Delstar Engineering	serviço técnico	R\$ 48.403,91	montagem de cenários da peça musical <i>O Fantasma da Ópera</i>	21/02/2005
Michael Odam	serviço técnico	R\$ 4.287,29	designer de iluminação da peça <i>O Fantasma da Ópera</i>	31/01/2005
Pianissimo Productions	serviço técnico	R\$ 10.945,55	serviços de supervisor musical da peça <i>O Fantasma da Ópera</i>	24/02/2005
Arbol de Color S.A.	serviço técnico	R\$ 26.428,00	montagem da exposição "Corpos Pintados" no Brasil	26/11/2004

Contratos de assistência administrativa e semelhantes, no caso, "administração, assessoria, coordenação para exibição do espetáculo "Cirque du Soleil".

- (b) Quando do cálculo do tributo supostamente devido, a autoridade fazendária limitou-se a somar o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) ao valor das remessas efetuadas, sem maiores comentários, apenas fazendo menção à legislação da taxa de câmbio aplicável para conversão em reais brasileiros, nas situações que guardam relação com transferências para o exterior (Lei Federal 9.816/1999, e Instrução Normativa SRF 41/99, artigos 1º e 2º).

### Da Impugnação

Irresignado, o Contribuinte apresentou, à época, Impugnação (fls. 111 e seguintes) alegando, em síntese, o seguinte:

1. As remessas atinentes a royalties (item 3.1.1. do Termo de Verificação Fiscal anexo ao Auto de Infração, doravante referido como "TVF") relacionam-se a pagamentos de direitos autorais, notadamente contraprestações devidas pela concessão de autorização para a reprodução de criações artísticas. A Autoridade Fiscal buscou demonstrar, quanto a tais remessas, que elas se enquadrariam no conceito legal de royalties (artigo 22 da Lei nº 4.506/64), e, portanto, estariam sujeitas à CIDE, nos termos do artigo 2º, § 2º, da Lei nº 10.168/00;
2. A Autoridade Fiscal sustentou que 6 contratos firmados pela Impugnante envolveriam a prestação de serviços técnicos, dos quais teriam decorrido pagamentos sujeitos à CIDE-Tecnologia (item 3.1.2. do TVF). Tais contratos, resumidamente, dizem respeito a serviços relacionados aos espetáculos promovidos pela Impugnante, a saber: **(i) coreografia; (ii) direção teatral; (iii) cenografia; (iv) desenho de**

**iluminação; (v) supervisão musical; e (vi) montagem • de exposição.** (Grifos nossos)

3. Postula o TVF que os serviços artísticos, como os acima enumerados, requereriam, "de um lado, o conhecimento técnico ou científico", e, do outro, "capacidade artística". A Autoridade Fiscal busca amparo na Doutrina de Marçal Justen Filho, em comentário ao artigo 13 da Lei nº 8.666/93 ("Dos Serviços Técnicos Profissionais Especializados"), o qual será oportunamente transcrito. Conclui, então, que os serviços técnicos seriam aqueles trabalhos dependentes de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios.(...)
4. a Autoridade Fiscal identificou contrato, celebrado com a CIE Internacional, que, tendo por objeto a prestação de serviços de **administração, assessoria** e coordenação para a **realização de espetáculos do "Cirque Du Soleil"**, daria azo à exigência da CIDE-Tecnologia (item 3.1.3 do TVF).
5. Que (...) não discorda da qualificação, como **royalties**, dos pagamentos de direitos autorais descritos no TVF. Nada obstante, assinala que **royalties** dessa natureza, direitos autorais, não se encontram sujeitos à incidência da CIDE-Tecnologia;
6. Neste sentido, defende que o artigo 10, do Decreto nº 4.195/02, que regulamentou a Lei nº 10.332/2001, conferiu-lhe alcance mais restrito, redefinindo o fato gerador da CIDE-Tecnologia, restringindo-o aos royalties relativos à transferência de tecnologia, uso de marcas e exploração de patentes. Portanto, não haveria neste dispositivo legal menção a direitos autorais, como ocorre com o artigo 22 da Lei nº 4.506/64;
7. Argumenta sobre a impossibilidade da Autoridade Fiscal contrariar Decreto Presidencial. Para tanto, cita decisões do CARF sobre o assunto:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário ANO-CALENDÁRIO : 2002 CIDE. Royalties. Direito autoral. Não incidência. A CIDE/ Royalties, instituída pela Lei n.º 10.168/2000, não incide sobre a remessa ao exterior de pagamentos relativos a exploração de direitos autorais, mesmo que sobre a denominação de royalties, por fuge do comando interpretativo do artigo 10 do Decreto n.º 4.195/2002. (..)" (Acórdão nº 301-34.753, de 12/11/2008).

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador : 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002 CIDE/ ROYALTIES -DIREITO AUTORAL-NÃO INCIDÊNCIA. A CIDE/ royalties, instituída pela Lei nº 10.168/2000, não incide sobre a remessa ao exterior de pagamentos relativos a exploração de direitos autorais, mesmo que sobre a denominação de royalties, por forçado comando interpretativo do artigo 10 do Decreto nº4.195/02 (..)" (Acórdão nº 302-38.763, de 05/10/2007)."

## 8. Ressalta ainda:

- a. Que o entendimento exarado no Auto de Infração para os serviços de coreógrafo, montagem, direção etc, como serviços técnicos não deve prevalecer, pois, conforme art. 2º, da Lei Federal nº 6.533/1978 e, também, o anexo ao Decreto Federal nº 82.385/1979, os serviços contratados pela Impugnante apresentam natureza artística, inclusive, por definição legal, não técnica. A mesma distinção entre serviço artístico e serviço técnico é feita pela Lei Federal nº 8.666/1993 (artigo 22, § 4º) faz distinção entre serviços técnicos e artísticos;
- b. Que a linha argumentativa de que se valeu a Autoridade Fiscal para motivar o Lançamento é insubsistente. Tanto a Doutrina citada, quanto a legislação a que ela se refere deixam muito claro que não há que se confundir serviços técnicos com serviços artísticos;
- c. Que inexistente um conceito de serviços técnicos exclusivo para a CIDE-Tecnologia. Por isso, o exame sistemático do arcabouço jurídico tributário é tarefa necessária à adequada aplicação da Lei nº 10.168/00. Para tanto, citou RESP 51.757-7/SP, exemplificando que o STJ já decidiu no sentido de que que inexistindo vínculo com a tecnologia o serviço não é técnico para fins tributários.

A notícia, o artigo, a crônica, o editorial e a sua transmissão não podem ser qualificados como serviços técnicos especializados. Na verdade, constituem obra jornalística, incluída, pois, na órbita do direito autoral e não no campo da propriedade tecnológica. A notícia, é certo, não está ao abrigo da proteção do direito autoral (Lei nº 5.988, de 1973, art. 49); todavia, segundo argumenta com razão a recorrente, isso não a exclui do campo da ciência do direito que versa sobre o direito autoral, nem a afasta das matérias que se inserem no domínio da obra jornalística gráfica.

- d. Que o artigo 355, § 3º, do RIR/99 não deixa dúvidas de que a norma é incondicional: aplica-se a todos os contratos registrados perante o INPI. Não se cogita de contratos "registráveis" ou "não-registráveis". Se assim fosse, o texto legal diria "somente será admitida caso o contrato seja passível de registro perante o INPI, e, neste caso, seja efetivamente registrado". O registro no INPI é indicado na norma não como um fator de discriminação entre contratos de serviço técnico, mas um limite temporal ("a partir da...") aplicável à dedutibilidade das despesas derivadas de todos os contratos de serviços técnicos.

- e. Que os contratos abrangidos por esta parte do Auto de Infração não possuem nada de serviços técnicos, pois têm por objeto serviços artísticos, não tecnológicos. Para reforçar esse entendimento cita Decisões da 7ª RF nº274/98 e 124/99, Dec. 7ª RF 252/98:

Serviços técnicos - Somente estão sujeitas às restrições estabelecidas pelos artigos 354 e 355 do RIR199 as somas das quantias devidas a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante). Em se tratando de contratação de empresa domiciliada no Canadá, que colocará à disposição da consultante técnicos especializados em sondagem, para que esta última execute serviços junto à mineradora brasileira, aplica-se o disposto no artigo 299 do mesmo Regulamento, que trata, de forma genérica, da dedutibilidade das despesas operacionais, respeitados os requisitos da necessidade e da usualidade

- f. Que, ainda que se cogitasse a existência de serviços técnicos que não envolvam transferência de tecnologia, eles não incluiriam os serviços artísticos por ela contratados, conforme define Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1/00:

"I - As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se tributação de acordo com o art. 685, inciso li, alínea "a", do Decreto nº 3.000, de 1999.

(..)

III - Para fins do disposto no item I deste ato, consideram-se contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia aqueles não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e Banco Central do Brasil'.

De acordo com esse pronunciamento do Fisco, os serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitar-se-iam, para fins de imposição do IRRF, ao disposto no artigo 685 do RIR199.

- g. Que, *“ausente regra específica para a conceituação dos serviços técnicos no âmbito da CIDE-Tecnologia, deve-se concluir que os serviços "técnicos sem transferência de tecnologia", que, na essência, não são juridicamente "técnicos", não dão ensejo à incidência daquele tributo. A CIDE-Tecnologia incide sobre os serviços técnicos legalmente qualificados; os mesmos que se submetem, para fins de IRRF, ao artigo 708 do RIR/99, que em nada se confundem com aqueles enquadrados no artigo 685 do RIR199, mencionado no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1/00;*

9. A Recorrente, ainda na Impugnação, argui :

- A ilegalidade das Instruções Normativas nº 208/02 e 252/02, mencionadas no Termo de Verificação Fiscal diante da previsão do Decreto Federal 4.195/2002;
- Que ambos os serviços técnicos e serviços administrativos, para sofrerem incidência da contribuição, devem, necessariamente, vincularem-se com a tecnologia, o que não seria o caso;
- Que, de acordo com o §3º do artigo 2º da Lei nº 10.168/00, a CIDE Tecnologia incidiria sobre as importâncias pagas ou remetidas aos residentes no exterior, não podendo a base de cálculo ser o valor bruto, mas o montante efetivamente remetido, líquido, por meio do competente contrato de câmbio.

### **Da Decisão de 1ª Instância**

Sobreveio Acórdão 16-63.674, exarado pela 6ª Turma, da DRJ/SPO, em 27.11.2014, mantendo integralmente o crédito tributário lançado nos seguintes termos:

#### **“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Ano-calendário: 2005, 2006*

#### **CITAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA OU DOUTRINA.**

*No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB), expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada às decisões administrativas ou judiciais proferidas em processos dos quais não participe o interessado ou que não possuam eficácia erga omnes, e nem a opiniões doutrinárias sobre determinadas matérias.*

#### **JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO.**

*O julgador da esfera administrativa deve observar as normas legais e regulamentares, não podendo desrespeitar textos legais vigentes sob pena de responsabilidade funcional (§ único do art. 142 do CTN; artigo 7º, inciso V, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 341/2011; e artigo 116, inciso III, da Lei nº 8.112/1990.*

#### **INTIMAÇÃO VIA POSTAL. DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO. ENDEREÇO DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE.**

*Indefere-se o pedido de endereçamento de intimações por via postal em nome dos procuradores, em razão de inexistência de previsão legal de intimação em endereço diverso do domicílio tributário do sujeito passivo.*

#### **DILIGÊNCIA E PERÍCIA.**

*Consideram-se não formulados os pedidos de diligência e perícia que deixam de atender aos requisitos previstos em lei.*

#### **IMPUGNAÇÃO. PRODUÇÃO DE PROVAS.**

*No processo administrativo fiscal, as provas documentais devem ser apresentadas juntamente com a impugnação do lançamento, salvo nos casos*

*previstos no § 4º do artigo 57 do Decreto nº 7.574 de 29/09/2011. A alegação sem produção de provas impossibilita a revisão do lançamento.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE**

*Ano-calendário: 2005, 2006*

**INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.**

*Constatada a falta de declaração e de recolhimento de débitos pelo sujeito passivo, deve ser formalizado o crédito tributário pelo lançamento.*

**CIDE. BASE DE CÁLCULO.**

*O valor do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF.*

**CIDE. INCIDÊNCIA. REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES - DIREITO AUTORAL. SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA.**

*A partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE passou 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 (§ 2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, alterada pela Lei nº 10.332/2001).*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido”*

Dessa decisão, importante destacar os seguintes enxertos (fls. 1486 e seguintes):

Dos contratos de Remessa de Royalties:

“14. Cumpre esclarecer ainda, que as decisões judiciais mencionadas pela defesa, proferidas em processos dos quais a interessada não tenha participado, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal, bem como os julgados administrativos, por falta de lei que lhes atribua eficácia normativa (art. 100, II, CTN). Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente aplicando-se à questão em análise. Também não vincula esta decisão, doutrina pela defesa mencionada, visto que teses doutrinárias não constituem normas complementares à legislação tributária (arts. 96 e 100, CTN).;

(...)

24. Em assim sendo, o Decreto nº 4.195/2002 não poderia restringir a aplicação do termo royalties tendo em vista que esta não foi a intenção do legislador ordinário, do que se conclui, sem muito esforço, que os contratos citados no artigo 10 do Decreto, nada mais são do que exemplificativos.;

25. Ademais, é certo que os decretos são vinculantes para a administração pública. No entanto, ao contrário do que entende a defesa, o Decreto não pode restringir a aplicação da lei que regulamenta, quando a norma legal não previu tal restrição. Se a hipótese de incidência da CIDE sobre remessa de royalties ao exterior, a qualquer título, decorrente de obrigação contratual da pessoa jurídica, está prevista no artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 (com redação dada pela Lei nº 10.332/2001), tal lei deve ser observada, seja qual for o objeto do contrato, inclusive em obediência ao princípio da hierarquia das normas.;

26. E não é o caso de contrariar o Decreto ou fazer juízo sobre sua constitucionalidade, como mencionou a impugnante. É justamente pela atividade vinculada da administração pública, como citado acima, que não pode a autoridade julgadora deixar de aplicar textos legais vigentes, sob pena de responsabilidade funcional.;

27. Para arrematar a questão, foi editada a IN SRF nº 252/2002, publicada no D.O.U. de 04/12/2002, que determina de forma clara que incide a CIDE sobre remessas decorrentes do pagamento a título de royalties vinculado à exploração de direitos autorais:

28. Assim, tendo em vista que rendimentos por exploração de direitos autorais são royalties, conforme estabelecido na alínea “d” do artigo 22 da Lei nº 4.506/1664, e que conforme determina o artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, com redação dada pela Lei nº 10.332/2001, é devida a CIDE pelas pessoas jurídicas que remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, os valores remetidos pela interessado ao exterior a título de pagamentos de royalties referentes a direitos autorais estão sujeitos à incidência da CIDE.;

#### Dos Contratos de Remessa de Valores para Pagamento de Serviços Técnicos:

“51. Assim, o objeto dos referidos contratos da interessada, realizados por profissionais de artes residentes ou domiciliados no exterior, são serviços técnicos e, desta forma, os valores para pagamentos de tais serviços estão sujeitos à incidência da CIDE a partir de 1º de janeiro de 2002, de acordo com o parágrafo 2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, com redação dada pela Lei nº 10.332/2001.

52. Quanto à solicitação da defesa, a fim de reconhecer a ilegalidade do artigo 37, da IN SRF nº 208/02, e do artigo 17, da IN SRF nº 252/02, os quais conceituam serviços técnicos como "obra ou empreendimento cuja execução dependa de

conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios", esclareça-se que a mesma não pode ser acolhida, tendo em vista os estreitos limites à que se encontra adstrito o julgador administrativo na análise da matéria.

(...)

57. No entanto, o parágrafo segundo do artigo 2º com a nova redação dada pela Lei nº 10.332/2001, a CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000 sofreu um alargamento de seu campo de incidência. Neste passo, seu artigo 2º, parágrafo 2º, determinou que a contribuição, a partir de 1º de janeiro de 2002, passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos.

58. Deve-se ressaltar que a contribuição, em relação aos serviços técnicos, é devida independentemente de transferência de tecnologia, tendo em vista que não consta na lei a exigência que tais serviços envolvam ou não a transferência de tecnologia

(...)

60. Este dispositivo regulamentar, em nenhuma passagem, determinou que o “serviço técnico” seria apenas aquele passível de registro no INPI e que implique em transferência de tecnologia. O parágrafo 3º simplesmente determinou que, para fins de dedução do imposto de renda, somente este tipo específico de serviço técnico seria aceito, ou seja, os demais serviços técnicos sem transferência de tecnologia e registro no INPI não seriam dedutíveis do IR.

61. Também não se fundamenta a conclusão feita pela impugnante na leitura do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1/2000, abaixo citado, quando diz que o Fisco afirmou, por meio desse ato, que os serviços técnicos sem transferência de tecnologia não passam de meros serviços, não sendo qualificáveis, juridicamente, como serviços técnicos. Dizia o citado Ato Declaratório:

62. Tal Ato dispunha, sobre “o tratamento tributário a ser dispensado às remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia”. Tratava-se, justamente, dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia, de forma alguma afirmava que seriam meros serviços e, portanto, não fundamenta o entendimento da interessada.

63. Observe-se apenas que o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1/2000 foi revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5/2014, abaixo citado:

(...)

65. Vale destacar, que o próprio trecho citado pela defesa, referente à relação de serviços técnicos não averbáveis no INPI, extraído de seu sítio na internet, já traz a possibilidade de haver serviços técnicos que não caracterizam transferência de tecnologia, contrariando a tese por ela defendida anteriormente, pois diz que "Por

não caracterizarem transferência de tecnologia, nos termos do Art. 211 da Lei nº 9.279/96, alguns serviços técnicos especializados são dispensados de averbação pelo INPI. Segue lista não exaustiva desses serviços:...”.

(...)

67. Por fim, a Lei nº 8.666/1993, citada na impugnação, estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos, e os conceitos nela contidos devem ser examinados nesta seara. Porém, convém destacar que o artigo 13 desta lei pretendeu definir “serviço técnico profissional especializado” ou seja, espécie do gênero “serviço técnico”.

Dos Contratos de Remessa de Valores para Pagamento de Assistência Administrativa e assemelhados:

“71. A incidência da CIDE sobre contratos firmados por pessoas jurídicas, que tenham por objeto serviços de assistência administrativa a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior está prevista no parágrafo 2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, com redação dada pela Lei nº 10.332/2001, e também no inciso III, do artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002, supra citado.

72. Tendo em vista que a impugnante remete aos argumentos sobre serviços técnicos, já abordados anteriormente, e por tratar-se de hipótese de incidência prevista na mesma legislação, cabe, neste ponto, também utilizar todo o entendimento acima demonstrado, para concluir que o contrato firmado pela interessada refere-se a serviço de assistência administrativa e, portanto, está sujeito à incidência da CIDE, devendo ser mantido o lançamento efetuado.”

- Da base de cálculo da CIDE:

“75. A base de cálculo, tal como apurada pela autoridade fiscal, tem por base legal as disposições contidas na legislação acima citada. O valor do IRRF integra o rendimento auferido pelo beneficiário no exterior e, como não há nenhum dispositivo legal que autorize a sua retirada da base de cálculo da CIDE, este valor, independentemente de a fonte pagadora brasileira ter assumido ou não o seu ônus, deve compor a base de cálculo da contribuição.

76. Este entendimento é o adotado pela Solução de Divergência Cosit nº 17, de 29/06/2011. Tendo em vista que a IN RFB nº 1.434/2013, que alterou a IN RFB nº 1.396/2013, estabeleceu em seu artigo 9º que a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, e por tratar-se do mesmo tema, (...)”

### Do Recurso Voluntário

Irresignado, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, em 26.05.2015 (fls. 1527 e seguintes), que veio a repetir os argumentos apresentados na impugnação e apresentar, ainda, os seguintes:

Como preliminar, argumenta ter havido cerceamento de defesa, porque a autoridade fiscal teria cometido erro em efetuar o lançamento do crédito tributário tomando-se por base valores de pagamentos estipulados pela Recorrente com as suas partes contratadas sem a correta individualização dos valores auatados. Requer, por conta, a nulidade do lançamento com fulcro no art. 59, inciso II, do Decreto Federal 70.235/1972<sup>1</sup>. Vejamos esse trecho:

*Por ora, é importante apontar para o fato de que a confusão entre a natureza de dois (ou mais) valores e a ausência de qualquer demonstração do critério de separação de valores adotado pela Autoridade Fiscalizadora implica evidente cerceamento do direito de defesa da Impugnante que, sem saber qual foi o critério adotado pela fiscalização, é obrigada a se virar para “adivinhar” qual teria sido este critério.*

Quanto ao mérito referente à incidência da contribuição, acrescenta a tese que a DRJ cometera equívoco ao arguir que o Decreto 4.195/2002 não impõe qualquer restrição ao conceito de royalties previsto no parágrafo 2º do artigo 2º, da Lei Federal 10.168/2000.

Nessa linha, a aludida Lei Federal traz para ordenamento jurídico o conceito amplo de royalties. Em seguida, o Decreto Presidencial 4.195/2002 o restringe para fins tributários, criando, com isso, um novo conceito de royalties, relevante exclusivamente para fins tributários, distinto daquele usado pelo Direito Privado.

Paradoxalmente, após ter simplesmente ignorado o **silêncio eloquente** do Decreto nº 4.195/2002 quanto à não incidência da CIDE-Tecnologia sobre remessas realizadas ao exterior como contraprestação pela cessão de direitos autorais, bem como a inexistência de qualquer elemento linguístico no enunciado normativo do artigo 10 do decreto ora tratado que pudesse levar à conclusão de que o rol ali previsto seria exemplificativo, a D. DRJ afirmou que, pela natureza vinculada da sua atividade, ela não poderia deixar de aplicar a legislação tributária vigente sob pena de responsabilidade funcional. Com fundamento neste argumento, foi aplicado, portanto, a regra disposta do artigo 17 da IN SRF nº 252/2002.

---

<sup>1</sup> Art. 59. São nulos: (...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assim, a Recorrente afirma que a decisão de primeira instância, sob o pretexto de aplicar a IN SRF 252/2002, se esquivou de aplicar um Decreto Presidencial sobre o tema, norma hierarquicamente superior, a qual ela esta também vinculada, nos termos do art. 96 do CTN.

Por fim, discorre pela impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, baseado nos arts 161 do CTN e 61, parágrafo 3º, da Lei 9.430/96, que os restringe ao valor do principal lançado.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Relator Tiago Guerra Machado

### **Da Admissibilidade**

O Recurso é tempestivo, uma vez que a ciência do Acórdão ocorreu em **13.01.2016**, com Recurso Voluntário protocolado em **12.02.2016**, reunindo os demais requisitos de admissibilidade constantes na legislação; de modo que admito seu conhecimento.

### **Das Preliminares**

Sobre o cerceamento de defesa, não entendo haver vício capaz de ser enquadrado no artigo. O lançamento foi fundamentado e relatado à exaustão pela autoridade conforme pode ser atestado pelo extenso Termo de Verificação Fiscal.

De toda sorte, ainda que ficasse constatado equívoco na apuração da base das contribuições, a Recorrente poderia apresentar seu próprio cálculo ou ainda solicitar diligencia com esse propósito, mesmo porque, durante todo o processo até o presente, nota-se que se trata de discussão de direito e interpretação dos fatos, sem conexão com os cálculos apresentados pela Fazenda Pública.

Diante disso, se a Recorrente entende que houve equívocos de natureza jurídica e material, que sejam expostos da discussão do mérito; bem como, causa-me estranheza que somente em sede de Recurso tal preliminar seja levantada, mesmo após apresentar sua retórica na impugnação.

Pelo exposto, não dou provimento à preliminar de nulidade apresentada.

## Do Mérito

Entendo que o cerne do presente Recurso se divide em três partes distintas:

- (a) A amplitude do fato gerador da contribuição de intervenção no domínio econômico
- (b) A metodologia de cálculo mais adequada a ser utilizada para apuração da base imponible
- (c) A validade da incidência de Taxa SELIC sobre a multa de ofício

Assim, passarei a examiná-las individualmente a seguir.

### (a) Sobre a amplitude da incidência da CIDE-Royalties

A Contribuição Social de Intervenção de Domínio econômico para custear o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (CIDE-Royalties) foi criada pela Lei Federal 10.168/2000, posteriormente alterada pela Lei Federal 10.332/2001.

Nos termos do artigo 2<sup>o</sup> da Lei, a incidência da dita contribuição recai sobre as seguintes remessas ao exterior referentes às seguintes transações:

- (a) Contratos de licença de uso de conhecimentos tecnológicos (art. 2<sup>o</sup>, caput);
- (b) Contratos que:
  - i. Impliquem transferência de tecnologia (art. 2<sup>o</sup>, caput), entendidos como tais aqueles contratos relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica (art. 2<sup>o</sup>, § 1<sup>o</sup>); ou

---

<sup>2</sup> Art. 2<sup>o</sup> 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.

§ 1<sup>o</sup> 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<sup>o</sup>-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.

§ 2<sup>o</sup> A partir de 1<sup>o</sup> 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.

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

(...)

- ii. Tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa prestados por residentes ou domiciliados no exterior (art. 2º, § 2º);
- (c) Contratos que impliquem pagamento de royalties a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior (art. 2º, § 2º)

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

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

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

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

Entendo que não há qualquer conflito.

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

Proposital ou não, essa ausência, a meu entender, confere mais clareza ao fato gerador descrito na Lei Federal 10.168/2000 com a alteração trazida pela Lei Federal 10.332/2001, de forma que não são quaisquer *royalties* que são objeto da fadada contribuição.

E direi o porquê.

### (i) Da interpretação conforme a Constituição

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

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

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

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

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

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

(...)

*Pelo exposto, podemos conceituar: a interpretação conforme a Constituição é um critério de solução de antinomias entre interpretações possíveis de uma mesma lei, pelo qual deverá prevalecer aquela que lhe revela a conformidade com a Constituição, excluindo-se, assim, todas as demais formas de interpretação.”<sup>3</sup>*

---

<sup>3</sup> Almeida Junior, Fernando Osorio de. Interpretação conforme a Constituição e Direito Tributário. Dialética, São Paulo 2002, páginas 18 e 19.

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

*“(…) antes de que una Ley sea declarada inconstitucional, el juez que efectua el examen tiene el deber de buscar en vía interpretativa una concordancia de dicha Ley con la Constitución.”<sup>4</sup>*

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

Não há, como possa aparentar, violação à legalidade tributária, quando se utiliza o método da interpretação conforme, desde que o intérprete adote alguns auto-limites.<sup>5</sup>

O primeiro deles é que o resultado da interpretação conforme não pode atravessar o limite do sentido possível partindo-se da literalidade do texto normativo; denominado por LARENZ como “contexto significativo da lei”<sup>6</sup>. O outro é que a interpretação conforme não pode ignorar ou modificar o conteúdo da lei, violando a sua finalidade; do contrário, a norma perde seu valor, o que, conseqüentemente, violaria a separação dos poderes na medida em que a entidade julgadora exerceria papel exclusivo do legislativo.

O cuidado em sua utilização é asseverado por LARENZ:

*“A interpretação conforme à Constituição, se quer continuar a ser interpretação, não pode ultrapassar os limites que resultam do sentido literal possível e do contexto significativo da lei.”<sup>7</sup>*

É o que buscaremos nesse julgado.

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

## **(ii) Fundamentos de criação e validade dessa espécie tributária**

A CIDE-Royalties, textualmente, é uma contribuição de caráter especial e como tal apresenta algumas peculiaridades em relação às demais espécies tributárias; não só

<sup>4</sup> García de Enterría, Eduardo . La Constitución Como Norma y El Tribunal Constitucional. Civitas, Madri, 1994. Página 95.

<sup>5</sup> Daí porque, alguns autores entendem a interpretação conforme não como um método interpretativo singular, mas um “critério de interpretação” (LARENZ) prioritário.

<sup>6</sup> Larenz, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1997. Página 454

<sup>7</sup> Idem, página 480.

isso, submete-as a um regime jurídico próprio, nitidamente distinto daquele a que estão sujeitos os demais tributos, sobretudo no que diz respeito à competência para a sua instituição e aos requisitos exigidos para tanto.

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

É claro que não cabe a esse Tribunal, por força de seu Regimento<sup>8</sup> e diante do disposto na Súmula CARF nº 2, examinar os requisitos de validade e existência das normas que instituíram a CIDE-Royalties para fins de controle de constitucionalidade concreto - não é, nem de longe, minha pretensão em meu voto - porém, como se verá a seguir, é importante entendê-los, ainda que superficialmente.

Dito isso, enumera-se abaixo os requisitos basilares para existência jurídico-constitucional das contribuições especiais e, por consequência, das contribuições de intervenção no domínio econômico, tirados de LEANDRO PAULSEN e ANDREI PITTEN VELLOSO<sup>9</sup>:

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

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

A referibilidade é *“assim entendida como o liame entre a finalidade a ser realizada com a contribuição e as atividades e interesses de certo grupo.”*<sup>10</sup>

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

Nesse mesma linha, volto a citar VELLOSO e PAULSEN:

*“Nessa acepção, a referibilidade é requisito de validade de todas as contribuições especiais. A sua cobrança carece invariavelmente de um liame claro entre a finalidade perseguida pela exação e as atividades ou interesses dos sujeitos passivos.”*

<sup>8</sup> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

<sup>9</sup> Velloso, Andrei Pitten; Paulsen, Leandro. Contribuições Teoria Geral Contribuições Em Espécie. Kindle Edition (Locations 8897-8903).

<sup>10</sup> Idem (Locations 8965-8968).

---

*Sem que haja tal liame, não há como se cogitar da cobrança de contribuições especiais.*<sup>11</sup>

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

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

I- 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio;

I- 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde;

III- 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos – Genoma;

IV- 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento) ao Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico;

V- 10% (dez por cento) ao Programa de Inovação para Competitividade.

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

I- projetos de pesquisa científica e tecnológica;

II- desenvolvimento tecnológico experimental;

III- desenvolvimento de tecnologia industrial básica;

IV- implantação de infra-estrutura para atividades de pesquisa e inovação;

V- capacitação de recursos humanos para a pesquisa e inovação;

VI- difusão do conhecimento científico e tecnológico;

VII- educação para a inovação;

VIII- capacitação em gestão tecnológica e em propriedade intelectual;

IX- ações de estímulo a novas iniciativas;

---

<sup>11</sup> Idem (Locations 1143-1145).

- X- ações de estímulo ao desenvolvimento de empresas de base tecnológica;
- XI - promoção da inovação tecnológica nas micro e pequenas empresas;
- XII- apoio ao surgimento e consolidação de incubadoras e parques tecnológicos;
- XIII- apoio à organização e consolidação de aglomerados produtivos locais; e
- XIV- processos de inovação, agregação de valor e aumento da competitividade do setor empresarial.

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

*Os sujeitos passivos têm de ser escolhidos dentre os agentes que atuam no segmento econômico objeto da intervenção. Se o legislador decide, v.g., incentivar a indústria cinematográfica, somente poderá tributar os produtores, comerciantes ou consumidores de produtos ou serviços cinematográficos, jamais de outros setores, como o energético, o marítimo, o aeroportuário.<sup>12</sup>*

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

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

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

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

*“O transcender da franja marginal, concebida de modo tão amplo quanto possível, já não seria interpretação, tal como não seria a exclusão daqueles fenômenos que indubitavelmente se situam no*

---

<sup>12</sup> Idem (Locations 8971-8973).

*âmbito nuclear. No primeiro caso só se poderia tratar de analogia, no segundo, de uma redução teleológica da lei.*"<sup>13</sup>

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

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

### (iii) O único conceito de royalties possível para aplicação da CIDE

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

Trata-se, enfim, de uma conclusão decorrente da redução interpretativa do alcance possível da norma tributante pela interpretação conforme<sup>14</sup>.

Não à toa, o Decreto regulamentar não incluiu a remuneração por mera cessão de direitos autorais – diferentes, portanto, dos "royalties" sobre cessão de marca e patente – das hipóteses elencadas no seu artigo 10. O Decreto, nesse aspecto, veio a sedimentar a interpretação mais adequada considerando a natureza da contribuição.

### (iv) Aplicação de "interpretação conforme" ao presente caso

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

<sup>13</sup> Idem. Página 501.

<sup>14</sup> Sobre isso, mais uma vez a lição de Fernando Osório: "A redução do alcance não enfrenta de forma tão severa os riscos que a ampliação ou a retipificação das normas à Constituição trazem ao princípio da separação funcional do Poder, na medida em que se tem o julgador legislando positivamente ou se desviando do objetivo perseguido. Tem a ver, a nosso sentir, mais com a técnica legislativa utilizada na lei. Da forma como foi redigido, muitas vezes o texto legal não discrimina certos tipos de pessoas ou situações, colocando-as todas dentro do alcance semântico de certa 'expressão-gênero'. Se cada um desses tipos estivesse explicitado separadamente, tal como 'expressões-espécie', poder-se-ia, com maior tranquilidade, invalidar aqueles inconstitucionais. Todavia, se opta o legislador por usar uma única expressão, genérica o suficiente para conter todas aquelas pessoas ou situações, estaremos diante de um caso em que a invalidação da norma tornaria carecedores de regulação aquelas outras pessoas ou situações sobre as quais permite ou determina a Constituição fossem alcançadas. Seria como, sem eliminação do seu texto, pela necessidade de subsistência da expressão- 'espécie' constitucional nele contida, se impusesse a exclusão do sentido da expressão- 'espécie' inconstitucional no bojo da expressão genérica usada pela lei. Aqui, a interpretação conforme a Constituição trabalha como uma espécie de 'aparador de arestas' das leis que resvalam nos preceitos constitucionais."

Conforme resumido no Relatório, trata-se de discussão sobre a incidência da contribuição sobre as remessas decorrentes de:

- i. Contratos de cessão de direitos de uso dos direitos autorais sobre obra literária e artística;
- ii. Contratos de “serviços técnicos” de coreógrafo assistente, direção e assistência de direção de produção de peça teatral, montagem de cenários, design de iluminação, supervisão musical e montagem de exposições;
- iii. Contratos de administração, assessoria, coordenação para exibição do espetáculo “*Cirque du Soleil*”.

Pelo exposto nos pontos anteriores e diante toda a análise do caso concreto, esse é o meu entendimento sobre a incidência da contribuição:

**(i) Quanto às remessas relacionadas à cessão de direitos de uso dos direitos autorais sobre obra literária e artística (item 1, do auto de infração)**

Independentemente da denominação royalties, sendo apropriado ou não tal insígnia, não há de se falar em incidência da contribuição nesse caso específico, haja vista que não resiste qualquer referibilidade entre a CIDE-Royalties a tais rubricas e os respectivos pagamentos ao exterior.

**(ii) Quanto às remessas relacionadas aos “serviços técnicos” (item 2, do auto de infração):**

Do mesmo modo, ainda que a Lei Federal 10,168/2000 e o Decreto Federal 4.195/2002 sejam claros prever a incidência da contribuição sobre os serviços técnicos, não houve qualquer esclarecimento naquela norma sobre o alcance desse termo<sup>15</sup>. Na verdade, não há qualquer norma tributária que o conceitue efetivamente.

Porém independentemente de se estabelecer juridicamente se os serviços ora em análise são “técnicos” ou “artísticos” por subsunção a determinada definição legal fora do âmbito na norma que assim criou o fato gerador, é evidente que, diante da exigência ao atendimento dos pressupostos constitucionais de validade da CIDE-Royalties, não resta dúvidas que o alcance interpretativo de “serviços técnicos” deve estar alinhado com alcance da intervenção buscada pela contribuição, o que, evidentemente nesse caso, não guarda qualquer correlação (referibilidade...), eis que se tratam de serviços técnicos de cunho artístico, cultural e entretenimento, fora do âmbito de aplicação do Programa custeado pela CIDE-Royalties.

Diante disso, entendo merece igual acolhida o pleito da Recorrente nesse particular.

**(iii) Quanto às remessas relacionadas aos serviços de administração, assessoria, coordenação para exibição do espetáculo “Cirque du Soleil” (item 3, do auto de infração):**

---

<sup>15</sup> O artigo 647, do RIR/99 veio a conceituar e listar serviços de natureza profissional, incluindo ali alguns serviços “técnicos”, a bem dizer, análises técnicas, desenho técnico, etc. Sobre esse artigo, o Parecer Normativo CST 8/1986 afirmou que a abrangência daquela norma não se restringia as remunerações auferidas por serviços que, por sua natureza, se revelem inerentes ao exercício de qualquer profissão, irrelevante que se trate de profissão regulamentada ou não. São casos distintos, porque são normas distintas e conceitos distintos (“serviços profissionais” vs “serviços técnicos”).

De forma contrária apresenta-se a análise dessas operações. Isso porque, diante do próprio texto legal, expresso em afirmar a incidência da contribuição sobre transações de natureza absolutamente alheias às atividades incentivadas, não é possível superar pela via interpretativa o vício de referibilidade sobre tais rubricas. Como dito acima, a atividade interpretativa está limitada ao dispositivo literal da norma, que é absolutamente expresso e abrangente quanto trata dos serviços de “assistência administrativa e semelhantes”.

Não cabendo a esse tribunal administrativo efetuar controle de constitucionalidade<sup>16</sup>, restrinjo-me a admitir que tais serviços estão expressamente descritos na hipótese do fato gerador da norma ora impugnada, não havendo espaço na seara administrativa para desconstituir o crédito tributário em especial; portanto, inadmissível o recurso nesse tópico.

Esse é meu entendimento, exposto durante a sessão de julgamento.

Contudo, a Turma, no voto de qualidade, adotou entendimento diverso, quanto aos itens (i) e (ii) acima mencionados, pelas razões expostas pelo voto vencedor, ao final inserido.

#### **(b) Da base de cálculo da CIDE-Royalties**

Ao se observar a Lei Complementar nº 95/1998 – que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis – especialmente seu artigo 11, III<sup>17</sup>, nota-se que a ordem e disposição de artigos e parágrafos em um texto legal devem observar regras objetivas de forma a nortear a atividade do intérprete.

De fato, os artigos são núcleos dispositivos de maneira que não é permitido tratar de dois assuntos em um único; ao passo que cabem aos parágrafos trazer complementaridade e regras de exceção ao previsto no *caput* do mesmo artigo.

Pois bem. Tais premissas permitem inferir que a inclusão do parágrafo único ao *caput* do artigo 3º, da Lei Federal 10.168/2002 teve o objetivo de complementar a afirmação do *caput* sobre a responsabilidade da RFB na administração e fiscalização do tributo – diferentemente do que acontecia com outras CIDE's como AFRMM – apenas quer deixar claro que a contribuição social estará sujeita às mesmas regras e ritos atinentes ao processo administrativo fiscal como também sujeitar-se-á aos acréscimos previstos na legislação do

<sup>16</sup> Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

<sup>17</sup> Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

(...)

#### **III - para a obtenção de ordem lógica:**

- a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;
- b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;**
- c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;**
- d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Imposto de Renda<sup>18</sup>, como a aplicação da Taxa SELIC e às multas de ofício previstas na Lei Federal 9.430/1996.

Do contrário, estaríamos admitindo que um artigo que trata da administração tributária no caput, trata, no seu parágrafo único, de base de cálculo do tributo. Seria uma irracionalidade admitir que o legislador pretendesse, a despeito de norma orientadora sobre redação legislativa, afastar-se tanto dos seus ditames e da própria sintaxe.

Em suma, não há aplicação subsidiária plena da legislação do IRPJ em relação à CIDE-Royalties, mas tão-somente no que tange à matéria prevista no caput do artigo 3º, qual seja, a administração e fiscalização do tributo.

Superada essa questão, e sendo certo que o parágrafo único, do artigo 3º, da Lei Federal 10.168/2000, não trata do fato gerador da CIDE-Royalties mas somente da administração do tributo, a utilização dos ditames do artigo 725 do RIR/99 para fins de apuração da base de cálculo da contribuição é uso indevido de analogia pela autoridade que lançou o tributo.

Ressalte-se que a base de cálculo de tributo é, notadamente, tratada como o aspecto quantitativo do fato gerador, portanto dele se integra.

Sendo lhe parte integrante, aplica-se restrição expressa ao uso da analogia de que trata o parágrafo 1º, do artigo 108, do CTN.

Dito isso, repilo a aplicação da legislação do imposto de renda para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, devendo-me ater meramente à análise dos marcos normativos da CIDE-Royalties quanto à base impositiva.

A Lei Federal 10.168/2000 previu que:

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

Não deveria haver muitas dúvidas sobre o que significam os verbos “pagar”, “creditar”, “entregar”, “empregar” ou “remeter”. Todos eles se encontram em um único núcleo semântico-jurídico: uma obrigação de dar.

Porém, a incidência se constituirá por qual valor? (i) O valor dispendido pelo contribuinte para viabilizar o pagamento; ou (ii) o valor recebido pelo beneficiário no exterior?

---

<sup>18</sup> Até mesmo porque, em uma análise mais detida, verifica-se o cuidado do legislador ordinário, até então, de, a cada tributo federal, deixar claro o fator de ajuste moratório do crédito tributário recolhido a destempo. É o que se denota, por exemplo, do Regulamento do IPI de 1998, que se preocupou em deixar clara a atualização pela SELIC, no seu artigo 444. Mesma observação quanto às multas de ofício, que, criadas pela Lei Federal 9.430/1996,

Creio que seja a segunda alternativa. A legislação, ao consolidar no mesmo campo semântico “valores **pagos**, creditados, **entregues**, empregados ou **remetidos**”, reconheceu que o valor a ser usado como base da contribuição deve ser aquele atinente ao fim do processo do adimplemento da obrigação de dar, ou seja, o valor adimplido é aquele que foi “entregue” ou “remetido” ao beneficiário.

Daí não assistir razão à tese de que o “valor bruto da remessa”, com a inclusão de IRRF ou quaisquer outros valores, deve ser utilizado para apuração do tributo. Por quê? Porque, não bastasse à sinonímia dada aos termos pago/entregue/remetido, em nenhum momento, a legislação foi expressa ou ao menos permitiu essa interpretação.

Se essa fosse a vontade do legislador, que exprimisse tal dispositivo de forma clara e inequívoca.

Como visto antes, a única forma de se atingir tal entendimento foi através da aplicação subsidiária, ora reputada, e análoga - e, por isso, vedada -, do artigo 725, do RIR/1999.

Diante disso, entendo que a base de cálculo da CIDE-Royalties a ser considerada nas operações em análise deve ser aquela representada pelos contratos de câmbio utilizados para viabilizar a efetiva entrega, remessa, pagamento aos beneficiários domiciliados no exterior.

### **(c) Da aplicação da Taxa SELIC sobre Multa de Ofício**

A despeito da prática da D. Fiscalização e da jurisprudência dessa Corte administrativa, abrijo-me ao entendimento majoritário dessa Turma, no sentido de que a Taxa SELIC não deve incidir sobre a multa de ofício lançada pela autoridade fazendária. Explico.

O artigo 61, da Lei Federal 9.430/1996 assim dispõe:

**Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal**, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

**§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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. (grifei)**

As penalidades pecuniárias, por outro lado, são tratadas em outro artigo (art. 44), da mesma Lei, não restando por que incluir as multas dentro do alcance normativo do artigo 61.

Mais uma vez, o entendimento fazendário foi além, muito além do que poderia ser possível seja qual for o método de interpretação adotado. Não há, em qualquer método, possibilidade de extrair a atualização pela Taxa SELIC das penalidades pecuniárias a partir da literalidade do texto.

Sobre isso, repise-se que a atividade de interpretação não pode romper com os limites que a própria redação da norma criou.

Diante de tal evidência, a atualização, prevista no instrumento legal acima mencionado, trata apenas de débitos tributários e previdenciários, não podendo ser confundido com a penalidade por descumprimento da obrigação principal em si, sob risco, de mais uma vez, tal interpretação extensiva acabar por tornar-se analogia, vedada em homenagem à estrita legalidade tributária.

Relator Tiago Guerra Machado - Relator

## CONCLUSÕES

Em síntese, conheço do recurso e dá-se provimento parcial para:

- (a) por unanimidade de votos:
  - (a.1) rejeitar as preliminares; e
  - (a.2) manter o lançamento no que se refere a remessas relacionadas aos serviços de administração, assessoria, coordenação para exibição do espetáculo "Cirque du Soleil" (item 3, do auto de infração), tendo os Conselheiros Rosbon José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira, Felon Moscoso de Almeida, Renato Vieira de Ávila, e Rosaldo Trevisan votado pelas conclusões, por entenderem não aplicável ao caso a argumentação a respeito da referibilidade, devendo o relator integrar a seu voto e à ementa do acórdão, na forma do artigo 63, § 8º do RICARF, os fundamentos externados pela maioria dos conselheiros;
- (b) por maioria de votos:
  - (b.1) excluir da base de cálculo da contribuição os valores referentes a IRRF, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira e Felon Moscoso de Almeida; e
  - (b.2) afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira e Felon Moscoso de Almeida; e

(c) por voto de qualidade:

- (c.1) manter o lançamento no que se refere a remessas relacionadas à cessão de direitos de uso dos direitos autorais sobre obra literária e artística (item 1, do auto de infração), vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado (relator), Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e André Henrique Lemos, que davam provimento em função de ausência de referibilidade, e o Conselheiro Robson José Bayerl, que dava provimento por entender que o Decreto no 4.195/2002, com relação exaustiva, limita a hipótese de incidência da contribuição, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida; e
- (c.2) manter o lançamento no que se refere a remessas relacionadas aos "serviços técnicos" (item 2, do auto de infração), vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado (relator), que dava provimento em função de ausência de referibilidade, e os Conselheiros Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, e André Henrique Lemos, que davam provimento exclusivamente para serviços de coreógrafo, de diretor, de diretor assistente, e de supervisor musical, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida.

## Voto Vencedor

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida

Com as vênias de praxe, a maioria do Colegiado não acompanhou o entendimento do eminente Relator, divergindo para decidir ser absolutamente irrelevante a 'referibilidade', para o fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, sobre os **serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes**, e sobre os **royalties, a qualquer título** (§2º, do artigo 2º., da Lei nº 10.168/00), sendo, por sua vez, apenas, exemplificativo o artigo 10, do Decreto nº 4.195/02.

A contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) incidente sobre “royalties” pagos ao exterior tem previsão constitucional:

“**Art. 149.** Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

A **Lei Federal nº 10.168/00** estabelece:

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

**§ 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. (grifei)

Expresso na **Lei Federal nº 10.168/00**, a incidência sobre contratos que tenham por objeto **serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes**, bem assim sobre os pagamentos, creditamentos, entregas, empregos ou remessas de **royalties**, a qualquer título.

Também, por expressa definição da **Lei Federal nº 4.506/64**, a exploração de **direitos autorais** é equiparada a “royalties”:

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

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra”

Não se pode negar vigência à tudo isso, em razão de suposta falta de 'referibilidade', sob a alegação de que a CIDE deveria espelhar, em seu fato gerador, e no grupo de contribuintes que são afetados pela sua imposição, a finalidade que pretende atingir com os recursos oriundos de sua arrecadação. Um deveria que, inevitavelmente, passa por afastar-se a aplicação ou deixar de observar leis válidas, estando, mesmo, vedado aos Conselheiros do CARF fazê-lo, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 62, da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 - RICARF/15).

Também o '**silêncio eloqüente**'<sup>19</sup> do decreto ou, ainda, o seu pouco ou nenhum detalhamento do fato gerador, não têm a eficácia de restringir o campo de incidência das leis.

Nesse sentido, ementas abaixo reproduzidas, na parte pertinente a matéria, extrai-se de precedentes do CARF, razões de decidir que ora adoto, entendendo que somente a lei pode definir o fato gerador da obrigação tributária principal, devendo o decreto, editado com a finalidade de regulamentá-la, ser interpretado em conformidade com suas disposições.

**Acórdão nº 3102-002.306**, de 16 de outubro de 2014:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE*

*Ano-calendário: 2005, 2006 [...]*

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

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

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

Fragmento do voto vencedor:

*"Prosseguindo, necessário que se examinem as disposições normativas introduzidas pelo **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;*

<sup>19</sup> Da hermenêutica jurídica, diferenciando omissão, lacuna e silêncio eloqüente, do alemão 'beredtes Schweigen' : à norma proibitiva, obtida, a contrario sensu, de interpretações segundo as quais a simples ausência de disposição expressa permissiva significa a proibição de determinada prática por parte dos órgãos constituídos.

*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 a apreciação, deve-se ter a clareza de que **somente a lei pode estabelecer o fato gerador**, a majoração ou redução de tributos, sua base de cálculo e as hipóteses de exclusão de crédito tributário.*

*À luz desse preceito, outra possibilidade não há que não a de **atribuir ao Decreto uma interpretação conforme a Lei que pretendeu regulamentar**.*

*De fato, não sendo ele instrumento hábil à definição das hipóteses de incidência da **Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico – CIDE**, por certo há que se fixar o insofismável entendimento de que o **Decreto é enumerativo, exemplificativo, ou qualquer outro qualificativo que lhe possa ser atribuído, desde que não se lhe considere, em hipótese nenhuma, norma legal de caráter taxativo, pois, se assim fosse, terminaria ele modificando a Lei em uma definição que não lhe é dado estabelecer.***

*Outrossim, não há no texto legal correspondente nenhuma menção **taxativa, restritiva**, tal como o seria a expressão exclusivamente, o que corrobora a interpretação aqui defendida." (grifei)*

**Acórdão nº 3102-002.020**, de 25 de setembro de 2013:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE*

*Ano-calendário: 2007 [...]*

*FATO GERADOR. LEGISLAÇÃO REGULAMENTAR. DECRETO. DEFINIÇÃO. 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 suas disposições.*

*Harmoniza-se com esse pressuposto, a ausência, no Decreto, de expressões taxativas, que delimitem, ainda que no fito de interpretar, o universo das hipóteses de incidência previstas na Lei.*

Alguns outros precedentes do CARF, cujas ementas foram abaixo reproduzidas, pela incidência da CIDE sobre os pagamentos efetuados ao exterior em contratos que tenham por objeto **serviços técnicos** e de assistência administrativa e semelhantes, afirmando-se devida, independentemente da existência ou não de transferência de tecnologia; e, aduzo eu, independente de 'referibilidade' ou de detalhamento do fato gerador em decreto regulamentar:

**Acórdão nº 3201-002.853**, de 24 de maio de 2017:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE*

*Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009 [...]*

*CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA SOBRE SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA.*

*A CIDE-Remessas incide sobre serviços técnicos e de assistência administrativa, independentemente da existência ou não de transferência de tecnologia.*

**Acórdão nº 3403-003.029**, de 29 de maio de 2014:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE*

*Data do fato gerador: 31/01/2008, 31/03/2008, 30/04/2008, 30/06/2008, 31/07/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008, 31/01/2009, 31/03/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009*

*HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA.*

*A incidência da Contribuição, na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior, prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.*

Diversos precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais <sup>20</sup>, dos mais recentes aos mais antigos, abaixo reproduzidos, pela incidência da CIDE sobre os pagamentos efetuados ao exterior em contrapartida pelo uso ou exploração de **direitos autorais**, afirmando-se devida a contribuição sobre o valor de **royalties, a qualquer título**, na mesma amplitude de incidência ora adotada pela maioria divergente vencedora, ora aduzindo, independência à 'referibilidade' ou ao pouco ou nenhum detalhamento do fato gerador em decreto regulamentar.

A questão não é nova, encontrando-se manifestações do antigo 3º Conselho de Contribuintes, v.g., o **Acórdão nº 302-38.763**, de 13 de junho de 2007, pela não incidência da CIDE, por força do comando interpretativo do artigo 10, do Decreto nº 4.195/02:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Data do fato gerador: 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002*

*Ementa: CIDE/ROYALTIES — DIREITO AUTORAL — NÃO INCIDÊNCIA.*

*A CIDE/royalties, instituída pela Lei nº 10.168/2000, não incide sobre a remessa ao exterior de pagamentos relativos a exploração de direitos autorais, mesmo que sobre a denominação de royalties, por força do comando interpretativo do artigo 10 do Decreto nº 4.195/02.*

<sup>20</sup> Acórdãos 9303-005.195, de 18/05/17 (NEXTEL TELECOMUNICACOES LTDA); 9303-004.899, de 23/03/17 (G2C GLOBOSAT COMERCIALIZACAO DE CONTEUDOS S.A); 9303-004.149, de 09/06/16 (SKY BRASIL SERVICOS LTDA); 9303-003.854, de 17/05/16 (G2C GLOBOSAT COMERCIALIZACAO DE CONTEUDOS S.A); 9303-001.926, de 10/04/12 (COLUMBIA TRISTAR HOME ENTERTAINMENT DO BRASIL LTDA); 9303-001.864, de 06/03/12 (SONY PICTURES HOME ENTERTAINMENT DO BRASIL LTDA).

Contudo, submetida a questão à Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em sessão realizada em março de 2012, a decisão foi derrubada, com o provimento do recurso da Fazenda Nacional, predominando a jurisprudência do CARF no sentido da incidência sobre o valor de **royalties, a qualquer título**.

**Acórdão nº 9303-01.864**, de 06 de março de 2012:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do fato gerador: 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002*

*CIDE-ROYALTIES. REMESSA DE ROYALTIES PARA RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR - INCIDÊNCIA.*

*O pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de **royalties, a qualquer título**, a residentes ou domiciliados no exterior são hipóteses de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei 10.168/2000. Para que a contribuição seja devida, basta que qualquer dessas hipóteses seja concretizada no mundo fenomênico. O pagamento de royalties a residentes ou domiciliados no exterior royalties, a título de contraprestação exigida em decorrência de obrigação contratual, seja qual for o objeto do contrato, faz surgir obrigação tributária referente a essa CIDE.*

*Recurso Especial do Procurador Provido.*

Fragmento do voto condutor:

*"O artigo 1º da Lei 10.168/2000 delimitou a área de domínio econômico em que a União intervirá, e o artigo 2º detalhou a fonte de custeio dessa intervenção, nos termos seguintes:*

*Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)*

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

*.....*

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

*§ 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 2001)*

*É de se notar que a redação dada ao § 2º suso transcrito pela Lei 10.332/2001, é peremptória no sentido de que a contribuição incide sobre os royalties que as pessoas jurídicas pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem, **a qualquer título**, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.*

*Anote-se, por oportuno, que redação dada pela Lei 10332/2001 amplia o campo de incidência da contribuição, fazendo-a incidir sobre o pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de **royalties** a residentes ou domiciliados no exterior, para tanto, não faz qualquer restrição ou vinculação desses royalties, podendo estes ser relativo a qualquer tipo de obrigação. Registre-se que antes da alteração legislativa, a contribuição só incidia 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 referente à concessão de licença de uso ou à aquisição de conhecimentos tecnológicos, bem como à transferência de tecnologia, não deixando margem à interpretação, com a alteração legislativa a incidência ocorrerá na transferência de royalties a qualquer título.*

*Diante do exposto, não se pode negar que o pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de **royalties, a qualquer título**, a residentes ou domiciliados no exterior são hipóteses de incidência da CIDE criada pela Lei 10.168/2000. Por conseguinte, para que seja devida, basta que qualquer dessas hipóteses seja concretizada no mundo fenomênico, como ocorreu no caso dos autos, em que a recorrida pagou royalties a residentes ou domiciliados no exterior. Aliás, esse fato é incontroverso, haja vista que não é negado pelas partes."*

Com estas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário, no presente caso, mantendo o lançamento no que se refere a remessas relacionadas à cessão de direitos de uso dos direitos autorais sobre obra literária e artística (item 1, do auto de infração), reconhecendo-se legítima a incidência da CIDE devida pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem **royalties, a qualquer título**, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior; também, mantendo o lançamento no que se refere a remessas relacionadas aos serviços técnicos (item 2, do auto de infração), da mesma forma, reconhecendo-se legítima a incidência da CIDE devida pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto **serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes**, prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

Fenelon Moscoso de Almeida - Redator designado.