



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

Processo n° 16643.000105/2010-13
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-005.985 – 3ª Turma
Sessão de 29 de novembro de 2017
Matéria CIDE - REMESSAS AO EXTERIOR
Recorrente SONY PICTURES RELEASING OF BRASIL INC.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2007

REMESSAS AO EXTERIOR DE ROYALTIES A QUALQUER TÍTULO. INCIDÊNCIA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. DESNECESSIDADE, DE FORMA GERAL.

A partir de 1º de janeiro de 2002, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/2001 na Lei nº 10.168/2000, a contribuição passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas que remetessem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, havendo ou não transferência de tecnologia, exceção feita (neste último aspecto) somente às remunerações pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador a partir de 1º de janeiro de 2006, quando passou a ter eficácia o art. 20 da Lei nº 11.452/2007.

RENDIMENTOS DE EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS NÃO PERCEBIDOS PELO AUTOR. NATUREZA DE ROYALTIES.

São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, tais como as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas (Lei nº 9.610/98, art. 7º, caput, e inciso VI), e serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos, tais como os autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (Lei nº 4.506/64, art. 22, caput, e alínea "d").

CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA SIMULTÂNEA DA CIDE-REMESSAS COM A CONDECINE. APRECIACÃO PELO CARF. INCOMPETÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. DESCABIMENTO.

A discussão sobre se há ou não bis in idem na cobrança da CIDE-Remessas e da CONDECINE versa sobre constitucionalidade de leis tributárias, questão que o CARF é incompetente para apreciar, conforme Súmula nº 2, o que foi devidamente consignado no Acórdão recorrido. Assim sendo, a teor do § 3º

do art. 67 do RICARF, não cabe Recurso Especial, pois a decisão adotou este entendimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, não sendo conhecida a matéria relativa ao *bis-in-idem* da Condecine, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que conheceram dessa matéria. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Vanessa Marini Ceconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (Suplente convocado), Valcir Gassen (Suplente convocado em substituição à Conselheira Érika Costa Camargos Autran), Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente, justificadamente, a Conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 360 a 385), interposto pelo contribuinte, contra o Acórdão 3201-002.059, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Sejul do CARF (fls. 343 a 352), sob a seguinte Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2007

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.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

Recurso Voluntário Negado

Ao Recurso Especial foi dado seguimento (fls. 405 a 408), no qual, em apertada síntese, o contribuinte alega o seguinte:

1. *O cerne da questão de mérito discutida nos presentes autos refere-se à incidência ou não da Cide-Royalties ou Cide-Tecnologia (Lei nº 10.168/2000 e Decreto nº 4.195/2002) sobre o pagamento de direitos autorais efetuados a não-residente no país em decorrência da distribuição de obras audiovisuais estrangeiras no Brasil.*

2. *... Em julgamento realizado em 2012, pelo voto de qualidade, a CSRF deu provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional (processo nº 13896.003705/2002-63) para reconhecer a incidência da Cide em situações como a da espécie. Contudo, a Colenda CSRF **não tratou da aplicação do Decreto nº 4.195/2002**, razão pela qual a matéria ainda não se encontra verdadeiramente definida no âmbito desse Tribunal Administrativo.*

3. *Ao tratar do tema, o v. acórdão ora recorrido concluiu que a interpretação sistêmica do mencionado Decreto nº 4.195/2002 com a Lei nº 10.168/2000 demonstra que aquele, o Decreto, não apresentou uma lista taxativa de contratos sujeitos à CIDE-Royalties da qual estaria excluída a remessa por cessão de direitos autorais.*

4. *Ao assim decidir, divergiu frontalmente do entendimento ... expresso no acórdão apontado como paradigma, que concluiu não haver a incidência da CIDE-Tecnologia em situação como a presente, em face do comando interpretativo do referido Decreto nº 4.195/2002 c/c a Lei nº 10.168/2000.*

(...)

21. *... qualquer CIDE instituída pelo Poder Público deve possuir finalidade específica ... e atingir somente os contribuintes que estejam relacionados à atividade na qual há a intervenção estatal. Ou seja, deve haver, necessariamente, um vínculo de pertinência entre o grupo de contribuintes atingidos e a finalidade constitucional almejada.*

(...)

57. *Nota-se, dessa forma, que o termo "royalties a qualquer título" somente pode ser interpretado levando-se em*

consideração o âmbito de atuação do direito de propriedade industrial, em face da necessária e indispensável pertinência subjetiva e referibilidade indireta exigidas pela CIDE-Tecnologia ...

58. Nesse mesmo sentido, não há como sustentar-se a incidência da CIDE-Tecnologia sobre exploração de direitos autorais que em muito diferem do domínio econômico objeto da intervenção estatal da exação em análise, qual seja, o campo dos direitos da propriedade industrial.

Em meio às suas alegações, cita a Lei nº 11.427/2007, que prevê que a contribuição “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”, a qual teria caráter interpretativo (ou seja, com efeitos retroativos) e se coadunaria com o campo de intervenção econômica da CIDE, “*uma vez que os direitos decorrentes da propriedade intelectual de programas de computador são considerados direitos autorais pela legislação brasileira*”.

Ao final, ainda traz à balia a alegação de dupla incidência (*bis in idem*) da CIDE-Remessas com a CONDECINE.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 410 a 425), rebatendo os principais argumentos do contribuinte, ao defender que:

Não é necessário o benefício direito do contribuinte das Contribuições de Intervenção sobre o Domínio Econômico, “já que tais tributos são instituídos em prol do domínio econômico do Estado, ou seja, para o bem de todos, não há que se falar, por lógica, na necessidade de que a hipótese de incidência da exação esteja diretamente vinculada ao critério de intervenção eleito como requisito/finalidade para a criação da contribuição”.

A CIDE não é devida, então, unicamente, quando há transferência de tecnologia, incidindo, também, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residentes ou domiciliados no exterior a título de royalties devidos pelo licenciamento para exploração de direitos autorais, independentemente de os contratos relativos a tal licença estarem atrelados àquela transferência.

(...)

Mas ainda que assim não fosse, não se pode olvidar que os fatos previstos como ensejadores da cobrança da CIDE-Royalties, as suas respectivas bases de cálculo, assim como os seus sujeitos passivos apresentam-se vinculados aos seus fins, uma vez que estão todos essencialmente relacionados com os objetivos tomados pelo legislador ao instituir a CIDE.

(...)

Assim, a referibilidade ou vinculação dos elementos estruturais da CIDE (hipótese de incidência, base de cálculo e sujeição passiva) à finalidade para a qual a mesma foi instituída

(estimular o desenvolvimento do setor tecnológico da economia, tornando-o menos subordinado à tecnologia estrangeira), pode ser confirmada na medida em que a contribuição atinge aqueles que, atuando na cadeia tecnológica, operem negócios que impliquem em remessa de divisas para o exterior.

(...)

Não há dúvidas, portanto, de que os valores remetidos ao exterior pela recorrente tratavam-se de royalties. A remuneração pelo direito de transmitir filmes e programas de televisão, de fato, não pode ter outra natureza, em especial considerando-se se tratar de contraprestação pela aquisição de obras criativas de autoria de terceiros.

Nesse sentido, aliás, a própria Lei 9.610/98, ao tratar dos direitos autorais, determina serem obras intelectuais as audiovisuais. E, por sua vez, a Lei 4.506/64 determina que os direitos autorais são pagos mediante royalties.”

Quanto à alegação da ocorrência de *bis in idem* da CIDE-Remessas com a CONDECINE, suscita a Súmula CARF nº 2, a qual reza que “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”, mas, “mesmo que assim não fosse”, pontua que “... levando-se em conta que o critério essencial para a verificação da validade de uma CIDE, nos termos do que demonstrado outrora, não é a sua hipótese de incidência, mas sim a finalidade para as quais elas são instituídas, verifica-se, pois, que mais uma vez resta sem fundamento a alegação da recorrente, não havendo, assim, que se falar em *bis in idem*”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Os requisitos para se admitir o Recurso Especial foram cumpridos apenas em parte, pois, apesar de respeitadas as formalidades, dele deixo de conhecer no que tange ao alegado *bis in idem* na incidência da CIDE-Remessas e da CONDECINE, pois envolve matéria constitucional, e a razão de decidir, neste aspecto, teve por base a Súmula nº 2, que reza que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, não cabendo, a teor do § 3º do art. 67 do RICARF, Recurso Especial a respeito.

As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, por definição, sempre têm algum caráter regulatório, extrafiscal, não deixando, por isto, de ter também a sua função arrecadatória, inerente a todos os tributos.

Sem dúvida, a função precípua da CIDE-Remessas ao Exterior (ou CIDE-REM, ou CIDERE) é o de estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, onerando quem destina recursos ao exterior para comprar serviços/produtos e utilizar-se da tecnologia neles embutida, com o objetivo tanto de desestimular esta prática (com limites, já que, na mais das vezes, não há como deixar de se buscar “na fonte” as fontes de aprimoramento) como de obter

recursos para que o mesmo serviço/produto possa um dia vir a ser prestado/desenvolvido aqui no Brasil.

Mas como bem dito pela PGFN em suas Contrarrazões, no caso das contribuições, “finalidade é uma coisa; hipótese de incidência é outra”.

Utilizando-me de um exemplo também trazido pela PGFN (mas que aqui não reproduzi para não me alongar muito no Relatório), as contribuições para o financiamento da seguridade social têm os seguintes objetivos: custear a saúde, a previdência e a assistência social. Mas os fatos geradores são dos mais diversos (até a arrecadação com loterias), não se exigindo, assim, que haja qualquer “*vínculo de pertinência entre o grupo de contribuintes atingidos e a finalidade constitucional almejada*”, como defende o recorrente.

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 eram as 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.

Vejam os 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 pela 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 aplica-se 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:

(...)

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**.*

Por fim, em relação ao alegado *bis in idem* da CIDE-Remessas com a CONDECINE, não cabe a este Colegiado manifestar-se a respeito, pois, conforme já dito, a Súmula CARF nº 2 reza que “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”, o que foi devidamente consignado no Acórdão recorrido, tratando especificamente deste assunto, e o § 3º do art. 67 do RICARF prescreve que “*Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso*”.

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

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Declaração de Voto

Conselheira Vanessa Marini Ceconello

Com a devida vênia ao voto do Ilustre Relator, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, ousou-se divergir do seu entendimento para dar provimento ao recurso especial da Contribuinte, pelas razões expostas na presente declaração de voto, em especial na ausência de referibilidade entre a *CIDE-royalties* e o setor audiovisual.

Cinge-se a controvérsia à incidência ou não da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000 sobre o pagamento de direitos autorais a não-residente no país em decorrência da distribuição de obras audiovisuais estrangeiras no Brasil.

Em caso análogo ao dos presentes autos, proferiu-se voto pela não-incidência da *CIDE-royalties* aos valores remetidos ao exterior decorrente da exploração de direitos autorais das obras audiovisuais. A decisão, embora tenha sido vencida, restou consignada no Acórdão nº 9303-005.293, de relatoria desta Conselheira, na sessão de julgamento de 22 de junho de 2017, cujos fundamentos passam a integrar a presente declaração de voto, *in verbis*:

[...]

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

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

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

que o planejamento do Estado, em relação ao setor privado, é meramente indicativo.

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

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

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

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

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

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

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

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

§ 6º Não se aplica a Contribuição de que trata o caput quando o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito

Federal e dos Municípios, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situada no exterior, para o oferecimento de curso ou atividade de treinamento ou qualificação profissional a servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade. (grifou-se)

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

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

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

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

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

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

Esclareça-se que a Lei nº 10.332/2001 teve por objetivo instituir mecanismos de financiamento para os seguintes projetos governamentais: Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio; Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde; Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos - Genoma; Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico e

Programa de Inovação para Competitividade. Nesse contexto, foi introduzida a alteração do §2º, art. 2º da Lei nº 10.168/2000 e criada a CIDE-Royalties, diretamente ligada à CIDE-Tecnologia.

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

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

[...] a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

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

[...]

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

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

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

As contribuições, como espécie tributária autônoma, embora sejam diferenciadas dos impostos em função de sua destinação constitucional, mantém como ponto de relação a necessidade de a conduta do Contribuinte subsumir-se à hipótese de incidência da norma para que possa ser exigido o tributo, fazendo-se cumprir o princípio da estrita legalidade.

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

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

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

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

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - cessão e licença de uso de marcas; e

V - cessão e licença de exploração de patentes.

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

Os decretos expedidos pelo próprio Poder Executivo para a "fiel execução da lei", nos termos do art. 84, inciso IV, da Constituição Federal, são de observância obrigatória pela

Autoridade Fiscal, fazendo cumprir os preceitos da vinculação e obrigatoriedade da atividade administrativa de lançamento, insculpidos nos artigos 3º e 142 do CTN. Portanto, o art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, deve ser interpretado de forma taxativa, privilegiando-se a referibilidade e a correta relação entre o fato gerador e a CIDE-royalties, nos termos em que estabelecido pela Lei.

Não se propõe que o Decreto nº 4.195/02 seja aplicado e interpretado de forma autônoma e independente, até porque segundo as normas de hermenêutica a análise de determinado dispositivo legal dar-se-á em conjunto com as demais normas previstas. As diretrizes interpretativas da legislação tributária estão explicitadas nos artigos 107 a 112 do CTN.

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

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

Subseção II

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

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

Subseção III

Royalties

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

Da análise dos dispositivos acima transcritos, depreende-se ter a legislação dado aos direitos sobre obras audiovisuais tratamento

específico, distinto de royalties, por não se confundirem com estes. Portanto, por mais esse argumento, incabível a incidência da CIDE.

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

A Administração Pública mostrar-se-ia em confronto com o princípio basilar da segurança jurídica se, em um momento edita ato normativo pelo Poder Executivo regulamentando a incidência de determinado tributo em determinadas hipóteses e, posteriormente, viesse a exigí-lo sobre hipóteses distintas, penalizando o contribuinte, que atendeu a norma por ela estabelecida. Assim, de modo a afastar-se quaisquer contradições que possam romper com a sistemática de interpretação do direito tributário, deve-se observar o que dispõe o art. 10 do Decreto nº 4.195/02, para afastar a incidência da CIDE-royalties no caso dos autos.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

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

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

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

Extrai-se, ainda, da sua fundamentação:

[...]

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

[...]

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

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

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

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - cessão e licença de uso de marcas; e

V - cessão e licença de exploração de patentes.

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

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

Conclusão

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

[...]

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

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

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

Art. 32. A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE terá por fato gerador a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas.

Parágrafo único. A CONDECINE também incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo. (grifou-se)

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

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

I - a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas;

II - a prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais nos termos da lei que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado, listados no Anexo I desta Medida Provisória;

III - a veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional, nos termos

do inciso XIV do art. 1ª desta Medida Provisória, nos casos em que existir participação direta de agência de publicidade nacional, sendo tributada nos mesmos valores atribuídos quando da veiculação incluída em programação nacional.

Parágrafo único. A CONDECINE também incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo.

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

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

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

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

[...]

Processo nº 16643.000105/2010-13
Acórdão n.º **9303-005.985**

CSRF-T3
Fl. 452

(grifou-se)

Com base nessas considerações é que se deu provimento ao recurso especial da Contribuinte, divergindo-se do voto do Ilustre Relator.

É o voto.

(assinado digitalmente)
Vanessa Marini Cecconello