



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16643.000086/2010-25
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.770 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de agosto de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
T4F ENTRETENIMENTO S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Ano-calendário: 2005, 2006

CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE.

O Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido. Súmula CARF nº 158.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Por consequência, sobre o crédito tributário assim constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. Súmula CARF nº 108.

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 unanimidade de votos, em dar-lhe 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 Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais de divergência, interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte Contribuinte e ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela MF nº 343, de 09 de junho de 2015, em face do Acórdão nº **3401-003.801**, de 25/05/2017, que possui a seguinte ementa:

*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.

Intimada a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial suscitando divergência com relação às seguintes matérias:

1) Inclusão dos valores referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) na base de cálculo da CIDE; e

2) Da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

O Recurso Especial fazendário foi admitido por despacho aprovado pelo então presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, conforme fls.1678 a 1681.

Em contrarrazões, o contribuinte pede o improvimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

O Contribuinte também, apresentou Recurso Especial, suscitando divergência quanto à incidência de CIDE sobre a remessa ao exterior de pagamentos relativos à exploração de direitos autorais.

O Recurso Especial também foi admitido por despacho aprovado pelo presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, conforme despacho de fls 1795 a1798.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional pede o improvimento do Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 1678 a 1681.

Do Mérito**1) Inclusão dos valores referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) na base de cálculo da CIDE**

Esta matéria já está pacificada no âmbito dos julgamentos do CARF com a edição da Súmula CARF nº 158:

Súmula CARF nº 158

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nesta matéria.

2) Da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Trata-se também de matéria já pacificada por meio da Súmula CARF nº 108:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Diante do exposto dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Do Recurso especial do contribuinte

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 1795 a 1798.

Do Mérito

A divergência suscitada no Recurso Especial do contribuinte, diz respeito à incidência de CIDE sobre a remessa ao exterior de pagamentos relativos à exploração de direitos autorais.

A questão já foi tratada de forma bastante elucidativa no voto da Ilustre Conselheira Vanessa Marini Cecconello, no Acórdão n.º 9303004.149. **Vale ressaltar que o acórdão recorrido de forma brilhante teve o mesmo entendimento**, cujos termos são abaixo transcritos e passam a integrar o presente voto, *in verbis*:

Cito o brilhante voto do Ilustre Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade:

Cinge-se o presente processo sobre a incidência da CIDE sobre as remessas a título de pagamento pela exploração de direitos de imagem, por se configurarem as mesmas como royalties.

Como sabido, a CIDE é de competência exclusiva da União, conforme disposto no art. 149 da Constituição Federal, *in verbis*:

"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."

Tal contribuição, de caráter extrafiscal, respeita os princípios encartados no art. 170 da Carta Magna, conforme a seguir:

"Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I soberania nacional;

II propriedade privada;

III função social da propriedade;

IV livre concorrência;

V defesa do consumidor;

VI defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII busca do pleno emprego;

IX tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."

Sobre a CIDE, o escólio de Hugo de Brito Machado é elucidativo:

"A finalidade da intervenção no domínio econômico caracteriza essa espécie de contribuição social como tributo de função nitidamente extrafiscal. Assim, um tributo cuja finalidade predominante seja a arrecadação de recursos financeiros jamais será uma contribuição social de intervenção no domínio econômico.

A finalidade interventiva dessas contribuições, com o característica essencial dessa espécie tributária, deve manifestar-se de duas formas, a saber: (a) na função da própria contribuição, que há de ser um instrumento da intervenção estatal no domínio econômico, e ainda, (b) na destinação dos recursos com a mesma arrecadados, que só podem ser aplicados no financiamento da intervenção que justificou sua instituição." (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 422.)

Tecidas estas considerações prévias, passo a análise das matérias de mérito alegadas em sede recursal.

A atual redação do § 2º do art. 2º da Lei 10168/2000 está assim ementada:

"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."

Por sua vez, o art. 10 do Decreto 4.195/2002 dispõe que:

"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."

A questão em debate envolve uma interpretação sistemática, que no escólio de Carlos Maximiliano está assim conceituada:

"A verdade inteira resulta do contexto, e não de uma parte truncada, quiçá defeituosa, mal redigida; examine-se a norma na íntegra e, mais ainda: o Direito todo, referente ao assunto. Além de comparar o dispositivo com outros afins, que formam o mesmo instituto jurídico, e com os referentes a institutos análogos; força é, também, afinal por tudo em relação com os princípios gerais, o conjunto do sistema em vigor." (MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. 20 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 106).

Não há como se desvincular o texto do parágrafo segundo, do *caput* do art. 2º do texto legal antes reproduzido, pois se estaria dissociando da real intenção do legislador, qual seja, o cumprimento do contido no *caput*.

Nesse contexto, os valores remetidos ao exterior atinentes ao licenciamento e exploração de direitos autorais, não configuram hipótese de incidência da CIDE porquanto não encerram nenhuma relação com o fato gerador previsto na norma, encartado no *caput* do art. 2º.

A interpretação da norma não pode levar a um desvio como posto na autuação mantido em primeira instância, pois o parágrafo segundo não pode subverter

texto da hipótese de incidência expressamente previsto no *caput* do já citado art. 2º.

O pagamento de licenciamento de direitos autorais, pela suas próprias características, entendendo não implica em transferência de tecnologia, o que impede a incidência tributária em questão.

Sobre a impossibilidade de incidência da CIDE sobre serviços em que não haja transferência de tecnologia, Gabriel Lacerda Troianelli assim se posiciona:

“é plenamente viável a interpretação conforme a Constituição do § 2º, art. 2º da Lei 10.168/2000, válido e eficaz quanto à incidência da contribuição relativa a serviços técnicos e administrativo acessórios à transferência de tecnologia, mas inválido se aplicado a serviços técnicos e administrativos que não guardem relação com a transferência de tecnologia.” (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O âmbito de incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pela Lei n. 10.168/2000. Revista dialética de Direito Tributário. Vol. 121. São Paulo: Dialética, 2005, p. 79)

Marco Aurélio Greco, citando Hiromi Higuchi assim se posiciona sobre a matéria: *"A maior dúvida decorre da falta de definição da legislação em relação à transferência de tecnologia nos contratos de prestação de assistência técnica e de assistência administrativa. A incidência da Cide sobre a remuneração desses serviços foi introduzida pela nova redação dada pelo §2º do art. 2º da Lei 10.168/2000 pelo art. 6º da Lei 10.332/2001. Pelo caput daquele artigo, a Cide só incide nos contratos que tiver transferência de tecnologia. Com isso, o §2º terá que seguir a orientação do caput. A Cide instituída com base no art. 149 da Constituição onde dispõe que compete exclusivamente à União instituir Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico como instrumento de sua atuação na área. Com isso, a Constituição só permite cobrar contribuição de intervenção na área que ocorrer domínio econômico." (GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de intervenção no domínio econômico: Parâmetros de sua criação. São Paulo: Dialética, 2001, p. 88).*

Tem razão a recorrente quando consigna em seu recurso que o art. 10 do Decreto 4.195/02, que especifica as operações sobre as quais deve incidir a CIDE/Royalties, deixa, intencionalmente, de incluir as operações de Licenciamento de Direitos Autorais e que não há qualquer correlação entre a CIDE/Royalties e o suposto domínio econômico relativo a Direitos Autorais, inclusive demonstrando que a destinação dada aos recursos captados não são, em momento algum, destinadas às atividades de criação de obras intelectuais, tais como a música, as artes e a literatura, entre outras, mas sim às áreas de desenvolvimento tecnológico e empresarial, objeto de tributação e da destinação legal dos recursos arrecadados.

Em voto proferido pela Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo no processo 16643.000149/201043 destaco o seguinte excerto:

"E nessa linha, e atentos à referida questão, a União, ao regulamentar a redação dada ao § 2º ao art. 2º da Lei n. 10168, pela Lei 10.332/2001, tratou de restringir o alcance da expressão “a qualquer título”, trazendo hipóteses taxativas de incidência da CIDE, pelo Decreto n. 4195/2002, que estabeleceu o alcance do critério material da contribuição, nos seguintes termos:

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.

Verifica-se que não há a menção da remuneração por direitos autorais e qualquer ilação nesse sentido, implicaria em interpretação extensiva que não se coaduna com o vetor de estrita legalidade."

Tem-se, ainda, voto proferido pela Conselheira Andréa Medrado Darzé no processo n.º 10880.729484/201129 (Acórdão n.º 3102002.020):

"Assim, e como bem pontuou o próprio Marco Aurélio Greco, se o fim é estipulado pela Constituição, ultrapassar o limite corresponde a hipótese de inconstitucionalidade. Por outro lado, se o fim escolhido pela própria lei, o limite na escolha dos meios é resultante da racionalidade que deve informar a produção legislativa e ao princípio da razoabilidade que exclui a existência de leis razoáveis por irracionalidade, posto que violam o devido processo legal em sentido material.

Dito isso, infere-se que, se a própria lei instituidora do tributo estabeleceu que a CIDE-Royalties visa a estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo, não resta dúvida de que a escolha de hipóteses de incidência que não atendem esta finalidade é uma questão de ilegalidade, não de inconstitucionalidade, sendo, por esta mesma razão, passível de análise por esta Corte Administrativa.

Neste contexto, analisando o art. 2º da Lei n.º 10.168/00, em sua redação original, conclui-se que só poderão integrar a base de cálculo da referida Contribuição os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, em razão das obrigações decorrentes dos seguintes fatos: (i) deter licença de uso de conhecimentos tecnológicos; (ii) adquirir conhecimentos tecnológicos; e (iii) ser signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 10.332/01, foram introduzidas alterações no § 2º daquele dispositivo, passando a ser objeto de tributação também as remessas ao exterior decorrentes de (i) contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; (ii) pagamentos, creditamentos, entregas, empregos ou remessas de royalties, a qualquer título, beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. Todavia, considerando-se os requisitos para a instituição de Contribuições Interventivas, bem como a finalidade da criação da CIDE-Royalties expressamente disposta na lei, conclui-se que as remessas enumeradas no § 2º do art. 2º, mesmo com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.332/01, devem, necessariamente, envolver transferência de tecnologia para autorizar a cobrança do presente tributo.

Com efeito, as alterações introduzidas pela Lei nº 10.332/01 no § 2º, do art. 2º, da Lei nº 10.168/00, apenas complementam as disposições do caput desse dispositivo, estabelecendo outras formas jurídicas de transferência ou aquisição de tecnologia.

Não autorizam, ao contrário, a inclusão indiscriminada de qualquer remessa para o exterior na base de cálculo da referida contribuição, sem que haja a necessária transferência de tecnologia.

Corroborar esse entendimento o disposto no art. 11 da Lei Complementar nº 95/98, o qual estabelece que: “os parágrafos e os incisos não podem ser considerados isoladamente, devendo ser analisados no contexto do artigo no qual se inserem”.

O Conselho, também, já se posicionou sobre o tema, conforme entendimento firmado pelo Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, em voto proferido no processo 13896.003705/200263, nos seguintes termos:

"Discordo o nobre relator, pois entendo que a recorrente tem razão em seus argumentos, pelos motivos que passo a avaliar.

Não há qualquer transferência de tecnologia, que constitui o âmago da exação prevista no artigo 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que justifique a incidência da CIDE nestes autos.

(...)

Nem mesmo ocorreu a chamada "transferência presumida" de tecnologia, pois é certo que não se pode presumir tal transferência para efeitos tributários, ou ocorre transferência ou não. No caso em exame, o que existe é a simples cessão de direito de exploração de obra artística, nada mais e sobre o pagamento relativo aos respectivos direitos autorais (e sua remessa ao exterior) não incide a CIDE."

Destaco, ainda, excerto do voto proferido pela Conselheira Vanessa Marini Cecconello, , no processo 16643.000404/2010-58, Acórdão n.º 9303004.149:

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

No caso tratado, não há, portanto, incidência da CIDE em operações envolvendo retribuições decorrentes de direitos autorais.

Valho-me, ainda, do contido na declaração de voto proferida pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, no Acórdão 3402003109:

"Sustenta 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.

O contribuinte tem razão ao ponderar que os direitos de imagem se distinguem dos direitos autorais como o próprio art.22, "d" da mencionada lei deixa claro, ao restringir os royalties à exploração de direitos autorais relativos a bem ou obra, desde que tal exploração não se dê pelo autor ou criador.

É dizer, o próprio dispositivo evidencia a necessidade de um componente autoral a existência de um criador ou autor relacionado ao bem ou obra cuja exploração de direitos sobre ela dê ensejo ao pagamento dos royalties, o que não se verifica, de forma alguma, acerca dos direitos de imagem ninguém é autor ou criador da imagem de alguém, o que evidencia a distinção entre as duas figuras. Apesar disso, entendo que a distinção não surte efeitos sobre a classificação da remuneração do direito de imagem como royalty, pois o mesmo consiste nos rendimentos decorrentes da exploração, uso ou fruição de bens incorpóreos.

Isso não implica dizer, todavia, que tal classificação automaticamente o insira no âmbito de incidência da CIDE, pois o §2º do art.2º da Lei 10.186/2000 não deve ser lido individualmente, sem recurso ao conteúdo limitador do seu caput.

É o que se depreende das diretrizes interpretativas da Lei Complementar nº95/98, em seu art.11, III, "c", verbis:

*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:

(...)

*c) expressar por meio dos **parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;***

O respectivo diploma, que antecede a lei que instituiu a CIDE e, portanto, foi vinculativa de sua redação e, portanto, interpretação, prescreve que os parágrafos deverão trazer aspectos complementares ao caput, no sentido de lhe fornecer uma melhor compreensão ou execução, ou veicular exceções ao mesmo.

No caso em tela, interpretar o §2 do art.2º da forma como veiculada no voto do Ilustre relator traria uma extensão gigantesca ao alcance do caput, indo muito além do escopo pretendido da norma, claramente veiculado pelo Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp nº 1.186.160/SP, no qual seu relator, Min. Mauro Campbell, consignou:

A referida exação tem por finalidade atender ao Programa de Estímulo à Interação Universidade Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo (art. 1º da Lei n. 10.168/00).

(...)

O tributo em tela tem, portanto, nítido intuito de fomentar o desenvolvimento tecnológico nacional por meio da intervenção em determinado setor da economia, a partir da tributação da remessa de divisas ao exterior, propiciando o fortalecimento do mercado interno de produção e consumo dos referidos serviços, bens e tecnologia. (grifo nosso)

O relator recorre à expressão "a qualquer título" como fundamento para ampliar indevidamente o alcance da hipótese de incidência de tributo que alcança tão somente os contribuintes partícipes do setor da economia em que ele busca intervir, como é consolidado pela doutrina citada anteriormente.

Tal interpretação atingiria equivocadamente royalties pagos por contribuintes inteiramente alheios ao setor tecnológico, fraudando a intenção legal.

Como ensina Carlos Maximiliano, "o Direito deve ser interpretado inteligentemente, e não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis." (Hermenêutica e Aplicação do Direito, p. 166).

Parecenos que a interpretação da expressão "a qualquer título" mais consentânea com a finalidade expressa da exação, bem como com os limites de incidência estipulados pelo caput (vinculativo para os parágrafos subjacentes), é o significado de título como rótulo ou denominação (sendo inclusive seu significado mais usual) do valor remetido para o exterior.

Desse modo, ele pretendeu afastar a possibilidade de royalties serem denominados de outra forma com o objetivo de escapar à tributação nos casos de operações previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

Aduziu também, o relator, que:

*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 9.610/983 (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.*

Ora, o referido argumento não considera que o título V do referido diploma tem um âmbito de eficácia extremamente restrito, conforme seu art. 89, veiculando "As normas relativas aos direitos de autor aplicam-se, no que couber, aos direitos dos artistas intérpretes ou executantes, dos produtores fonográficos e das empresas de radiodifusão."

Tanto é assim que o dispositivo invocado para a alegada conexão é prescreve que "A proteção aos artistas intérpretes ou executantes estende-se à reprodução da voz e imagem, quando associadas às suas atuações." não se trata de uma conexão em função de uma semelhança entre os referidos direitos de imagem e autoral,

mas sim em função de um mesmo sujeito que os ostenta, o artista intérprete ou executante, e se justifica em razão do escopo protetivo que essa lei possui.

Mutatis mutandis, seria o mesmo que passar a aplicar o conceito de serviço do Código de Defesa do Consumidor para identificar a hipótese de incidência do ISS, ou o conceito de veículo do Código de Trânsito para excluir tratores e empilhadeiras do conceito de máquinas da legislação de PIS/Cofins.

Portanto, entendemos que os royalties pagos a título de remuneração de direito de imagem estão fora do âmbito de incidência da referida contribuição, pelo que damos provimento ao Recurso Voluntário nesse aspecto."

Em recente julgado de relatoria do Conselheiro Tiago Guerra Machado da 4ª Câmara/1ª Turma da 3ª Seção no acórdão nº 3401003.802 decidiu pela não incidência da CIDE sobre direitos autorais, conforme ementa a seguir transcrita:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Ano calendário: 2005, 2006, 2007

CIDEROYALTIES. DIREITOS AUTORAIS. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. DECRETO FEDERAL 4.195/2002

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDERoyalties) não incide sobre o valor de royalties decorrente de direitos autorais sendo afastado o tratamento dispensado como "marca" pelo lançamento de ofício, eis que inexistente previsão de sua incidência do Decreto regulamentar." (sessão de 25 de maio de 2017)

Do voto condutor destaco:

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

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

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

E prossegue o relator:

"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.

(...)

É importante lembrar que o uso interpretativo da Lei de Propriedade Industrial se faz necessária nesse caso, porque ausente qualquer previsão na lei impositiva da contribuição de conceitos jurídicos próprios para definição do fato gerador, em franca obediência ao artigo 110, do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, ainda que afastada a tese da referibilidade, os contratos em questão não tratam de marcas, de forma que não se aderem aos fatos geradores previstos no Decreto Federal 4.195/2002.

Diante de todo o exposto, não sendo as remessas oriundas de cessão de “marca” nem tampouco sendo royalties passíveis de incidência da contribuição, entendo que o lançamento deve ser cancelado em sua integralidade."

Acerta, portanto, a recorrente quando afirma que com o advento do Decreto 4.195/2002, o legislador confirmou que a Lei 10.168/00 não pode ser interpretada

no sentido de que a incidência da contribuição ocorre sobre toda e qualquer remessa a título de exploração de um direito.

Assim adotando-se a interpretação sistemática que o caso merece, não pode prosperar a interpretação dada pela Receita Federal e confirmada pela decisão d 1ª instância conferindo ao parágrafo 2º do art. 2º da Lei 10.168/00, autonomamente do *caput*, condição de hipótese de incidência da CIDE. Neste contexto, deve-se concluir por afastada a incidência da CIDE sobre remessas ao exterior referente aos pagamentos a título de direitos autorais e de imagem.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso interposto, de modo a afastar a incidência da CIDE sobre royalties pagos pela exploração de direitos autorais e de imagem.

Diante do exposto voto por dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Do Dispositivo

- 1) Voto por conhecer e dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional;
- 2) Voto por conhecer e dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas e claras razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênha para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, que suscita divergência de interpretação da legislação tributária quanto à matéria: **“à incidência de CIDE sobre a remessa ao exterior de pagamentos relativos à exploração de direitos autorais”**, como passo a demonstrar.

Trata os autos sobre 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. A Contribuinte teria deixado de recolher a "*CIDE – Royalties*" em remessas para o exterior decorrente de contratos que teriam ensejado pagamento, dos quais parte se referiam a "*Royalties*", outra parte "*Serviços Técnicos*" e de "*Assistência Administrativa e assemelhados*".

Pois bem. Essa questão já foi debatida por esta 3ª Turma de forma bastante elucidativa no Voto do *Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas*, no julgamento do processo nº 16643.000105/2010-13, que resultou no **Acórdão n.º 9303-005.985**, de 29/11/2017, com o qual concordo com as razões de decidir e cujos termos adoto no presente voto, cujos termos (trechos) são abaixo transcritos e passam a integrar o presente voto:

“(…) E a transferência de tecnologia não é, como regra, pressuposto para a incidência da CIDE.

Não vou procurar “espaço” no caput do art. 2º da Lei nº 10.168/2000 para aí também encontrar a não exigência, para determinadas remessas, de transferência de tecnologia (mesmo sendo plausível esta interpretação), pois estamos a tratar aqui do ano calendário 2007, ou seja, já na vigência da Lei nº 10.332/2001, que ampliou (e muito) o campo de incidência da contribuição, atingindo fatos geradores apartados de forma expressa dos previstos originalmente, quando no §2º do mesmo artigo se diz que a contribuição “passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias...”.

Isto poderia ter sido feito através de outra lei, “independente”? Sem dúvida. A União pode - observados, obviamente, os balizamentos constitucionais – instituir outras CIDE (como era mas para o IAA e para o IBC e, ainda hoje, o ARFMM), por lei ordinária, mas se optou por se utilizar de um arcabouço legal que já existia, pois, em grande parte, seria aplicável também às novas hipóteses de incidência.

Vejamos o que diz a Solução de Consulta Cosit nº 1, de 06/01/2006:

Ementa: CIDE. LICENÇA DE USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE) INCIDÊNCIA

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, para atendimento ao Programa de Estímulo à Interação Universidade Empresa para o Apoio à Inovação, incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residentes ou domiciliados no exterior a título de remuneração decorrente de licença de uso de programas de computador (software), independentemente de os contratos relativos a tal licença estarem atrelados à transferência de tecnologia.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.609, de 1998, arts. 2º, 9º e 11; Lei nº 10.168, de 2000, arts.1º e 2º; Lei nº 10.332, de 2001, art. 6º.

Apesar de esta Solução de Consulta não ser aplicável ao Ano Calendário 2007, especificamente no que tange aos programas de computador (conforme ainda será visto), sua Fundamentação é preciosa, pois acrescenta um elemento, obviamente não verificável na simples leitura da lei, que é a relação com a legislação do Imposto de Renda na Fonte:

13. De outra parte, da leitura do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000 (na redação dada pela Lei nº 10.332, de 2002), percebe-se que sua intenção foi a de agregar novos fatos geradores aos até então existentes.

14. Tal intenção (de agregar novos fatos geradores aos até então existentes) foi expressamente manifestada no item 19 da Mensagem nº 1.060, de autoria conjunta dos Ministros do Estado da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, que acompanhou o projeto de lei (convertido na Lei nº 10.332, de 2001) encaminhado ao Congresso Nacional:

“19. O projeto de lei prevê ainda a adequação da base de incidência da contribuição, criada pela Lei nº 10.168, de 2000, ampliando sua abrangência de forma a coincidir com a base de incidência do imposto de renda, com a redução concomitante do mesmo.”

Tanto é fato a busca desta convergência com a incidência do Imposto de Renda, que o § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001, em boa parte, é cópia fiel da conjugação dos arts. 718 e 710 do RIR/99 [transcrevi somente os trechos que interessam especificamente a este tópico, repetindo – para maior clareza – os da Lei 10.168/2000 (alterada)]:

Lei nº 10.168/2000 (com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001)

Art. 2º (...)

(...)

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

(...)

Art. 3º (...)

Parágrafo único. A contribuição de que trata esta Lei sujeita-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal ..., bem como, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.

Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto nº 3.000/99)

Art. 708. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte ... os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior ...

(...)

Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte ... as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título.

E norma legal superveniente (inclusive suscitada pelo contribuinte) deixa ainda mais claro o que aqui defendo, se vista *a contrario sensu*, que é o § 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, incluído pelo **art. 20 da Lei nº 11.452/2007**:

§ 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.

Ora, se a transferência de tecnologia fosse pressuposto para a incidência da contribuição, qual a razão de ser desta norma? Se a CIDE já não incidisse pelo fato de que não estivesse envolvida na operação a transferência de tecnologia, por óbvio, seria ela totalmente desnecessária.

Muitos alegam que o dispositivo teria caráter interpretativo, ou seja, seus efeitos seriam retroativos, mas a própria lei (nº 11.452/2007), em seu art. 21, como já visto, tratou logo de afastar este entendimento:

Art. 21. *Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação ao disposto no art. 20 a partir de 1º de janeiro de 2006.*

O CTN é claríssimo ao exigir que, para ser retroativa, a lei seja expressamente interpretativa (por exemplo, que diga, como em regra ocorre, “para fins de interpretação do art.):

Art. 106. *A lei aplicasse a ato ou fato pretérito:*

I- em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Não estamos aqui diante de aplicação pretérita de penalidades, mas tão somente de cobrança de tributo. Absolutamente, então, não vejo nenhuma razão para que alguém entenda que esta lei seja retroativa até janeiro de 2002, pois ela fixa, outrossim, expressamente, a data em que o seu art. 20 passaria a produzir efeitos, qual seja, 1º de janeiro de 2006.

E quanto à remessa feitas pelo contribuinte, enquadram-se ou não no conceito de royalties?

As normas transcritas a seguir não deixam margem para dúvidas:

Lei nº 9.610/98

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

(...)

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

Lei nº 4.506/64

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

a) (...)

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

No que refere à polêmica “Caráter Taxativo x Exemplificativo” do Decreto nº 4.195/2002, bastaria o art. 99 do CTN, que é claríssimo ao dizer que “O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos”, mas, tratando especificamente da CIDE Remessas, recorro novamente aos Fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 1/2006:

19. ... uma vez que, de acordo com a legislação aplicável à matéria, há a incidência da Cide ..., não poderiam as disposições do seu decreto regulamentador, no caso o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, ser interpretadas de modo a limitar a aplicação do disposto em lei. Isto posto, verifica-se que o referido Decreto nº 4.195, de 2002, ao dispor em seu art. 10 a respeito das importâncias sobre as quais há incidência de Cide, o fez de forma **exemplificativa.**”

(...).

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte”.

Portanto, a exploração de direitos autorais é classificada como *Royalties* e o §2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, expressamente determina a incidência da CIDE sobre o pagamento de *Royalties* a qualquer título. Por sua vez o art. 22, alínea “d” da Lei nº 4.506, de 1964, ainda vigente, define que direitos autorais são classificados como “*Royalties*”:

Desta forma, 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.

E, assim tem sido a jurisprudência desta 3ª Turma da CSRF, conforme Acórdãos nºs: 9303-005.984, de 29/11/2017; 9303-006.990, de 14/06/2018 e Acórdão 9303-010.536, de 15/07/2020.

À luz do acima exposto, voto por NEGAR provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos