



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

**Processo n°** 16643.000209/2010-28  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-003.461 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de fevereiro de 2018  
**Matéria** CIDE  
**Recorrente** TILIBRA PRODUTOS DE PAPELARIA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

CONCOMITÂNCIA. AÇÃO JUDICIAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 1 DO CARF.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

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.

CIDEREMESSAS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE. ÔNUS ASSUMIDO PELA FONTE PAGADORA.

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide-Remessas) instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, nas hipóteses em que esta seja devida, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto.

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.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Não se justifica a diligência para apurar informações quando os documentos e fatos constantes do processo são suficientes para convencimento do julgador.  
Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, conhecer em parte o recurso e na parte conhecida negar provimento. Vencidos os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, que davam parcial provimento.

Winderley Moraes Pereira - Presidente Substituto e Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Marcelo Giovani Vieira.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

*1. A empresa acima identificada foi submetida a procedimento fiscal, que resultou na lavratura do Auto de Infração da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, Remessas ao Exterior (fls. 1.375/1.378 - observe-se que os números de folha mencionados no presente processo referem-se sempre à numeração digital), relativo aos valores não declarados e não recolhidos, referentes a fatos geradores ocorridos nos períodos de apuração de 09/2005 a 12/2006.*

*2. O tributo calculado, multa de ofício e juros de mora calculados até 30/07/2010 totalizam o montante de R\$ 689.419,59 (seiscentos e oitenta e nove mil, quatrocentos e dezenove reais e cinquenta e nove centavos).*

*3. Os demonstrativos do cálculo dos juros e demais acréscimos legais (fls. 1.371/1.374), bem como o enquadramento legal, fazem parte do referido Auto de Infração.*

4. No Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.381/1.395) constam as seguintes informações:

- Para atrair consumidores e decorar seus produtos, a fiscalizada se utiliza de personagens notórios. Para tanto, o sujeito passivo firma contratos de "Licenciamento de Direitos Autorais" com os detentores dos direitos no exterior (fls. 138/967), cuja remuneração se dá por remessas ao exterior a título de Royalties por Direitos Autorais.

- A empresa também efetua pagamentos ao exterior a título de Desenvolvimento de Produtos. (fls. 1.168/1.286)

- A empresa entrou, em 15 de fevereiro de 2001, com mandado de segurança na 1ª Vara Federal de Bauru-SP, processo nº 2001.61.08.001831-7, contra ato do Sr. Delegado da Receita Federal em Bauru, pedindo a declaração da inconstitucionalidade da cobrança da CIDE bem como a declaração da ilegitimidade de qualquer ato da Receita Federal.

Informou ainda à justiça o que iria efetuar mensalmente depósito judicial do valor do tributo questionado. (fls. 1.288/1.351)

- Com relação à ação judicial, a contribuinte vem sofrendo inúmeras derrotas no judiciário (fls.1.287/1.305), tendo sido denegados todos os seus pleitos, apelações e recursos, encontrando-se o processo no Tribunal Regional Federal da 3ª Região aguardando admissibilidade de Recurso Extraordinário interposto em 26/10/2009 ao contra-arrazoado da Fazenda Nacional. (fls. 48 e 1.288).

- A empresa efetuou os depósitos judiciais conforme documentos de fls. 1.352/1.361, sendo que tais depósitos foram calculados pela empresa levando-se em conta o disposto no art. 4º, §1º, inciso I, item b da Medida Provisória nº 2.159-70/2001 (fls. 41/42 e 1.362/1.363).

- A fiscalizada declarou em alguns meses, em DCTF (fls. 1.364/1.370), valores a título de compensação, relativos aos créditos preconizados pela norma explicitada no item acima.

5. Além da base legal, consta ainda no Termo de Verificação Fiscal, com relação às infrações e ao crédito tributário autuado, que:

- A fiscalizada efetuou pagamentos de Royalties ao exterior, a título direitos autorais, conforme contratos comerciais e de câmbio (fls. 138/1.163) e do quadro resumo (fls. 136/137).

- Também efetuou pagamentos ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos de desenvolvimento de produto (fls. 1.167/1.287).

- O depósito judicial não foi feito no montante integral, em razão do uso indevido de créditos do § 1º do artigo 4º da MP nº 2.159/2001, que é concedido apenas para importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior

*a título de royalties referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marcas, o que não é o caso. Assim, o montante depositado não suspende a exigibilidade do crédito, cabendo a multa de ofício por falta de recolhimento do tributo nesses períodos.*

*- Cálculo da insuficiência e/ou falta de recolhimento da CIDE-RE: O cálculo dos valores de recolhimentos faltantes é demonstrado mês a mês nas tabelas abaixo, e foi efetuado levando-se em conta tanto os depósitos judiciais efetuados, quanto as compensações/créditos confessadas em DCTF, ou seja, não houve autuação nos meses em que a fiscalizada declarou compensações/créditos, mesmo que indevidos, que somados a recolhimentos por depósito satisfaçam INTEGRALMENTE a obrigação tributária. Os valores declarados em DCTF foram deduzidos do total, para efeito de autuação. Nos períodos em que nada foi declarado em DCTF, e nos casos onde houve depósito insuficiente para fazer frente ao crédito tributário apurado no curso desta fiscalização, o valor autuado foi o total da contribuição do mês em questão. Quanto às compensações/créditos indevidos formalizadas pela fiscalizada, será efetuada representação à DRF Bauru que a jurisdiciona, para as providências cabíveis. (As tabelas citadas constam nas fls. 1.390/1.393).*

*- ...o IRRF é parte da remuneração paga aos beneficiários de rendimentos no exterior, e por conseguinte, compõe a base de cálculo da Cide devida pelo remetente de recursos no Brasil.*

*- Por fim, cumpre ressaltar que nos casos em que apurou a Cide, o próprio fiscalizado incluiu na base de cálculo de tal contribuição os correspondentes valores devidos a título de IRRF.*

*6. A interessada tomou ciência do Auto de Infração por meio de aviso de recebimento - AR em 27/08/2010 (fl. 1.396), e interpôs a impugnação de fls. 1.401/1.421 em 27/09/2010, alegando, em síntese, que:*

*6.1 Trata-se de lançamento ilegal, isto porque uma parte dos valores lançados estão depositados no Mandado de Segurança de nº 2001.61.08.001831-7, que questiona (sic) a inconstitucionalidade da Contribuição, e a outra parte decorre do aproveitamento de créditos admitidos pelo artigo 4º, da Medida Provisória nº. 2.159-70.*

*6.2 Frisa que o Mandado de Segurança refere-se exclusivamente à inconstitucionalidade da contribuição, que nenhum ponto da defesa é objeto de questionamento judicial, não prejudicando a análise das matérias impugnadas.*

*6.3 Cita o artigo 149 da Constituição Federal, como fundamentação basilar para a Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico – CIDE. Cita também a legislação que instituiu e regulamentou a contribuição, além de considerações sobre a matéria, e o artigo 4º, da Medida Provisória nº 2.159-70.*

6.4 Inicialmente, não é preciso maiores esforços, para constatar-se que a Lei instituidora da exação em discussão, não definem em momento algum, ao descrever os contornos do fato gerador da CIDE, a remessa ao exterior de Direito Autoral, mas sim de transferência de tecnologia, para que referidas remessas estejam sujeitas à incidência da CIDE.

6.5 No entanto, o agente fiscal, partindo de premissas que maculam de forma absoluta o Princípio Constitucional da Legalidade Tributária, na sua trilogia; Reserva Formal da Lei, estrita legalidade e, em especial, da tipicidade cerrada, amplia o fato gerador, de circunstâncias, ou mais precisamente, relações contratuais econômicas com o exterior, que não estão citadas no núcleo formatado como gerúndio, veiculado na lei instituidora.

6.6 Ora, não há como sustentar-se no caso das remessas ao exterior para remuneração de licenças de uso de direito autoral, uma hipótese de "transferência presumida" de tecnologia, que inconstitucionalmente, as legislações normativas tentam trazer, para justificar a ampliação da hipótese de incidência da CIDE, para situações que a Lei não o fez, da qual o agente fiscal, fragilmente, tenta alicerçar a base dos lançamentos ora impugnados.

Repete-se aqui, que por força da tipicidade cerrada, nem o Decreto, que apenas pode regulamentar a Lei e, não alterá-la, restritiva ou extensivamente e, muito menos, normas interpretativas da administração podem criar incidência, onde a Lei criadora da exação não o fez.

6.7 A análise dos licenciamentos de direitos autorais, listados e anexados no próprio processo administrativo que culminou com o ilegal e indevido lançamento, demonstra a natureza de concessão de uso, via licenciamento, de direitos autorais, afetos unicamente, a personagens de história, filmes, fotos ou nomes de personalidades ou suas obras e direito de imagem.

6.8 Comprovado fica, que o que existe, é uma simples cessão de direito de exploração de obra artística e intelectual ou direito de imagem, sendo certo que, sobre o pagamento relativo aos respectivos direitos autorais (Remessa ao exterior) jamais poderia falar-se em incidência de CIDE, pela simples razão de tal tipo de remessa ao exterior não ter sido descrito no fato gerador da lei.

6.9 Mesmo que fosse possível superar-se a inconstitucionalidade de exigir a CIDE sobre direito autoral, por força do artigo 22, alínea "d", da Lei nº 4.506/1964, foram excluídos do conceito de royalty os pagamentos feitos "diretamente ao autor ou criador da obra ou do bem".

6.10 Para o caso sob autuação, a exigência do tributo somente poderia ser possível se a fiscalização comprovasse que esses valores remetidos ao exterior tratavam-se de aquisição de tecnologia, marca e patente. Os contratos comerciais e de câmbio anexados aos autos, objetos da autuação, compravam de

*forma cabal que os licenciamentos tratam-se de personagens, textos, ou seja, Direito Autoral e de imagem em essência.*

*6.11 Enfatiza que o artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002, que regulamenta a Lei nº 10.168/2000, define a base de cálculo da CIDE incidente sobre royalties remetidos ao exterior de forma taxativa, e não deixa margem a dúvidas, pois o pagamento a residente ou domiciliado no exterior de direito autoral, mesmo que possa ser incluído na rubrica de espécie do gênero de royalties, não foi incluída da tipicidade cerrada do fato gerador veiculado tanto na lei, como no Decreto que a regulamentou.*

*6.12 No processo administrativo, não cabe juízo sobre a constitucionalidade do referido Decreto, devendo a autoridade fiscal, em sua atividade vinculada, aplicar seus comandos legais enquanto não houver sua revogação ou decisão judicial em contrário. No entanto, no caso concreto ocorre o contrário, onde o fisco tenta dar contornos ilegais no fato gerador por presunção, em afronta ao texto da lei e afronta aos princípios constitucionais da legalidade e tipicidade cerrada.*

*6.13 Aliás, "salta aos olhos" ser indevida a extensão do fato gerador pretendida pelo fisco, no momento em que, a própria Receita federal, define o código DARF 9427 para remessas de valores ao exterior de direito autoral e o código 0422 para Royalties e pagamentos de Assistência técnica.*

*6.14 O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem adotando esta mesma linha no que tange a não incidência de CIDE sobre os valores referentes a Direitos Autorais, como descrito nos acórdãos nº 301-34753, da 1ª Câmara, e nº 302-38763, da 2ª Câmara, que cita.*

*6.15 Desta forma, os lançamentos do Auto de Infração aqui impugnado, a título de CIDE sobre remessa de valores a título de remuneração de licença de Direito Autoral para o exterior, padece de total ilegalidade e inconstitucionalidade, impondo-se a total improcedência do Auto de Infração, no que tange aos lançamentos aqui impugnados.*

*6.16 Ainda que possível prosperar referida tributação, os valores lançados seriam indevidos.*

*6.17 O artigo 4º da MP nº 2.159-70/2001 não menciona expressamente o direito de crédito dos pagamentos de CIDE à título de Direito Autoral, pela mesma razão que no artigo 2º da Lei instituidora também não o menciona. Em outras palavras, não há porque falar-se em direito de crédito para abater-se a CIDE, para caso de direito autoral, que não está esculpido no fato gerador.*

*6.18 No entanto, o fiscal responsável pelo Auto de Infração faz a seguinte interpretação: No artigo delineador do fato gerador, embora não esteja expressamente previsto o Direito Autoral, presume que este está contido no conceito amplo royalties. Já no artigo 4º, que trata do direito ao crédito, entende que a empresa não faz jus ao seu uso, quando tratar-se de pagamento de direito autoral, por este não estar expressamente previsto na*

*hipótese do crédito... Ou seja, agora (no concernente ao crédito), o conceito royalties não abrange o direito autoral...*

*6.19 ...o mesmo critério ampliativo usado pelo fiscal, para determinar que a CIDE está no âmbito amplo do conceito royalties deveria ser usado para interpretar o artigo 4º que trata dos créditos, em obediência, inclusive, aos princípios da razoabilidade e legitimidade da administração.*

*6.20 Desta forma, deveria ser feito o Auto de Infração, recompondo-se mês a mês os valores devidos, abatendo-se o crédito do valor pago da CIDE no mês anterior, no limite de 70%, conforme tabela feita pela defesa para demonstrar, na qual conclui, que não haveria crédito tributário a ser lançado, mas sim, valores a compensar.*

*6.21 Com relação à quantia depositada em juízo, cita o artigo 1º e parágrafos 1º e 2º da Lei nº 9.703/98, que afirma corroborar no sentido de que o depósito judicial tem equiparação ao pagamento do tributo, face à imediata disposição deste ao tesouro, e afirma que vai por terra a posição do fiscal, de que em decorrência da impugnante estar depositando em juízo o valor da CIDE, não faria jus ao crédito citado, sobre o pretexto, que somente o valor pago de CIDE e, não o objeto de depósito judicial, daria ensejo ao crédito.*

*6.22 Enfatiza que o erário não experimentou nenhum prejuízo, na medida em que sempre teve repassado pela CAIXA ECONÔMICA FEDERAL, de forma automática e imediata, na mesma data do vencimento do tributo os valores da CIDE.*

*6.23 Não pode ser admitido à Fazenda Nacional, não considerar os valores que estão em seu poder, como suficientes para suspender a exigência do crédito tributário, já que representa exatamente o valor da exação na forma da lei.*

*6.24 Como os depósitos judiciais correspondem ao montante integral, ficaram atendidas as condições para suspender-se a exigibilidade do crédito tributário, na forma do artigo 151, II do CTN. Por consequência, é indevida a imposição da multa.*

*6.25 Aguarda pela total improcedência do Auto de Infração.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento negou provimento a impugnação, mantendo integralmente o lançamento. A decisão da DRJ foi assim ementada:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2005, 2006*

*CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.*

*Não se toma conhecimento da impugnação no tocante à matéria objeto de ação judicial.*

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DEPÓSITO JUDICIAL INSUFICIENTE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

*A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma do artigo 151, II, do CTN, somente é possível quando depositado judicialmente o montante integral do crédito tributário.*

**CITAÇÃO DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS.**

*No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB), expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada às decisões administrativas proferidas em processos dos quais não participe a interessada.*

**JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO.**

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

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

*Ano-calendário: 2005, 2006*

**INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.**

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

**CIDE. INCIDÊNCIA. REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES DIREITO AUTORAL.**

*A partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior (§ 2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, alterada pela Lei nº 10.332/2001).*

**DIREITO AUTORAL. CRÉDITOS MP nº 2.159-70/2001. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**

*Os créditos concedidos com base no artigo 4º da MP nº 2.159-70/2001 incidem apenas sobre a CIDE paga, creditada, entregue, empregada ou remetida ao exterior a título de royalties referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marcas, descritos na norma, não podendo ser estendidos aos direitos autorais, por falta de previsão legal.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificada da decisão a contribuinte interpôs recurso voluntário, em que repisa alegações já apresentadas na impugnação.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

A teor do relatado, a matéria referente a constitucionalidade da exigência da CIDE é matéria submetida a apreciação do Poder Judiciário, por meio de mandado de segurança 2001.61.08.001831-7 na 1ª Vara Federal de Bauru-SP.

O código Tributário Nacional exclui da apreciação dos tribunais administrativos, a matéria objeto de ação judicial, em obediência ao princípio da unidade de jurisdição, prevalente no País, em que decisões judiciais são soberanas e afastam a possibilidade de apreciação da mesma matéria pela via administrativa.

Portanto, no caso em tela, tratando-se da mesma matéria. A propositura de ação judicial afasta a apreciação pelos ritos do Processo Administrativo Fiscal. Tal entendimento foi objeto da Súmula nº 1 do CARF, publicada no DOU de 22/12/2009.

### ***Súmula CARF nº 1***

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

Portanto, quanto a matéria submetida ao poder judiciário não pode ser conhecida por este colegiado, em razão da concomitância. Quanto as demais matérias constantes do recurso voluntário, que alega a não incidência da CIDE sobre direitos autorais, direito ao aproveitamento dos créditos previstos no artigo 4º da MP nº 2.159-70/2001, a cobrança dos valores não declarados ou indevidamente compensados na DCTF e a incidência de juros e multa de ofício sobre a exigência, em razão da tempestividade do recurso e por atender os demais requisitos de admissibilidade, merecem ser conhecidas.

### **Não incidência sobre remessa de direitos autorais que não se enquadram no conceito de royalties**

O matéria já foi enfrentada por esta turma no Acórdão nº 3201-001.702, de relatoria do i. Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, onde foi decidido pela incidência da CIDE-ROYALTIES sobre as remessas ao exterior para pagamento de direitos autorais. Os motivos de decidir deste Acórdão caminham no mesmo entendimento deste Relator, assim, peço vênua para incluir no meu voto e fazer dele minhas razões de decidir quanto a esta matéria.

*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 CIDERoyalties 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.*

*....*

A matéria também foi enfrentada na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, no Acórdão 9303-01.864, de Relatório do i. Conselheiro Henrique

Pinheiro Torres, onde também foi mantida a incidência da CIDE-Royalties sobre as remessas para pagamento de royalties a residentes e domiciliados no exterior.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

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

*CIDEROYALTIES. 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.*

A Recorrente, ainda alega a existência de limitações para a exigência da CIDE sobre remessas para pagamentos de direitos autorais existente no art. 2º do Decreto nº 4.195/2002, onde estariam relacionados taxativamente às hipóteses em que seria devido a CIDE- Royalties. O referido artigo possui 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.*

Em que pese os argumentos do recurso, entendo que não assiste razão as afirmações da Recorrente. O art. 2º da Lei nº 10.168/2000, define como fato gerador da CIDE, quaisquer transferências de valores ao exterior a título de royalties. O instrumento primário, introdutor da obrigação tributária principal é a Lei, nos termos do art. 97, 98 e 99 do Código Tributário Nacional.

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*  
*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*  
*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*  
*IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*  
*V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*  
*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*
- § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.*  
*§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.*
- Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*  
*Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.*

O art. 99 do CTN é cristalino ao definir o alcance dos decretos em função das leis em que sejam expedidas. Entender que o Decreto nº 4.195/2002 possui o poder de limitar o alcance da Lei não pode ser a interpretação a ser dada nesta situação. O decreto é instrumento de disciplinamento da Lei e não ao contrário. O decreto somente pode disciplinar o conteúdo legal, jamais poderia servir de instrumento para alterar as disposições do fato gerador da CIDE, reduzindo o seu alcance, por meio de um artigo em que delimitaria a situações a serem consideradas para o fato gerador. A Lei nº 10.168/2000, conforme já ressaltado, definiu como contribuintes da CIDE as pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

A impossibilidade do decreto em alterar as hipóteses do fato gerador da obrigação principal é posição pacífica dentro da doutrina, conforme a lição de Paulo de Barros Carvalho.

*"Por estar adstrito ao âmbito de lei determinada, o decreto regulamentar não poderá ampliá-la ou reduzi-la, modificando de qualquer forma o conteúdo dos comandos que regulamenta. Não lhe é dado, por conseguinte, inovar a ordem jurídica, fazendo surgir novos direitos e obrigações. Daí sua condição de instrumento secundário de introdução de regras tributárias."(Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. rev. São Paulo. Saraiva. 2007. p.75 a 76.)*

**Aproveitamento do crédito previsto no artigo 4º da MP nº 2.159-70/2001**

Nos termos constantes do relatório, a Recorrente declarou em DCTF a compensação de parte dos valores devidos de CIDE com os créditos previstos no artigo 4º da MP nº 2.159-70/2001. *In verbis*.

*Art. 4º É concedido crédito incidente sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, aplicável às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marcas.*

*§ 1º O crédito referido no caput:*

*I - será determinado com base na contribuição devida, incidente sobre pagamentos, créditos, entregas, emprego ou remessa ao exterior a título de royalties de que trata o caput deste artigo, mediante utilização dos seguintes percentuais:*

*a) cem por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2001 até 31 de dezembro de 2003;*

*b) setenta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;*

*c) trinta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013;*

*II - será utilizado, exclusivamente, para fins de dedução da contribuição incidente em operações posteriores, relativas a royalties previstos no caput deste artigo.*

*§ 2º O Comitê Gestor definido no art. 5º da Lei nº 10.168, de 2000, será composto por representantes do Governo Federal, do setor industrial e do segmento acadêmico-científico.*

A Recorrente insurge-se sobre a posição adotada pela Receita Federal, que não considerou as compensações realizadas, por entender que os depósitos judiciais não atenderiam as exigências previstas no caput do art. 4ª e ainda, por considerar que as remessas ao exterior, realizadas pela Recorrente tratavam de direito autorais e não de contratos de exploração de patentes e de uso de marcas.

A exigência de liquidez e certeza dos créditos sempre foi condição sine qua non, para a compensação. Autorizar a compensação com créditos pendentes de certeza e liquidez é inaplicável. No caso em tela, os créditos tem origem em depósitos judiciais vinculados a ação judicial ainda em discussão no Poder Judiciário, portanto, sem a liquidez e certeza dos crédito não é possível realizar a compensação pleiteada pela Recorrente.

Quanto a possibilidade de utilização de créditos referentes a direitos autorais nos termos previstos na MP nº 2.159-70/2001, entendo que resta prejudicado em razão da impossibilidade da compensação utilizando valores referentes a depósitos judiciais.

**Cobrança dos valores não declarados e indevidamente compensados.**

Quanto à alegação que o lançamento não poderia ocorrer em razão da existência de depósitos judiciais. Também nesta matéria não assiste razão ao recurso. O art. 151 do Código Tributário Nacional determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário com liminar ou depósito judicial, entretanto, não obsta o lançamento pelo Fisco. A suspensão prevista no art. 151 impede a fazenda pública de adotar medidas coercitivas para exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária, não impedindo o lançamento para constituição do crédito tributário ainda não constituído.

Ademais, o prazo decadencial não se suspende ou interrompe e não existindo a constituição do crédito tributário objeto de discussão judicial, fica a autoridade fiscal obrigada a adotar todas as condutas necessárias à constituição do crédito, que deverá ser registrado com a exigibilidade suspensa até que se resolva a discussão na esfera judicial. Neste diapasão, agiu dentro das normas legais a autoridade autuante ao realizar o lançamento com a exigibilidade suspensa.

### **Incidência de juros e multa de ofício sobre a exigência.**

Nos termos relatados, a multa de ofício e juros moratórios somente incidiu sobre a diferença entre o valor calculado da CIDE e os valores depositados, conforme pode ser verificado no trecho abaixo, extraído do voto condutos do acórdão da primeira instância.

*65. Em primeiro lugar, deve-se esclarecer que esta conclusão feita pela defesa não é coerente com a informação constante no Termo de Verificação Fiscal. Na verdade, a autoridade fiscal diz que os depósitos judiciais foram calculados pela empresa, levando-se em conta o disposto no artigo 4º, §1º, inciso I, item b da Medida Provisória nº 2.159-70/2001, acima transcrito. E diz também que “Além os depósitos acima, a fiscalizada declarou em alguns meses, em DCTF (fls. 0981 a 0987) valores a título de compensação, relativos aos créditos preconizados pela norma explicitada no item acima, montantes esses totalmente descabidos...”.*

*66. O que se extrai da referida afirmação, é que parte dos montantes informados na DCTF como compensados são descabidos, porque o cálculo foi feito utilizando um crédito a que a interessada não tem direito e, portanto, não teria tais valores a compensar.*

A legislação é cristalina ao determinar que não incide a multa de ofício e os juros moratórios sobre os valores objeto de depósito judicial, entretanto, no caso em tela, a Fiscalização exigiu a multa de ofício e os juros moratórios sobre os valores que não foram objeto de depósito judicial. Portanto, entendo correta o procedimento adotado pela Fiscalização. A matéria é pacífica neste Conselho, sendo objeto da Súmula CARF nº 5.

### **Súmula CARF nº 5**

*São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

Processo nº 16643.000209/2010-28  
Acórdão n.º **3201-003.461**

**S3-C2T1**  
Fl. 10

---

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Winderley Morais Pereira