



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

Processo n° 16643.000096/2009-27
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-001.702 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2014
Matéria CIDE ROYALTIES
Recorrente SKY BRASIL SERVICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 10/01/2005 a 31/12/2005

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 corresponde à hipótese de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei 10.168/2000, com as alterações da Lei 10.332/2001.

CIDE ROYALTIES. DIREITOS AUTORAIS. INCIDÊNCIA.

Os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como royalties, salvo se recebidos pelo autor ou criador da obra. A autoria necessariamente recai sobre a pessoa natural que cria o bem ou a obra, não sendo considerado autor a pessoa jurídica detentora dos direitos.

CIDE-ROYALTIES. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. LICENÇA DE USO. COMERCIALIZAÇÃO. IMPORTAÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR.

Até 31 de dezembro de 2005, a empresa signatária de contratos de cessão de licença de uso e de direitos de comercialização de programa de computador (software), independentemente de estarem atrelados à transferência de tecnologia, é contribuinte da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-Royalties.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. DEFINIÇÃO. DECRETO. IMPOSSIBILIDADE. RESERVA LEGAL.

O Decreto editado com a finalidade de regulamentar Lei que define hipótese de incidência tributária deve ser interpretado em conformidade suas disposições, não podendo restringir ou ampliar sua abrangência.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária. Assim, quer ele se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não sendo pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculados na forma da lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Daniel Mariz Gudino, Helder Massaaki Kanamaru e Luciano Lopes de Almeida Moraes.

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki (presidente), Winderley Moraes Pereira, Daniel Mariz Gudino, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Helder Massaaki Kanamaru e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Ausência justificada da conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo.

Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida.

A interessada é operadora de televisão por assinatura e foi autuada por falta/insuficiência de recolhimento da CIDE em 2005 na remessa de valores ao exterior com bases nos artigos: 2º e 3º da Lei 10.168/2000, alterada pela Lei 10.332/2001 (fl 920).

A autoridade autuante tratou como royalty cada remessa internacional às empresas:

a) NDS, Crystal, Harmonic, Bolt, Robô, Tandberg e EVS;

b) Cable Entertainment Distribution, Paramount, MTV, MGM, LLC, HBO, The Search, TV 5 e Warner Brothers (pela licença do direito de distribuir/transmitir programação de tv).

A Cide lançada perfaz R\$ 2.598.433,09. Com multas (75 %) e juros o montante é de R\$ 5.880.395,94 (fls 917 ou 934).

O auto de infração cita o artigo 2º e o artigo 3º da Lei 10.168 de 30/12/2000, alterado pela Lei nº 10.332, de 19/12/2001 (fl 920)

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

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

§ 1º-A A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

§ 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 dada pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 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 dada pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001) (...)

Art. 2º-A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes. (Artigo incluído pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

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

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

Ciência e Impugnação

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/09/2014 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 24/09/2014 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por JOEL MIYAZAKI

Impresso em 26/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em 23/12/2009 houve ciência da autuação (fl 925) e em 21/1/2010 a defesa impugna o lançamento, arguindo inocorrência de fatos geradores (fl 998), como segue:

A - Pagamentos à News Digital Systems (NDS)

pagamento de direito autoral ao autor/criador da obra não é royalty (alínea "d", artigo 22, Lei 4.506/1964);

o rendimento é royalty quando feito a um terceiro a quem o autor da obra cedeu o direito (fl. 1001, item 9);

transcrevendo doutrina sobre pagamento de licença de uso de programa de computador paga ao autor, conclui não caber a Cide na exploração de direito autoral;

as contas contábeis (Royalties NDS, Security Fee Smart Card, Manut. Transmissão de Sinal, Taxa de licença) se relacionam com software e a conta Imobilizações com aquisições para o ativo imobilizado;

todos os pagamentos usados pela fiscalização remuneram uso do software;

pagamentos de exploração de direitos autorais ao proprietário de software não são royalties, conforme entende a jurisprudência administrativa;

a Cide seria indevida mesmo que a NDS não fosse a proprietária, pois os fatos não se enquadram nas hipóteses do art. 2º da Lei 10.168/2000 nem no art. 10 do Decreto 4.195/2002,

vez que os pagamentos feitos à NDS são pelo uso de software e não pelo fornecimento de tecnologia, nem por prestação de serviços de assistência técnica ou administrativa, nem royalties pelo uso ou exploração de marca e patentes, pois o contrato visa a licença de uso de programas de computador para transmissão, regido pela Lei 9.609/98 (lei de proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no país);

B - Pagamentos às programadoras estrangeiras

a defesa cita o contrato de fls 278 a 297, defendendo a tese pela qual não incidiria a CIDE sobre a remessa à programadora estrangeira;

os pagamentos às programadoras estrangeiras não se inserem no conceito de royalties;

royalties são pagamentos à pessoa diversa do autor da obra;

em razão da incoerência, deve ser anulada a parcela da autuação referente às programadoras estrangeiras, pois a própria fiscalização diz que estas são as autoras das obras;

Condecine, Cide e Não Repetição

os pagamentos às programadoras estrangeiras são submetidos à Condecine;

tributar pela Condecine e Cide caracteriza bis in idem;

Especialidade/Especificidade

se atinge um mesmo fato, prevalece a Condecine em vez da Cide-Remessas, pelo princípio da especialidade/especificidade (LICC), conforme doutrina e jurisprudência administrativa do CARF transcritas;

requer a improcedência da cobrança da Cide em 2005;

C – Pagamentos a outras empresas estrangeiras

deve ser afastada a incidência nos pagamentos às empresas Crystal, Bolt, EVS, Harmonic, Robo Group e Tandberg, nos contratos de aquisição de equipamentos com software licenciado (anexa cópias de contratos com Crystal e Harmonic);

a Cide não incide sobre aquisição de mercadorias no exterior (SD RFB 27, de 30/5/2008);

os direitos do software contido no equipamento são da empresa estrangeira e os pagamentos seriam de direitos autorais e não são tributáveis pela Cide;

D – Juros sobre a Multa de Ofício

não cabe aplicar juros de mora do art 161 do CTN sobre a multa de ofício, por incidirem sobre obrigações acessórias, conforme doutrinadores e jurisprudência administrativa. Pede para afastar os juros Selic sobre a multa de ofício, pois a multa não compõe o crédito tributário.

Ao final, sintetiza:

os pagamentos à NDS decorrem de exploração de direito autoral, não tributável pela Cide e não se enquadram no art 10 do Decreto 4.195/2002;

os pagamentos às programadoras estrangeiras não são tributáveis pela Cide, pois não se enquadram em nenhuma incidência e são sujeitos à Condecine, não podendo haver bis in idem;

pagamentos de aquisição de bens não são tributáveis pela Cide;

requer provar por todos os meios cabíveis.

A defesa apensou cópias (fls 1022/1127) de: seu contrato social; excertos de contratos com programadoras estrangeiras; informações do sítio da Ancine; minutas de contratos com duas empresas estrangeiras de computação (compra/manutenção de hardware/software).

Há cópia de contrato de Instalação de Sistemas e Licenciamento entre Sky e NDS, relativo à transmissão do sistema DTH Digital de televisão por assinatura (fls 531-552), sendo que em setembro de 1997 a Diretoria de Transferência de Tecnologia do INPE averbou o artigo que trata de consultoria e assistência técnica (6) por ser o único a envolver transferência de tecnologia (fl 526 c/c 529). Houve aditivo em 25/11/2005 (fl 226 a 228).

Nas fls 218-221 e 224-225 do processo constam outros aditivos, de abril e novembro de 2007, entre Sky e NDS que são posteriores aos fatos de 2005, aqui tratados.

Em 22/12/2008 a empresa foi intimada a apresentar plano de contas (fl 2, item 4) mas esse documento não consta nos autos.

Sobreveio decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I, que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não ocorrem as hipóteses definidas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

PROVA. MEIOS. MOMENTO DE PRODUÇÃO. IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

No processo administrativo fiscal são admissíveis os meios documental e/ou pericial, não havendo previsão para o oral. Para evitar a preclusão a interessada deve apresentar com a impugnação a documentação sustentadora de suas alegações, ou demonstrar alguma das situações do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72 (PAF).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO PRIVADO.

Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários (art. 109, CTN).

PRINCÍPIO GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. CIDE E CONDECINE. POSSIBILIDADE.

O princípio geral de direito tributário das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas é a incidência múltipla, exceto quando definido em lei (art 149, § 4º, CF/88).

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/09/2014 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 24/09/2014 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por JOEL MIYAZAKI

Impresso em 26/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Cabimento dos juros pela taxa Selic (CTN, art 161, Lei nº 9.065/95, art. 13).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

CIDE. REMESSA AO EXTERIOR. ROYALTIES.

A partir de 1/1/2002, a pessoa jurídica deve pagar a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre o valor de royalties, a qualquer título, que pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter, a residente ou domiciliado no exterior, seja qual for o objeto do contrato (art. 6º, Lei nº 10.332/2001).

Inconformada com a decisão, apresentou a recorrente, tempestivamente, o presente recurso voluntário. Na oportunidade, reiterou os argumentos colacionados em sua defesa inaugural.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A exigência fiscal tem por objeto valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, por conta de pagamento de royalties, que configurariam a hipótese de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE-Royalties – estabelecida no parágrafo 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000.

Foram tributados pagamentos efetuados pela recorrente a título de:

- direitos sobre programas de computador, royalties, serviços técnicos de manutenção, taxas de licenças e outros;
- royalties ou remuneração pela licença do direito de distribuição ou transmissão de programação audiovisual pelas operadoras nacionais de televisão por assinatura.

A recorrente contesta a autuação, apresentando como principal argumento de sua defesa o entendimento que os valores ora tributados tem por objetivo o pagamento de direitos autorais, que estariam fora do campo de incidência da CIDE.

A definição da lide exige que se analise se os fatos praticados pela recorrente enquadram-se nas hipóteses previstas no artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001, vigente à época dos fatos geradores deste processo, que assim dispõe:

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

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

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

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

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

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

Da leitura do dispositivo acima constata-se que a CIDE-Royalties é devida sempre que houver pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Ressalte-se, em se tratando da hipótese prevista no §2º do artigo 2º desta lei, ser desnecessário que os contratos impliquem transferência de tecnologia para que ocorra a incidência da Contribuição.

O termo *royalty* tem origem na Ciência da Economia, sendo conceituado por Arthur Seldon nestes termos:

ROYALTY. Pagamento feito, por uma pessoa, física ou jurídica, ao dono de propriedade ou ao criador de um trabalho original, para o privilégio de explorá-lo comercialmente. É, essencialmente, um método de partilhar o rendimento das vendas de um produto entre os que concorrem com o financiamento e a habilidade de comercialização e os que contribuem com a propriedade intelectual sob a forma de uma realização original.

O sistema de royalty é comumente usado, por exemplo, quando um autor ou tradutor é pago por um editor segundo uma percentagem do preço de capa de um livro; quando um

proprietário fundiário é pago por uma companhia mineradora para o privilégio de explorar o subsolo da sua terra; quando o dono de uma patente é pago por um fabricante pelo direito de reproduzir sua invenção. (Dicionário de Economia, Editora Bloch)

O pagamento de *royalties*, portanto, objetiva partilhar o rendimento de um produto entre aquele que detém a propriedade intelectual deste e aquele que efetivamente explora este produto, colocando-o no mercado consumidor.

O conceito de *royalties* para fins tributários encontra-se previsto no artigo 22 da 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) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;*
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;*
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;*
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.*

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes. (grifo nosso)

Do exposto, extrai-se que o conceito legal de *royalties* corresponde a rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, da fruição, ou da exploração de direitos.

O professor Alberto Xavier, em análise ao tema, esclarece que:

À luz do direito interno, o royalty é uma categoria de rendimentos que representa a remuneração pelo uso, fruição e exploração de determinados direitos, diferenciando-se assim dos aluguéis que representam a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos, e dos juros, que exprimem a contrapartida do capital financeiro.

[...]

*No direito interno, os direitos que dão lugar à percepção de royalties são o direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; o direito de pesquisar e extrair recursos minerais; o uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; **a exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra (art. 22 da Lei 4.506, de 1964).***

(Direito Tributário Internacional do Brasil. *Rio de Janeiro, Forense, pg. 617/618*)

Dito isto, temos que os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como royalties, salvo se recebidos pelo autor ou criador da obra.

Verifica-se ainda que a Lei nº 9.610/98 em seu artigo 7º, XIII, inclui os programas de computador e as obras audiovisuais entre as obras intelectuais com direitos autorais protegidos:

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;

[...]

XII - os programas de computador;

[...]

§1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis. (grifo nosso)

O artigo 11 da citada lei, por sua vez, restringe o conceito de autor à pessoa física criadora da obra:

Art. 11. Autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica.

Parágrafo único. A proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.

Do exposto, resta claro que as remessas referentes à licença para distribuição de sinais de televisão por assinatura correspondem ao pagamento de direitos autorais, enquadrando-se como royalties, a luz da alínea “d” do artigo 22 da Lei nº 4.506/64 quando efetuados a pessoa jurídica detentora dos direitos.

No tocante às remessas a programadoras estrangeiras, a recorrente alega ainda que a única contribuição devida em relação a estes pagamentos seria a Condecine, instituída pela Medida Provisória fossilizada nº 2.228/2001, que é mais específica, sendo afastada a CIDE-Royalties, por configurar *bis in idem*.

Em relação a este argumento, esclarece-se, inicialmente, que não há, na Constituição Federal, qualquer vedação à incidência de mais de uma contribuição sobre determinada riqueza passível de tributação. O sistema tributário nacional possui, inclusive, duas exações praticamente idênticas, quais sejam a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, que incidem sobre o faturamento.

Ademais, mesmo que a arguição da recorrente estivesse correta, a única forma de dar provimento ao recurso voluntário seria pela negativa de aplicação da lei vigente devido a sua inconstitucionalidade, hipótese vedada a este órgão administrativo.

Este entendimento já se encontra pacificado no CARF, sendo inclusive objeto da súmula 02, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

No que tange aos *softwares*, o regramento específico referente à proteção da propriedade intelectual de programa de computador e de sua comercialização foi estabelecido pela Lei nº 9.609/98, dispondo em seu artigo 2º que “O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.”

A Lei nº 9.609/98 estabelece em seu artigo 4º que os direitos relativos ao programa de computador desenvolvido por empregado durante a vigência de contrato de trabalho pertencem ao empregador:

*Art. 4º Salvo estipulação em contrário, **pertencerão exclusivamente ao empregador**, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.*

§ 1º Ressalvado ajuste em contrário, a compensação do trabalho ou serviço prestado limitar-se-á à remuneração ou ao salário convencional.

§ 2º Pertencerão, com exclusividade, ao empregado, contratado de serviço ou servidor os direitos concernentes a programa de computador gerado sem relação com o contrato de trabalho, prestação de serviços ou vínculo estatutário, e sem a utilização de recursos, informações tecnológicas, segredos industriais e de negócios, materiais, instalações ou equipamentos do empregador, da empresa ou entidade com a qual o empregador mantenha contrato de prestação de serviços ou assemelhados, do contratante de serviços ou órgão público.

§ 3º O tratamento previsto neste artigo será aplicado nos casos em que o programa de computador for desenvolvido por bolsistas, estagiários e assemelhados. (grifo nosso)

Tal dispositivo, contudo, não significa ser o empregador o autor intelectual do programa de computador, apenas define quem é o proprietário dos direitos sobre este bem. A autoria de uma obra, como já salientado, necessariamente recai sobre a pessoa natural que cria o bem ou a obra.

Mostra-se ainda importante para a resolução da lide observar-se o disposto no artigo 5º da Lei nº 9.609/98 e no artigo 49 da Lei nº 9.610/98:

Lei nº 9.609/98

Art. 5º Os direitos sobre as derivações autorizadas pelo titular dos direitos de programa de computador, inclusive sua exploração econômica, pertencerão à pessoa autorizada que as fizer, salvo estipulação contratual em contrário.

Lei nº 9.610/98

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações: [...] (grifo nosso)

Constata-se, portanto, que apenas o titular dos direitos autorais sobre um programa de computador pode explorá-lo economicamente, podendo, contudo, transferir esses direitos, total ou parcialmente, a terceiros.

A Lei nº 9.609/98, em seus artigos 9º, 10 e 11, estabelece que estes direitos podem ser transferidos mediante a celebração de contratos de uso, de comercialização e de transferência de tecnologia, nestes termos:

Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no caput deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

Art. 10. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior.

§ 1º Serão nulas as cláusulas que:

I - limitem a produção, a distribuição ou a comercialização, em violação às disposições normativas em vigor;

II - eximam qualquer dos contratantes das responsabilidades por eventuais ações de terceiros, decorrentes de vícios, defeitos ou violação de direitos de autor.

§ 2º O remetente do correspondente valor em moeda estrangeira, em pagamento da remuneração de que se trata, conservará em seu poder, pelo prazo de cinco anos, todos os documentos necessários à comprovação da licitude das remessas e da sua conformidade ao caput deste artigo.

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial

fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.

Diante do exposto, conclui-se que a exploração de direitos sobre a utilização de programas de computador incluem-se entre os direitos autorais, são parcelas integrantes destes, o que os enquadra no conceito de *royalties*, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra. Em sendo enquadrado como *royalties*, configuram fato gerador da CIDE-Royalties.

Este entendimento, inclusive, encontra-se em sintonia com o decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-01.864, conforme ementa transcrita abaixo:

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 a obrigação tributária referente a essa CIDE. (Ac 9303-01.864. sessão de 6/3/2012. relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres)

No tocante aos pagamentos referentes a licença de uso de programas de computador, mostra-se necessário explicitar que este entendimento refere-se apenas ao período compreendido entre 1º/1/2002 e 31/12/2005.

O marco inicial em 1º/1/2002 foi estabelecido pela Lei 10.332/2001, que alterou a redação do §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 ampliando 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.

A Lei nº 11.452/2007, por sua vez, modificou novamente a exação ao inserir o §1º-A neste artigo 2º da Lei nº 10.168/2000:

Art. 20. O art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, alterado pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, passa a vigorar acrescido do seguinte § 1º-A:

“Art. 2º

.....

*§ 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.*

..... ” (NR)

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.

A partir da produção de efeitos desta norma, estabelecida para a data de 1º/1/2006, exige-se para a incidência da CIDE-Royalties que a remuneração pela licença de uso de programa de computador seja acompanhada de transferência de tecnologia.

Ressalte-se que antes da inclusão do citado §1º-A no artigo em comento o diploma legal não estipulava qualquer restrição ou vinculação do pagamento dos royalties a contratos de tecnologia, definindo a incidência da contribuição sobre o pagamento de royalties a qualquer título.

Desta forma, diante da inovação na legislação pátria trazida pelo §1º-A do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, o dispositivo em comento não pode ser considerado como de caráter interpretativo, impedindo sua aplicação a fatos pretéritos, anteriores a data definida pela Lei nº 11.452/2007 para a produção de seus efeitos.

Por fim, restam necessários ainda alguns esclarecimentos acerca do Decreto nº 4.195/2002, que regulamenta a Lei nº 10.168/2000, com as alterações promovidas pela Lei 10.332/2001. O artigo 10 deste Decreto apresenta rol de espécies contratuais passíveis de incidência da CIDE-Royalties, nestes 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.

O dispositivo acima citado teve como objetivo afirmar que, após as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/2001, também sujeitam-se a CIDE-Royalties todas as remunerações pagas em decorrência de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior (artigo 2º, §2º da Lei nº 10.168/2000), inclusive aqueles onde não ocorre a transferência de tecnologia.

Não se trata, contudo, de um rol taxativo, como defende a recorrente, mas sim de lista meramente exemplificativa de contratos que ensejam na incidência da contribuição. Isto devido ao citado Decreto tratar-se de ato emitido pelo Presidente da República, e não pelo Congresso Nacional.

Como se sabe, a Constituição Federal, ao delegar competência a União e as demais pessoas políticas para definir a regra matriz de incidência de cada tributo, determinou que o exercício desta competência deve ser feito por meio de Lei, ato este de competência do Poder Legislativo.

Em se tratando de matéria tributária, o Decreto, mesmo quando dotado de conteúdo normativo, restringe-se a regular a fiel execução das leis. Isto por tratar-se de ato administrativo formal de competência privativa do Presidente da República. O Decreto, contudo, não pode inovar no ordenamento jurídico; limita-se a esclarecer o conteúdo das leis, sem lhes aumentar ou restringir o espectro de incidência.

Ademais, a hermenêutica ensina que a análise de um dispositivo normativo deve ser feita com atenção às demais normas previstas no ordenamento jurídico, não devendo um texto incluído em um ato normativo ser interpretado de forma autônoma e independente.

Desta forma, em tendo a Lei nº 10.168/2000, com as alterações promovidas pela Lei 10.332/2001, estabelecido a base de cálculo da CIDE-Royalties de forma ampla, abrangendo o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, não poderia um decreto presidencial limitar a hipótese de incidência tributária por meio de um rol taxativo de contratos passíveis de incidência.

O entendimento acima foi confirmado pelo legislador quando da publicação da Lei nº 11.452/2007, que incluiu no artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 o §1º-A, já citado.

Ora, se o legislador, expressamente, excluí da hipótese de incidência da CIDE 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, é porque antes da vigência desta modificação da Lei 10.168/2000 (a partir de 1º/1/2006) a contribuição incidia sobre estes contratos.

Dito isto, resta claro que o rol de contratos previstos no artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002 é meramente exemplificativo, sendo a hipótese de incidência tributária definida nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

Retornando ao caso concreto, a autuação tem origem em duas espécies de contratos que geraram remessas ao exterior, quais sejam contratos de cessão de direitos sobre programas de computador e de licenciamento de direitos de distribuição ou transmissão de programação audiovisual pelas operadoras nacionais de televisão por assinatura.

No tocante à exigência de CIDE sobre os pagamentos referentes a direitos sobre programas de computador, que tiveram como beneficiada a empresa New Digital Systems Limited (NDV), o contrato celebrado entre as empresas tem por objeto o desenvolvimento e a implantação de um sistema tecnológico que possibilita a transmissão de filmes e programas de televisão de terceiros (sistema DTH) de forma restrita aos assinantes.

Conforma explicita a recorrente, o referido "sistema tecnológico" se materializa em um software, que está embutido nos equipamentos decodificadores utilizados pelos assinantes e nos chamados "*smart cards*" e que contém todas as informações, comandos e tecnologia necessários para que a Recorrente seja capaz de operar o sistema de transmissão DTH no limite do território nacional.

Com base no entendimento acima exposto acerca da abrangência da hipótese de incidência da CIDE-Royalties, resta claro que os pagamentos ora tributados correspondem a remuneração de direitos autorais, pagos a pessoa jurídica, sendo, portanto, tributados pela exação em comento.

A própria recorrente corrobora nosso entendimento acerca da natureza de pagamento de direitos autorais, de forma que a autuação mostra-se correta.

Em relação à tributação do pagamento de royalties decorrentes de direitos de exploração comercial de obra audiovisual, foram tributadas remessas de valores aos beneficiários Cable Entertainment Distribution; Paramount; MTV; MGM; LLC; HBO; The Search; TV 5 e Warner Brothers.

Os contratos anexados aos autos tem por objeto o licenciamento do direito não exclusivo de exibir filmes, episódios, canais e programas de tv.

Da mesma forma que sustenta em relação aos pagamentos à empresa NDV, a recorrente afirma que os pagamentos as programadoras/licenciantes correspondem a remuneração de direitos autorais, desta vez decorrentes da exploração de obras audiovisuais.

Assim sendo, tendo em vista que os pagamentos foram efetuados a pessoas jurídicas, confirma-se a natureza de royalties, estando correto o lançamento.

Em relação aos contratos apresentados na impugnação (Doc. 4), efetuados junto as empresas Crystal Computer Corporation e Harmnic Inc, bem como quanto as remessas que tiveram como destinatárias as empresas Bolt Quality Solutions, EVS Broadcast Equipment S/A, Robo Group Ltd e Tandberg Televisión, a recorrente afirma tratarem-se substancialmente de aquisição de equipamentos.

A análise dos documentos trazidos aos autos, contudo, não corrobora a argumentação da recorrente.

Os contratos anexados referentes à Crystal Computer Corporation restringem-se ao período de 7/8/2002 a 6/8/2003, não tendo relação com os fatos objeto deste lançamento, todos praticados no ano-calendário 2005.

O contrato de câmbio correspondente a operação ora tributada, por sua vez, apresenta a operação 45711 (serv. div-exp/imp sv-sv'- outros serv. tec-prof), bem como a incidência de CIDE, com o correspondente pagamento.

Já os documentos anexados referentes à Harmnic Inc, datados de 17/05/2000, 20/09/2003 e 28/10/2003, não especificam datas de entrega ou valores envolvidos, de forma que não se prestam para comprovar a natureza dos valores ora tributados.

Quanto as demais empresas citadas pela recorrente, os contratos de câmbio anexados informam que a recorrente reconheceu a incidência da CIDE, tendo recolhido a contribuição devida.

A própria recorrente, em suas informações prestadas durante a ação fiscal, afirma ter recolhido a CIDE em relação a todas estas operações que agora afirma possuírem outra finalidade.

Constata-se ainda que a autoridade fiscal excluiu dos valores exigidos neste auto de infração todos os recolhimentos a título de CIDE, de forma que não merece guarida a arguição da recorrente.

Por fim, a recorrente alega ser devida a incidência dos juros de mora sobre as multas aplicadas, por falta de previsão legal.

Em relação ao tema, entendo ser devida a Taxa Selic nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública Federal, independente de tratar-se de obrigação principal decorrente da ocorrência de fato gerador ou decorrente da aplicação de penalidade pecuniária.

O artigo 43 da Lei nº. 9.430/96, que sustenta a exigência, assim dispõe:

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

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

Da leitura do dispositivo acima transcrito, resta claro que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Assim, descabe razão à recorrente quando afirma não haver previsão legal para a incidência dos juros de mora sobre as multas que lhes foram aplicadas, visto que o crédito tributário quer ele se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento,

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator

CÓPIA