



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

**Processo n°** 16643.000149/2010-43  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-001.485 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de outubro de 2013  
**Matéria** CIDE ROYALTIES  
**Recorrente** FOX LATIN AMERICAN CHANNELS DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/10/2006

CIDE-ROYALTIES. REMESSA DE ROYATIES 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.

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.

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, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo e Adriene Maria de Miranda Veras. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto.

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO - Relator.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki (presidente), Mércia Helena Trajano Damorim, Daniel Mariz Gudino, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo e Adriene Maria de Miranda Veras.

## Relatório

Trata-se de auto de infração para a cobrança de CIDE sobre remessas de valores ao exterior a título de royalties nos períodos de 31 de agosto de 2005, 30 de setembro de 2006 e 31 de outubro de 2006.

Na impugnação apresentada, a ora Recorrente alegou, conforme relatório da decisão recorrida que ora transcrevemos, que:

*-as remessas da impugnante não se sujeitam à Cide;*

*-transcrevendo doutrina, discorre sobre a nulidade por ausência ou descrição incorreta dos fatos;*

*-no mérito, relata suas várias atividades e diz não distribuir o sinal do canal Fox, da Fox Latin American Channel Inc. (Flac Inc.);*

*-nos pagamentos à Flac Inc. atua por vezes como agente de faturamento e cobrança devidos pelas operadoras de tv a cabo (cita trechos de contratos e anexos - Doc. 2 e 3);*

*-a licença de transmissão é concedida diretamente pela Flac Inc. à operadora de intervenção da impugnante e o pagamento não altera a operação nem a faz ser a distribuição do sinal, como afirma o termo de constatação (a defesa ataca seus diversos itens); conclui que é agente de cobrança da Flac Inc quanto ao pagamento das licenças dos canais de tv, cabendo decretar a nulidade do ato recorrido; não é detentora nem distribuidora dos direitos de programação dos canais Fox; não há o licenciamento à impugnante como base do pagamento;*

*-transcreve doutrina e a legislação (Leis 10.168/00, 10.332/01 e 4.506/64, Decretos 3.949/01 e 4.195/02) e conclui que pagamento de direito autoral não é royalty e não é sujeito à Cide (fl.399), remunera criação e exploração comercial do detentor do direito autoral, e não há transferência de tecnologia/conhecimento a terceiro;*

*-discorre sobre o artigo 22, da Lei 4.506/64, e sua exemplificação de royalties, transcreve jurisprudência dos Conselhos sobre IRPJ do autor de software e sobre o RIR/99, art 355, e comenta seu artigos 709 e 710, para concluir que a remuneração de direito autoral não é equiparável a royalty e sobre ela não incide a Cide;*

*-os pagamentos são fatos geradores em que incide a Condecine, à qual submete suas atividades, conforme depósitos anexos (Doc. 5);*

*-tributar pela Condecine (MP 2.228-1/2001) e Cide caracteriza bis in idem e é vedado pelo Sistema Tributário (dois tributos/impostos ao mesmo contribuinte sobre o mesmo fato e base), havendo decisão administrativa nessa linha;*

*-pede decretar a nulidade em face dos equívocos e da ilegalidade, com cancelamento total, pois as remessas que remuneram direito autoral não são fatos geradores da Cide e sim da Condecine.*

A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a impugnação apresentada, em decisão assim ementada:

*A S S U N T O : P R O C E S S O A D M I N I S T R A T I V O  
FISCAL*

*Período de apuração: 01/08/2005 a 31/08/2005, 01/09/2006 a 31/10/2006*

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

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

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/08/2005 a 31/08/2005, 01/09/2006 a 31/10/2006*

*PRINCÍPIO GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. FATO GERADOR PAGAMENTO. SUJEIÇÃO PASSIVA.*

*Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo e diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, I, CTN). As convenções particulares não podem modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes (art. 123, 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, § 4., CF/88).*

*A S S U N T O : C O N T R I B U I Ç Ã O D E I N T E R V E N Ç Ã O  
NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE*

*Período de apuração: 01/08/2005 a 31/08/2005, 01/09/2006 a 31/10/2006*

*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. 6, Lei n. 10.332/2001).*

Na decisão recorrida, entendeu-se não ocorrer quaisquer das hipóteses de nulidade, previstas nos art.s 59 a 61 do Decreto n. 70.235/72.

No mérito, entendeu-se que a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incidiu sobre a remessa de *royalties* a qualquer título (§2º, art 2º, Lei 10.168/2000). De acordo com a legislação de regência, qualifica-se as remessas à beneficiária estrangeira como *royalties* a qualquer título, conforme alteração pela Lei nº 10.332/2001, pois os pagamentos relativos a direitos autorais subsumem-se ao conceito de *royalties*, devendo incidir a CIDE.

Em relação à alegação segundo a qual os pagamentos não seriam tributáveis pela CIDE pois são sujeitos à Condecine, e que, por conseguinte, haveria *bis in idem*, afirmou-se na decisão recorrida que na Constituição Federal não há vedação de múltiplas contribuições de intervenção no domínio econômico sobre uma mesma operação, isto é, o sistema permite admitir que uma mesma operação seja fato gerador de dois tributos, como se depreende do artigo 149 da CF/88.

Em sede de recurso voluntário, alegou-se que:

i. a nulidade da autuação, pois a autoridade administrativa tratou a Recorrente como distribuidora de transmissão de sinais Fox, porém, ela desenvolve a venda de espaço publicitário e intermediação dos pagamentos devidos pelas operadoras de televisão à *Fox Latin American Channel* (FLAC Inc.);

ii. a Recorrente nunca adquire os direitos de transmissão dos canais *Fox* ou atua em nome próprio em sua distribuição – a operação de distribuição ocorre diretamente entre a FLAC Inc. e as operadoras;

iii. o contrato celebrado entre a Recorrente e a Flac Inc. é um "Contrato de Agenciamento de Vendas" em que a Impugnante concorda em agir como agente da Flac Inc. na comercialização do sinal dos Canais Fox e dos espaços publicitários dos Canais Fox;

iv. os valores remetidos pela Recorrente à FLAC Inc decorrem da sua condição de agente dessa empresa estrangeira, na cobrança dos valores devidos por operadoras de televisão a cabo localizadas no Brasil;

v.a Recorrente é um mero agente de cobrança da Flac Inc. no Brasil no que diz respeito ao pagamento das licenças dos canais de televisão, não adquirindo direitos de uso ou exploração dos sinais dos Canais Fox e, conseqüentemente, não efetua pagamentos a esse título à Flac Inc.;

vi.os pagamentos a título de direito autoral não são fato gerador da CIDE, por clara ausência de permissão legal;

vii. a despeito das alterações trazidas pela Lei nº 10.332/01, cotejando-se o artigo 8º do Decreto nº 3.949/01 com o artigo 10 do Decreto 4.195/2002, verifica-se que as

hipóteses de incidência da CIDE permaneceram inalteradas, à exceção do inciso III do artigo, que acresceu "serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes";

viii. as hipóteses de incidência de CIDE relacionam-se a atividades que envolvem a transferência de tecnologia ou conhecimento da pessoa jurídica domiciliada no exterior à pessoa jurídica brasileira, contudo, no caso dos pagamentos a título de remuneração de direito autoral, o pagamento realizado ao detentor do direito autoral no exterior visa a remunerar a criação em si que é explorada para fins comerciais;

ix. o artigo 22 da Lei n.º 4.506/643 mencionada pela autuação para sustentar a equiparação de direitos autorais a *royalties* não consiste em instrumento legal apto a delimitar o conceito de *royalties* para fins de incidência da CIDE, uma vez que essa lei tinha como finalidade instruir os contribuintes pessoas físicas em relação ao preenchimento da Declaração de Imposto de Renda, conforme o Parecer CST n.º 520, de 02 de junho de 1989;

x. a diferença entre *royalties* e direito autoral (especificamente no caso de transmissão de programação por qualquer meio, o que é exatamente o caso da Recorrente) ainda é reconhecida pela legislação do Imposto de Renda, uma vez que os direitos de autor seguem o regime próprio estabelecido no artigo 709 do RIR/99;

xi. os valores pagos à Flac Inc. consistem em fato gerador da CONDECINE, criada pela Medida Provisória n.º 2.228-1/2001, art. 32, tendo de forma que a imposição da CIDE pretendida representa caso típico de *bis in idem*, vedado no Sistema Tributário Nacional.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, em que aduziu os seguintes argumentos:

i. ausência de nulidade da autuação, pois não há qualquer inexatidão ou erro na descrição dos fatos pela autoridade fazendária;

ii. situação de ser a Recorrente detentora ou não dos direitos de programação e distribuição dos "Canais Fox", não tem qualquer relevância à efetiva ocorrência do fato gerador.à incidência da contribuição, que incide pelo simples fato do contribuinte ter pago, creditado, entregue, empregado ou remetido *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior;

iii. a Lei 10.332/01, que, alterando os parágrafos 2º, 3º e 4º do art. 2º da Lei 10.168/00, acabou por ampliar o âmbito de incidência da CIDE;

iv. não se faz necessária a efetiva transferência de tecnologia para fins de incidência da contribuição. em se tratando de contribuição de intervenção no domínio econômico, o que se exige é que na arrecadação da exação seja observada a finalidade para a qual ela foi instituída;

v. no julgamento do RE nº 396.266, o STF entendeu que não se exige vinculação direta do contribuinte e nem a possibilidade de que ele venha a auferir benefícios com a aplicação dos recursos arrecadados;

vi. no EResp 770.451, o STJ reconheceu a validade da contribuição para o INCRA, assim como determinou ser ela devida também por empresas urbanas, já que a referida

contribuição pode ser classificada como uma “contribuição especial atípica”, ou seja, aquela constitucionalmente destinada a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo;

vii. se não é necessário o benefício direito do contribuinte da CIDE, não há que se falar 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;

viii. a CIDE não é devida unicamente, quando há transferência de tecnologia, incidindo, também, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a título de *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior;

ix. o contribuinte não contesta o fato de que realizou tais remessas, argüindo apenas que as mesmas estariam sendo feitas a título de repasse de valores devidos por terceiros;

x. a Lei 9.610/98, ao tratar dos direitos autorais, determina serem obras intelectuais as audiovisuais, enquanto a Lei 4.506/64 determina que os direitos autorais são pagos mediante *royalties*;

xi. a Convenção Modelo da OCDE enquadra no conceito de *royalties* as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiofusão);

xii. a recorrente tinha o direito de uso do produto denominado “Canais Fox”, conforme contrato por ele firmado com a FLAC Inc., intitulado “Contrato de Agenciamento de Vendas”, no qual se estabelece como obrigações da recorrente, a prestação de assistência em relação à comercialização, venda e distribuição dos “Canais Fox”;

xiii. a recorrente comercializava, vendia e distribuía, o produto da FLAC Inc., exploração esta que gerava remessas ao exterior com natureza jurídica de *royalties* (a qualquer título), conforme descrevia nos contratos de câmbios firmados às fls. 96 e ss;

xiv. o suposto “contrato de agenciamento” não cumpre com os requisitos fixados na Lei 4.886/65 quando da regulamentação da atividade de representação mercantil autônoma;

xv. houve um verdadeiro desvirtuamento das características e objetivos contratuais, considerando que a recorrente não figura como mero agente, mas sim como verdadeiro titular na posição contratual junto às operadoras clientes, possuindo direitos muito mais amplos do que aqueles ali previstos, tais como o direito de cobrar, comercializar, dar quitação, etc.;

xvi. a Recorrente não faz prova de que os valores remetidos ao exterior pertenciam ou decorriam de pagamentos realizados por terceiros;

xvii. o julgamento acerca do *bin in idem* passa pela verificação de aspectos constitucionais da exação, o que é vedado a este Conselho, nos termos da Súmula CARF nº 02;

xviii. o *bis in idem* não é vedado pela Constituição Federal em se tratando de contribuições de intervenção no domínio econômico;

xix. o critério essencial para a verificação da validade de uma CIDE é a finalidade para as quais elas são instituídas- enquanto a CIDE-*royalties* destina-se a financiar o

programa de estímulo à interação universidade-empresa para apoio à inovação, a CONDECINE, destina-se a fomentar o desenvolvimento das indústrias cinematográfica e videofonográfica, incentivando, assim, as manifestações culturais;

xx. no Resp nº 894.129, por meio do voto da Ministra Eliana Calmon, decidiu ser possível a incidência simultânea das contribuições, analisando, dentre outros critérios, também as diferentes finalidades para as quais teriam sido criadas;

xxi. a CIDE ora exigida é muito mais específica do que a CONDECINE.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

O presente recurso voluntário preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Como afirmado na peça recursal, essa matéria não é nova nesse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pois tanto o Acórdão nº 301-34.753, como o nº 301-34.753, e o de nº 303-35.834 versaram sobre a matéria, nos seguintes termos:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*ANO-CALENDÁRIO: 2002*

*CIDE. Royalties. Direito autoral. Não incidência.*

*A CIDE/Royalties, instituída pela Lei n.º 10.168/2000, não incide sobre a remessa ao exterior de pagamentos relativos a exploração de direitos autorais, mesmo que sobre a denominação de royalties, por força do comando interpretativo do artigo 10 do Decreto n.º 4.195/2002.*

*CIDE.Royalties. CONDECINE. Bis in idem.*

*Não é possível a exigência da CIDE/Royalties sobre os mesmos fatos que constituem hipótese de incidência da CONDECINE, devendo, no caso de colidência, prevalecer a incidência da CONDECINE, por ser mais específica.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO*

Contudo, entendo que o argumento do *bis in idem*, não se presta a argumento hábil a corroer o fundamento de legalidade do lançamento, especialmente no âmbito administrativo, em vista que o art.154, I da Carta Magna determina que aos impostos é vedada a criação com mesmo fato gerador ou base de cálculo dos impostos já existentes.

Nesse contexto, não haveria *bis in idem* na relação estabelecida entre um imposto e uma contribuição, veja-se o caso da CSLL, ou entre contribuições, caso do PIS e da

COFINS, que guardassem identidade de fato gerador ou base de cálculo, como aliás, já se manifestou a Suprema Corte.

Ademais as contribuições sociais, enquanto espécie tributária autônoma, têm como critério conotativo que as distinguem das demais espécies tributárias, a sua destinação, o que, da mesma forma, no caso concreto não se verifica.

Por outro lado, ainda que se entendesse que a regra do art. 154, I da Constituição Federal veiculasse uma cláusula geral de vedação ao *bis in idem*, devendo ser lido o termo “imposto” como “tributo”, essa construção exegética, necessariamente passaria pela análise de constitucionalidade das normas jurídicas em comento, situação vedada a essa Corte Administrativa, por força da Súmula n. 02 do CARF.

Nesse sentido, há recente acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de n. 930301.864 - 3ª Turma, que alterou o entendimento que vinha prevalecendo no CARF, conforme mencionado e acolhendo o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, decidindo

*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.*

*Recurso Especial do Procurador Provido.*

No referido julgado, o relator Henrique Pinheiro Torres entendeu não haver óbice na contribuição da CIDE, pois, em apertada síntese, a competência residual do art. 154, I veda o *bis in idem* apenas para impostos, ao mesmo passo que a redação dada ao § 2º ao art. 2º da Lei n. 10.168, pela Lei 10.332/2001, seria peremptória no sentido de que a contribuição incide sobre os *royalties* que as pessoas jurídicas pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem, a **qualquer título**, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

A despeito dos diversos argumentos tecidos tanto pela Recorrente, como pela Fazenda Nacional, a questão pode ser dirimida pela exegese da norma que estabelece a incidência da CIDE, pelos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.168/2000, alterada pela Lei nº 10.332/2001, que teria alargado o campo de incidência do tributo, de acordo com a autuação.

Nesse contexto, a CIDE passaria a incidir sobre a remessa de *royalties* a qualquer título (§2º, art 2º, Lei 10.168/2000 com alteração pela Lei nº 10.332/2001), de sorte que os pagamentos relativos a direitos autorais enquadrar-se-iam no conceito de *royalties*.

Muito embora a Fazenda Nacional tenha discorrido longamente sobre a desnecessidade da hipótese de incidência da CIDE estar diretamente vinculada ao critério de intervenção eleito como requisito/finalidade para a sua criação, o deslinde da questão não transita por esta senda. Não se nega que o *discrímen* essencial das contribuições como espécie tributária autônoma em relação aos impostos seja a sua destinação constitucional, contudo, por óbvio, a subsunção das condutas dos contribuintes à hipótese de incidência, mantém-se incólume como condição para a exigência da exação, no ambiente de estrita legalidade.

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.

Poder-se-ia argumentar que o decreto, na condição de ato emanado pelo Poder Executivo, não poderia dispor de forma distinta que a lei, ou seja, se a lei prescreve que é hipótese de incidência da contribuição a remessa “a qualquer título”, não poderia o decreto dispor de forma mais restritiva.

Contudo, o Poder regulamentar tem previsão no inciso IV, do art. 84, da Constituição Federal de 88, que confere ao Presidente da República a competência privativa para “*sancionar, promulgar e fazer **publicar as leis**, bem como expedir decretos e **regulamentos para sua fiel execução**”.*

Nas palavras de Geraldo Ataliba:

*Consiste o chamado poder regulamentar na faculdade que ao Presidente da República – ou chefe do Poder Executivo, em geral, Governador e Prefeito – a Constituição confere para*

*dispor sobre medidas necessárias ao fiel cumprimento da vontade legal, dando providências que estabeleçam condições para tanto. Sua função é facilitar a execução da lei, especificá-la de modo praticável e, sobretudo, acomodar o aparelho administrativo, para bem observá-la.*

*ATALIBA, Geraldo. Decreto Regulamentar no Sistema Brasileiro. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 1969.*

Ainda, a melhor doutrina ensina que apenas a lei ingressa na ordem jurídica com prescrições de caráter inaugural, devendo as disposições regulamentares moverem-se dentro dessas lindes.

O regulamento é ato normativo secundário, subordinado à lei, de maior hierarquia dentre as normas administrativas. A moldura à qual está submetida o decreto, ou os limites nos quais poderá se mover o Poder Executivo, na composição das disposições regulamentares, está nos limites nos textos legais regulamentados, especialmente atrelado aos limites do art. 150, I da Carta Magna.

É certo que o decreto regulamentar não poderá extrapolar a moldura da lei, porém, não há quaisquer vedações para que se determine o seu conteúdo, movendo-se no interior desses limites, o que ocorreu no caso concreto, no qual da expressão genérica “a qualquer título”, foram pinçadas hipóteses determinadas para a incidência da contribuição.

E isto porque, é quase que despidendo mencionar, viola noções mais basilares de Segurança Jurídica, a incongruência da Administração em restringir o conteúdo normativo para determinadas hipóteses, e logo adiante, exigir tributo sobre hipóteses distintas e penalizar o contribuinte, que seguiu a norma por ela mesma estabelecida.

Assim é que a legislação tributária veicula diversos dispositivos tais so artigos 100 e 112, que visam a realizar os vetores axiológicos da Moralidade Administrativa, da Estrita Legalidade, da proteção da Boa-Fé Objetiva.

E o Princípio da Congruência, vetor implícito em nossa ordem jurídica, estabelece que o legislador tributário que revestir a legislação tributária da maior sistematização, ou seja, deverá ser norteadada para a realização da política fiscal do Estado, afastando contradições que possam romper com a necessária organicidade do sistema tributário.

Voltando-se ao caso concreto, é certo que os efeitos econômicos e os impactos financeiros da tributação da mesma base pela CIDE e pelo CONDECINE, são nefastos, gerando evidentes desequilíbrios nesse setor econômico, de sorte que se coaduna com a construção até aqui descortinada, que o Estado, ao regulamentar a contribuição, atentos as peculiaridades de cada setor, e vislumbrando o fato da dupla tributação econômica, estabelecesse quais deveriam sofrer a incidência da CIDE, mantendo a harmonia da sua política fiscal.

Em outras palavras, se não há o óbice jurídico da cumulação das duas exações sob a mesma base de cálculo, da mesma forma, não se pode olvidar que o Estado, no seu desígnio de implementar a arrecadação de maneira compatível com uma política fiscal que tenha em foco as interações do Direito com a Economia, poderá erigir a tributação de sorte a balizar e a compensar possíveis distorções que dela possam aflorar.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo

### Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

Inicialmente, esclareço que minha discordância em relação à posição externada pela eminente relatora restringe-se à questão da incidência da CIDE em relação ao pagamento de direitos autorais caracterizados como royalties pela legislação tributária.

Conforme consta do relatório, a exigência fiscal tem por objeto valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos 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.

A eminente relatora julgou indevida a exigência da CIDE-royalties objeto deste processo, por entender que os valores ora tributados tem por objetivo o pagamento de direitos autorais, que estariam fora do campo de incidência da contribuição.

Esta turma, contudo, por voto de qualidade, entendeu estar correta a exigência, posto os fatos praticados pela recorrente configurarem as 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 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;**

[...] (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.

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)*

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 afirmado pela eminente relatora, 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.

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.

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.

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.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto – Redator designado