



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.720030/2020-04  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-012.688 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** TELECINE PROGRAMACAO DE FILMES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)**

Ano-calendário: 2015

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. *ROYALTIES*, A QUALQUER TÍTULO. ABRANGÊNCIA.

Para efeito de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), a expressão “*royalties*, a qualquer título” abrange “rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos”, em observância ao art. 22 da Lei nº 4.506/1964 e ao parágrafo único do art. 3º da Lei nº 10.168/2000.

CIDE-REMESSAS. DECRETO REGULAMENTAR. RELAÇÃO. CARÁTER NÃO EXAUSTIVO.

O texto do Decreto nº 4.195/2002 não esgota a disciplina das hipóteses de incidência da CIDE-Remessas, constante no art. 2º da Lei nº 10.168/2000, e, portanto, não exclui a incidência prevista em lei para situações não elencadas expressamente em seu art. 10.

CIDE-REMESSAS. CONDECINE. EXIGÊNCIA CONJUNTA. POSSIBILIDADE.

É possível a exigência tanto de CIDE-Remessas quanto de CONDECINE, cada qual em seu âmbito de incidência, e a exigência conjunta de ambas, no caso pontual de operação que atenda, simultaneamente, as regras de incidência estabelecidas para as duas contribuições.

CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. IRRF. INCLUSÃO.

Nos termos da Súmula CARF nº 158, compõe a base de cálculo da CIDE-Remessas o Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, ainda que a fonte pagadora assumira o ônus financeiro do imposto retido.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2015

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF n. 108.**

Conforme estabelece a Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Sabrina Coutinho Barbosa (relatora) e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Roberto da Silva. O Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Jose Schini Norbiato (suplente convocado), Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente). Ausente o conselheiro Renan Gomes Rego, substituído pelo conselheiro João Jose Schini Norbiato.

## **Relatório**

Por bem retratar os fatos que gravitam à lide, adota-se o relatório do Acórdão Recorrido, abaixo reproduzido:

Trata o processo de auto de infração lavrado em 10/01/2020 no âmbito da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro - Demac-RJ, relativo ao ano-calendário de 2015, por meio do qual é exigido da interessada acima identificada, a contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE, no valor de R\$ 79.379.372,44 (fls. 13768/13774), acrescido de multa de ofício (75%) e de encargos moratórios.

### **2. I - DOS FATOS.**

3. Os fatos verificados pela fiscalização no curso dos trabalhos de auditoria foram registrados no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 13722/13741, que será reproduzido de forma resumida a seguir:

#### 4. I.1 – Da Auditoria.

5. A Interessada foi intimada, por meio do Termo de Início de Ação Fiscal – TIAF (e-fls. 02/04), a apresentar a documentação comprobatória e os recolhimentos realizados a título de IRRF e de CIDE, referentes às remessas informadas no Registro “X450” da ECF 2015.

6. Analisando as traduções juramentadas do conjunto de contratos celebrados pela TELECINE (DOC. 03 às e-fls. 59/546 em resposta ao TIAF) e cujas remessas constam da planilha “PLANILHA DOC 01 (Arquivo não paginável juntado à e-fls. 13720)” (entregue na 2ª resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 002 - TIF002 às e-fls. 13661/13665), verificou-se que os direitos ali previstos versam, em resumo, sobre licenciamento de direitos para transmissão e difusão, no território brasileiro e em canais específicos, de conteúdos audiovisuais relativos a séries ou programas de TV, filmes, eventos esportivos ou musicais, na forma de televisão por assinatura, utilizando-se de tecnologias/plataformas diversas, incluída a transmissão através da internet, dispositivos móveis, direitos de tela grande, etc.

7. Verificou-se através da “PLANILHA DOC 01” acima, em que apresenta os valores recolhidos de IRRF (0422 e 9427) e de CIDE (8741), no ano calendário de 2015, que apesar de ter havido recolhimento de CIDE nas remessas realizadas com o pagamento do IRRF com o código 0422 (serviços técnicos, de assistência técnica etc), o mesmo não ocorreu com as remessas realizadas com o pagamento do IRRF com o código 9427 (direitos autorais, de transmissão por meio de televisão, etc), conforme demonstrado no ANEXO I (e-fls. 13742/13761).

8. Verificou-se, na mesma planilha, que a natureza das operações na ampla maioria das remessas realizadas com o pagamento de IRRF com o código 9427 refere-se a “47582 - Cessão ou uso - Direitos Autorais”, ou seja, relativo ao pagamento de royalties sobre a exploração de Direitos Autorais através de licenciamentos relativos a transmissão de obras cinematográficas (vide como exemplo o Contrato da “Lionsgate\_License Agreement\_Abduction + 10 (3194) LT-193.444” - acostado na resposta ao TIAF como “Documentos Diversos - Outros - EUA2 - DOC. 03 - Contratos7”, (e-fls. 7124/7337)

9. Conforme pormenorizada no item “I.3.1) CIDE - Remessas Ao Exterior – Royalties”, adiante - restará inequivocamente demonstrado que os valores pagos, creditados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior pelo direito de transmitir obras audiovisuais têm a natureza jurídica de “royalties” devidos como contraprestação pelo uso, exploração e/ou transmissão de obras intelectuais de autoria de terceiros. Caracterizada, portanto, a ocorrência de remunerações a título de royalties, configuram-se tais remessas como fatos geradores da CIDE.

10. A transferência de tecnologia está interligada à exploração de patentes ou de uso de marcas e ao fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica. Licenciamento de conteúdo de programação não está associado à transferência de tecnologia. Licenciamento de uso, portanto, caracteriza-se como royalty.

11. Já com relação à natureza das outras remessas realizadas com o pagamento de IRRF com o código 9427, ficou constatado que se referiam à operação “47197 - Outros serviços técnicos, profissionais e administrativos - Serviços técnicos e profissionais” (foram apenas 6 remessas).

12. A Interessada realizou recolhimentos de IRRF sob o código 0422 (ANEXO II à e-fls. 13762/13767), com a mesma natureza da operação “47197 - Outros serviços técnicos, profissionais e administrativos - Serviços técnicos e profissionais” e com uma única remessa com o código de natureza da operação “47198 - Outros serviços técnicos, profissionais e administrativos - Serviços técnicos e profissionais”. A Interessada

recolheu CIDE Remessas neste caso, conforme demonstrado no quadro resumo disposto no item “I.4) Da Apuração do Crédito Tributário” deste relatório.

13. Ficará demonstrado que a CIDE incidirá quando tais valores forem remetidos a residentes ou domiciliados no exterior a título de remuneração como contraprestação por serviços técnicos, de assistência administrativa ou semelhantes, nos termos da legislação mencionada no item “I.3.2) CIDE - Remessas ao Exterior - Serviços Técnicos”.

14. Como contrapartida aos direitos e serviços técnicos contratados, a fiscalizada efetuou remessas para os respectivos pagamentos (inclusive de taxas de licenciamento e taxa técnica de transmissões, etc). Assim, remunerou pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, prestadoras de serviços técnicos, de assistência administrativa ou semelhantes ou detentoras dos direitos autorais de obras intelectuais, que são por elas explorados e que, ao cederem onerosamente tais licenças para a TELECINE, esta passou a explorá-las comercialmente junto a seus assinantes.

15. Dessa forma, todas as remessas ao exterior - efetivadas pela TELECINE às pessoas jurídicas a título de remuneração pela prestação de serviços técnicos; de assistência administrativa e semelhantes ou pagamento de royalties pelo licenciamento de conteúdo de programação do exterior - configuram-se como fatos geradores da CIDE.

## **16. I.2 - Da Legislação Aplicável.**

### **17. I.2.1 - CIDE - Remessas ao Exterior - Royalties.**

18. Abaixo transcrevem-se os dispositivos importantes em relação à CIDE:

*“Lei nº 10.168/2000*

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

*(...)*

*§ 2º A partir de 1 a 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).*

*§ 3ºA contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001).*

*§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001).*

*(...)*

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

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

*(...)" (grifaram-se)*

*"Decreto n.º 4.195/2002*

*Art 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei n.º 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.*

*....." (grifaram-se)*

19. No tocante à definição de royalties, o artigo 22 da Lei n.º 4.506/1964, assim preceitua:

*"Lei n.º 4.506/1964*

*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."(grifaram-se)*

20. Deve-se conjugar esta definição de royalties com o disposto no art. 7º da Lei n.º 9.610/1998 que, entre outras providências, altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais:

*"Lei n.º 9.610/1998*

*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;*

*VII- as obras fotográficas e as produzidas por qualquer processo análogo ao da fotografia;*

*VIII- as obras de desenho, pintura, gravura, escultura, litografia e arte cinética;*

*IX- as ilustrações, cartas geográficas e outras obras da mesma natureza;*

*X- os projetos, esboços e obras plásticas concernentes à geografia, engenharia, topografia, arquitetura, paisagismo, cenografia e ciência;*

*XI- as adaptações, traduções e outras transformações de obras originais, apresentadas como criação intelectual nova;*

*XII- os programas de computador;*

*XIII- as coletâneas ou compilações, antologias, enciclopédias, dicionários, bases de dados e outras obras, que, por sua seleção, organização ou disposição de seu conteúdo, constituam uma criação intelectual.” (grifaram-se)*

21. A Instrução Normativa - IN RFB n.º 1.455/2014 dispõe acerca da incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Vejamos o que diz o artigo 17, sobre royalties:

*“IN RFB 1.455/2014*

*Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).*

*§ 1º Para fins do disposto no caput:*

*I- classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:*

*(...)*

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

*II- considera-se:*

*a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e*

*b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.” (grifaram-se)*

22. Assim, os valores pagos, creditados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior pelo direito de transmitir obras audiovisuais, tais como filmes, programas e outros eventos de televisão, têm a natureza jurídica de royalties devidos como contraprestação pelo uso, exploração e/ou transmissão de obras intelectuais de autoria de terceiros, que são as pessoas físicas autoras ou criadoras das referidas obras.

23. Nesse sentido há incidência de CIDE sobre o montante pago, creditado ou remetido.

24. O CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - tem manifestado o entendimento de que estão sujeitos à CIDE os valores pagos, creditados e/ou remetidos a residentes/domiciliados no exterior, a título de pagamento pelos serviços decorrentes de licença e uso na exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em televisão, assim como na transmissão de sinais de televisão por assinatura, que são classificados como royalties.

25. Abaixo transcreve-se, apenas a título de exemplo, trechos da ementa de um desses acórdãos (grifou-se):

*ACÓRDÃO N.º 3202-000.822*

*“CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES.*

*A partir de 1/1/2002, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incide também sobre o valor de royalties, a qualquer título, que a pessoa jurídica pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter a residente ou domiciliado no exterior, inclusive os royalties decorrentes de licença e direito de uso na exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em televisão por assinatura”.*

26. Não obstante o artigo 10 do Decreto n.º 4.195/2002 trazer um rol de situações em que a CIDE é devida sem, entretanto, enumerar os royalties a qualquer título ou mesmo sem tratar dos royalties decorrentes de exploração de direitos autorais, o entendimento do CARF segue o sentido lógico de que a interpretação deve ser efetivada conforme o disposto na Lei n.º 10.168/2000, uma vez que a norma infralegal não deve trazer qualquer restrição à incidência da contribuição sobre os royalties realizados pela empresa brasileira a fornecedores no exterior em razão da aquisição de direitos sobre o licenciamento para transmissão de programas de televisão - materialidade expressa no artigo 2º, § 2º, da Lei n.º 10.168/2000.

27. Com relação à transferência de conhecimento tecnológico: o CARF manifesta claramente que tal transferência não é condição sine qua non para a incidência da CIDE e, tampouco, que o decreto possa se sobrepor à lei na definição do fato gerador da obrigação tributária, conforme dispõe o inciso III, artigo 97 do Código Tributário Nacional - CTN. Cita-se trecho da ementa do Acórdão 3102-002.020 a seguir (grifou-se):

*“ACÓRDÃO N.º 3102-002.020*

*LICENÇA DE USO OU AQUISIÇÃO DE CONHECIMENTO TECNOLÓGICO. SERVIÇOS TÉCNICOS, DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. ROYALTIES. PAGAMENTO, CREDITAMENTO. ENTREGA EMPREGO OU REMESSA AO EXTERIOR. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. CONDIÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.*

*A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE onera os valores pagos creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, por licença de uso de conhecimentos tecnológicos, aquisição de conhecimentos tecnológicos, contratos que impliquem transferência tecnológica, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, e royalties. A transferência de conhecimento tecnológico não é condição para incidência da Contribuição.*

**FATO GERADOR. LEGISLAÇÃO REGULAMENTAR. DECRETO. DEFINIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. RESERVA LEGAL.**

*Dispõe o Código Tributário Nacional, que somente a lei pode definir o fato gerador da obrigação tributária principal. O Decreto editado com a finalidade de regulamentá-la deve ser interpretado em conformidade suas disposições. Harmoniza-se com esse pressuposto, a ausência, no Decreto, de expressões taxativas, que delimitem, ainda que no fito de interpretar, o universo das hipóteses de incidência previstas na Lei”.*

28. Por fim, destaca-se que o voto do Conselheiro Relator na análise de Recurso Especial do Contribuinte, no processo que culminou com o Acórdão n.º 9303-006-993, sobre os “efeitos do Decreto n.º 4.195/2002”, ao conjugar os preceitos dos artigos 1º e 2º da Lei n.º 10.168/2000, com os descritos no artigo 10, do Decreto n.º 4.195/2002, estabeleceu que (grifou-se):

*ACÓRDÃO N.º 9303-006.993 (trecho do voto do Relator)*

*“Desses dispositivos legais, extrai-se que o legislador determinou a incidência da contribuição tanto nos casos em que a pessoa jurídica é detentora de licença de uso como nos casos de aquisição de conhecimentos tecnológicos. Interpreta-se que, pelo texto legal, a licença de uso não está vinculada à suposta necessidade de haver transferência de conhecimento tecnológico”.*

**29. I.2.2 - CIDE - Remessas Ao Exterior - Serviços Técnicos**

30. Como visto no item I.2.1, o § 2º do artigo 2º da Lei n.º 10.168/2000 dispõe que, a partir de 01/01/2002, a CIDE também é devida “... 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”. Já o § 3º determina que “... 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” (grifou-se).

31. Conforme transcrito no item I.2.1 - a alínea “a” do inciso II, artigo 17 da IN RFB N.º 1.455/2014 dispõe que considera-se serviço técnico como “... a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico” (grifou-se).

32. Neste sentido, 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 § 2º do artigo 2º da Lei n.º 10.168/2000 - têm a natureza jurídica de royalties devidos como contraprestação por serviços técnicos, de assistência administrativa ou semelhantes. Como consequência, tais transferências se sujeitam à incidência da CIDE sobre o montante pago, creditado ou remetido.

33. Nesse mesmo sentido, indica a Súmula CARF n.º 127 - com efeito vinculante para a Administração Tributária Federal, conforme Portaria ME n.º 129/2019, DOU de 02/04/2019 - ao esclarecer que: “A incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia”.

34. Citam-se algumas manifestações do CARF sobre o tema (grifaram-se):

“ACÓRDÃO N.º 3401-004.356

*CIDE. INCIDÊNCIA. REMESSAS AO EXTERIOR. SERVIÇOS TÉCNICOS. A partir de 1.º de janeiro de 2002, a CIDE passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência técnica prestados por residentes ou domiciliados no exterior, sendo irrelevante que os contratos tenham sido realizados por intermédio de outra empresa do mesmo grupo no exterior, e que os valores tenham sido remetidos sob a denominação de reembolso”.*

“ACÓRDÃO N.º 3302-004.822

*REMESSA AO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE. Há incidência da CIDE sobre os valores da remuneração mensalmente pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a residentes ou domiciliados no exterior, em retribuição pela prestação de serviços técnicos estabelecidos em contrato, não havendo, nestes casos, para a caracterização da hipótese de incidência da contribuição qualquer vinculação com transferência de tecnologia”.*

“ACÓRDÃO N.º 3301-006.213

*REMESSAS AO EXTERIOR. SERVIÇOS TÉCNICOS. BASE DE CÁLCULO. IRRF. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. Inexiste amparo legal para a exclusão da base de cálculo da CIDE do valor do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados e/ou remetidos a residentes/domiciliados no exterior, ainda que o ônus tenha sido assumido pelo tomador dos serviços”.*

### **35. I.3 - Da Base de Cálculo da CIDE - Remessas ao Exterior**

36. A RFB - por meio do Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 25, de 13 de outubro de 2004, - estabeleceu que a base de cálculo da CIDE é “... o valor total da operação, ainda que não sejam as remessas integralmente enviadas ao exterior, e não apenas o saldo líquido resultante de encontro de contas envolvendo débitos e créditos entre o tomador e o prestador dos serviços” (grifou-se).

37. A Solução de Divergência Cosit n.º 17/2011, no mesmo sentido quanto à CIDE (grifou-se):

“Solução de Divergência n.º 17, de 29 de junho de 2011:

*Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE*

*BASE DE CÁLCULO CIDE. PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA. ASSUNÇÃO DO ÔNUS DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF”.*

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

39. Citam-se trechos de ementas de alguns acórdãos do CARF (grifaram-se):

“ACÓRDÃO N.º 3201-002.853

**CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO**

*A base de cálculo da CIDE-Remessas é o valor bruto do direito da pessoa jurídica no exterior, e não o valor líquido do IRRF, independentemente da eventual convenção particular quanto ao ônus relativo ao IRRF”.*

“ACÓRDÃO N.º 3302-005.578

**BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). CÁLCULO POR DENTRO (GROSS-UP). VALOR DO IMPOSTO. INCORPORAÇÃO AO VALOR DA OPERAÇÃO.**

*O valor do Imposto de Renda (IRRF) incidente sobre o valor pago na espécie de operação onerada pela Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE e retido pela fonte pagadora integra a base de cálculo da Contribuição. A metodologia de cálculo conhecida como "cálculo por dentro", própria dos tributos para os quais a responsabilidade pela retenção e recolhimento é atribuída à fonte pagadora (ou a quem paga), acarreta o reajuste do próprio valor da operação, que passa a ser integrado pelo valor do imposto retido”.*

**40. I.3.1 - Da CONDECINE - Contribuição p/ Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional**

41. A CONDECINE foi instituída pela Medida Provisória n.º 2.228-1/2001. O artigo 34 dispõe sobre sua finalidade: a destinação ao Fundo Nacional da Cultura - FNC e alocação em categoria de programação específica denominada Fundo Setorial do Audiovisual, para aplicação nas atividades de fomento relativas aos Programas de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Brasileiro - PRODECINE, ao Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Audiovisual Brasileiro - PRODAV e ao Programa de Apoio ao Desenvolvimento da Infraestrutura do Cinema e do Audiovisual - PRO-INFRA.

**42. I.3.2 - CIDE X CONDECINE - Inocorrência de Bis in idem**

43. A Constituição Federal, ao discorrer sobre as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico ou de interesse de categorias profissionais ou econômicas, afastou a ocorrência do bis in idem ao permitir, como regra, a incidência de mais de uma contribuição sobre a mesma hipótese de incidência. O parágrafo 2º do artigo 149 dispõe especificamente sobre as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, enquanto o parágrafo 4º preceitua sobre a obrigatoriedade de lei que defina as hipóteses em que as contribuições incidirão apenas uma vez (grifou-se):

“CONSTITUIÇÃO FEDERAL

*Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

(...)

*§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional - EC n.º 33, de 2001)*

*I- não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela EC n.º 33, de 2001)*

*II- incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela EC nº 42, de 19.12.2003)*

*III- poderão ter alíquotas: (Incluído pela Ecnº 33, de 2001) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Ec nº 33, de 2001) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Ec nº 33, de 2001) (...)*

*§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez (Incluído pela Ec nº 33, de 2001) ”.*

44. Há outras situações similares no ordenamento tributário brasileiro, como em relação às contribuições para o PIS/PASEP e COFINS cumulativos, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, onde se configuram a mesma hipótese de incidência: a obtenção de faturamento, nos termos da Lei nº 9.718/1998, mas com destinações específicas, da mesma forma como ocorre no caso da CIDE e da CONDECINE.

45. A CIDE tem por finalidade a aplicação no Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, atendendo a interesses específicos, com benefícios diretos e indiretos, na forma de projetos de pesquisa e desenvolvimento, de implantação de infraestrutura, de capacitação de recursos humanos, de apoio à produção e à formação de parques industriais, entre outras medidas, nos termos do Decreto nº 4.195/2002 (que regulamenta a lei instituidora da CIDE).

46. A eleição dos sujeitos passivos não viola os princípios da isonomia e da razoabilidade, uma vez que as incidências observaram a espécie de atividade e os serviços beneficiados seja pela política de fomento científico-tecnológico, seja pela política de fomento às atividades culturais, de cinema e do audiovisual.

47. O CARF tem manifestado o entendimento de que inexistente dupla tributação (bis in idem) na exigência conjunta da CIDE e da CONDECINE. Cita-se trecho de ementa de um acórdão (grifou-se):

*“ACÓRDÃO Nº 3401-006.620*

*CIDE-REMESSAS. CONDECINE. EXIGÊNCIA CONJUNTA. POSSIBILIDADE.*

*É possível a exigência tanto de CIDE-Remessas quanto de CONDECINE, cada qual em seu âmbito de incidência, e a exigência conjunta de ambas, no caso pontual de operação que atenda, simultaneamente, as regras de incidência estabelecidas para as duas contribuições.”*

#### **48. I.4 - Da Apuração do Crédito Tributário**

49. Vimos que a fiscalizada (em resposta ao TIF002, que solicitara o detalhamento das remessas realizadas no ano calendário de 2015) disponibilizou a “PLANILHA DOC 01 (Arquivo não paginável juntado à e-fls. 13720)”. A partir desta planilha, foram levantados os totais mensais das remessas efetuadas para o exterior, conforme ANEXOS I e II deste TVF, sendo certo que os valores informados pela contribuinte foram integralmente aceitos pela fiscalização, inclusive a Base de Cálculo reajustada para o IRRF - sendo expurgadas as remessas porventura canceladas - que também foi a utilizada para a apuração da CIDE.

50. Verificou-se existirem DCTF's com débitos apurados e respectivos créditos vinculados sob o código de receita: 8741 - CIDE/Remessas ao Exterior. Assim, tais valores devem ser considerados e deduzidos, mês a mês, na apuração das contribuições devidas.

51. Dessa forma, foi feito um batimento entre os recolhimentos feitos pela contribuinte e respectivas Bases de Cálculo para a devida apuração da contribuição.

52. O quadro a seguir consolida os valores indicados pela fiscalização nos Anexos I (e-fls.13742/13761) e II (e-fls. 13762/13767). Assim, para apurar os valores devidos da CIDE sobre tais remessas, devemos também considerar o IRRF devido sobre estas operações, chegando, com isso, ao que denominamos de Bases de Cálculo Ajustadas (que, no quadro, está nomeada como Base de Cálculo da CIDE), conforme quadro resumo abaixo:

**Tabela 1 – Apuração da CIDE**

MÊS	Base de Cálculo CIDE 0422 (A)	Base de Cálculo CIDE 9427 (B)	Base de Cálculo TOTAL (A) + (B)	CIDE Apurada na Fiscalização (C)	CIDE Recolhida TELECINE (D)	CIDE Lançada pela Fiscalização (C)-(D)
jan/15	102.251,37	41.517.304,47	41.619.555,83	4.161.955,58	8.059,99	4.153.895,59
fev/15	137.992,18	46.704.678,53	46.842.670,71	4.684.267,07	13.799,23	4.670.467,84
mar/15	153.602,76	51.417.395,59	51.570.998,35	5.157.099,83	212.240,41	4.944.859,42
abr/15	110.857,87	45.308.639,07	45.419.496,94	4.541.949,69	11.085,79	4.530.863,90
mai/15	94.472,79	48.274.572,78	48.369.045,57	4.836.904,56	9.447,28	4.827.457,28
jun/15	64.027,70	52.590.333,15	52.654.360,85	5.265.436,09	2.750,43	5.262.685,66
jul/15	96.929,64	55.984.448,07	56.081.377,71	5.608.137,77	11.472,75	5.596.665,02
ago/15	93.434,07	133.881.253,03	133.974.687,10	13.397.468,71	9.344,76	13.388.123,95
set/15	361.619,26	59.806.605,32	60.168.224,58	6.016.822,46	36.161,93	5.980.660,53
out/15	72.193,69	62.157.879,30	62.230.072,99	6.223.007,30	9.680,29	6.213.327,01
nov/15	96.015,39	57.994.110,03	58.090.125,42	5.809.012,54	9.601,55	5.799.410,99
dez/15	371.364,44	139.919.147,10	140.290.511,53	14.029.051,15	18.095,90	14.010.955,25
TOTAL	1.754.761,14	795.556.366,44	797.274.604,27	79.731.112,76	351.740,31	79.379.372,44

### 53. I.5 - Considerações Finais

54. A fundamentação legal concernente às infrações apuradas é a relatada neste Termo e contida no respectivo Auto de Infração.

55. Acompanham este Termo de Verificação Fiscal os seguintes Anexos: ANEXO I - Demonstrativo da Base de Cálculo da CIDE relativa ao código de recolhimento do IRRF 9427 (e-fls.13742/13761); ANEXO II - Demonstrativo da Base de Cálculo da CIDE relativa ao código de recolhimento do IRRF 0422 (e-fls. 13762/13767).

### 56. II - DA CIÊNCIA.

57. A interessada foi cientificada do auto de infração no dia 14/01/2020, pessoalmente na figura seu representante legal, conforme procuração às e-fls. 13777/13780, conforme Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento total do Procedimento Fiscal às e-fls. 13782/13783.

### 58. III - IMPUGNAÇÃO

59. No dia 12/02/2020 (e-fls. 13786), foi apresentada, pela interessada, a impugnação (e-fls. 13788/13832), cujas alegações, resumidamente, transcrevem-se a seguir:

#### 59.1 “III.1 - Dos Fatos e do Mérito.

59.2 **III.1.1 - Das Considerações Preliminares Sobre o Art. 3º, Parágrafo Único, da Lei nº 10.168/00.**

59.3 *Importante esclarecer o alcance do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 10.168/00, que foi citado pela AUTORIDADE, aparentemente, para justificar a aplicação, para os fins da CIDE, do conceito de royalties dado, por equiparação, pela legislação do IRPF (mais especificamente pelo art. 22, d, da Lei nº 4.506/64).*

59.4 *O art. 11, III, da Lei Complementar nº 95, de 26.02.1998, estatui que (i) cada artigo de lei deve ter conteúdo restrito a um único assunto ou princípio, e (ii) os*

*parágrafos devem expressar aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida:*

*“Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:*

*(...)*

*III - para a obtenção de ordem lógica:*

*(.. .)*

*b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;*

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

*(...)”*

*59.5 Vê-se, portanto, que a norma enunciada no caput do art. 3º da Lei nº 10.168/00 trata de um único assunto, qual seja: a competência atribuída à antiga Secretaria da Receita Federal (atual Receita Federal do Brasil - RFB) para administrar e fiscalizar a arrecadação da CIDE.*

*59.6 O parágrafo único do art. 3º complementa à norma enunciada no caput e determina, em sua parte inicial, que, ao processo administrativo de constituição do crédito tributário relativo à CIDE, aplicam-se as regras e o rito do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União.*

*59.7 Já a parte final do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 10.168/00, ao prever a aplicação subsidiária e no que couber das disposições da legislação do IR à CIDE, “especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis”, complementa a regra do caput e se refere aos acréscimos legais incidentes sobre a CIDE inadimplida, que poderão ser eventualmente exigidos pela AUTORIDADE em decorrência da competência a ela atribuída pelo caput.*

*59.8 Logo, tendo em vista o objeto do art. 3º da Lei nº 10.168/00 (competência da RFB para administrar e fiscalizar a arrecadação da CIDE) e o fato de que o parágrafo único contém aspectos meramente complementares à norma do caput, resta evidente que esse dispositivo não define o conceito do fato gerador da CIDE.*

*59.9 A administração e fiscalização da arrecadação da CIDE e a definição do fato gerador são “coisas completamente distintas”.*

*59.10 Em consequência, o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 10.168/00 não ampara a AUTORIDADE para exigir royalties para fins da CIDE como sendo o previsto no art. 22, d, da Lei nº 4.506/64 para os fins do IRPF.*

*59.11 Ademais, conforme será demonstrado nas seções seguintes, outros dispositivos legais e específicos (omitidos no TERMO) determinam que o conceito de royalties para fins da CIDE está atrelado ao do IRF sobre remessas ao exterior, e não ao do IRPF (que nada tem a ver com a referida contribuição).*

*59.12 Assim, a expressão “royalties a qualquer título” para fins de incidência da CIDE, por força de lei, está atrelada à legislação do IRF nas remessas ao exterior, a qual não equiparou direitos autorais, direitos de transmissão nem os direitos de exploração de obras audiovisuais a royalties e sempre lhes atribuiu tratamento tributário diferenciado, conforme será demonstrado mais adiante.*

**59.13 III.1.2 - O Conceito de Royalties a Qualquer Título Para Fins de Incidência da Cide é o Conceito de Royalties a Qualquer Título Para Fins do IRF Sobre Remessas ao Exterior**

59.14 O legislador deixou expresso que a instituição da CIDE sobre royalties a qualquer título está atrelada à legislação do IRF nas remessas ao exterior sobre royalties de qualquer natureza, devendo a base de incidência daquela contribuição (CIDE) coincidir “plenamente” com a base de incidência deste imposto (IRF), que teve concomitante redução da respectiva alíquota.

59.15 Com efeito, em 30.11.2000, foi reeditada a Medida Provisória (MP) n.º 1.459, de 21.05.1996 (sob o n.º 2.062-60), que assim dispôs:

“Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de royalties, de qualquer natureza.

§ 1º Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2001, a alíquota de que trata o caput passa a ser de vinte e cinco por cento.

§ 2º A alíquota referida no parágrafo anterior e a aplicável às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, será reduzida para quinze por cento, na hipótese de instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre essas mesmas importâncias.

§ 3º A redução de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á a partir do início da cobrança da referida contribuição.”

59.16 Por sua vez, na Mensagem n.º 1.060 do Projeto de Lei (PL) n.º 5.484, de 2001, que deu origem à Lei n.º 10.332/01 (que ampliou a base de cálculo da CIDE), foi esclarecido que:

“O projeto de lei prevê ainda a adequação da base de incidência da contribuição, criada pela Lei n.º 10.168, de 2000, ampliando sua abrangência de forma a coincidir plenamente com a base de incidência do imposto de renda, com redução concomitante do mesmo.” (Grifou-se)

59.17 As supratranscritas MP n.º 2.062-60 e Mensagem que acompanhou o PL convocado na Lei n.º 10.332/01 são categóricas em estatuir que o conceito de royalties a qualquer título (base de incidência) para fins da CIDE tem que “coincidir plenamente” com aquele previsto para o IRF sobre remessas ao exterior, tendo o legislador, inclusive, atrelado a redução da alíquota do IRF aplicável aos royalties à incidência da CIDE.

59.18 Assim, a CIDE deve incidir sobre as remessas de royalties a qualquer título tributadas pelo IRF à alíquota de 25% e que tiveram redução desta alíquota para 15% pela instituição da referida contribuição.

59.19 Não fosse o início da cobrança da CIDE, o IRF assim incidiria sobre as seguintes remessas ao exterior:

a) 15% sobre os rendimentos em geral (neles compreendidos os direitos autorais), nos termos do art. 28 da Lei n.º 9.249, de 26.12.1995;

b) 15% sobre os rendimentos decorrentes dos direitos de exploração de obras audiovisuais, inclusive, películas cinematográficas, nos termos do art. 28 da Lei n.º 9.249/95;

c) 15% sobre as importâncias remetidas ao exterior em razão da aquisição, a qualquer título, de direitos de transmissão, inclusive de filmes e eventos (tais como os esportivos), nos termos do art. 72 da Lei n.º 9.430, de 27.12.1996; e

d) 25% sobre os royalties de qualquer natureza, nos termos do art. 3º da supratranscrita MP n.º 2.062-60/00.

59.20 Logo, de acordo com a própria legislação que tratou da CIDE, tal contribuição não incide sobre as importâncias referidas nos itens (a), (b) e (c) do item acima, porque não são royalties de qualquer natureza para fins do IRF sobre remessas ao exterior nem estavam sujeitos à alíquota de 25%.

59.21 Dessa forma, é descabida a pretensão da AUTORIDADE de exigir a CIDE com fundamento no conceito de royalties previsto no art. 22, d, da Lei n.º 4.506/64, o qual não se aplica ao IRF sobre remessas ao exterior e não teve alíquota alterada pela MP n.º 2.062-60.

59.22 Vê-se, pois, que a AUTORIDADE ofende o disposto no art. 3º da referida MP e na Mensagem do PL que deu origem à Lei n.º 10.332/01.

**59.23 III.1.3 - Do Histórico da Legislação do IRF (a que a Cide Está Atrrelada), o Qual Demonstra que Aquelas Importâncias Mencionadas nos Itens (A), (B) e (C) do Item 59.19, Acima, não Foram Consideradas Royalties de Qualquer Natureza Para Fins do IRF Sobre Remessas**

59.24 Na vigência do DL n.º 5.844, de 23.09.1943, com a redação dada pela Lei n.º 154, de 25.11.1947, os rendimentos percebidos por residentes ou domiciliados no exterior estavam sujeitos à tributação genérica do IRF, à alíquota de 15% (art. 97), salvo os rendimentos decorrentes da exploração de películas cinematográficas pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, que estavam sujeitos ao IRF à alíquota de 20%, calculado sobre uma base ajustada (art. 98):

**“DOS RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO ESTRANGEIRO**

Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão de 15% os rendimentos percebidos: (Lei n.º 154)

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro;

b) pelos residentes no país que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os referidos no art. 73;

c) pelos residentes no estrangeiro que permanecerem no território nacional por menos de doze meses.”

.....

**“DOS RENDIMENTOS DA EXPLORAÇÃO DE PELÍCULAS CINEMATOGRAFICAS ESTRANGEIRAS**

Art. 98. Considera-se rendimento tributável da exploração de películas cinematográficas estrangeiras, no país, a percentagem de 30% sobre as importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, sujeita ao desconto do imposto na fonte à razão da taxa de 20 %. (Lei n.º 154).

.....

*Art. 100. A retenção do imposto de que tratam os arts. 97 e 98 compete à fonte, quando pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento. Parágrafo único. Excetuam-se os seguintes casos, em que competirá ao procurador a retenção:*

*a) quando se tratar de aluguéis de imóveis;*

*b) quando o procurador não der conhecimento à fonte de que o proprietário do rendimento reside ou é domiciliado no estrangeiro.”*

*59.25 O Decreto n.º 24.239, de 22.12.1947, aprovou o Regulamento para a cobrança e fiscalização do Imposto de Renda, e reproduziu, em seus arts. 97, 98 e 100, as regras acima transcritas.*

*59.26 Posteriormente, o art. 30 da Lei n.º 2.354, de 29.11.1954, alterou o art. 97 do referido Decreto 24.239/47, aumentando para 20% a alíquota genérica do IRF incidente sobre rendimentos auferidos por residentes no exterior, e estabelecendo uma alíquota específica de 25% para o IRF incidente sobre os royalties pagos ao exterior. Eis o teor do referido art. 97, já com as alterações da Lei n.º 2.354/54:*

*“Art. 97 - Estão sujeitos ao desconto do imposto:*

*1º - À razão da taxa de 20 % (vinte por cento) os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro e pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, ressalvado o disposto no inciso 2º deste artigo.*

*2º - À razão da taxa de 25% (vinte e cinco por cento), os rendimentos percebidos pelas pessoas de que trata o inciso anterior, a título de “royalties”, tais como os decorrentes da exploração de marcas de indústria e de comércio, de patentes de invenção, processos ou fórmulas de fabricação.”*

*59.27 Registre-se que a Lei n.º 2.354/54 não alterou o art. 98 do Decreto 24.239/47, que, como visto, previa destacadamente os rendimentos decorrentes da exploração de películas cinematográficas e estabelecia sua tributação pelo IRF à alíquota específica de 20%.*

*59.28 Primeira conclusão: os rendimentos decorrentes da exploração de películas cinematográficas (art. 98 do Decreto n.º 24.239/47) não estavam contidos no conceito de royalties (art. 97, item 2º), e permaneceram sujeitos à alíquota de IRF de 20%, a eles não se aplicando a alíquota de 25% instituída para os royalties pelo art. 30 da Lei n.º 2.354/54.*

*59.29 Em 31.12.1956, foi baixado o Decreto n.º 40.702, aprovando um novo Regulamento para a cobrança e fiscalização do Imposto de Renda.*

*59.30 Esse novo Regulamento confirmou que os rendimentos decorrentes da exploração de películas cinematográficas (que passaram a estar previstos no art. 97, § 3º) não se confundiam com royalties (que foram mantidos no item 2º do art. 97), tanto que se submetiam à tributação pelo IRF sob alíquotas distintas:*

*“ Art. 97. Estão sujeitos ao desconto do impôsto; (Lei n.º 2.354, art. 30):*

*1º) à razão de 20% (vinte por cento), os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no estrangeiro e pelos residentes no país que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, ressalvado o disposto no inciso 2º dêste artigo;*

*2º) à razão de 25% (vinte e cinco por cento), os rendimentos percebidos pelas pessoas de que trata o inciso anterior, a título de royalties, tais como*

*decorrentes da exploração de marcas de indústria e de comércio de patente de invenção e processos ou fórmulas de fabricação.*

.....

*§ 3º Considera-se rendimento tributável da exploração de películas cinematográficas estrangeiras, no país, a percentagem de 30% (trinta por cento) sobre as importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, sujeita ao desconto do imposto na fonte à razão de 20% (vinte por cento); ”*

*59.31 Posteriormente, os arts. 77 e 78 da Lei n.º 3.470, de 28.11.1958, alteraram o item 1º do referido art. 97 do Decreto n.º 40.702/56 (ou seja, aquele item 1º que tratava dos rendimentos em geral auferidos por residentes no exterior, aí não compreendidos os royalties, por estarem estes previstos no item 2º daquele dispositivo), para nele aglutinar os rendimentos decorrentes da exploração de películas cinematográficas e elevar a alíquota de IRF incidente sobre aqueles rendimentos em geral, inclusive oriundos da exploração de películas, de 20% para 25%: “Art 77. O item 1º do art. 97, do Regulamento do Imposto de Renda passa a vigorar com a seguinte redação: § 1º ) à razão de 25% (vinte e cinco por cento): - os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no estrangeiro, inclusive aqueles oriundos da exploração de películas cinematográficas; - os rendimentos percebidos pelos residentes no país, que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses.” Art 78. Os §§ 3º e 4º do art. 97 da Consolidação das Leis do Imposto de Renda (Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 40.702, de 31 de dezembro de 1956), passam a vigorar com a seguinte redação: § 3º Considera-se rendimento tributável da exploração de películas cinematográficas estrangeiras, no país, a percentagem de 30% (trinta por cento) sobre as importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues aos produtores, distribuidores ou intermediários, no exterior.” 59.32 Segunda conclusão: vê-se, mais uma vez, que os rendimentos decorrentes da exploração de películas cinematográficas não estavam contidos no conceito de royalties, que já eram tributados à alíquota de 25%. 59.33 Em seguida, o art. 45 da Lei n.º 4.131, 03.09.1962, com a redação dada pelo DL n.º 862, de 1966, que disciplina a aplicação do capital estrangeiro e as remessas para o exterior, majorou a alíquota do IRF sobre os rendimentos oriundos da exploração de películas cinematográficas para 40%, mantendo, pois, a distinção, para fins de IRF, do tratamento dado pelo legislador aos referidos direitos de exploração de películas cinematográficas e os royalties em geral, que se mantiveram destacados e tributados pelo IRF à alíquota de 25%, com fundamento no art. 30 da Lei n.º 2.354/54 (na parte em que alterou o art. 97, item 2, do Decreto n.º 24.239/47) : “Art. 45. Os rendimentos oriundos da exploração de películas cinematográficas, excetuados os dos exibidores não importadores, serão sujeitos ao desconto do imposto à razão de 40%, ficando porém, o contribuinte obrigado a fazer um depósito no Banco do Brasil S.A. em conta especial, de 40% do imposto devido, a crédito da Empresa Brasileira de Filmes S.A. - EMBRAFILME, para ser aplicado conforme o disposto no estatuto e no decreto autorizativo de criação da referida Empresa.”*

*59.34 Em 30.11.1964, foi publicada a já citada Lei n.º 4.506/64, que, ao tratar especificamente do IRPF, determinou que seriam classificados como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, inclusive aqueles relativos à exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra:*

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

- 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.

*Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos “royalties” acompanharão a classificação destes.”*

59.35 A técnica adotada pelo legislador, ao dispor que os rendimentos listados no referido art. 22 serão classificados “..como royalties..” (para o fim específico de classificação como rendimento tributável pelo IRPF), demonstra que a legislação não os considera royalties por sua natureza, e sim por equiparação, o que reforça a distinção (e não a identidade) entre royalties e direitos autorais, já que a expressão “como royalties” quer dizer “como se royalties fossem”.

59.36 Por meio do Parecer nº 520, de 02.06.1989, a Coordenadoria do Sistema de Tributação (CST) corroborou o entendimento acima, concluindo que o art. 22, d, da Lei nº 4.506/64 revela a distinção entre royalties e direitos autorais, e que a definição feita, por equiparação, pelo referido dispositivo (para os fins do IRPF) não se aplica às pessoas jurídicas, por ausência de previsão legal:

“ (...)

3.3 Na legislação tributária, há alguns dispositivos que consideram como “royalties” os pagamentos a título de direito autoral, a saber: a - o artigo 32, caput, e seu inciso IV, do RIR/80, dispõem:

“Art. 32-Serão também classificados na cédula E, como royalties, os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como (Lei nº 4.506/64, art. 22, e Decreto-lei nº 1.642/72, art. 6o) :

.....

IV - exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra, cabendo, neste último caso, a inclusão dos aludidos rendimentos na cédula D.” (grifos apostos);

(...)

5.1 O artigo 32 do RIR/80 tem por matriz o artigo 22 da Lei nº 4.506/64, cujo caput vai a seguir transcrito, sendo as alíneas a, b, c e d correspondentes aos incisos I, II, III e IV, com redação idêntica à do art. 32 do RIR/80:

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

O art.6º do Decreto-lei nº 1.642/78 esclareceu em qual cédula se classificariam os rendimentos, no caso, na cédula “E”.

Vê-se, portanto, que a interpretação do artigo 32 do RIR/80 como a do artigo 22 da Lei nº 4.506/64 consagra a distinção e não a identidade, entre “royalties” e direitos autorais, já que a expressão “como royalties” quer dizer “como se royalties fossem”. A equiparação de direitos autorais a “royalties” foi feita exclusivamente para fins de classificação de rendimentos de pessoa física, não cabendo essa equiparação para as pessoas jurídicas, por ausência de previsão legal. ”

(grifaram-se)

59.37 O fato de o art. 22 da Lei n.º 4.506/64 ter sido posteriormente reproduzido no art. 52 do RIR/99 (equivalente ao art. 44, IV, do atual RIR/18, aprovado pelo Decreto n.º 9.580, de 22.11.2018), o qual integra o Livro I do RIR, que trata especificamente da “Tributação das Pessoas Físicas”, confirma que o objetivo do legislador foi o de estabelecer a definição do termo royalties, por equiparação, para o fim específico de classificação como rendimento tributável pelo IRPF.

59.38 Tanto é assim que, mesmo após o advento do art. 22, inciso d), da Lei n.º 4.506/64, os pagamentos efetuados ao exterior pela exploração de direitos autorais, para fins do IRF, continuaram tratados de forma distinta dos royalties (ou seja, não foram a eles equiparados).

59.39 Com efeito, a Portaria do Ministro da Fazenda n.º 181, de 28.09.1989, ao tratar dos direitos autorais pagos ao exterior, esclareceu que eles continuariam tributados na forma do então vigente art. 555 do RIR/80, que estabelecia a alíquota genérica de 25%, com fundamento no art. 77 da Lei n.º 3.470/58 (ou seja, aquele citado no item 59.31, acima, que tratava dos rendimentos em geral auferidos por residentes no exterior, lá não compreendidos os royalties).

59.40 Terceira conclusão: mesmo após a publicação do referido art. 22 da Lei n.º 4.506/64, para fins de IRF nas remessas ao exterior, os direitos autorais continuaram considerados destacadamente dos royalties, os quais permaneceram previstos no art. 30 da Lei 2.354/54 (na parte em que alterou o art. 97, item 2º, do Decreto n.º 24.239/47), embora sujeitos à mesma alíquota de 25%.

59.41 Também continuaram tratados de forma distinta dos royalties os rendimentos decorrentes dos direitos de exploração de películas cinematográficas, que, como visto, se mantiveram destacados no art. 45 da Lei n.º 4.131/62, com a redação dada pelo DL 862/66 (e tributados pelo IRF à alíquota de 40%), enquanto os royalties permaneceram previstos no art. 30 da Lei n.º 2.354/54 (na parte em que alterou o art. 97, item 2º, do Decreto n.º 24.239/47) e tributados pelo IRF à alíquota de 25%.

59.42 O art. 13 do Decreto-Lei (DL) n.º 1.089, de 1970, com a redação dada pelo DL n.º 1.741, de 1979, reduziu de 40% para 25% a alíquota do IRF incidente sobre valores remetidos aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior em decorrência dos rendimentos relativos aos direitos de exploração de películas cinematográficas, acentuando que os referidos rendimentos não estavam compreendidos no conceito de royalties para os fins da legislação do IRF, os quais já eram tributados sob a alíquota de 25% (art. 30 da Lei n.º 2.354/54, na parte em que alterou o art. 97, item 2º, do Decreto n.º 24.239/47):

“Art. 13 - As importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, como rendimento da exploração de películas cinematográficas, ou com aquisição, a preço fixo, de película cinematográfica para exploração no País, ficam sujeitas ao imposto de 25% (vinte e cinco por cento) na fonte.”

59.43 A Lei n.º 8.685, de 20.07.1993, alterou a redação do supratranscrito art. 13 do DL n.º 1.089/70, que passou a englobar todo e qualquer rendimento decorrente de direitos de exploração de obras audiovisuais estrangeiras, inclusive aqueles relativos às películas cinematográficas:

“Art. 13. As importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, como rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais estrangeiras em todo o território nacional, ou por sua aquisição ou importação a preço fixo, ficam sujeitas ao imposto de 25% na fonte.”

59.44 *Quarta conclusão: para fins de IRF, os rendimentos decorrentes dos direitos de exploração de obras audiovisuais (que, como visto, passaram a enfeixar aqueles decorrentes da exploração de películas cinematográficas) também permaneceram destacados dos royalties em geral, os quais continuaram a estar previstos no art. 30 da Lei 2.354/54 (na parte em que alterou o art. 97, item 2º, do Decreto n.º 24.239/47), embora sujeitos à mesma alíquota de 25%.*

59.45 *Quinta conclusão: vê-se que os rendimentos decorrentes dos direitos de exploração de obras audiovisuais não se confundem com os royalties, pois, se fossem espécie do gênero, já estariam tributados à alíquota de 25% pelo IRF.*

59.46 *Por outro lado, o art. 7º do Decreto-Lei n.º 1.814, de 28.11.1980, passou a tratar expressamente de importâncias remetidas ao exterior pela aquisição dos direitos à transmissão de competições desportivas das quais fazia parte representação brasileira, estabelecendo uma alíquota de IRF de 20%:*

*“Art. 7º Estão sujeitas ao recolhimento do imposto de renda na fonte, à alíquota de 20% (vinte por cento), dispensado o reajustamento de que trata o artigo 5º da Lei n.º 4.154, de 28 de novembro de 1962, as importâncias remetidas para o exterior a partir de 1º de janeiro de 1980, em pagamento pela aquisição dos direitos e demais despesas necessárias à transmissão para o Brasil, através do rádio ou televisão, de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira. ”*

59.47 *Sexta conclusão: para fins de IRF, os rendimentos decorrentes de direitos de transmissão de competições desportivas das quais fazia parte representação brasileira também continuaram destacados do conceito de royalties de qualquer natureza, já que tributados à alíquota de 20% (art. 7º do DL n.º 1.841/80), enquanto os royalties de qualquer natureza permaneceram disciplinados no art. 30 da Lei 2.354/54 e tributados sob a alíquota de 25%.*

59.48 *Com a edição da Lei n.º 9.249/95, a alíquota genérica do IRF sobre os rendimentos em geral pagos a residentes ou domiciliados no exterior, bem como a alíquota sobre os rendimentos decorrentes dos direitos de exploração de obras audiovisuais (que, como visto, passaram a enfeixar aqueles decorrentes da exploração de películas cinematográficas) passaram a ser de 15% (art. 28).*

59.49 *Mas o Ato Declaratório Normativo n.º 05, de 01.03.1996, esclareceu que tal alíquota genérica de 15% não se aplicava aos royalties, que continuavam sujeitos ao IRF sob a alíquota de 25%, nos termos do art. 30 da Lei n.º 2.354/54 (na parte em que alterou o art. 97, § 2º, do Decreto 24.239/47):*

*“estão sujeitas ao Imposto sobre a Renda na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), as importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residente ou domiciliado no exterior, por fonte localizada no País, a título de pagamento de "royalties", tais como os decorrentes da exploração de patentes de invenção, modelos, desenhos industriais, uso de marcas ou propagandas”.*

59.50 *Posteriormente, o Governo Federal baixou a MP n.º 1.459, de 21.05.1996, a fim de reduzir para 15% a alíquota do IRF sobre royalties de qualquer natureza, os quais, repise-se, estavam destacados no art. 30 da Lei n.º 2.354/54:*

*“Art. 5º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties de qualquer natureza. ”*

59.51 *Sétima conclusão: as reduções de alíquotas para 15% promovidas pela Lei n.º 9.249/95 (no que se referem ao IRF incidentes sobre os rendimentos em geral e sobre os rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais estrangeiras) e pela MP n.º 1.459/96 (quanto ao IRF incidente sobre os royalties de qualquer natureza) não abrangeram os rendimentos decorrentes de direitos de transmissão de competições desportivas das quais fazia parte representação brasileira, cuja alíquota do IRF se manteve em 20%, com fundamento no art. 1.º do DL n.º 1.814/80 (citado no item 59.46).*

59.52 *O referido art. 7.º do DL n.º 1.814/80 veio a ser expressamente revogado pela Lei n.º 9.430/96, que passou a estabelecer, no art. 72, uma alíquota de IRF de 15% sobre importâncias remetidas ao exterior em razão da aquisição, a qualquer título, de direitos de transmissão de filmes e quaisquer eventos, inclusive esportivos:*

*“Art. 72. 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 à 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. ”*

59.53 *Tal dispositivo demonstra, mais uma vez, que o legislador considerava que, a exemplo dos direitos de exploração de obras audiovisuais (aglutinadores dos direitos de exploração de películas cinematográficas), os direitos de transmissão (não só os de eventos esportivos dos quais faziam parte representação brasileira, mas também dos de filmes e quaisquer outros tipos de eventos) não estavam abrangidos pela norma legal que tratava do IRF incidente sobre royalties de qualquer natureza.*

59.54 *Oitava conclusão: caso aqueles rendimentos decorrentes de direitos de transmissão (sobretudo os de filmes e demais eventos, que sequer estavam destacados no art. 7.º do DL n.º 1.814/80) estivessem abrangidos pelo conceito de royalties de qualquer natureza, não haveria necessidade de sua alíquota de IRF ser nova e especificamente reduzida para 15%, uma vez que essa redução já tinha sido concedida aos royalties de qualquer natureza pela MP n.º 1.459/96 (item 59.50).*

59.55 *Em resumo, para fins de IRF:*

*(i) inicialmente, a legislação tratava genericamente os rendimentos auferidos por residente ou domiciliado no exterior, com exceção daqueles decorrentes da exploração de películas cinematográficas;*

*(ii) em seguida, o legislador destacou, dos rendimentos em geral auferidos por residente ou domiciliado no exterior, os montantes devidos a título de royalties de qualquer natureza;*

*(iii) mesmo após essa segregação, os direitos autorais continuaram a ser tributados na forma dos rendimentos em geral, evidenciando a sua distinção dos royalties de qualquer natureza;*

*(iv) posteriormente, o legislador veio a aglutinar aos rendimentos em geral aqueles decorrentes da exploração de películas cinematográficas, mantendo os royalties de qualquer natureza em separado; (v) os direitos de exploração de películas cinematográficas passaram a novamente estar previstos em norma específica, ou seja, não mais naquela que tratava dos rendimentos em geral, o que acentua ainda mais sua desvinculação aos royalties de qualquer natureza;*

*(vi) os direitos de exploração de películas cinematográficas passaram a estar enfeixados naqueles decorrentes da exploração de obras audiovisuais, que, de igual modo, continuaram disciplinados em norma específica, isto é, distinta daquela dos royalties de qualquer natureza; e*

*(vii)finalmente, o legislador, a par da norma específica dos direitos de exploração de obras audiovisuais, tratou em norma própria os direitos de transmissão de filmes e eventos, os quais, portanto, continuaram segregados dos royalties de qualquer natureza.*

*59.56 Em 30.11.2000, deu-se a reedição, sob o n.º 2.062-60, da MP n.º 1.459/96 (a qual, como visto em 59.50, acima, havia reduzido de 25% para 15% a alíquota do IRF incidente sobre royalties de qualquer natureza).*

*59.57 A reedição em causa acrescentou parágrafos ao art. 3º da MP n.º 1.459/96, os quais: (i) determinaram que, a partir de 01.01.2001, a alíquota de IRF incidente sobre royalties de qualquer natureza voltaria a ser de 25%; e (ii) previram a redução dessa nova alíquota de 25% para 15%, na hipótese de instituição da CIDE sobre essas mesmas importâncias, a partir do início da cobrança da CIDE. Vale, mais uma vez, transcrever a referida MP, já citada na seção anterior:*

*“Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de royalties, de qualquer natureza.*

*§ 1º Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2001, a alíquota de que trata o caput passa a ser de vinte e cinco por cento.*

*§ 2º A alíquota referida no parágrafo anterior e a aplicável às importância pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, será reduzida para quinze por cento, na hipótese de instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre essas mesmas importâncias.*

*§ 3º A redução de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á a partir do início da cobrança da referida contribuição. ”*

*59.58 Seguiram-se reedições à referida MP n.º 1.459/96, tendo a de n.º 2.062-63, de 26.02.20013, introduzido novas alterações ao art. 3º, que passou a ter o seguinte teor:*

*“Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000. ”*

*59.59 Repise-se: os royalties de qualquer natureza tratados pela MP n.º 1.459/96 e suas reedições, particularmente as supracitadas de números 2.062-60 e 2.062-63, não têm relação com os direitos autorais nem com os direitos de transmissão ou de exploração de obras audiovisuais, que continuaram tratados separadamente pela legislação do IRF.*

*59.60 Prova disso é que, apesar de a alíquota do IRF sobre a remessa de royalties de qualquer natureza ter sido reduzida para o mesmo percentual daquela aplicável aos direitos autorais (15%), o Manual de Imposto de Renda Retido na Fonte (MAFON) de 2001 indica, como fundamento legal da alíquota aplicável aos royalties, a MP n.º 2.062-63/01 (equivalente à regra específica do art. 710 do RIR/99) e, como fundamento da alíquota aplicável aos direitos autorais, a regra genérica prevista no art. 685 do RIR/99.*

59.61 *Tal particularidade demonstra que, para fins de tributação pelo IRF, os direitos autorais remetidos ao exterior são tratados de forma diferenciada dos royalties de qualquer natureza.*

59.62 *No que se refere aos direitos de transmissão e de exploração de obras audiovisuais, é evidente também tal distinção, pois o próprio RIR/99 previa em artigos diferentes o IRF incidente sobre os rendimentos decorrentes de “royalties a qualquer título” (art. 710), de direitos de transmissão (art. 709) e de exploração de obras audiovisuais (art. 706). Tal distinção é mantida no atual RIR/18, nos arts. 767, 766 e 764, respectivamente:*

*“Subseção III*

*Dos royalties*

*Art. 767. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda 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 2.159-70, de 2001, art. 3º)”*

*“Subseção II*

*Da remuneração de direitos, inclusive quanto à transmissão por meio de rádio ou televisão*

*Art. 766. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda 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 filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira (Lei nº 9.430, de 1996, art. 72)*

*(...)”*

*“Subseção II*

*Das películas cinematográficas*

*Art. 764. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues aos produtores, aos distribuidores ou aos intermediários no exterior, como rendimento decorrente da exploração de obras audiovisuais estrangeiras no território nacional ou por sua aquisição ou importação a preço fixo (Decreto-Lei nº 1.089, de 1970, art. 13; Lei nº 9.249, de 1995, art. 28; Lei nº 3.470, de 1958, art. 77; e Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100 ).*

*(...)”.*

59.63 *Tem-se, portanto, que, para fins do IRF incidente sobre remessas ao exterior, os direitos autorais, os direitos de exploração de obras audiovisuais e os direitos de transmissão não se confundem com os royalties de qualquer natureza nem foram a eles equiparados, estando historicamente segregados dos royalties a qualquer título e sujeitos a alíquotas diferenciadas do referido imposto.*

59.64 *Como visto na seção anterior, a partir de 01.01.2001, se não fosse o início da cobrança da CIDE, os fundamentos legais e as alíquotas do IRF sobre as remessas sob análise seriam as seguintes:*

(i) 15% sobre os rendimentos em geral (neles compreendidos os direitos autorais), nos termos do art. 28 da Lei n.º 9.249/95 (antes de 1995, a alíquota era de 25%, consoante o art. 77 da Lei n.º 3.470/58);

(ii) 15% sobre os rendimentos decorrentes dos direitos de exploração de obras audiovisuais, inclusive, películas cinematográficas, nos termos do art. 28 da Lei n.º 9.249/95 (antes de 1995, a alíquota era de 25%, consoante o art. 13 do DL n.º 1.089/70);

(iii) 15% sobre as importâncias remetidas ao exterior em razão da aquisição, a qualquer título, de direitos de transmissão de filmes e eventos, inclusive esportivos, nos termos do art. 72 da Lei n.º 9.430/96 (antes de 1996, a alíquota para direitos de transmissão de competições esportivas das quais participassem representação brasileira era de 20%, consoante o art. 7º do DL n.º 1.814/80); e

(iv) 25% sobre os royalties de qualquer natureza, nos termos do art. 3º da MP n.º 2.062-60/00 (antes da referida MP, a alíquota era de 15%, consoante o art. 5º da MP n.º 1.459/96).

59.65 Com a edição da Lei n.º 10.168/00, que previu a incidência da CIDE, houve uma simultânea redução da alíquota do IRF aplicável aos royalties de qualquer natureza de 25% para 15% (MPs n.ºs 2.06260 e suas reedições).

59.66 Ou seja, o legislador atrelou, em todos os seus aspectos, a base de incidência da CIDE à base de incidência do IRF de royalties de qualquer natureza (os quais, repise-se, não abrangiam nem abrangem os direitos autorais, os de transmissão e os direitos de exploração de obras audiovisuais).

59.67 Nesse sentido, confira-se, ainda (e mais uma vez), o seguinte trecho da Mensagem n.º 1.060 do Projeto de Lei n.º 5.484/01, que deu origem à Lei n.º 10.332/01 (que ampliou a base de cálculo da CIDE):

“O projeto de lei prevê ainda a adequação da base de incidência da contribuição, criada pela Lei n.º 10.168, de 2000, ampliando sua abrangência de forma a coincidir plenamente com a base de incidência do imposto de renda, com redução concomitante do mesmo. ”

59.68 Portanto, considerando que a incidência da CIDE tem que coincidir “plenamente” com a do IRF, a expressão “royalties a qualquer título” representa aquelas remunerações compreendidas no conceito de royalties a qualquer título de que tratava o art. 710 do RIR/99 (atual art. 767 do RIR/18), as quais seriam tributadas pelo IRF à alíquota de 25% mas que, com o advento da CIDE, tiveram a referida alíquota reduzida para 15%.

59.69 Registre-se, neste particular, que o artigo 710 do RIR/99 (cuja redação é idêntica ao art. 767 do RIR/19, já transcrito no item 59.62) utilizou a mesma “dicção legal” prevista na Lei n.º 10.332/01, qual seja, “royalties a qualquer título”, sendo que, conforme exhaustivamente demonstrado acima, nela não estão abrangidos os direitos autorais, os direitos de exploração de obras audiovisuais nem os direitos de transmissão.

59.70 Os Acórdãos do CARF e da CSRF citados pela AUTORIDADE não analisaram a incidência da CIDE sob tal perspectiva.

59.71 A previsão contida no art. 17, § 1º, I, da IN RFB n.º 1.455, de 06.03.2014, citada pela AUTORIDADE, não tem amparo em lei do IRF, mas apenas replica o conceito dado, por equiparação, pela Lei n.º 4.506/64, cuja regra, como visto, trata especificamente do IRPF.

59.72 E a IN RFB n.º 1.455/14, pela sua parte dispositiva, apenas se aplica às hipóteses que menciona e, nela, não foram mencionadas as hipóteses de remessa ao exterior pela exploração de obras audiovisuais estrangeiras (prevista no art. 706 do RIR/99) e pela remuneração de direitos de transmissão (prevista no art. 709 do RIR/99), que sempre foram tratadas de forma específica e segregada dos royalties a qualquer título previstos no art. 710 do RIR/99 (hipótese a que se refere o art. 17, § 1º, I, da IN RFB n.º 1.455/14).

59.73 Em suma, por ter a lei feito a plena adequação da base de incidência da CIDE com as bases de incidência do IRF sobre remessas ao exterior, a CIDE absorve integralmente o conceito próprio de “royalties a qualquer título” do IRF sobre as respectivas remessas, o qual não compreendeu os direitos autorais, os direitos de exploração de obras audiovisuais e os de transmissão de filmes e eventos, evidenciando descabida e ilegal a pretensão da AUTORIDADE, dos Acórdãos do CARF/CSRF e da IN RFB n.º 1.455/14 de utilizar o conceito de royalties do art. 22 da Lei n.º 4.506/64, para exigir a CIDE.

#### **59.74 III.1.4 - Da Distinção Feita Pela Legislação Civil Brasileira.**

59.75 A exemplo da legislação do IRF e da CIDE, a legislação civil também nunca equiparou direitos autorais a royalties.

59.76 No direito brasileiro, sempre foi corrente o uso da expressão “direitos autorais” para designar a remuneração pelo uso de direitos de autor de propriedade literária, artística e científica e dos direitos a eles conexos, ficando a expressão royalties reservada para descrever a remuneração pelo uso de direitos de propriedade industrial.

59.77 Com efeito, o antigo Código de Propriedade Industrial, aprovado pela Lei n.º 5.772, de 21.12.1971, utilizou o vocábulo royalties, nos seus arts. 30, parágrafo único, e 90, § 4º, ao se referir à remuneração pelo uso de privilégios de invenção e de marcas de indústria e comércio:

“Art. 30. A aquisição de privilégio ou a concessão de licença para a sua exploração estão sujeitas à averbação no Instituto Nacional da Propriedade Industrial.

Parágrafo único. A averbação não produzirá qualquer efeito, no tocante a royalties, quando se referir a:

- a) privilégio não concedido no Brasil;
- b) privilégio concedido a titular residente, domiciliado ou com sede no exterior, sem a prioridade prevista no artigo 17;
- c) privilégio extinto ou em processo de nulidade ou de cancelamento;
- e) privilégio cujo titular anterior não tivesse direito a tal remuneração. ”

.....

“Art. 90. O titular de marca ou expressão ou sinal de propaganda poderá autorizar o seu uso por terceiros devidamente estabelecidos, mediante contrato de exploração que conterà o número do pedido ou do registro e as condições de remuneração, bem como a obrigação de o titular exercer controle efetivo sobre as especificações, natureza e qualidade dos respectivos artigos ou serviços.

(...)

§ 4º A averbação não produzirá qualquer efeito, no tocante a pagamento de royalties, quando se referir a:

(...)"

59.78 A antiga Lei n.º 5.988, de 14.12.1973, editada dois anos depois para tratar dos direitos autorais, empregou a expressão "direitos autorais" para exprimir a forma de remuneração devida aos titulares de direitos autorais e conexos, como segue:

"Art. 117. Ao Conselho, além de outras atribuições que o Poder Executivo, mediante decreto, poderá outorgar-lhe, incumbe: (...)

IV - fixar normas para a unificação dos preços e sistemas de cobrança e distribuição de direitos autorais; "

59.79 E a Lei n.º 9.610/98 (atual lei de direitos autorais), por sua vez, continuou a empregar a expressão "direitos" para designar a remuneração pela exploração dos direitos autorais, não tendo a caracterizado como royalties (tal expressão - "royalties" - sequer consta do referido diploma legal):

"Art. 38. O autor tem o direito, irrenunciável e inalienável, de perceber, no mínimo, cinco por cento sobre o aumento do preço eventualmente verificável em cada revenda de obra de arte ou manuscrito, sendo originais, que houver alienado.

Parágrafo único. Caso o autor não perceba o seu direito de seqüência no ato da revenda, o vendedor é considerado depositário da quantia a ele devida, salvo se a operação for realizada por leiloeiro, quando será este o depositário. "

"Art. 98. Com o ato de filiação, as associações de que trata o art. 97 tornam-se mandatárias de seus associados para a prática de todos os atos necessários à defesa judicial ou extrajudicial de seus direitos autorais, bem como para o exercício da atividade de cobrança desses direitos.

(...)

§ 12. A taxa de administração praticada pelas associações no exercício da cobrança e distribuição de direitos autorais deverá ser proporcional ao custo efetivo de suas operações, considerando as peculiaridades de cada uma delas. "

"Art. 98-B. As associações de gestão coletiva de direitos autorais, no desempenho de suas funções, deverão:

I- dar publicidade e transparência, por meio de sítios eletrônicos próprios, às formas de cálculo e critérios de cobrança, discriminando, dentre outras informações, o tipo de usuário, tempo e lugar de utilização, bem como os critérios de distribuição dos valores dos direitos autorais arrecadados, incluídas as planilhas e demais registros de utilização das obras e fonogramas fornecidas pelos usuários, excetuando os valores distribuídos aos titulares individualmente;

....."

59.80 Há, ainda, outras iniciativas legislativas que enaltecem a diferença entre direitos autorais e royalties, tais como a do Decreto n.º 7.766, de 25.06.2012, que aprovou o Estatuto da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária, cujo art. 12, ao enumerar as parcelas que constituem recursos financeiros da referida empresa, distinguiu as receitas de royalties das de direitos autorais, confirmando a natureza distinta de ambas:

"Art. 12. Constituem recursos financeiros da EMBRAPA:

(...)

*VIII - receitas operacionais, da exploração de royalties e de direitos autorais e intelectuais; e ”*

59.81 *Vê-se, pois, que a legislação civil não equiparou nem nunca tratou os direitos autorais como royalties.*

59.82 *Em razão disso, a equiparação daqueles a estes depende da existência de previsão em lei específica e só se dá para os fins determinados na referida lei.*

59.83 *Por mais essa razão, é descabida a pretensão da AUTORIDADE de exigir a CIDE com base no art. 22, d, da Lei n.º 4.506/64, cuja regra se aplica exclusivamente para os fins do IRPF.*

**59.84 III.1.5 - Das Hipóteses de Incidência da Cide e da sua Necessária Vinculação com a Importação de Tecnologia Estrangeira, nas mais Variadas Formas**

59.85 *Por outro lado, ainda que se entenda que os direitos autorais estariam abrangidos pelo conceito de royalties, o que se admite apenas para argumentar, fato é que não configura fato gerador da CIDE a remessa para o exterior a título de pagamento de direitos autorais, de direitos de transmissão ou de direitos de exploração de obras audiovisuais, que não se relacionem, de alguma maneira, com o uso, fornecimento, aquisição, transferência ou aplicação de tecnologia estrangeira.*

59.86 *Confira-se, mais uma vez, o disposto no art. 2º da Lei n.º 10.168/00, alterada pela Lei n.º 10.332/00:*

*“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 12 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. ”*

59.87 *Com efeito, todas as hipóteses de incidência da CIDE previstas no caput do art. 2º da Lei n.º 10.168/00 pressupõem a importação da tecnologia estrangeira nas mais variadas formas (licença, fornecimento, comercialização, transferência ou aplicada em determinado tipo de serviço).*

59.88 *Convém ressaltar que a Interessada não está alegando que a transferência de tecnologia seria “condição sine qua non” para a incidência da CIDE.*

59.89 *O que se demonstra é que, nos termos do caput do art. 2º da Lei n.º 10.168/00, as hipóteses de incidência da CIDE pressupõem a importação da tecnologia*

*estrangeira nas mais variadas formas (licença, fornecimento, comercialização, transferência ou aplicada em determinado tipo de serviço).*

*59.90 Esse mesmo pressuposto (qual seja, o de estar relacionado com a importação de tecnologia estrangeira, nas mais variadas formas) se aplica às hipóteses de incidência previstas no § 2º do art. 2º da Lei n.º 10.168/00, inclusive nas remessas de royalties a qualquer título, pois, conforme determina o art. 11 da LC n.º 95/98, os parágrafos devem conter os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo.*

*59.91 Ora, pretender ampliar o âmbito de incidência da CIDE para toda e qualquer remuneração que possa ser equiparada por lei a royalties, independentemente de estar relacionada com a importação de tecnologia estrangeira (nas suas mais variadas formas), seria o mesmo que - nas palavras de MARCO AURÉLIO GRECO4 - dar vida própria ao § 2º do art. 2º da Lei n.º 10.168/00, desvinculando-o da regra contida no caput, o que não seria possível nos termos da LC n.º 95/98, além do que violaria o próprio objetivo do citado diploma legal.*

*59.92 Nesse sentido, a 2ª Turma do STJ, no julgamento do REsp n.º 1.642.249-SP, em 15.08.2017, de que foi relator o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, ao analisar as hipóteses de incidência da CIDE, firmou a premissa de que a referida contribuição onera a importação de tecnologia estrangeira nas mais variadas formas (licença, conhecimento/comercialização ou transferência) e o seu objetivo é fazer com que a tecnologia seja adquirida no mercado nacional, e não no exterior.*

*59.93 A partir dessa premissa (de que a CIDE deve onerar a utilização interna da tecnologia desenvolvida no exterior em todas as suas vertentes), o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES discorreu sobre cada uma das hipóteses de incidência da CIDE previstas no art. 2º da Lei n.º 10.168/00, alterada pela Lei n.º 10.332/02, concluindo que a expressão “royalties a qualquer título” compreende apenas as remessas de royalties derivadas da importação de tecnologia estrangeira (ainda que sem a transferência da respectiva tecnologia).*

*59.94 Merecem transcrição os seguintes trechos do voto do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES:*

*“Com efeito, o fato gerador da CIDE - Remessas é haver pagamento a residente ou domiciliado no exterior a fim de remunerar (art. 2º, caput e §§2º e 3º, da Lei n.º 10.168/2000): a) A detenção da licença de uso de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput, da Lei n.º 10.168/2000);*

*b) A aquisição de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput, da Lei n.º 10.168/2000);*

*c) A “transferência de tecnologia” (art. 2º, caput e §1º, da Lei n.º 10.168/2000) que, para este exclusivo fim, compreende: c.1) a exploração de patentes (art. 2º, §1º, primeira parte, da Lei n.º 10.168/2000); ou c.2) o uso de marcas (art. 2º, §1º, primeira parte, da Lei n.º 10.168/2000); ou c.3) o “fornecimento de tecnologia” (art. 2º, §1º, segunda parte, da Lei n.º 10.168/2000); ou c.4) a prestação de assistência técnica (art. 2º, §1º, terceira parte, da Lei n.º 10.168/2000);*

*d) A prestação, por residentes ou domiciliados no exterior, de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes (art. 2º, §2º, primeira parte, da Lei n.º 10.168/2000);*

*e) a remessa de royalties, a qualquer título, derivados das situações anteriores, onde a remuneração corresponde à paga pela exploração de direitos autorais*

*percebida por terceiro que não o autor ou criador do bem ou obra (art. 2º, §2º, segunda parte, da Lei nº 10.168/2000 c/c art. 22, d, da Lei nº 4.506/64).*

*Ou seja, a CIDE - Remessas abrange os pagamentos efetuados a residente ou domiciliado no exterior, seja a título de remuneração (art. 2º, §3º, da Lei nº 10.168/2000), seja a título de royalties (art. 2º, §2º, segunda parte, da Lei nº 10.168/2000), desde que todos o sejam derivados das situações contratuais descritas na norma legal. (...) (...)*

*Desse modo, se o objetivo principal da norma é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, à toda evidência, o tributo deve penalizar a utilização interna (em todas as suas vertentes) da tecnologia desenvolvida no exterior. Nessa ótica é que deve ser interpretado o art. 2º e os demais dispositivos da mesma lei. (...)*

*Quanto aos atos infra legais, a regulamentação da Lei nº 10.168/2000 que trata da CIDE - Remessas foi feita pelo Decreto nº 4.195/2002, em simetria com as alíneas "a", "b", "c", "c.1", "c.2", "c.3", "c.4", "d" e "e", acima. Transcrevo:*

*Decreto nº 4.195/2002*

*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.*

*Na compreensão do art. 10, I, do Decreto nº 4.195/2002, os contratos que têm por objeto o "fornecimento de tecnologia", dada a amplitude semântica da expressão, abrangem todas as demais situações legais não previstas nos demais incisos do mesmo art. 10 onde há pagamento por royalties ou outro tipo de remuneração correspondente ao uso, comercialização ou transferência de tecnologia estrangeira, com ou sem "absorção de tecnologia". Por isso o art. 10, I, do Decreto nº 4.195/2002 abarca também a incidência da exação sobre pagamentos relativos à concessão de licença de uso e/ou comercialização de software, até porque o decreto não pode criar qualquer isenção, excepcionando onde a lei não excepcionou, e não pode tributar onde a lei não tributou.*

*(...)*

*Outrossim, reforço, não há qualquer contradição deste raciocínio com as finalidades da lei de incentivar o desenvolvimento tecnológico nacional, visto que a contribuição onera a importação da tecnologia estrangeira nas mais variadas formas. O objetivo então é fazer com que a tecnologia (nas várias vertentes: licença, conhecimento/comercialização, transferência) seja adquirida no mercado nacional e não no exterior, evitando-se as remessas de remuneração*

*ou royalties. Tal a intervenção no domínio econômico. A este respeito já nos manifestamos:*

*(...)"*

*(Grifos e destaques originais e da Interessada.)*

*59.95 Observe-se, ainda, que o Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 7, de 23.08.2016, que dispõe sobre aspectos tributários na integralização de capital de pessoa jurídica no Brasil com cessão de direito por residente no exterior, deixa claro que a CIDE apenas incidirá na hipótese de o direito cedido consistir em aquisição de conhecimentos tecnológicos ou implicar transferência de tecnologia, reconhecendo que a cessão de direitos que não envolvem tecnologia não configura fato gerador da referida contribuição:*

*“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XXVI do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n.º 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto no art. 72 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 2.º da Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000, declara:*

*Art. 1.º - A integralização de capital de pessoa jurídica no Brasil com cessão de direito por residente no exterior sujeita-se à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o valor do direito, conforme previsto no art. 72 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Parágrafo único. Na hipótese de o direito cedido consistir em aquisição de conhecimentos tecnológicos ou implicar transferência de tecnologia, a integralização de que trata o caput sujeita-se também à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) à alíquota de 10% (dez por cento) sobre o valor do direito, nos termos do art. 2-2- da Lei n-5-10.168, de 29 de dezembro de 2000.”*

*(Grifou-se)*

*59.96 Ou seja, não configuram fatos geradores da CIDE as remessas efetuadas no presente caso pela exploração de direitos, visto que não têm por objeto a importação de tecnologia estrangeira nas suas diversas vertentes, como reconhece a AUTORIDADE na seção 4 do TERMO, ao afirmar que “evidentemente que o licenciamento de conteúdo de programação não pode estar associado à transferência e/ou absorção de tecnologia, visto se tratar apenas da disponibilização de obras intelectuais e/ou artísticas audiovisuais”.*

*59.97 Vê-se, pois, que todas as hipóteses de incidência da CIDE pressupõem, de alguma maneira, a importação de tecnologia estrangeira, em consonância com o objetivo da Lei n.º 10.168/00 e em linha com o entendimento do STJ.*

***59.98 III.1.6 - Do Conceito de Royalties a Qualquer Título Previsto no Decreto n.º 4.195/02, Que Regulamentou a Lei da CIDE***

*59.99 O exame das normas infra legais baixadas para regular a base de incidência da CIDE também leva à confirmação da necessária e pressuposta coincidência plena determinada pela lei com a base de incidência do IRF sobre royalties.*

*59.100 Na vigência da redação originária da Lei n.º 10.168/00 (isto é, antes das alterações introduzidas pela Lei n.º 10.332/01), a incidência da CIDE era regulada pelo Decreto n.º 3.949, de 03.10.2001, cujo art. 8.º dispunha:*

*“Art. 8º 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 relativos a:*

*I- fornecimento de tecnologia;*

*II- prestação de assistência técnica: serviços de assistência técnica; serviços técnicos especializados;*

*III- cessão e licença de uso de marcas;*

*IV- cessão e licença de exploração de patentes. Parágrafo único. Os contratos a que se refere este artigo deverão estar averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial e registrados no Banco Central do Brasil. ”*

*59.101 Após o advento da Lei nº 10.332/01, que, como visto, ampliou o âmbito de incidência da CIDE, a referida contribuição passou a ser regulada pelo Decreto nº 4.195/02, cujo art. 10 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. ”*

*59.102 Conforme se verifica, a única inovação do art. 10 do Decreto nº 4.195/02 em relação ao que já estava previsto no art. 8º do Decreto nº 3.949/01 foi a inclusão dos contratos relativos a serviços técnicos e de assistência administrativa ou semelhantes entre aqueles cuja remuneração está sujeita à CIDE.*

*59.103 Assim, o Decreto nº 4.195/02 explicitou que, para fins da CIDE, a expressão royalties a qualquer título refere-se a royalties relativos a marcas e patentes ou decorrentes do fornecimento de tecnologia, e não é equiparada a direitos autorais.*

*59.104 Dessa forma, validar a exigência da CIDE lançada pelo AUTO implicaria em desconsiderar também a norma do art. 10 do Decreto nº 4.195/02, a qual é de observância obrigatória (efeito vinculante) pela administração tributária, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.*

*59.105 Em situação análoga, assim decidiu a 2ª Turma do STJ, ao julgar o REsp nº 88.179 (Revista do STJ nº 111, de 1998, p.117):*

*“Tributário. Imposto de renda. Cooperativa. Aplicações financeiras. Se, entre duas interpretações, o regulamento do imposto de renda, baixado por decreto, adota aquela que favorece o contribuinte, o fisco não pode desconsiderá-la, exigindo o tributo à base da outra; tudo porque a interpretação da lei, pelo Chefe do Poder Executivo, vincula os órgãos hierarquicamente subordinados, e,*

*quando ela é manifestada por decreto, sobrepõe-se, também, formalmente às demais manifestações da Administração. Hipótese em que, muito embora a lei 5764-71, também autorize o entendimento de que o resultado das aplicações financeiras feitas por cooperativas está sujeito ao imposto de renda, o decreto 85450-80, que regulamentou, e que tem caráter de norma complementar (CTN, art. 100, I), fez por excluí-lo do campo de incidência do tributo. Recurso especial conhecido e improvido.”(Relator: Ministro ARI PARGENDLER, em 21.05.1998) (Grifos da Interessada.)*

59.106 Não obstante, a AUTORIDADE alegou que o art. 10 do Decreto n.º 4.195/02 seria meramente exemplificativo, já que, se entendido de outra forma, teria modificado a Lei n.º 10.168/00, alterada pela Lei n.º 10.332/01, o que não poderia ser aceito.

59.107 Pela leitura do art. 10 do Decreto n.º 4.195/02, verifica-se que não foi utilizado qualquer termo ou expressão que pudesse indicar um rol aberto, exemplificativo; pelo contrário, o legislador foi categórico e preciso ao especificar, de forma taxativa, quais os contratos estariam sujeitos à incidência da CIDE.

59.108 O entendimento de que não incide CIDE sobre remessas ao exterior a título de direitos autorais já foi acolhido pela jurisprudência administrativa, conforme se verifica nos seguintes julgados:

*“CIDE-REMESSAS. ROYALTIES SOBRE DIREITOS AUTORAIS. INTERPRETAÇÃO CONFORME. INTELIGÊNCIA DO DECRETO FEDERAL 4.195/2002. Não incide a contribuição nas remessas de royalties decorrente de direitos autorais de caráter cultural. A CIDE-Remessas possui fundamento de sua incidência nos setores econômicos que foram estimulados quando de sua criação pela Lei 10.168/2000 e pelo próprio Decreto regulamentar. Além disso, o Decreto Federal 4.195/2002 é claro em definir taxativamente somente as remessas de royalties a título de marcas e patentes estão sob o campo de incidência da contribuição, não cabendo a esse Conselho afastar sua aplicação. (...)” (Grifos da Interessada.)*

*(Acórdão 3401-003.833, de 28.06.2017, Relator Conselheiro TIAGO GUERRA MACHADO.)*

*“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.” (Grifos da Interessada.)*

*(Acórdão 301-34.753, de 11.09.2008, Relator Conselheiro JOÃO LUIZ FREGONAZZI.)*

*“CIDE. ROYALTIES. REMESSA AO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA. Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior a título de resultados advindos da exploração comercial de filmes não estão sujeitos ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-Cide, instituída pela Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000, por não se subsumirem à hipótese legal determinante da ocorrência do fato gerador de tal contribuição. (...)”(Grifos da Interessada.)*

*(Acórdão n.º 303-35.834, de 10.12.2008, Relatora Conselheira VANESSA ALBUQUERQUE VALENTE.)*

59.109 Vale transcrever os respectivos trechos do voto do Conselheiro JOÃO LUIZ FREGONAZZI, relator do Acórdão n.º 301-34.753:

*“Ademais, o artigo 10 do Decreto n.º 4.195, de 11 de abril de 2002, que regulamenta a Lei n.º 10.168/2000, vem interpretar qual deve ser a base de cálculo da CIDE incidente sobre royalties remetidos ao exterior, verbis:*

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

*I- fornecimento de tecnologia;*

*II- prestação de assistência técnica:*

*a) serviços de assistência técnica;*

*b) serviços técnicos especializados;*

*III- serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;*

*IV- cessão e licença de uso de marcas; e*

*V- cessão e licença de exploração de patentes.*

*A leitura do dispositivo legal acima 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 royalties (ou seja, não esteja inserido na exceção de pagamento ao autor ou criador da obra ou bem), não ensejará a incidência da CIDE.*

*Na via estreita do 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.” (Grifos da Interessada.)*

*59.110 Não obstante, ainda que se considere o art. 10 do referido Decreto n.º 4.195/02 meramente exemplificativo, o que se admite apenas para fins de argumentação, o fato é que ele não tem nenhum elemento indicativo de que os royalties poderiam compreender direitos autorais, direitos de transmissão, direitos de exploração de obras audiovisuais e, muito menos, esses direitos desatrelados da importação de tecnologia estrangeira.*

*59.111 Por conseguinte, o art. 10 do Decreto n.º 4.195/02 é taxativo, mas, ainda que fosse exemplificativo, como supôs a AUTORIDADE, não se poderia incluir no rol dos contratos listados os de direitos autorais, de direitos de transmissão nem os de exploração de obras audiovisuais, face a ausência de elementos aproximativos.*

*59.112 8.14. Vê-se, pois, que o AUTO viola o art. 10 do Decreto n.º 4.195/02, que é de observância obrigatória pela administração tributária, nos termos do art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72.*

*59.113 III.1.7 - Da Impossibilidade de se Cumular a Incidência de Duas Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*

*59.114 Independentemente dos argumentos expostos nas seções anteriores, a Interessada ainda ressalta que a manutenção do presente AUTO importará na incidência cumulativa de duas contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE e CONDECINE) sobre o licenciamento de direitos de exibição e exploração de obras audiovisuais.*

59.115 Contudo, a AUTORIDADE entendeu que a CF/88 não proibiria a incidência de mais de uma contribuição sobre o mesmo fato gerador ou base de cálculo (art. 149, §§ 2º e 4º).

59.116 A questão que se coloca, no presente caso, é a seguinte: ainda que a CF/88 não tenha proibido expressamente o bis in idem de contribuições, é legítima a incidência sobre o mesmo fato gerador de duas contribuições de intervenção no domínio econômico que objetivam intervir em setores distintos da economia?

59.117 As contribuições têm como característica comum (e que as distingue dos impostos) o fato de terem destinação específica. Por outro lado, a característica que distingue a CIDE das demais contribuições é a finalidade a que ela se destina, qual seja, a de servir como instrumento de intervenção da União no domínio econômico.

59.118 O termo “intervir”, consoante definição do Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, significa “ingerir-se (em matéria, questão etc), com a intenção de influir sobre o seu desenvolvimento; interferir; interceder, interpor sua autoridade, usar de seu poder de controle (...)”. Ou seja, a União instituiu a CIDE para exercer seu poder de controle sobre um setor específico da economia, de forma a assegurar que o seu desenvolvimento se harmonize, entre outros, com os princípios previstos nos arts. 170 e seguintes da CF/88.

59.119 A utilização da CIDE como instrumento de intervenção da União em determinada área é feita a partir da escolha do próprio âmbito de incidência da contribuição, daí decorrendo que a incidência da CIDE deve, necessariamente, circunscrever-se a fatos que guardem pertinência com a área do domínio econômico escolhida.

59.120 Portanto, caso o âmbito de incidência da CIDE extrapole a área objeto da intervenção para a qual ela foi instituída, a União estará, na verdade, utilizando a contribuição para também intervir em outra área não eleita, o que tornará a incidência da contribuição inconstitucional e ilegal.

59.121 Os arts. 1º e 2º da Lei nº 10.168/00 dispuseram de forma clara sobre a finalidade da CIDE em exame: servir de instrumento à intervenção da União na área da tecnologia.

59.122 Já o art. 32, I e parágrafo único da MP nº 2.228-1, de 06.09.2001, alterada pela Lei nº 12.485, de 12.09.2011, estabelecem que a CONDECINE tem como fato gerador, entre outros, (i) “a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais e (ii) 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”.

59.123 Ou seja, é extrema de dúvidas que a CONDECINE e a CIDE prevista na Lei nº 10.168/00, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.332/01, são contribuições de intervenção no domínio econômico que objetivam intervir em setores distintos da economia, quais sejam: o audiovisual e o de tecnologia.

59.124 Ora, o fato de se tratar de contribuições que objetivam intervir em setores distintos da economia já seria mais do que suficiente para demonstrar a impossibilidade de se exigir ambas as contribuições sobre o mesmo fato gerador.

59.125 Com efeito, neste caso, a União estaria utilizando a CIDE para intervir em outra área já sujeita a um instrumento de intervenção específico (a CONDECINE), desvirtuando o objetivo pretendido com a criação da CIDE, indo para além das fronteiras balizadas pelo art. 218 da CF/88.

59.126 Neste sentido, é o entendimento de MARCO AURÉLIO GRECO:

*“8. Não cabe Superposição de Contribuições para a Mesma Finalidade A existência de um motivo atrelado a uma finalidade indica que não podem coexistir exigências cujas finalidades se superponham e que difiram apenas quanto ao respectivo âmbito de aplicação. De fato, a legitimidade constitucional da figura resulta da finalidade buscada e a contribuição visa servir de instrumento para atingi-la. Ora, como a criação da figura resulta de um juízo que concluiu pela inadequação entre a realidade presente e os objetivos constitucionais; e pela adequação entre a contribuição e a mudança que se quer operar na realidade, só há espaço para a existência de “uma contribuição” para cada finalidade buscada.*

*Assim, por exemplo, se existir uma contribuição cuja finalidade é viabilizar a pesquisa científica e tecnológica, à qual estão submetidas determinadas empresas em função do setor a que pertencem (uma contribuição específica para determinado setor), esta finalidade já estará atendida e o juízo de adequação terá sido emitido. Por consequência, descaberá a criação (em relação a estas pessoas) de uma segunda contribuição destinada à mesma finalidade, mas que venha a ser exigida da universalidade das empresas (sem distinção) (uma contribuição de feição geral). Para uma finalidade, cabe uma contribuição.*

*Para uma finalidade nova é preciso criar contribuição nova. Duplicidade de contribuições para a mesma finalidade gera conflito de meios para atingir o mesmo fim (antinomia), e um deles deve ser afastado. Um dos critérios para identificar qual deles será aplicável pode ser o critério da especialidade que, mais do que norma positiva (Lei de Introdução), é parâmetro que advém da Teoria Geral do Direito, como adequado para superar antinomias.” (GRECO, Marco Aurélio, coord. Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins. São Paulo: Dialética, 2001. p. 21 e 22.)*

59.127 Dessa forma, não sendo possível cumular a incidência de duas contribuições de intervenção no domínio econômico, é de ser e conhecer que, no caso, deverá prevalecer apenas a incidência da CONDECINE, por se tratar de contribuição específica, destinada a intervir no mercado de exibição e exploração de obras audiovisuais, do qual a Interessada faz parte.

#### **59.128 III.1.8 - Da Retificação do Auto Para Excluir Determinadas Remessas**

59.129 No Item 7 do Termo, a Autoridade informa que, na apuração da base de cálculo da CIDE lançada pela AUTO, teriam sido “expurgadas as remessas porventura canceladas”.

59.130 Mas, por lapso da AUTORIDADE, foi computado na base de cálculo apurada no Anexo II do AUTO, no mês de junho de 2015, montante cuja respectiva operação de câmbio foi cancelada, conforme esclarecido no decorrer da fiscalização (vide linha 114 da aba denominada “8741” da “Planilha DOC 01” citada pela TERMO).

59.131 Dessa forma, tal montante deve ser expurgado da apuração do crédito tributário.

59.132 No Anexo II do AUTO, a AUTORIDADE também computou na base de cálculo do crédito tributário valor remetido à empresa INSEAD, em dezembro de 2015, por meio do contrato de câmbio nº 000133552444 (e-fls. 1218/1228), cuja natureza informada é de “47702 - serviços pessoais, culturais e de entretenimento Serviços de Educação”.

59.133 De acordo com as Notas auxiliares para classificação das operações de câmbio, disponível no site do Banco Central do Brasil, tal classificação abrange as hipóteses abaixo, e não se confunde com a de serviços técnicos e de fornecimento de tecnologia (os quais têm codificações distintas):

“Pagamento ou recebimento por taxa escolar, exame de proficiência, inscrição em simpósio, congresso, mesa redonda, seminário, conclave e assemelhados, e por outras despesas cobradas por instituição de ensino, sempre que o curso ou o evento ocorra fora do país de residência do estudante ou do participante. Inclui, entre outros:

- alojamento, alimentação e fornecimento de material didático. ”

59.134 A documentação já acostada aos autos (e-fls. 520/525 e 1616/1623) comprova que se trata de pagamento pela participação de profissional em seminário sobre “O Desafio da Liderança -Challenge of Leadership Programme”, incluindo despesa com refeições, que não configura fato gerador da CIDE, seja porque não envolve aplicação de tecnologia estrangeira (para evitar repetições, a Interessada se reporta aos argumentos aduzidos na seção II.1.5 desta impugnação), seja porque parte da referida remessa sequer tem natureza de remuneração do seu beneficiário (e sim, de reembolso de despesas).

59.135 Por fim, também não configuram fatos geradores da CIDE as 6 (seis) remessas efetuadas ao exterior que foram identificadas no ANEXO I do AUTO como sendo a título de “serviços técnicos, profissionais e administrativos” (e-fls. 13742/13761), na medida em que, na verdade, referem-se a pagamentos de materiais (HDs) utilizados para a disponibilização dos conteúdos audiovisuais, conforme atestam as respectivas invoices (DOC. 01).

#### **59.136 III.1.9 - Da Retificação da Base de Cálculo do Auto Pela Exclusão do Valor do IRF**

59.137 Mas, ainda que se entenda pela manutenção total ou parcial da CIDE exigida no AUTO, o que a Interessada admite mais uma vez apenas para fins de argumentação, a sua base de cálculo também deverá ser retificada, para dela ser expurgado todo e qualquer valor relativo ao IRF.

59.138 Como visto, de acordo com o § 3º do art. 2º da Lei nº 10.168/00, com as alterações introduzidas pelas Lei nº 10.332/01, a CIDE incide sobre “os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração”.

59.139 O IRF incidente sobre remessas não é valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido a residentes ou domiciliados no exterior (isto é, não é remuneração da pessoa no exterior recebedora dos rendimentos), mas sim valor destinado ao Erário e que jamais deixa o território nacional.

59.140 Em situação similar, assim decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, sob a sistemática de repercussão geral, e a 1ª Seção do STJ no julgamento do Resp nº 1.624.297, sob a sistemática dos recursos repetitivos.

59.141 11.5. Portanto, ainda que fosse válida a exigência da CIDE lançada no AUTO, o que se admite apenas a título de argumentação, ela não poderia incidir sobre o valor do IRF.

#### **59.142 III.1.10 - Da Impossibilidade de Exigência da Multa de Ofício e de Juros de Mora**

59.143 *Conforme já demonstrado, o procedimento adotado pela Interessada está amparado no art. 10 do Decreto n.º 4.195/02, que, ao interpretar e regulamentar a Lei n.º 10.168/00, alterada pela Lei n.º 10.332/01, não incluiu os pagamentos realizados em decorrência da exploração de direitos autorais e de obras audiovisuais nem os direitos de transmissão entre as hipóteses de incidência da CIDE.*

59.144 *Nessa conformidade, e nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN, não pode haver imposição de multa de ofício e de juros de mora no caso concreto, já que qualquer decreto se sobreporia às próprias normas complementares cuja observância tornaria descabida a imposição desses acréscimos:*

*“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados, e das convenções internacionais e dos decretos: (...)*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”*

59.145 *Ainda que venha a prevalecer o entendimento de que o art. 10 do Decreto n.º 4.195/02 seria meramente exemplificativo, o que a Interessada admite apenas para argumentar, é inconteste que o referido dispositivo, no mínimo, induziu os contribuintes de boa-fé a um suposto erro, porquanto não relacionou os contratos de direitos autorais, de direitos de transmissão nem os de exploração de obras audiovisuais entre as hipóteses de incidência da CIDE, nem utilizou quaisquer expressões que pudessem indicar que o seu rol seria meramente exemplificativo.*

59.146 *Tanto é assim que grande parte da doutrina e da jurisprudência diverge do entendimento da AUTORIDADE, com fundamento justamente no art. 10 do Decreto n.º 4.195/02.*

59.147 *12.5. Portanto, tendo a Interessada, de boa fé, observado o disposto no art. 10 do Decreto n.º 4.195/02, é descabida a cobrança de multa de ofício de 75% e de juros de mora no caso concreto.*

#### **59.148 III.1.11 - Dos Juros Sobre a Multa de Ofício**

59.149 *Caso os argumentos acima sejam superados, o que a Interessada admite novamente apenas para argumentar, é descabida a incidência de juros sobre a multa de ofício de 75% lançada pelo AUTO, por falta de amparo legal, conforme entendimento já adotado pela jurisprudência administrativa (Acórdãos n.ºs 1201-000.587, de 03.10.2011, 9202-002.600, de 07.03.2013, entre outros).*

#### **59.150 III.2 - Do Pedido**

59.151 *Por todo o exposto, a Interessada pede e espera que o AUTO seja julgado improcedente, com a consequente extinção do crédito tributário.”*

60. Foram apresentados documentos às e-fls. 13864/13894 em anexo à impugnação acima.

61. É o relatório.

Seguindo os trâmites processuais, a impugnação foi apreciada pela DRJ que decidiu pela manutenção do lançamento cujas razões restaram assim ementadas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

O exame da constitucionalidade das leis compete exclusivamente ao Poder Judiciário.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2015

CIDE. ROYALTIES. ESPÉCIES. DECRETO REGULAMENTADOR. ALCANCE.

O alcance do decreto se restringe ao da lei em função da qual foi expedido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2015

CIDE. REMESSA AO EXTERIOR. DIREITOS AUTORAIS. ROYALTIES. FATO GERADOR. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. DESNECESSIDADE.

A remessa ao exterior, a qualquer título, de rendimentos da exploração de direitos autorais classificados como royalties constitui fato gerador da CIDE, independentemente de transferência de tecnologia.

CIDE. BASE DE CÁLCULO. IRRF.

O IRRF sobre pagamentos a beneficiários de royalties no exterior integra a base de cálculo da CIDE.

CIDE. CÁLCULO. LAPSO MANIFESTO. RETIFICAÇÃO.

O lapso de cálculo manifesto impõe a retificação do lançamento.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. NORMAS COMPLEMENTARES. INAPLICABILIDADE.

Não demonstrado o amparo em normas complementares de leis, decretos, tratados e convenções internacionais, são devidos os juros de mora e a multa de 75% sobre o crédito tributário objeto de lançamento de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

As multas de ofício, quando não recolhidas no prazo legal, sujeitam-se à incidência de juros de mora.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimada, a Recorrente interpôs Recurso Administrativo Voluntário pontuando questões jurídicas por meio dos seguintes tópicos:

*3.5. DO EQUÍVOCO DA DECISÃO QUANTO AO ALCANCE DO ART. 22, ALÍNEA D), DA LEI N° 4.506/64;*

*3.6. DO EQUÍVOCO DA DECISÃO QUANTO AO CONCEITO DE ROYALTIES A QUALQUER TÍTULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO IRF (A QUE A CIDE ESTÁ ATRELADA);*

*4. DO HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO QUE DEMONSTRAM QUE O CONCEITO DE ROYALTIES A QUALQUER TÍTULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO IRF QUE A CIDE ESTÁ ATRELADA) NÃO COMPREENDEM OS DIREITOS AUTORAIS, OS DIREITOS DE TRANSMISSÃO DE FILMES E EVENTOS (INCLUSIVE, ESPORTIVOS) E OS DIREITOS DE EXPLORAÇÃO DE OBRAS AUDIOVISUAIS;*

*5. DA DISTINÇÃO FEITA PELA LEGISLAÇÃO CIVIL BRASILEIRA;*

*6. DAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DA CIDE E DA SUA NECESSÁRIA VINCULAÇÃO COM A IMPORTAÇÃO DE TECNOLOGIA ESTRANGEIRA, NAS MAIS VARIADAS FORMAS;*

*7. DO CONCEITO DE ROYALTIES A QUALQUER TÍTULO PREVISTO NO DECRETO Nº 4.195/02, QUE REGULAMENTOU A LEI DA CIDE;*

*8. DA IMPOSSIBILIDADE DE SE CUMULAR A INCIDÊNCIA DE DUAS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO; e,*

*9. DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO E DE JUROS DE MORA.*

À Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso defendendo o lançamento fiscal, arguindo, para tanto, que os valores remetidos ao exterior pela Recorrente a título de remuneração pelo direito de transmitir obras audiovisuais, decorrentes dos contratos de licenciamentos de direitos celebrados pela Recorrente, para a transmissão de filmes, seriados, programas de entretenimento e eventos, incorrem em hipótese de incidência da CIDE- royalties da Lei nº 10.168/2000.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

### **1. Exame de admissibilidade do recurso voluntário.**

Preenchidos os requisitos formais necessários de admissibilidades amparados no Decreto nº 70.235/72, e no Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria nº 1.634/2023), conheço do Recurso Voluntário.

### **2. Sinopse fática.**

Consoante narrado, a ausência ou insuficiência de pagamento da Cide-remessa-royalties pela empresa Recorrente, objeto de lançamento pela fiscalização, deu em razão do licenciamento de direitos para transmissão de filmes e/ou programas, no ano-calendário de 2015 (art. 22, alínea 'd' da Lei nº 4.506/64 c/c art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168/2000), confira-se:

### **5) DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL**

**5.1) CIDE - REMESSAS AO EXTERIOR – ROYALTIES**

(...)

Resta, pois, esclarecido, que os valores pagos, creditados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior pelo direito de transmitir obras audiovisuais, tais como filmes, programas e outros eventos de televisão, têm a natureza jurídica de royalties devidos como contraprestação pelo uso, exploração e/ou transmissão de obras intelectuais de autoria de terceiros.

Por consequência, quando os pagamentos, créditos ou remessas são feitos às pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, detentoras dos direitos autorais, que os cedem mediante licença para que outras sociedades empresárias os explorem, estes pagamentos caracterizam-se como royalties, incidindo a CIDE sobre o montante pago, creditado ou remetido.

**ENQUADRAMENTO LEGAL**

Fatos geradores ocorridos entre 01/02/2016 e 31/12/2016:

Arts. 2º e 3º da Lei nº 10.168/00, com redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332/01

Art. 2º, § 4º da Lei nº 10.168/00, com redação dada pela Lei nº 10.332/01.

A autuação foi mantida pela DRJ, sob as seguintes razões:

**DA ALEGAÇÃO ACERCA DO ALCANCE DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 10.168/2000**

Segundo a Impugnante, a fiscalização teria utilizado o disposto no artigo 3º da Lei nº10.168/2000 para indevidamente equiparar ou estender o conceito de royalties, adotado pelo artigo 22, alínea "d", da Lei nº4.506/64 para fins da incidência do IRPF, ao conceito de royalties com vistas à incidência do IRRF sobre remessas ao exterior.

Ocorre que, diferentemente do que pressupõe a Impugnante, a definição de royalties apresentada pelo artigo 22 da Lei nº 4.506/1964, não é exclusiva para fins de aplicação da legislação do IRPF. Confira-se o texto da lei em causa:

[omissis]

No texto legal acima transcrito não se observa nenhuma restrição da sua aplicação exclusivamente à tributação de rendimentos da pessoa física. Que não houve intenção, por parte do legislador, de restringir sua aplicação fica também evidente nos dois artigos seguintes, o 23 e 24, da mesma lei que continuam a tratar de aluguéis e royalties e fazem referência ao artigo 22. Confira-se:

[omissis]

Mais importante ainda é que a Lei nº4.506/64, que dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza, traz tantas normas que se aplicam ora exclusivamente às pessoas físicas, ora às pessoas jurídicas, mas nessas hipóteses, a limitação da abrangência é enunciada claramente no texto legal, ou fica evidente em virtude da natureza da questão por ela regulada. Daí que quando não há enunciação expressa de restrição do alcance, deve-se interpretar que a norma é genérica o bastante para abranger todas as situações.

Especificamente no concernente a royalties, o assunto não é tratado exclusivamente nos artigos 22 a 24. Os artigos 59 e 71 voltam ao tema e contêm disposições que, indubitavelmente, se aplicam apenas ao imposto de renda da pessoa jurídica, pois impõem limitações à dedução de despesas com royalties na determinação do lucro real, base de cálculo por excelência do imposto de renda da pessoa jurídica. No entanto, a Lei nº4.506/64, não traz nenhuma definição nova de royalties que pudesse se

aplicar a essas situações, o que leva, necessariamente, mais uma vez, à conclusão de que a definição de royalties dada pelo artigo 22 dessa lei deve ser entendida como válida para todas as situações em que a legislação tributária se refere ao termo. Tanto é assim que não se encontra na legislação tributária nenhum outro enunciado que contenha a definição de royalties. Logo, a aplicação do art. 22 da lei nº 4.506/64 em relação no presente autuação fiscal é perfeitamente cabível.

(...)

**DA ALEGAÇÃO ACERCA DO CONCEITO DE ROYALTIES A QUALQUER TÍTULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DA CIDE SE ATRELAR AO CONCEITO DE ROYALTIES A QUALQUER TÍTULO PARA FINS DO IRF SOBRE REMESSAS AO EXTERIOR**

(...)

A partir da vigência da Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, que alterou o artigo 2º supra transcrito, porém, o campo de incidência da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000 foi ampliado, de tal modo que passaram a ser contribuintes da obrigação também as 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 como as pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. Confira-se como ficou a redação da Lei 10.168/2000, depois das alterações promovidas pela Lei nº 10.332/2001:

(...)

Dessa forma, diferente do que pretende sugerir a Impugnante, o campo de incidência da CIDE é que foi alargado para coincidir com o do IRF a que se referia o artigo 3º da Medida Provisória nº 2.062-60/2000. Esse alargamento implica que a CIDE passa a incidir também sobre os pagamentos de royalties a qualquer título, assim como de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior. Isso lança luz sobre o conteúdo da exposição de motivos do projeto de lei que deu origem à Lei nº 10.332/2001. O propósito do legislador não era restringir nem diferenciar o campo de incidência da CIDE para que ele alcançasse apenas uma suposta definição de royalties que não fosse a mesma daquela dada pelo artigo 22 da Lei nº 4.506/1964. A exposição de motivos apenas enuncia que a CIDE e o IRRF em questão passaram a ter o mesmo campo de incidência.

(...)

De qualquer forma, a exposição de motivos, ainda que possa servir de fonte de informação para a construção de uma exegese de textos legais obscuros ou ambíguos, não tem caráter vinculante. O texto legal sendo claro e categórico prevalece sobre qualquer indicação contrária que possa advir da exposição de motivos. Esta, cumpre salientar, é de responsabilidade apenas do autor de qualquer proposição legislativa, ao passo que o texto legal efetiva e finalmente aprovado é fruto de um processo prolongado e complexo, ao qual se agregam as contribuições de diversos membros do Parlamento e ainda, dependendo da espécie legal em curso, passará pela sanção do chefe do Poder Executivo. Por isso, é descabido conferir força vinculante à exposição de motivos, sobretudo quando qualquer interpretação nela baseada mostra-se contrária ao texto legal efetivamente aprovado pelo Parlamento.

(...)

Nem muito menos socorre a Impugnante o artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002. É verdade que seu artigo 10, entre as hipóteses de incidência da CIDE, não mencionou expressamente os pagamentos realizados em decorrência da exploração de direitos

autorais e de obras audiovisuais nem os direitos de transmissão. Contudo, a enumeração contida nessa norma é apenas exemplificativa, visto que o § 2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001, categoricamente determina a incidência da CIDE sobre o pagamento de royalties a qualquer título. Com efeito, não poderia um decreto, ainda que emanado do chefe do Poder Executivo, restringir o campo de incidência de exação instituída em lei. A propósito, essa questão será retomada e analisada em profundidade mais adiante neste voto, quando se aprecia arguição mais específica da Impugnante sobre o mesmo tema.

Ainda neste item, a Impugnante também considerou ser descabida a iniciativa da autoridade autuante de aplicar o art. 22 da Lei nº 4.506/64, o qual, no seu modo de entender, não se aplica ao IRF sobre remessas ao exterior e não teve alíquota alterada pela MP nº 2.062-60.

Conforme já apreciado anteriormente neste voto, diferentemente do que pressupõe a Impugnante, a definição de royalties dada pelo artigo 22 da Lei nº 4.506/1964, não é exclusiva para fins de aplicação da legislação do IRPF. Transcreve-se novamente o artigo:

[omissis]

No texto legal acima transcrito não se observa nenhuma restrição da sua aplicação exclusivamente à tributação de rendimentos da pessoa física. Que não houve intenção, por parte do legislador, de restringir sua aplicação fica também evidente nos dois artigos seguintes, o 23 e 24, da mesma lei que continuam a tratar de aluguéis e royalties e fazem referência ao artigo 22. Confira-se:

[omissis]

Veja-se que o § 2º do artigo 24 supra traz uma regra que se aplica exclusivamente a pessoa física, mas nesse caso, a restrição é expressamente enunciada, o que demonstra claramente que as outras disposições dos artigos em questão aplicam-se indistintamente a pessoas físicas e jurídicas.

Mais importante ainda é que a Lei nº 4.506/64, que dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza, traz tantas normas que se aplicam ora exclusivamente às pessoas físicas, ora às pessoas jurídicas, mas nessas hipóteses, a limitação da abrangência é enunciada claramente no texto legal, ou fica evidente em virtude da natureza da questão por ela regulada. Daí que quando não há enunciação expressa de restrição do alcance, deve-se interpretar que a norma é genérica de modo a abranger todas as situações.

(...)

À Procuradoria da Fazenda Nacional, citando jurisprudências deste Órgão Colegiado, defende a incidência da CIDE-royalties com arrimo no art. 7º da Lei 9.610/98; na alínea a) do art. 22 da Lei 4.506/64; nos artigos 2º, § 2º, e 3º, ambos da Lei nº 10.168/2000; na Lei 10.332/01; e no art. 10 do Decreto 4.195/02. E afirma que a lei não determina que o pagamento feito ao autor da obra não se configuraria como royalties bem como, destaca que os royalties não estão sendo pagos diretamente ao autor das obras audiovisuais exploradas.

Por essas razões, sustenta que a cessão de direitos para transmissão de filmes e/ou programas possui natureza jurídica de royalties a atrair a Cide-remessa.

Resumidos os fatos, prossigo com o mérito.

### 3. Hipótese de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide-remessa exterior.

#### 3.1. Jurisprudências do CARF sobre a matéria.

De início, cabe esclarecer que *'a incidência cide-remessa exterior sobre licença e direito de uso na exploração e transmissão de filmes, programas e eventos'*, não é um tema consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que se ilustra como exemplos:

Nº PAF	Nome da Parte	Nº Acórdão (1ª instância)	Decisão (i)	Nº Acórdão (2ª instância)	Decisão (ii)	Matéria e Dispositivos
16561.720112 /2011-26	SKY BRASIL	3101-001.694 (2014)	CIDE. INCIDÊNCIA. LICENÇA DE USO OU AQUISIÇÃO DE CONHECIMENTO TECNOLÓGICO. SERVIÇOS TÉCNICOS, DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. ROYALTIES. PAGAMENTO, CREDITAMENTO. ENTREGA. EMPREGO OU REMESSA AO EXTERIOR. A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico CIDE onera os valores pagos creditados, entregues, e empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, por licença de uso de conhecimentos tecnológicos, aquisição de conhecimentos tecnológicos, contratos que impliquem transferência tecnológica, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, e royalties.	9303-005.293 (2017)	CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE. A partir de 1/1/2002, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incide também sobre o valor de royalties, a qualquer título, que a pessoa jurídica pagar, criar, editar, entregar, empregar ou remeter a residente ou domiciliado no exterior, inclusive os royalties de correntes de licença e direito de uso na exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em televisão por assinatura.	Transmissão de programação de televisão por assinatura, inclusive royalties  (i) Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para ajustar à base de cálculo considerando a taxa câmbio vigente à data de ocorrência do fato gerador para fins de conversão do valor;  (ii) Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as Conselheiras Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos

						Autran, que lhe deram provimento.
16539.720013 /2017-17	GLOBO COMUNIC AÇÃO	3401-006.620 (2019)	<p>CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. ROYALTIES, A QUALQUER TÍTULO. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. IRRELEVÂNCIA. Para efeito de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), no caso de pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, é irrelevante ter ocorrido transferência de tecnologia.</p> <p>CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. DIREITOS DE AUTOR E CONEXOS. ABRANGÊNCIA. A CIDE-Remessas de que trata o art. 2o da Lei no 10.168/2000 incide sobre “direitos autorais” (“direitos de autor e conexos”), expressão que abrange, em âmbito nacional e internacional, transmissões de som e imagem, como filmes, programas de TV, e eventos, inclusive esportivos.</p>	RETIRADA DE PAUTA ANTECIPAD A Data da Sessão: 12/03/2024	-	<p>direitos (royalties) tais como os referentes a transmissão de filmes, transmissão de programas esportivos, exibição e produção de programas de entretenimento, e outros</p> <p>(i) Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por voto de qualidade, para rejeitar as alegações de defesa sobre o caráter restritivo do Decreto no 4.195/2002, vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado, Rodolfo Tsuboi, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (matéria votada em maio de 2019, e complementada em junho de 2019, com a alteração do voto da Conselheira Mara Cristina Sifuentes, que passou a acompanhar o posicionamento do relator, e com o voto do Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco); (b) por maioria de votos, para: (b1) rejeitar as alegações de</p>

						defesa sobre referibilidade, vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado e Rodolfo Tsuboi (matéria votada em maio de 2019, e complementada em junho de 2019, com o voto do Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco); e (b2) rejeitar as alegações de defesa em relação à exigência conjunta de CIDE e CONDECINE, no caso concreto, vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado e Fernanda Vieira Kotzias (matéria apreciada em junho de 2019); e (c) por unanimidade de votos, para: (c1) dar provimento ao recurso, no que se refere à exclusão da base de cálculo da CIDE-Remessas da parcela referente ao ajuste efetuado pela fiscalização (adição de IRRF - matéria apreciada em junho de 2019); e (c2) negar provimento em relação aos demais itens (matéria apreciada em junho de 2019).
10880.729484/2011-29	NET SERVICOS	3102-002.020 (2013)	LICENÇA DE USO OU AQUISIÇÃO DE CONHECIMENTO TECNOLÓGICO. SERVIÇOS TÉCNICOS, DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. ROYALTIES. PAGAMENTO, CREDITAMENTO. ENTREGA. EMPREGO OU REMESSA AO	9303-006.993 (2018)	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	remessas ao exterior de royalties relativos aos direitos de transmissão de programas de televisão  (i) Vistos,

			<p>EXTERIOR. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. CONDIÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.</p> <p>A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE onera os valores pagos creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, por licença de uso de conhecimentos tecnológicos, aquisição de conhecimentos tecnológicos, contratos que impliquem transferência tecnológica, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, e royalties. A transferência de conhecimento tecnológico não é condição para incidência da Contribuição.</p>		<p>título, a residentes ou domiciliados no exterior são hipóteses de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei nº 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 a qual for o objeto do contrato, faz surgir a obrigação tributária referente a essa CIDE</p>	<p>relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e, <b>por voto de qualidade</b>, negar Provimento ao Recurso Voluntário;</p> <p>(ii) Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello que lhe deram provimento.</p>
16643.000105 /2010-13	SONY PICTURES	3201-002.059 (2016)	<p>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.</p>	9303-005.985 (2017)	<p>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</p>	<p>pagamento de licenças de exploração sobre a distribuição de filmes, programas de televisão e espaço publicitário de propriedade de empresas estrangeira</p> <p>(i) Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Ana Clarissa Masukodos Santos Araujo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz</p>

					“d).	Belisário e Cássio Schappo. (ii) 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 Miyama 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 Miyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.
--	--	--	--	--	------	--

Também elucida a divergência que cerca o tema neste Conselho Administrativo Recursal, o quadro elaborado pelo i. Conselheiro Rosaldo Trevisan no acórdão n.º 3401-006.620 que se reproduz:

Turma	Incidência / Conceito de <i>royalties</i>	Considerações sobre o Decreto regulamentar	Cumulaçã o com CONDEC INE	Gross up (IRF na base de cálculo)	Comentários
3201 (4 Acórdãos)	A adoção do conceito de <i>royalties</i> da Lei do IR vem sendo adotada, por voto de qualidade, nos Acórdãos 3201-003.344 e 3201-003.461 (que versam sobre exploração e direitos de imagem), e por maioria (5x3), no Acórdão 3201-003.346, que trata de direitos de reprodução. Tratando de direitos de licença para distribuição de programas de TV (ESPN), entendidos como <i>royalty</i> pela exploração de direito autoral, decidiu-se, por maioria (5x3), pela incidência da CIDE, no Acórdão 3201-003.036	A hipótese de incidência é definida em lei (princípio da legalidade estrita), e o Decreto regulamentar não se sobrepõe à disposição legal primário introdutor da obrigação). Posicionamento presente nos Acórdãos 3201-003.344 e 3201-003.036.	Há manifestação sobre o tema apenas no Acórdão 3201-003.036, no sentido de possibilita de de incidência simultânea a de CIDE-Remessas e CONDEC INE.	Há manifestação sobre o tema nos Acórdãos 3201-003.344, 3201-003.461 e 3201-003.346, no sentido de inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas.	O posicionamento é constante, na turma, ainda que não unânime, pela incidência sobre <i>royalties</i> em acepção ampla, incluindo direitos de licença para distribuição de programas de TV, sem prejuízo da incidência de CONDECINE e com <i>gross up</i> .

	(o que foi confirmado na CSRF – Acórdão n. 9303-007.398).				
<b>3301 (1 Acórdão)</b>	<b>A adoção do conceito de royalties da Lei do IR</b> foi adotada, por voto de qualidade, no Acórdão 3301-004.631, ao tratar de direitos autorais / "serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes" e "royalties, a qualquer título". (UNIVERSAL)	O fato de não estarem os direitos autorais entre os tipos arrolados no Decreto não os retira do <b>campo de incidência definido em Lei.</b>			O colegiado julgou apenas em um processo parte dos temas analisados, decidindo, por voto de qualidade, no mesmo sentido da turma 3201.
<b>3302 (1 Acórdão)</b>				Há manifestação sobre o tema no Acórdão 3302-005.578, pela <b>inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas.</b>	O colegiado julgou apenas em um processo parte dos temas analisados, decidindo, por voto de qualidade, no mesmo sentido da turma 3201.

<b>3401 (esta turma de julgamento) (5 Acórdãos)</b>	Em maio de 2017, o colegiado, analisando direitos autorais sobre obra literária e artística (T4F-Acórdão 3401-003.801), licenças de exibição, transmissão, uso, distribuição de obras cinematográficas, televisivas, eventos esportivos e conteúdo jornalístico (RECORD-Acórdão 3401-003.804), entendeu, por voto de qualidade, que <b>incide a CIDE-Remessas sobre royalties a qualquer título, inclusive em tais casos</b> , afastada majoritariamente a tese de ausência de "referibilidade", albergada pelos Cons. Tiago, André e Augusto, e a tese de que era exaustiva a enumeração	Em maio de 2017 (T4F-Acórdão 3401-003.801, e RECORD-Acórdão 3401-003.804), apenas o Cons. Robson adotava o entendimento de que o <b>Decreto regulamentar contém relação exaustiva</b> , exceto em um acórdão referente a direitos de "marca" (LUNELLI-Acórdão n. 3401-003.802), em que tal posicionamento foi majoritário. Em junho de 2017 (UNIVERSAL-Acórdão 3401-003.833), o posicionamento de que o Decreto é		Em três processos julgados em maio de 2017 (Acórdãos n. 3401-003.799, 3401-003.801 e 3401-003.804), entendeu majoritariamente o colegiado pela <b>não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas</b> , vencidos os Cons. Augusto,	Percebe-se que a turma, em maio de 2017, seguiu o posicionamento das demais, no que se refere à incidência (e ao papel do Decreto, em regra), alterando-se o entendimento no julgado de junho de 2017, em função da composição do colegiado. Já no que se refere ao "gross up", o entendimento que predomina majoritariamente, e, em todos os julgados, é o de não inclusão do
---	---	---	--	---	--

	do Decreto regulamentar, sustentada pelo Cons. Robson. Na mesma sessão, foi <b>afastada a incidência da CIDE sobre “direitos de marca”</b> (LUNELLI-Acórdão n. 3401-003.802), por maioria, vencidos os Cons. Rosaldo e Fenelon. Em junho de 2017, no entanto, ao analisar direitos autorais de caráter cultural (UNIVERSAL- Acórdão 3401-003.833), houve <b>alteração na composição e no posicionamento do colegiado</b> , sobre tais direitos, vencidos os Cons. Rosaldo e Fenelon.	restritivo foi acolhido pelos Cons. Tiago, André e Augusto, e pela Cons. Mara, que substituiu, na turma, o Cons. Eloy Eros, passando a se entender, por maioria, vencidos os Cons. Rosaldo e Fenelon, que <b>o Decreto restringiu o âmbito de incidência da CIDE-Remessas.</b>		Fenelon e Eloy Eros.	IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas.
<b>3402 (4 Acórdãos)</b>	No Acórdão n. 3402-004.340 (SONY PICTURES- que já foi, inclusive, apreciado pela CSRF, com manutenção do resultado), decidiu-se pela <b>incidência da CIDE-Remessas, em relação a direitos autorais pela distribuição e reprodução de obras audiovisuais</b> , por voto de qualidade.	No Acórdão n. 3402-004.340, decidiu-se, por voto de qualidade, que <b>somente à lei é dada a função de definir o fato gerador da obrigação tributária principal</b> , e que o Decreto editado com a finalidade de regulamentá-la deve ser interpretado em conformidade com o seu conteúdo.	No Acórdão n. 3402-004.340, afastou-se, por voto de qualidade, a decisão <i>a quo</i> , entendendo o-se que é <b>possível a incidência conjunta</b> das contribuições.	Nos Acórdãos n. 3402-004.362, 3402-004.391, e 3402-004.392, entendeu-se, por maioria (5x3), pela <b>não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas.</b>	Na única oportunidade em que foi analisado o tema da incidência, prevaleceu o posicionamento predominante nos demais colegiados. Já em relação ao “ <i>gross up</i> ”, o posicionamento majoritário é no mesmo sentido da turma 3401.
<b>9303 (CSRF) (10 Acórdãos)</b>	A CSRF analisou a abrangência do conceito de <i>royalties</i> em seis Acórdãos (GLOBOSAT- n. 9303-004.889, SKY - n. 9303-005.293, SONY - n. 9303-005.984, SONY - n. 9303-006.990, NET - n. 9303-006.993, e ESPN – n. 9303-007.398), entendendo sempre, pela <b>incidência da CIDE-Remessas no caso de licença e direito de uso</b>	Em todos os julgamentos consultados, o posicionamento é pela <b>impossibilidade de interpretação restritiva do Decreto, em função do princípio da legalidade.</b>	Nos Acórdãos n. 9303-004.889, n. 9303-005.293 e n. 9303-005.984, entendeu-se que é <b>possível a incidência conjunta</b> das contribuições.	Além do já referido Acórdão n. 9303-005.293, entendeu-se, nos Acórdãos n. 9303-005.983, n. 9303-006.256 e n. 9303-007.067, pela	O posicionamento reiterado da CSRF, é, por maioria, pela incidência da CIDE-Remessas no caso de licença e direito de uso na exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em
	<b>na exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em televisão</b> , por maioria de votos (5x3, ou 4x2). E, no Acórdão n. 9303-005.497, concluiu-se ser irrelevante o objeto de contrato para efeitos de incidência da CIDE-Remessas.		es.	<b>inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas.</b>	televisão, e pela inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas.

### 3.2. Definição de royalty e direitos autorais, e suas particularidades.

Antes de adentrarmos nas hipóteses de incidência da Cide, objeto do lançamento, peço venia para fazer uma breve introdução sobre a legislação do imposto sobre a renda e a tributação em relação ao direito autoral.

Royalties, na definição dada pelo Senado Federal, é o valor pago ao proprietário intelectual da patente, marca ou direito autoral, observe:

Royalty é uma palavra de origem inglesa que se refere a uma importância cobrada pelo proprietário de uma patente de produto, processo de produção, marca, entre outros, ou pelo autor de uma obra, para permitir seu uso ou comercialização. No caso do petróleo, os royalties são cobrados das concessionárias que exploram a matéria-prima, de acordo com sua quantidade. O valor arrecadado fica com o poder público. Segundo a atual legislação brasileira, estados e municípios produtores – além da União – têm direito à maioria absoluta dos royalties do petróleo. A divisão atual é de 40% para a União, 22,5% para estados e 30% para os municípios produtores. Os 7,5% restantes são distribuídos para todos os municípios e estados da federação. Fonte: Agência Senado<sup>1</sup>

A definição dada pela legislação está estampada no art. 22 da Lei nº 4.506/64:

**Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, v, exploração de direitos, tais como:** (Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

**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.

Conclui-se que *royalty* é a comissão paga pelo licenciado ao titular do direito, da marca ou da patente, para que possa usar explorar ou aproveitar economicamente (i) os recursos vegetais ou florestais; (ii) pesquisar ou extrair recursos minerais; (iii) patente de produto, de processo de produção e de marca; e, (iv) direitos autorais, neste caso excetuando-se o próprio autor ou co-autor do bem ou obra.

Sabe-se que o Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), que consolida a legislação referente ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza publicada até 31 de dezembro de 2016, prevê que os rendimentos 'royalties' do licenciado são tributáveis pelo **imposto sobre a renda da fonte**, que transcrevo:

**Art. 44. São tributáveis os rendimentos decorrentes de uso, fruição ou exploração de direitos,** tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 22; Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

**I - de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;**

**II - de pesquisar e extrair recursos minerais;**

<sup>1</sup> <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/royalties>

**III - de usar ou explorar invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; e**

**IV - autorais**, exceto quando percebidos pelo autor ou pelo criador do bem ou da obra.

Parágrafo único. Serão também considerados royalties os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no seu pagamento, inclusive a atualização monetária (Lei nº 4.506, de 1964, art. 22, parágrafo único; Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Art. 741. **Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte**, observado o disposto neste Capítulo, **a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:**

**I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, caput, alínea “a”);

II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por período superior a doze meses, exceto aqueles mencionados no art. 15 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, caput, alínea “b”);

III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do parágrafo único do art. 17 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, caput, alínea “c”; e Lei nº 9.718, de 1998, art. 12, caput, inciso I); e

IV - pela pessoa física residente no País que passar à condição de não residente, a partir da data de caracterização da nova condição (Lei nº 3.470, de 1958, art. 17, § 3º).

Às remessas e os royalties são, portanto, fatos geradores do IRF, sendo calculados de acordo com as tabelas progressivas publicadas periodicamente pelo executivo, segundo o art. 688 ao dispor:

Art. 688. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, calculado de acordo com as tabelas progressivas constantes do art. 677, os rendimentos decorrentes de alugueis ou royalties pagos por pessoas jurídicas a pessoas físicas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, caput, inciso II).

Corroborando, extrai-se do art. 767 do Regulamento:

**Art. 767. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda 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 2.159-70, de 2001, art. 3º).

A expressão “a qualquer título”, diz respeito ao *royalty* pago pelo uso, exploração ou proveito de: (i) recursos vegetais ou florestais; (ii) pesquisas ou extrair recursos minerais; (iii) patente de produto, de processo de produção e de marca; e, (iv) direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Sobre tais remessas o remetente está obrigado ao efetuar registro junto ao Banco do Brasil e, ainda, demonstrar o pagamento do IRF devido, como condições para a realização da transferência/remessa:

Art. 774. As pessoas físicas e jurídicas que desejarem fazer transferência para o exterior a título de lucros, dividendos, juros e amortizações, royalties, assistência técnica,

científica, administrativa e semelhantes deverão submeter aos órgãos competentes do Banco Central do Brasil e da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda os contratos e os documentos que forem considerados necessários para justificar a remessa (Lei n.º 4.131, de 1962, art. 9º, caput).

Parágrafo único. As remessas para o exterior dependem, sem prejuízo do disposto no art. 952, do registro da pessoa jurídica no Banco Central do Brasil e de prova do pagamento do imposto sobre a renda devido, se for o caso (Lei n.º 4.131, de 1962, art. 9º, § 1º)

Vê-se que o legislador afastou do campo da incidência do tributo os rendimentos auferidos pelo autor ou coautor do bem ou obra (inciso IV do art. 44), isso porque sobre o rendimento decorrente do direito autoral explorado incide o imposto sobre a renda da pessoa física, a teor do art. 38 c/c 79 do Dec. 9.580/2018, infra transcritos:

**Art. 38. São tributáveis os rendimentos do trabalho não assalariado, tais como** (Lei n.º 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; e Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

VII - direitos autorais de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, **quando explorados diretamente pelo autor ou pelo criador do bem ou da obra**; e

**Art. 79. O imposto sobre a renda devido na declaração de ajuste anual incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas** será calculado de acordo com a tabela progressiva anual correspondente à soma das tabelas progressivas mensais vigentes nos meses de cada ano-calendário.

Pressupõe-se como sujeito passivo da obrigação ao IRF à pessoa jurídica. No caso da pessoa física, o legislador ainda aponta como hipótese redutora da base de cálculo do IRPF, o imposto sobre a renda retido ou pago, colaciona-se:

Art. 80. Do imposto sobre a renda apurado na forma estabelecida no art. 79, poderão ser deduzidos:

[omissis]

VII - o imposto sobre a renda retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;

VIII - o imposto sobre a renda pago no exterior, observado o disposto no art. 115; e

[omissis]

A IN RFB n.º 1.455 de 06 de março de 2014, ratifica a incidência do IRF sobre os pagamentos ou remessas ao exterior, inclusive a título de royalties, este considerado o rendimento pelo uso, exploração ou proveito da marca ou da patente sobre a) recursos vegetais ou florestais; b) pesquisas ou extrações de recursos minerais; c) patente de produto, de processo de produção e de marca; e, direitos autorais, salvo exploração pelo autor ou coautor do bem ou obra, e sujeitos à alíquota de 15%, a saber:

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes

sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- 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; e d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;

II - considera-se:

- a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e
- b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

Nesse particular, ainda é factível a exigência da contribuição Condecine sobre veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras audiovisuais, cinematográficas e videofonográficas (art. 1º), inclusive nos casos de pagamento, creditamento, emprego, remessa ou entrega a produtor, distribuidor ou intermediário no exterior, os rendimentos oriundos das explorações das referidas obras, nos termos da MP nº 2.228/2001, ao dispor:

Art. 28. Toda obra cinematográfica e videofonográfica brasileira deverá, antes de sua exibição ou comercialização, requerer à ANCINE o registro do título e o Certificado de Produto Brasileiro - CPB. (Redação dada pela Lei nº 10.454, de 13..5.2002)

§ 1º No caso de obra cinematográfica ou obra videofonográfica publicitária brasileira, após a solicitação do registro do título, a mesma poderá ser exibida ou comercializada, devendo ser retirada de exibição ou ser suspensa sua comercialização, caso seja constatado o não pagamento da CONDECINE ou o fornecimento de informações incorretas. (Incluído pela Lei nº 10.454, de 13..5.2002)

**Art. 32. A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - Condecine terá por fato gerador:** (Redação dada pela Lei nº 12.485, de 2011) (Produção de efeito)

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; (incluído pela Lei nº 12.485, de 2011) (Produção de efeito)

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; (incluído pela Lei nº 12.485, de 2011) (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 952, de 2020)

III - a veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional, nos termos do inciso XIV do art. 1º 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. (incluído pela Lei nº 12.485, de 2011) (Produção de efeito)

**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.**

Tem-se, assim, que às remessas ao exterior atinentes à licença para uso, exploração ou aproveitamento econômico sobre direitos autorais (exploração de propriedade intelectual - Lei nº 9.610/98), que no caso em tela referem-se ao licenciamento de direitos para transmissão de conteúdos relativos a programas e filmes, é fato gerador da Condecine (art. 35 da MP nº 2.228/2001) e do IRF.

Passo agora a examinar o fato gerador da Cide-tecnologia, prevista na Lei nº 10.168/00, e se à sua exigência alcança os direitos autorais, sendo esta a causa do auto de infração em julgamento.

### 3.3. Referibilidade da CIDE-remessa exterior.

Na estrutura lógica da regra matriz de incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho (2019<sup>2</sup>), explica que a legislação traz a hipótese antecedente (previsão do fato) e o seu consequente, este que prescreve os efeitos jurídicos (relação jurídica):

A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.

E na estrutura jurídico-tributária o antecedente indica os critérios material (ação ou comportamento do sujeito), temporal (condicionado no tempo) e espacial (espaço), conceito assim descrito:

---

<sup>2</sup> Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 30ª edição.

NT	HIPÓTESE (descriptor)	1. critério material: ser proprietário de bem imóvel
		2. critério espacial: no perímetro urbano do Município de São Paulo
		3. critério temporal: no dia 1º do ano civil
	CONSEQUÊNCIA (prescritor)	1. critério pessoal <ul style="list-style-type: none"> <li>a) sujeito ativo: Fazenda Municipal</li> <li>b) sujeito passivo: o proprietário do imóvel</li> </ul>
		2. critério quantitativo <ul style="list-style-type: none"> <li>a) base de cálculo: o valor venal do bem imóvel</li> <li>b) alíquota: 1%</li> </ul>

As premissas norteiam o fenômeno de incidência tributária nas relações jurídicas. Assim, inexistindo previsão do fato, ou seja, o núcleo da hipótese de incidência, não há que se falar em efeito jurídico, porque não construído o fato concreto à norma.

Partindo da tese, consabido que por previsão expressa na Constituição Federal (art. 149), compete a União Federal instituir contribuições (i) sociais; (ii) de intervenção de domínio econômico; e, (iii) de interesse das categorias profissionais ou econômicas; como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. Para tal fim, é exigido o cumprimento das regras (i) do inciso III do art. 146; (ii) dos incisos I e III do art. 150; e, (iii) § 6º do art. 195.

Por esse lado, a contribuição deve, obrigatoriamente, ser instituída por lei, com arrecadação vinculada e cujos recursos sejam revertidos em favor da área beneficiada (social, interventiva ou corporativa), cito como exemplos contribuição sindical de interesse da categoria profissional e Cide-combustíveis vinculada ao setor de transportes.

A contribuição de intervenção de domínio econômico – CIDE, em específico, tem como característica a excepcionalidade e temporalidade, com o propósito de intervir ou promover o desenvolvimento da área beneficiada, como bem explicado por Leandro Paulsen em *Curso de Direito Tributário*:

Eventual intervenção é feita, pela União, para corrigir distorções ou para promover objetivos 117, influndo na atuação da iniciativa privada 43, especificamente em determinado segmento da atividade econômica 44. Não faz sentido a ideia de intervenção do Estado nas suas próprias atividades – intervenção em si mesmo. 118119

Ademais, a intervenção terá de estar voltada à alteração da situação com vista à realização dos princípios estampados nos incisos do art. 170 da Constituição Federal. Assim, serão ações aptas a justificar a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico aquelas voltadas a promover, e.g., o cumprimento da função social da propriedade – de que é exemplo a contribuição ao Incra 120 – (art. 170, III), a livre concorrência (art. 170, IV), a defesa do consumidor (art. 170, V), a defesa do meio ambiente (art. 170, VI), a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII), a busca do pleno emprego (art. 170, VIII) ou o estímulo às microempresas e às empresas de pequeno porte – do que é exemplo a contribuição ao Sebrae – (art. 170, IX) 121

Para o financiamento de ações de intervenção no domínio econômico, o art. 149 da Constituição atribui à União competência para a instituição das Cides.

Não há sustentação para o entendimento de que a contribuição de intervenção possa ser em si interventiva, ou seja, que a sua própria cobrança implique intervenção; a

contribuição é estabelecida para custear ações da União no sentido da intervenção no domínio econômico.

Quanto às bases econômicas passíveis de tributação, as contribuições de intervenção no domínio econômico estão sujeitas ao art. 149, § 2º, III, de modo que as contribuições instituídas sobre outras bases ou estão revogadas pelas EC 33/01, ou são inconstitucionais.

No caso concreto, a Lei nº 10.168/00 que institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE traz como fato gerador do tributo os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas em **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**, doravante colacionado:

Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

Art. 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.

Basta ver que a contribuição foi instituída pela União Federal com a intenção de fomentar o desenvolvimento tecnológico brasileiro, circunstância rechaçada pelo Superior Tribunal de Justiça no Resp nº 1.642.249/SP, a seguir:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC/1973. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 282/STF. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. CIDE - REMESSAS. ART. 2º, CAPUT E §1º, DA LEI N. 10.168/2000 E ART. 10, I, DO DECRETO N. 4.195/2002. INCIDÊNCIA SOBRE O PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR PELA EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS RELATIVOS A PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE) AINDA QUE DESACOMPANHADOS DA "TRANSFERÊNCIA DA CORRESPONDENTE TECNOLOGIA". ISENÇÃO APENAS PARA OS FATOS GERADORES POSTERIORES A 31.12.2005. ART. 20, DA LEI N. 11.452/2007. SIGNIFICADOS DAS EXPRESSÕES: "TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA", "TRANSFERÊNCIA DA CORRESPONDENTE TECNOLOGIA", "FORNECIMENTO DE TECNOLOGIA" E "ABSORÇÃO DE TECNOLOGIA".

1. Não merece conhecimento o recurso especial que aponta violação ao art. 535, do CPC, sem, na própria peça, individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância

para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula n. 284/STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

2. Ausente o prequestionamento dos seguintes dispositivos legais: arts. 6º e 10, da Lei n. 9.279/96. Incidência da Súmula n. 282/STF quanto ao ponto: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada".

3. Também afastado o conhecimento do especial com relação aos temas constitucionais, a saber: a inexistência do fundo respectivo consoante o procedimento previsto no ADCT da CF/88, a caracterização da CIDE como imposto e demais inconstitucionalidades apontadas daí derivadas. Nesse sentido, os precedentes: AgRg no REsp 1496436 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 28.04.2015; AgRg no Ag 1294641 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 19.10.2010; REsp 1121302 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 20.04.2010.

4. O fato gerador da CIDE - Remessas é haver pagamento a residente ou domiciliado no exterior a fim de remunerar (art. 2º, caput e §§2º e 3º, da Lei n. 10.168/2000): a) a detenção da licença de uso de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000); b) a aquisição de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000); c) a "transferência de tecnologia" (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000) que, para este exclusivo fim, compreende c.1) a exploração de patentes (art. 2º, §1º, primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.2) o uso de marcas (art. 2º, §1º, primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.3) o "fornecimento de tecnologia" (art. 2º, §1º, segunda parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.4) a prestação de assistência técnica (art. 2º, §1º, terceira parte, da Lei n. 10.168/2000); d) a prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes (art. 2º, §2º, da Lei n. 10.168/2000); ou e) royalties, a qualquer título (art. 2º, §2º, da Lei n. 10.168/2000).

5. Por especialidade (expressão "para fins desta Lei" contida no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 - Lei da CIDE - Remessas), o conceito de "transferência de tecnologia" previsto no art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000 não coincide com aquele adotado pelo art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98 ("Lei do software"). O primeiro não exige a "absorção da tecnologia", já o segundo, sim.

6. Desse modo, exclusivamente para os fins da incidência da CIDE - Remessas, o art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 expressamente não exigiu a entrega dos dados técnicos necessários à "absorção da tecnologia" para caracterizar o fato gerador da exação, contentando-se com a existência do mero "fornecimento de tecnologia" em suas mais variadas formas.

7. Nessa linha, o "fornecimento de tecnologia" de que fala o art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 também engloba a aquisição dos direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, isto porque para ser comercializada a tecnologia precisa primeiramente ser de algum modo fornecida a quem a comercializará. Não há aqui, por especialidade, a necessidade de "absorção da tecnologia" (exigência apenas do art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98).

8. Consoante o art. 2º, §5º, da Lei n. 9.609/98, os direitos de autor abrangem qualquer forma de transferência da cópia do programa (software). O que há, portanto, nos contratos de distribuição de software proveniente do estrangeiro, é uma remuneração pela exploração de direitos autorais, seja diretamente ao autor, seja a terceiro a título de royalties, o que se enquadra no conceito de "fornecimento de tecnologia" previsto no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000, pois há o fornecimento a adquirente no Brasil da cópia do programa pelo autor ou por terceiro que explora os direitos autorais no estrangeiro. Em suma: o fornecimento de cópia do programa (software) é "fornecimento de tecnologia", ainda que não haja a "absorção da tecnologia" (acesso ao código fonte) por quem a recebe.

9. A isenção para a remessa ao exterior da remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software) desacompanhada da "transferência da correspondente tecnologia" ("absorção da tecnologia") somente adveio a partir de 1º de janeiro de 2006, com o art. 20, da Lei n. 11.452/2007, ao adicionar o §1º-A ao art. 2º, da Lei n. 10.168/2000.

10. Não há qualquer contradição deste raciocínio com as finalidades da Lei n. 10.168/2000 de incentivar o desenvolvimento tecnológico nacional, visto que a contribuição CIDE - Remessas onera a importação da tecnologia estrangeira nas mais variadas formas. O objetivo então é fazer com que a tecnologia (nas várias vertentes: licença, conhecimento/comercialização, transferência) seja adquirida no mercado nacional e não no exterior, evitando-se as remessas de remuneração ou royalties. Tal a intervenção no domínio econômico. Precedente: REsp 1.186.160-SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 26.08.2010.

11. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp n. 1.642.249/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 15/8/2017, DJe de 23/10/2017.)

E embora a discussão apesente novos contornos, uma vez que encontra-se pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal o Tema n.º 914<sup>3</sup> (RE n.º 928.943/SP-RR) que definirá os limites para exigência da Cide fundada pela Lei 10.168/2000, não se pode olvidar das decisões já sedimentadas pela Corte Especial guarnecidas sob o manto da coisa julgada, também a exemplo do Resp n.º 1.668.324/SP:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CIDE. LEI N. 10.168/2000. LEI N. 10.332/01. LICENÇA DE USO DE SOFTWARE. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR. RECURSO ESPECIAL. AGRAVO INTERNO. CONTROVÉRSIA RELACIONADA AO TEMA N. 914 DO STF. AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO DE SOBRESTAMENTO NACIONAL DE PROCESSOS. NÃO OCORRÊNCIA DE NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. ÔBICES DE ADMISSIBILIDADE QUANTO ÀS CONTROVÉRSIAS RECURSAIS. DECISÃO MANTIDA.

I - Na origem, trata-se de mandado de segurança preventivo contra ato praticado pelo Delegado da Receita Federal em São Paulo - SP, com valor de causa atribuído em R\$ 100.000,00 (cem mil reais), em agosto de 2002, tendo como objetivo suspender a exigibilidade da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei n. 10.168/2000, com a redação da Lei n. 10.332/01, sobre os pagamentos, realizados a partir de fevereiro de 2002, a autores de programas de computador, residentes e domiciliados no exterior. Na sentença, os pedidos foram julgados improcedentes, extinto o processo com julgamento de mérito. No Tribunal a quo, reformou-se parcialmente a sentença.

II - Decisão monocrática proferida às fls. 781-790 recebeu o seguinte dispositivo: "Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I, do RISTJ, não conheço do recurso especial de ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA e, com fundamento no art. 253, parágrafo único, II, a, do RISTJ, conheço do agravo para não conhecer do recurso especial da FAZENDA NACIONAL."

<sup>3</sup> Título: Constitucionalidade da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE sobre remessas ao exterior, instituída pela Lei 10.168/2000, posteriormente alterada pela Lei 10.332/2001.

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 5º, caput, XXXV, LIV, LV e LXIX; 146, III; 149; 150, II; 174; 212; 213; 218 e 219 da Constituição Federal, a delimitação do perfil constitucional da contribuição incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente de contratos que tenham por objeto licenças de uso e transferência de tecnologia, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, bem como royalties de qualquer natureza, instituída pela Lei 10.168/2000, e posteriormente alterada pela Lei 10.332/2001.

III - Quanto à pretensão de reconsideração da decisão e sobrestamento do feito, destaque-se que não há qualquer comando produzido pelo STF no RE n.º 928.943-SP (Tema n. 914/STF) determinando o sobrestamento nacional de causas como a presente. Frise-se, ademais, que, mesmo após a afetação do Tema n. 914 pelo STF (acórdão de repercussão geral publicado em 13/9/2016), esta Segunda Turma manifestou-se em controvérsia similar à ora debatida nestes autos, conforme se denota do acórdão proferido no julgamento do REsp n. 1.642.249/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 15/8/2017, DJe de 23/10/2017.

IV - Provocada por meio de embargos de declaração acerca da afetação do Tema n. 914, a Segunda Turma assim se pronunciou, com fundamentos que se adéquam, substancialmente, à circunstância ora sob análise: "Outrossim, não há qualquer comando produzido pelo STF na ADI n.º 1945-MT ou no RE n.º 928.943-SP (Tema n. 914/STF) determinando o sobrestamento nacional de causas como a presente onde se discutiu (pois não se pode mais discutir em sede de aclaratórios) exclusivamente no plano infraconstitucional os conceitos de "fornecimento de tecnologia" de que fala o art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000, e de "absorção da tecnologia" (exigência apenas do art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98). Por fim, dos autos consta recurso extraordinário da embargante onde propriamente aviadas as questões constitucionais." (Edcl. no REsp. 1.642.249/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 18/5/2020, DJe de 21/5/2020).

V - Anote-se que, também nestes autos, a controvérsia subjacente à questão constitucional envolvida na lide de origem - a qual não se sujeita à competência desta Corte - está veiculada por meio de recurso extraordinário, competindo ao STF decidir pelo eventual sobrestamento em razão da identidade com a questão afetada à repercussão geral.

VI - A alegada afronta ao artigo 1.022 do CPC não merece provimento, porque o acórdão recorrido examinou devidamente a controvérsia dos autos, fundamentando suficientemente sua convicção, não havendo se falar em negativa de prestação jurisdicional porque inócuentes quaisquer dos vícios previstos no referido dispositivo legal, não se prestando os declaratórios para o reexame da prestação jurisdicional ofertada satisfatoriamente pelo Tribunal a quo.

VII - Quanto aos artigos de lei apontados como violados, incide o óbice da Súmula n. 284/STF, quando a parte recorrente não demonstra, de forma direta, clara e particularizada, como o acórdão recorrido violou cada um dos dispositivos de lei federal apontados, o que atrai, por conseguinte, a aplicação do referido enunciado: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia". O desenvolvimento de teses recursais seguido da alegação de violação de diversos dispositivos constitucionais, legais e infralegais de conteúdos diversos, sem especificação das circunstâncias em que cada uma das normas teria sido inobservada, não supre o requisito de cabimento de recurso especial para o debate específico de violação de norma legal.

VIII - Ademais disso, para além da ressalva de não competir a esta Corte a análise de violação de normas constitucionais, também não é cabível, na via estreita do recurso especial, a análise de violação de normas infralegais, como decretos e portarias.

IX - Importante, ainda, frisar, que o acórdão recorrido, tanto no que decidiu pela incidência da CIDE sobre a licença de software quanto pelo que consignou a respeito de seu afastamento a partir de 1º de janeiro de 2006, nos termos da Lei n. 11.452/07, está em consonância com o entendimento desta Corte sobre o tema, nos termos do já citado acórdão proferido no julgamento do REsp n. 1.642.249/SP, além do REsp 1.650.115/SP, caso similar, igualmente julgado pela Segunda Turma. Dessa forma, aplica-se, ainda, à espécie, o enunciado da Súmula n. 83/STJ: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida." Ressalte-se que o teor do referido enunciado aplica-se,

inclusive, aos recursos especiais interpostos com fundamento na alínea a do permissivo constitucional.

X - Ademais, acerca do levantamento dos depósitos referentes aos valores depositados até 01/01/2006 esclareça-se que a análise das razões recursais revela que a parte recorrente não amparou o seu inconformismo na violação de nenhum dispositivo legal federal específico, limitando-se a apresentar seus argumentos e a fazer alusões à legislação infraconstitucional federal. Incide, novamente, no ponto, o óbice da Súmula n. 284.

XI - Por fim, a jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que a divergência que enseja a interposição do Recurso Especial ao STJ é aquela verificada entre julgados de tribunais diversos. Caso contrário, esbarra-se no óbice da Súmula 13 desta Corte, in verbis: "*a divergência entre julgados do mesmo Tribunal não enseja Recurso Especial*". *No presente caso, verifica-se que o paradigma apresentado pela recorrente pertence ao mesmo tribunal, qual seja, ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região, o que inviabiliza o conhecimento desta parcela recursal.*

XII - Agravo interno improvido. (AgInt no REsp n. 1.668.324/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 20/6/2023, DJe de 22/6/2023.)

#### Posicionamento compartilhado pelo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. CIDE. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE PATENTES E DE USO DE MARCAS. CRÉDITO. ART. 4º DA MP N. 2.159-70. SURGIMENTO COM O EFETIVO PAGAMENTO DO TRIBUTO.

1. O cerne da controvérsia consiste em definir se o crédito estabelecido na MP n. 2159-70, incidente sobre a Cide instituída pela Lei n. 10.168/2000, tem origem a partir do surgimento do dever de pagar essa contribuição ou apenas quando há o seu efetivo pagamento.

**2. A Cide da Lei n. 10.168/00 tem nítido intuito de fomentar o desenvolvimento tecnológico nacional por meio da intervenção em determinado setor da economia, a partir da tributação da remessa de divisas ao exterior, propiciando o fortalecimento do mercado interno de produção e consumo dos referidos serviços, bens e tecnologia.**

3. Não obstante, o legislador entendeu por bem reduzir temporariamente o montante da carga tributária devida, por meio da instituição de um crédito incidente sobre a referida Cide (art. 4º da MP n. 2.159-70).

4. A referida sistemática ameniza os efeitos da tributação, reduzindo o ônus da carga tributária temporariamente, por meio da técnica do creditamento. Não se almejou com isso criar incentivo, pela criação de créditos desvinculados do efetivo pagamento do tributo, mas apenas amenizar o ônus por período determinado.

5. Daí conclui-se que o crédito surge apenas com o efetivo recolhimento da exação paga no mês, aproveitando-se nos períodos subsequentes.

6. Recurso especial não provido. (REsp n. 1.186.160/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 26/8/2010, DJe de 30/9/2010)

Portanto, até manifestação expressa do STF sobre a matéria, é uníssono que a CIDE busca promover o desenvolvimento tecnológico nacional, tendo como antecedente (critério material) "*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*" (art. 2º da Lei nº 10.168/2000).

Veja que o legislador não indica como hipótese de incidência da contribuição o direito autoral, mas, **a tecnologia**.

E a alteração promovida pela Lei nº 10.332/01, que “*institui mecanismo de financiamento para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio, para o Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde, para o Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos – Genoma, para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico e para o Programa de Inovação para Competitividade, e dá outras providências*”, além de incluir os contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa, também previu ‘royalties’ como base de cálculo da contribuição, no entanto, não inclui ou exclui o núcleo da hipótese que é justamente a ação ou comportamento do sujeito.

O critério material permaneceu, portanto.

A ex-Conselheira Andréa Medrado Darzé, explica que a CIDE-royalties alcança as operações jurídicas que envolvam “transferência de tecnologia”, tão somente, como visto no Acórdão nº 3102-002.020:

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico regulada pela Lei nº 10.168/00, usualmente denominada de CIDE-Royalties, foi instituída, nos termos do art. 1º deste mesmo diploma normativo, com a finalidade de *estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo*. Ao assim determinar, o legislador deixou claro que apenas se autoriza a sua cobrança sobre operações jurídicas que envolvam a transferência de tecnologia.

E nem poderia ser diferente. Afinal, ao outorgar competência para a União instituir Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, a Constituição Federal, em seu art. 149, exige que ela sirva de instrumento de atuação na respectiva área. Por conta disso, pode-se validamente afirmar que o critério material possível das contribuições interventivas é sempre uma atividade relacionada ao setor da economia que sofrerá intervenção, que, no caso concreto, por expressa determinação legal, corresponde ao desenvolvimento tecnológico brasileiro.

Quanto ao tema, bem esclarece Marco Aurélio Greco que a Cide – mais do que outras figuras tributárias – não pode ser analisada isoladamente, como se fora bastante em si. Ao contrário, o art. 149, da CF determina que a Cide é instrumento da atuação da União. Como tal, só pode ser compreendida no contexto da atuação na qual se insere. Este é que irá determinar a seu sentido e alcance. A natureza e a função de um instrumento não são dadas por ele, mas pelo ambiente em que se encontra e pela finalidade a que serve.<sup>1</sup>

Levando-se em conta o pilar da obrigação, não é possível ampliar à finalidade da CIDE-royalties para atingir outra relação jurídica que não envolva conhecimento tecnológico e transferência de tecnologia.

Diante disso, a CIDE-royalties é exigível nas remessas ao exterior decorrentes do fornecimento de tecnologia em suas mais variadas formas, sendo elas: (i) contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no exterior; e, (ii) pagamentos, creditamentos, entregas, empregos ou remessas *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Os requisitos da hipótese (ii) supra aludido, são:

- a) de detenção da licença de uso de conhecimentos tecnológicos;
- b) aquisição de conhecimentos tecnológicos;
- c) transferência de tecnologia, que compreende:
  - a) exploração de patentes; ou,
  - b) uso de marcas; ou,
  - c) fornecimento de tecnologia; ou
  - d) prestação de assistência técnica;
- d) prestação de serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhante; e,
- e) royalties a qualquer título, aqui incluído o direito do autor na transferência de software.

Na linha do que fora tratado no tópico anterior, “transferência de tecnologias” na acepção de “royalties” trazida pela Lei n.º 10.168/2000 diz respeito à propriedade intelectual a recair sobre patente e marca, apenas.

O mesmo Acórdão n.º 3102-002.020, assevera o argumento:

Com efeito, as alterações introduzidas pela Lei n.º 10.332/01 no § 2º do art. 2º, da Lei n.º 10.168/00, apenas complementam as disposições do caput desse dispositivo, estabelecendo outras formas jurídicas de transferência ou aquisição de tecnologia. Não autorizam, ao contrário, a inclusão indiscriminada de qualquer remessa para o exterior na base de cálculo da referida contribuição, sem que haja a necessária transferência de tecnologia.

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

Portanto, deve-se entender que o alargamento da hipótese de incidência da CIDE-Royalties, determinado pela nova redação do § 2º do art. 2º da Lei n.º 10.168/00, se restringiu à permissão de sua incidência sobre outras modalidades de aquisição ou transferência de tecnologia para além daquelas taxativamente previstas no caput do art. 2º.

Ratificando, foi pacificada a matéria neste Órgão Colegiado por meio da Súmula n.º 127 que deixa claro à necessidade de transferência de tecnologia para à incidência da Cide:

**Súmula CARF n.º 127.** A incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.

Conclui-se, que a CIDE-royalties demanda “transferência de tecnologias” para subsistir.

**3.4. Do caráter taxativo do art. 10 do Decreto n.º 4.195/02 que regulamenta a Lei n.º 10.168/00. Não incidência da Cide sobre as remessas a título de direitos autorais.**

O conteúdo restritivo do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 fica evidente pela leitura do REsp nº 1.642.249/SP, no qual o Relator Emin. Ministro Mauro Campbell Marques, afirma que ato infralegal não tem o condão de criar ou restringir obrigação não tratada em lei, como no caso do Decreto nº 4.195/2002 (art. 10), sem, no entanto, afastar o pilar fundamental de validade da contribuição "tecnologia". Reproduz-se excerto do voto:

Não por outro motivo que o art. 10 do Decreto n. 4.195/2002, ao suceder o art. 8º do Decreto n. 3.949/2001 na regulamentação da Lei n. 10.168/2000, para promover a adequação do regulamento às alterações introduzidas pela Lei n. 10.332/2001, reescreveu o que já constava no Decreto n. 3.949/2001, suprimindo-lhe o parágrafo único do art. 8º, para deixar de exigir o registro dos contratos no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) para fins de incidência da CIDE - Remessas, deixando clara a diferença de conceituação da expressão "transferência de tecnologia" utilizada na Lei n. 10.332/2001 em relação àquela utilizada na Lei n. 9.609/98 pois, houvesse "absorção da tecnologia" seria necessário o registro, na forma do caput do art. 11, da Lei n. 9.609/98 (já transcrito acima).

(...)

**Quanto aos atos infralegais, a regulamentação da Lei n. 10.168/2000 que trata da CIDE - Remessas foi feita pelo Decreto n. 4.195/2002, em simetria com as alíneas "a", "b", "c", "c.1", "c.2", "c.3", "c.4", "d" e "e", acima. Transcrevo:**

#### **Decreto n. 4.195/2002**

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.

Na compreensão do art. 10, I, do Decreto n. 4.195/2002, **os contratos que têm por objeto o "fornecimento de tecnologia", dada a amplitude semântica da expressão, abrangem todas as demais situações legais não previstas nos demais incisos do mesmo art. 10 onde há pagamento por royalties ou outro tipo de remuneração correspondente ao uso, comercialização ou transferência de tecnologia estrangeira, com ou sem "absorção de tecnologia". Por isso o art. 10, I, do Decreto n. 4.195/2002 abarca também a incidência da exação sobre pagamentos relativos à concessão de licença de uso e/ou comercialização de software, até porque o decreto não pode criar qualquer isenção, excepcionando onde a lei não excepcionou, e não pode tributar onde a lei não tributou.**

A interpretação da lei dada pela contribuinte equivoca-se logo de partida já que compreende que a expressão "aquisição de conhecimentos tecnológicos", contida no art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000 e a expressão "fornecimento de tecnologia", contida no art. 10, I, do Decreto n. 4.195/2002, implicam, necessariamente, a "transferência de tecnologia" e que esta remeteria, também necessariamente, à entrega dos dados técnicos necessários à "absorção da tecnologia". Assim, ignora o conceito específico de "transferência de tecnologia" previsto no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000, para abraçar aquele genérico previsto no art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98 e interpreta, literal e restritivamente, as palavras "aquisição" e "fornecimento" para restringir o campo de incidência da CIDE-Remessas apenas para as situações onde efetivamente há a "absorção da tecnologia".

O rol do referido dispositivo mostra-se, pois, taxativo, a meu ver.

O Emin. Ministro Relator, ainda destaca que as hipóteses da Lei nº 10.168/2000 devem guardar compatibilidade com a legislação da própria matéria, qual seja "transferência de tecnologia". Pede-se venia para exibir trecho:

De outra visada, a interpretação das hipóteses de incidência previstas na Lei n. 10.168/2000 para a CIDE-Remessas deve guardar perfeita congruência com a legislação que lhe foi anterior que versa sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no País - Lei n. 9.609/98 (Lei do software), que previu as seguintes modalidades de atos e contratos a permitir o uso de programa de computador no País mediante a remessa de pagamentos (remuneração ou royalties) ao titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior:

- a) Atos e contratos de licença referentes a programas de computador (art. 9º e art. 10, da Lei n. 9.609/98, 1ª parte);
- b) Atos e contratos de direitos de comercialização referentes a programas de computador (art. 10, da Lei n. 9.609/98, 2ª parte); e
- c) Atos e contratos de "transferência de tecnologia" de programa de computador (aqui com o significado próprio que lhe dá o art. 11, da Lei n. 9.609/98, a exigir a absorção da tecnologia)

Segue a letra da Lei n. 9.609/98:

#### DOS CONTRATOS DE LICENÇA DE USO, DE COMERCIALIZAÇÃO E DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA

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

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

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

§ 1º Serão nulas as cláusulas que:

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

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

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

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

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

Com efeito, não faz sentido algum imaginar que, diante da vigência da Lei n. 9.609/98 (Lei do software), que estabelece os casos de remessas ao exterior para a remuneração da utilização de tecnologia a qualquer título, a Lei n. 10.168/2000 (CIDE - Remessas), cuja finalidade é justamente desestimular essas remessas, direcionando-as ao mercado interno, excepcionaria implicitamente alguma dessas três hipóteses.

Assim, a existência de "transferência de tecnologia", com o fornecimento de dados técnicos necessários à "absorção da tecnologia", é somente uma das hipóteses de incidência previstas dentre as outras modalidades de atos e contratos que implicam as remessas ao exterior tributadas pela CIDE, caracterizando-se os atos e contratos de direitos de comercialização referentes a programas de computador (art. 10, da Lei n. 9.609/98, 2ª parte) como sendo o "fornecimento de tecnologia" previsto no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 e no art. 10, I, do Decreto n. 4.195/2002, como já dimensionado.

Cumprido reforçar que alargar as hipóteses legais previstas expressamente no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, como busca a fiscalização, com a devida venia, mostra-se incabível, arbitrária e sem base legal.

### 3.5. Caso concreto. Elementos dos autos.

Demonstrada a motivação para a exigência da Cide-tecnologia sobre os pagamentos realizados pela recorrente, e traçadas as premissas legais para a sua exigência, é nítido, que no presente caso, o lançamento é indevido.

Por estarmos diante de pagamento, creditamento, entrega emprego ou remessa pela recorrente como adquirente dos direitos para transmissão de filmes e/ou programas, em favor detentor do direito autoral, não há que se falar em incidência da Cide-tecnologia.

Ou seja, o caso concreto envolve pagamento pela recorrente em razão dos rendimentos auferidos pelo uso, fruição ou exploração de direitos autorais e, sobre tais direitos, não há incidência da Cide-tecnologia por ausência do seu fato gerador, qual seja "transferência de tecnologias".

Analisando os documentos anexados aos autos, percebe-se que a recorrente, de fato, contratou diretamente com o detentor do direito autoral a cessão de direitos para

transmissão de películas cinematográficas e sobre os rendimentos que atraem o IRF, nos exatos termos do RIR, houve o seu devido recolhimento – *fato não contestado pela fiscalização*, vejamos:

### 7) DA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Vimos que a fiscalizada (em resposta ao TIF002, que solicitara o detalhamento das remessas realizadas no ano calendário de 2015) disponibilizou a “PLANILHA DOC 01”. A partir desta planilha, foram levantados os totais mensais das remessas efetuadas para o exterior, conforme ANEXOS I e II deste TVF, sendo certo que os valores informados pela contribuinte foram integralmente aceitos pela fiscalização, inclusive a Base de Cálculo reajustada para o IRRF – sendo expurgadas as remessas porventura canceladas – que também foi a utilizada para a apuração da CIDE.

Verificou-se, existirem DCTF's com débitos apurados e respectivos créditos vinculados sob o código de receita: 8741 – CIDE/Remessas ao Exterior. Assim, tais valores devem ser considerados e deduzidos, mês a mês, na apuração das contribuições devidas.

Dessa forma, foi feito um batimento entre os recolhimentos feitos pela contribuinte e respectivas Bases de Cálculo para a devida apuração da contribuição.

O quadro a seguir consolida os valores indicados pela fiscalização nos Anexos I e II. Assim, para apurar os valores devidos da CIDE sobre tais remessas, devemos também considerar o IRRF devido sobre estas operações, chegando, com isso, ao que denominamos de Bases de Cálculo Ajustadas (que no quadro, está nomeada como Base de Cálculo da CIDE), conforme quadro resumo abaixo:

MÊS	Base de Cálculo CIDE 0422 (A)	Base de Cálculo CIDE 9427 (B)	Base de Cálculo TOTAL (A) + (B)	CIDE Apurada na Fiscalização (C)	CIDE Recolhida – TELECINE (D)	CIDE Lançada pela Fiscalização (C) – (D)
JAN/15	102.251,37	41.517.304,47	41.619.555,83	4.161.955,58	8.059,99	<b>4.153.895,59</b>
FEV/15	137.992,18	46.704.678,53	46.842.670,71	4.684.267,07	13.799,23	<b>4.670.467,84</b>
MAR/15	153.602,76	51.417.395,59	51.570.998,35	5.157.099,83	212.240,41	<b>4.944.859,42</b>
ABR/15	110.857,87	45.308.639,07	45.419.496,94	4.541.949,69	11.085,79	<b>4.530.863,90</b>
MAI/15	94.472,79	48.274.572,78	48.369.045,57	4.836.904,56	9.447,28	<b>4.827.457,28</b>
JUN/15	64.027,70	52.590.333,15	52.654.360,85	5.265.436,09	2.750,43	<b>5.262.685,66</b>
JUL/15	96.929,64	55.984.448,07	56.081.377,71	5.608.137,77	11.472,75	<b>5.596.665,02</b>
AGO/15	93.434,07	133.881.253,03	133.974.687,10	13.397.468,71	9.344,76	<b>13.388.123,95</b>
SET/15	361.619,26	59.806.605,32	60.168.224,58	6.016.822,46	36.161,93	<b>5.980.660,53</b>
OUT/15	72.193,69	62.157.879,30	62.230.072,99	6.223.007,30	9.680,29	<b>6.213.327,01</b>
NOV/15	96.015,39	57.994.110,03	58.090.125,42	5.809.012,54	9.601,55	<b>5.799.410,99</b>
DEZ/15	371.364,44	139.919.147,10	140.290.511,53	14.029.051,15	18.095,90	<b>14.010.955,25</b>
<b>TOTAL:</b>	<b>1.754.761,14</b>	<b>795.556.366,44</b>	<b>797.274.604,27</b>	<b>79.731.112,76</b>	<b>351.740,31</b>	<b>79.379.372,44</b>

Em relação aos contratos de câmbio consta como serviço pago a justificar a remessa de valores ao exterior, o uso, exploração ou aproveitamento econômico de direito autoral decorrente de teletransmissão, cuja natureza guarda relação com o direito autoral (MP nº 2.228/2001 e art. 767 do RIR/2018), vide exemplo:

Contrato de Câmbio			
<b>Tipo do Contrato</b>	<b>Evento</b>	<b>Número do contrato de câmbio</b>	<b>Data</b>
Venda	Contratação	000127078695	16/01/2015
As partes a seguir denominadas, <b>instituição autorizada a operar no mercado de câmbio e cliente</b> , contratam a presente operação de câmbio nas condições aqui estipuladas e declaram que a mesma subordina-se às normas, condições e exigências legais e regulamentares aplicáveis à matéria.			
<b>Instituição autorizada a operar no mercado de câmbio</b>			
Nome		CNPJ	
BANCO BNP PARIBAS BRASIL S.A.		01.522.368/0001-82	
Endereço			
Av. Presidente Juscelino Kubitschek, 510			
Cidade - UF		CEP	
São Paulo - SP		04543-000	
<b>Cliente</b>			
Nome		CNPJ	
TELECINE PROGRAMACAO DE FILMES LTDA		00.252.848/0001-08	
Endereço			
Av. das Américas, 1650 - Bloco 4 - Sala 307 - Barra da Tijuca			
Cidade - UF		CEP	
Rio de Janeiro - RJ		22640-101	
<b>Instituição intermediadora*</b>			
Nome*		CNPJ*	
B&T ASSOCIADOS CORRETORA DE CAMBIO LTDA		73.622.748/0001-08	
<b>Dados da operação</b>			
Cód. da moeda estrangeira	Valor em moeda estrangeira		
USD	43.500,00 (QUARENTA E TRES MIL E QUINHENTOS DOLARES DOS ESTADOS UNIDOS)		
Taxa cambial	Valor em moeda nacional		
2,622000	114.057,00 (CENTO E QUATORZE MIL E CINQUENTA E SETE REAIS)		
Descrição da forma de entrega da moeda estrangeira		Liquidação até	
65 - TELETRANSMISSAO		20/01/2015	
Código da Natureza	Descrição do fato natureza		
47582-09-N-05-90	Dir. Autor. Cessão ou Uso - Outros		
Pagador ou recebedor no exterior*			
GUSSEI, S.A. DE C.V.			
País do pagador/recebedor no exterior*		Código da relação de vínculo entre o cliente e o pagador/recebedor no exterior*	
MX - MEXICO		20 - Operacao entre empresas que nao pertencem ao mesmo grupo economico	
Percentual de adiantamento sobre o contrato de câmbio*	IOF*	RDE*	Taxa VET
	R\$ 433,42		2,631964
*Campo a ser preenchido quando aplicável.			NR Corretor: 2524770

Com base nos fatos e na legislação vigente e, ainda, verificado o equívoco na premissa adotada pela fiscalização, qual seja equiparação de Cide-royalty ao IRF sobre direito autoral com amparo nas disposições legais, art. 7º da Lei 9.610/98, art. 17 da IN 1.455/14, art. 22 da Lei 4.506/64, art. 2º e 3º da Lei 10.168/2000 e art. 10 do Decreto 4.195/2002, que acolho a pretensão da recorrente e afastado à contribuição exigida pela fiscalização através do lançamento, ora apreciado.

#### 4. Da multa e dos juros de mora.

Com o provimento do pleito da recorrente, não há o que ser apreciado no presente tópico, de modo que devem ser cancelados junto com a obrigação principal, os juros de mora e multa incidentes.

#### Conclusão.

Ante o exposto, voto por **dar provimento** ao recurso voluntário e cancelo integralmente o lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa

Fl. 68 do Acórdão n.º 3401-012.688 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16682.720030/2020-04

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Redator designado.

Com devido respeito e admiração a i. Relatora Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, expresso no presente voto minhas divergências em relação ao seu posicionamento no sentido de não haver incidência de CIDE-Remessas sobre pagamento de royalties a beneficiários no exterior a título de exploração de direitos autorais de obras audiovisuais, tais como filmes, programas e outros eventos de televisão.

Antes de adentrar no foco principal da discussão, relevante reproduzir o entendimento esposado no voto condutor do Acórdão n.º 3401-006.620, de relatoria do I. Conselheiro Rosaldo Trevisan, no que tange a discussão afeta ao conceito de *royalties* ser derivado ou não da legislação do IRRF, o qual adoto como minhas razões de decidir e aplico ao presente caso:

*A defesa, por seu turno, sustenta que o conceito de royalties para fins de incidência da CIDE deriva da legislação de IRRF, reiterando aspectos da legislação anterior à Lei no 10.332/2001, que distinguem “royalties de qualquer natureza” (tributados à alíquota de 25%, conforme MP no 2.062-60/2000) de “rendimentos decorrentes dos direitos de exploração de obras audiovisuais” (tributados à alíquota de 25%, conforme art. 13 do Decreto-lei no 1.089/1970, com a redação dada pela Lei no 8.685/1993), de “direitos de transmissão de filmes e eventos, inclusive esportivos” (tributados à alíquota de 15%, conforme art. 72 da Lei no 9.430/1996), e de “direitos autorais” (tributados à alíquota de 15%, conforme art. 28 da Lei no 9.249/1995), argumentando que, ao prever a incidência de CIDE sobre os “royalties de qualquer natureza”, o legislador se referiu àquelas que vinham sendo tributadas à alíquota de 25% com base na MP no 2.062-60/2000, vinculando a incidência à redução de alíquota do IRRF.*

*Embora entendamos relevante a análise histórica da legislação sobre o tema, e a eventual correção de atecnia na utilização de termos pelo legislador, o fato é que a lei instituidora da CIDE-Remessas estabeleceu expressamente a incidência no caso de “pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior”, estando o termo royalty definido no art. 22 da citada Lei no 4.506/1964, com amplitude que se alastra a rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, seguida de relação indiscutivelmente exemplificativa (tendo em vista a expressão “tais como”, ao final do caput).*

*Em relação às normas citadas pela defesa, o art. 13 do Decreto-lei no 1.089/1970, em sua redação original ou alterada, o art. 28 da Lei no 9.249/1995, e o art. 72 da Lei no 9.430/1996, simplesmente estabelecem regras específicas de incidência do IRRF, sem abalar o conceito de royalty, para efeitos de incidência do IR, estabelecido na Lei no 4.506/1964. E a Medida Provisória no 1.459, de 21/03/1996 (e suas reedições, v.g., sob o no 1.506, 1.559, 1.673, 1.749, 1.851, 1.943 e 2.062), a nosso ver, cumpre idêntico papel (redução de alíquota de IRRF). O fato de, eventualmente, o legislador, na Medida Provisória, ter usado acepção de royalty distinta não produziu qualquer efeito derogador sobre o texto do art. 22 da Lei no 4.506/1964. Aliás, persiste na Medida Provisória no 2.159-70, de 24/08/2001, vigente por força da Emenda Constitucional no 32, o comando de redução das alíquotas de IRRF para “...importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a*

*partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000”, que constitui a base legal do art. 767 do atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto no 9.580/2018). E a mesma Medida Provisória no 2.159-70, em seu art. 4o, não deixa dúvidas de que a amplitude do termo “royalties” (aportuguesado em seu texto), mesmo na legislação que rege o IRRF, é mais abrangente do que imagina a recorrente.*

*A menção, pela defesa, a Manual de 2001 e ao Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto no 3.000), na parte em que trata de IRRF para royalties de forma apartada de direitos de transmissão (arts. 709 e 710), não afeta nossa conclusão, que atrela o conceito ao IR (por força de disposição legal - art. 3o, parágrafo único, da Lei no 10.168/2000), e não ao IRRF. Aliás, o Regulamento atual do Imposto de Renda (Decreto no 9.580/2018), na parte geral, aplica o conceito de royalties aqui albergado (art. 44), e na parte específica de IRRF, ainda mantém a distinção entre royalties e direitos de transmissão (arts. 766 e 767).*

*Tampouco a mensagem no 1.060, do Projeto de Lei no 5.484/2001, que deu origem à Lei no 10.332/2001, e que menciona que a criação da CIDE é concomitante à redução da alíquota de IRRF tem o condão de se opor a comando legal vigente, que remete a CIDE, subsidiariamente, à legislação do IR.*

*Assim, por mais que se reitere ser lastimável a legislação tributária usar o mesmo termo com acepções diferentes, ao tratar de distintos tributos, se ela efetivamente o faz (a exemplo de “insumos” - para citar novamente o mais conhecido, e de royalties - no caso aqui analisado), não cabe ao julgador ignorar o comando legal vigente específico, que, no caso, é o art. 22 da citada Lei no 4.506/1964, aplicável à CIDE-Remessas por força do art. 3o, parágrafo único, da Lei no 10.168/2000.*

Neste sentido, estamos diante de ditame legal específico (art. 22 da Lei nº 4506/64) que trata de royalties aplicável à CIDE-Remessas e que não cabe, por estarmos tratando de tributos distintos e de disciplina legal também distinta, a aplicação estrita do conceito de royalties prevista para o IRRF.

O cerne principal da discussão se refere ao fato de o art. 10 do Decreto nº 4.195/02 não ter previsto a incidência da CIDE sobre os valores pagos a título de direitos autorais. Reproduzo o referido artigo.

**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.*

Apesar de o Decreto n.º 4.195/02 não prever expressamente a mencionada incidência da CIDE, o §2º do art. 2º da Lei n.º 10.168/2000 literalmente determina a incidência da CIDE sobre pagamento de royalties a qualquer título.

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

(...)

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

Destaque-se, por conseguinte, que o art. 22, alínea “d” da Lei n.º 4.506/64 estabelece que os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais são classificados como royalties. Reproduzo o citado artigo da Lei n.º 4.506/64:

*Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei n.º 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei n.º 2.287, de 1986)*

*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.*

Portanto, apesar de o art. 10 do Decreto n.º 4.195/2002 não trazer a previsão da incidência da CIDE sobre remessas efetuadas ao exterior a título de royalties ou remuneração que tenham por objeto a exploração de direitos autorais, evidentemente por aquele rol de situações ser exaustivo, entendo que as remessas concernentes a tais direitos autorais são classificados como royalties tendo em vista a fundamentação contida na Lei n.º 4.506/64 de que há incidência da CIDE sobre essa espécie de pagamento de royalties tal qual determinado pela Lei n.º 10.168/2000.

Este entendimento tem prevalecido em diversos julgados deste Tribunal Administrativo, inclusive pela 3ª Turma da Câmara Superior, conforme as ementas a seguir reproduzidas:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)**

*Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013*

**CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. ROYALTIES, A QUALQUER TÍTULO. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. IRRELEVÂNCIA.**

*Para efeito de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), no caso de pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, é irrelevante ter ocorrido transferência de tecnologia.*

**CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. ROYALTIES, A QUALQUER TÍTULO. ABRANGÊNCIA.**

*Para efeito de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), a expressão “royalties, a qualquer título” abrange “rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos”, em observância ao art. 22 da Lei no 4.506/1964 e ao parágrafo único do art. 3º da Lei no 10.168/2000, não havendo restrição do âmbito de incidência em função dos setores econômicos estimulados (“referibilidade”). (grifos do redator)*

**CIDE-REMESSAS. DECRETO REGULAMENTAR. RELAÇÃO. CARÁTER NÃO EXAUSTIVO.**

*O texto do Decreto no 4.195/2002 não esgota a disciplina das hipóteses de incidência da CIDE-Remessas, constante no art. 2º da Lei no 10.168/2000, e, portanto, não exclui a incidência prevista em lei para situações não elencadas (nem excepcionadas) expressamente em seu art. 10.*

**CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. DIREITOS DE AUTOR E CONEXOS. ABRANGÊNCIA.**

*A CIDE-Remessas de que trata o art. 2º da Lei no 10.168/2000 incide sobre “direitos autorais” (“direitos de autor e conexos”), expressão que abrange, em âmbito nacional e internacional, transmissões de som e imagem, como filmes, programas de TV, e eventos, inclusive esportivos.*

**CIDE-REMESSAS. CONDECINE. EXIGÊNCIA CONJUNTA. POSSIBILIDADE.**

*É possível a exigência tanto de CIDE-Remessas quanto de CONDECINE, cada qual em seu âmbito de incidência, e a exigência conjunta de ambas, no caso pontual de operação que atenda, simultaneamente, as regras de incidência estabelecidas para as duas contribuições.*

**CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. CARÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL.**

*A base de cálculo da CIDE-Remessas é o valor da remuneração do prestador de serviços técnicos estrangeiro, paga/remetida... ao exterior, carecendo de fundamento eventual ajuste de adição/exclusão do IRRF, em função do ônus assumido pelo tomador ou prestador do serviço.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013*

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF n. 108.**

*Conforme estabelece a Súmula CARF no 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

*(Acórdão nº 3401-006.620, de 19/06/2019, relator conselheiro Rosaldo Trevisan).*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)**

Ano-calendário: 2009

**BASE DE CÁLCULO. CIDE-REMESSAS AO EXTERIOR. VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO, INCLUINDO O IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE COMO ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO PELO DESTINATÁRIO. FATOS GERADORES E SUJEITOS PASSIVOS DIVERSOS, MAS COM INCIDÊNCIA SIMULTÂNEA.**

*O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da contribuição, independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus do imposto. Apesar de terem fatos geradores e sujeitos passivos diversos, ambos os tributos incidem de forma simultânea, quando realizado o pagamento. Caberá ao adquirente, na qualidade de contribuinte, recolher a CIDE, e, na qualidade de responsável tributário, reter o imposto de renda. O valor da operação não se altera pela retenção, pois o instituto tem por fulcro apenas antecipar o devido pelo beneficiário no exterior em razão da obtenção da renda, já no momento do pagamento, para fins de facilitar o recolhimento do imposto e a sua fiscalização.*

**CIDE-ROYALTIES. REMESSAS AO EXTERIOR. DIREITOS AUTORAIS.**

***A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incide sobre o valor de royalties, a qualquer título - assim entendido como aqueles decorrentes de qualquer exploração de direito autoral, de propriedade industrial ou intelectual que a pessoa jurídica pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter, a residente ou domiciliado no exterior. (grifos do redator)***

*(Acórdão n.º 9303-010.936, de 15/07/2020, relator conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal).*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

**REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES A QUALQUER TÍTULO. EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS. INCIDÊNCIA.**

*A partir de 1º de janeiro de 2002, com as alterações promovidas pela Lei n.º 10.332/2001 na Lei n.º 10.168/2000, a contribuição passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas que remetessem royalties, a qualquer título (tais como os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais, conforme art. 22, "d", da Lei n.º 4.506/64), a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.*

**ART. 10 DO DECRETO N.º 4.195/2002. ROL EXEMPLIFICATIVO.**

*Somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, e o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos (art. 98, III, e art. 99 do CTN). Assim, estabelecendo a lei que a contribuição incide sobre as remessas ao exterior de royalties "a qualquer título", não poderia uma norma regulamentar restringir este alcance, sendo meramente exemplificativo o rol trazido no art. 10 do Decreto n.º 4.195/2002.*

*(Acórdão n.º 9303-014.455, de 19/10/2023, relatora conselheira Liziane Angelotti Meira).*

Portanto, procedente o lançamento de CIDE incidentes sobre as remessas de royalties a qualquer título a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Destaque-se ainda que não há que se falar em *bis in idem* na exigência da CIDE-Remessas e da CONDECINE. Isto porque estamos diante de fatos geradores distintos para cada uma das citadas contribuições. A CIDE-Remessas, contribuição de intervenção no domínio econômico, tem por hipótese de incidência, em síntese, a remessa de royalties conforme já exaustivamente abordado neste voto. Por sua vez, a CONDECINE, contribuição instituída para o desenvolvimento da indústria cinematográfica, irá incidir nas hipóteses em que houver, entre outros, o pagamento ou remessa em virtude de operações (veiculação, produção, licenciamento, distribuição) de obras cinematográficas e videofonográficas. Portanto, as hipóteses de incidência de ambas as contribuições são bem definidas e distintas. Por derradeiro, a respeito desta discussão, relevante mencionar que a previsão constitucional a respeito da bitributação, especificamente contida no art. 154, I da CF, veda o *bis in idem* em relação apenas aos impostos, sem que haja qualquer menção a respeito das contribuições.

A respeito da não inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas, tema em que houve amplo debate no âmbito deste Tribunal Administrativo, verifica-se a necessária aplicação do disposto na Súmula CARF nº 158 que assim dispõe: “*O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido*”.

No que concerne ao argumento referente a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada, este tema também acarretou acalorados debates no âmbito deste Tribunal, o que culminou na edição da Súmula CARF nº 108, de aplicação obrigatória para os integrantes deste Conselho, que assim dispõe: “*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício*”.

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

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues,

Valho-me da presente declaração de voto apenas para destacar os motivos pelos quais entendo que as remessas ao exterior relativas à exploração de obras audiovisuais

estrangeiras no território nacional (mais especificamente, no presente caso, relativas à remuneração de contratos de licenciamento de direitos para transmissão de conteúdos relativos à programas e filmes) não se subsumem à hipótese de incidência da CIDE-Royalties, prevista no artigo 2º, §2º, da Lei n.º 10.168/00, razão pela qual acompanho integralmente o voto da i. relatora para dar provimento ao Recurso Voluntário.

Inicialmente, pertinente realizar breve esboço histórico acerca da tributação dos rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior.

Na vigência do Decreto-Lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, com a redação dada pela Lei n.º 154, de 25 de novembro de 1947, os rendimentos percebidos por residentes ou domiciliados no exterior estavam sujeitos à tributação genérica do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, à alíquota de 15% (art. 97), excetuados os rendimentos decorrentes da exploração de películas cinematográficas que estavam sujeitos à alíquota de 20%, calculada sobre uma base ajustada (art. 98), *ex vi*:

### SECÇÃO III

Dos rendimentos de residentes ou domiciliados no estrangeiro

Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão de 15% os rendimentos percebidos. (Redação dada pela Lei n.º 154, de 1947)

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro;(Vide Lei n.º 154, de 1947)

b) pelos residentes no país que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os referidos no art. 73;

c) pelos residentes no estrangeiro que permaneceram no território nacional por menos de doze meses.

(...)

### SECÇÃO IV

Da exploração de películas cinematográficas estrangeiras

Art. 98. Considera-se rendimento tributável da exploração de películas cinematográficas, estrangeiras, no país, a percentagem de 30% sobre as importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, sujeita ao desconto do imposto na fonte à razão da taxa de 20%. (Redação dada pela Lei n.º 154, de 1947)

(...)

Art. 100. A retenção do imposto, de que tratam os arts. 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar; empregar, remeter ou entregar o rendimento.

O Decreto n.º 24.239, de 22 de dezembro de 1947, aprovou o Regulamento para a cobrança e fiscalização do Imposto de Renda, e reproduziu, em seus artigos 97, 98 e 100, as regras acima transcritas.

Posteriormente, sem trazer qualquer alteração quanto ao artigo 98 do Decreto n.º 24.239/47, que tratava da tributação pelo IRRF dos rendimentos decorrentes da exploração de películas cinematográficas à alíquota específica de 20%, o artigo 30 da Lei n.º 2.354, de 29 de

novembro de 1954, alterou o artigo 97 do referido Decreto 24.239/47, aumentando para 20% a alíquota genérica do IRRF incidente sobre rendimentos auferidos por residentes no exterior, e introduzindo a hipótese de incidência do IRRF sobre os *royalties* remetidos ao exterior, sujeitos à alíquota específica de 25%, nos seguintes termos:

Art. 97. Estão sujeitos ao desconto do imposto: (Redação dada pela Lei nº 2.354, de 1954)

1º À razão da taxa de 20% (vinte por cento) os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro e pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, ressalvado o disposto no inciso 2º, deste artigo. (Incluído pela Lei nº 2.354, de 1954)

2º À razão da taxa de 25% (vinte e cinco por cento) os rendimentos percebidos pelas pessoas de que trata o inciso anterior, a título de "*royal-ties*" tais como os decorrentes da exploração de marcas de indústria e de comércio, de patentes de invenção, processos ou fórmulas de fabricação. (Incluído pela Lei nº 2.354, de 1954)

Desta forma, verificamos que, quando da introdução da tributação dos rendimentos percebidos por pessoas domiciliadas no exterior a título de royalties, a legislação pátria já previa a tributação dos rendimentos decorrentes da exploração de películas cinematográficas - de modo apartado dos demais rendimentos remetidos ao exterior - , sendo que, após as alterações do artigo 97 do Decreto nº 24.239/47 pelo artigo 30 da Lei nº 2.354/54, passaram a existir três hipóteses de incidência distintas incidentes sobre rendimentos remetidos ao exterior: (i) rendimentos em geral, submetidos à alíquota de 20%; (ii) rendimentos a título de *royalties*, tais como os decorrentes da exploração de marcas de indústria e de comércio, de patentes de invenção, processos ou fórmulas de fabricação, submetidos à alíquota de 25%; e (iii) rendimentos decorrentes da exploração de películas cinematográficas, sujeitos à alíquota de 20%.

Em 30 de novembro de 1964, foi publicada a Lei nº 4.506, que, ao tratar do Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, determinou que seriam classificados como *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, inclusive aqueles relativos à exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra, *ex vi*:

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

- 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.**

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

**(Grifamos)**

Por sua vez, no que se refere ao IRRF, a Lei nº 8.685, de 20.07.1993, alterou a legislação vigente para o fim de atingir não só os rendimentos decorrentes da exploração de

películas cinematográficas, mas todos aqueles relativos a direitos de exploração de obras audiovisuais estrangeiras, nos seguintes termos:

Art. 13. As importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, como rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais estrangeiras em todo o território nacional, ou por sua aquisição ou importação a preço fixo, ficam sujeitas ao imposto de 25% na fonte.

Com a edição da Lei n.º 9.249/95, a alíquota genérica do IRRF sobre os rendimentos em geral pagos a residentes ou domiciliados no exterior, bem como a alíquota sobre os rendimentos decorrentes dos direitos de exploração de obras audiovisuais passaram a ser de 15% (art. 28).

Reforçando a distinção entre a hipótese de incidência relativa aos rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais estrangeiras e aquela referente às remessas a título de royalties de qualquer natureza, foi editada a Medida Provisória n.º 1.459, de 21 de maio de 1996, que também reduziu a alíquota incidente sobre tais remessas à alíquota de 15%, o que seria totalmente prescindível caso houvesse identidade entre elas, *ex vi*:

Art. 5º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de *royalties* de qualquer natureza.

Neste cenário, verifica-se que, apesar da legislação que disciplina o IRPF ter equiparado os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais à *royalties*, para fins de tributação do imposto de renda pessoa física, tal equiparação não foi adotada para fins de IRRF, tendo a legislação específica continuado a tratar tais rendimentos de forma distinta.

A respeito da equiparação entre direitos autorais e royalties para fins de classificação de rendimentos de pessoa física e a sua não aplicação aos rendimentos de pessoas jurídicas, além do artigo 22 da Lei n.º 4.506/64 ter sido reproduzido no Livro I (DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS) do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, merece transcrição o seguinte excerto do Parecer n.º 520, de 02 de junho de 1989, da Coordenadoria do Sistema de Tributação (CST):

Vê-se, portanto, que a interpretação do artigo 32 do RIR/80 como a do artigo 22 da Lei n.º 4.506/64 consagra a distinção e não a identidade, entre "royalties" e direitos autorais, já que a expressão "como royalties" quer dizer "como se royalties fossem". A equiparação de direitos autorais a "royalties" foi feita exclusivamente para fins de classificação de rendimentos de pessoa física, não cabendo essa equiparação para as pessoas jurídicas, por ausência de previsão legal.

Indo adiante, em 30 de novembro de 2000, foi reeditada a MP n.º 1.459/96, sob o n.º 2.062-60, estabelecendo que (i) relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2001, a alíquota do IRRF sobre as importâncias remetidas ao exterior a título de *royalties*, de qualquer natureza, passaria a ser de 25%; e (ii) a referida alíquota seria reduzida para 15%, na hipótese de instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre essas mesmas importâncias, a partir do início da cobrança da referida contribuição, *ex vi*:

Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de royalties, de qualquer natureza.

§ 1º Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2001, a alíquota de que trata o caput passa a ser de vinte e cinco por cento.

§ 2º A alíquota referida no parágrafo anterior e a aplicável às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, será reduzida para quinze por cento, na hipótese de instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre essas mesmas importâncias.

§ 3º A redução de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á a partir do início da cobrança da referida contribuição.

Além da própria Medida Provisória já apresentar uma correlação necessária entre as remessas de *royalties* objeto de tributação pelo IRRF e àquelas que seriam objeto de incidência da nova CIDE, na Mensagem n.º 1.060 do Projeto de Lei (PL) n.º 5.484, de 2001, que deu origem à Lei n.º 10.332/01 (que ampliou a base de cálculo da CIDE), foi esclarecido que:

O projeto de lei prevê ainda a adequação da base de incidência da contribuição, criada pela Lei n.º 10.168, de 2000, ampliando sua abrangência de forma a coincidir plenamente com a base de incidência do imposto de renda, com redução concomitante do mesmo.

Diante disto, a MP n.º 1.459/96 sofreu nova reedição, sob o n.º 2.062-63, introduzindo alterações ao artigo 3º, que assim passou a dispor:

Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de *royalties*, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

Assim, verifica-se que a legislação específica é categórica em estatuir que o conceito de *royalties* a qualquer título para fins de incidência da CIDE coincide plenamente com aquele previsto para o IRRF sobre remessas de *royalties* ao exterior, tendo o legislador, inclusive, atrelado a redução da alíquota do IRRF aplicável aos *royalties* à incidência da CIDE.

No que se refere à distinção entre os rendimentos objeto do presente auto de infração e os *royalties* de qualquer natureza, merecem transcrição os artigos 764 e 767 do Decreto n.º 9.580/18, que tratam de forma individualizada da tributação pelo IRRF dos rendimentos em análise, reforçando a conclusão que ora se adotada, *ex vi*:

#### Subseção II

##### Das películas cinematográficas

Art. 764. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues aos produtores, aos distribuidores ou aos intermediários no exterior, como rendimento decorrente da exploração de obras audiovisuais estrangeiras no território nacional ou por sua aquisição ou importação a preço fixo (Decreto-Lei n.º 1.089, de 1970, art. 13; Lei n.º 9.249, de 1995, art. 28; Lei n.º 3.470, de 1958, art. 77; e Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 100).

(...)

#### Subseção III

#### Dos royalties

Art. 767. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda 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 n.º 2.159-70, de 2001, art. 3º).

Conforme se verifica, a tributação dos rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais estrangeiras no território nacional possuem fundamento legal e hipótese de incidência plenamente identificáveis e totalmente distintos daqueles relacionados à tributação das remessas para o exterior a título de *royalties*, não sendo possível, ao meu ver, aplicar uma equiparação realizada exclusivamente para fins de tributação dos rendimentos da pessoa física para o fim de alargar a hipótese de incidência instituída em consonância e harmonia (de forma expressa) com a legislação do IRRF.

Somado a isto, cumpre destacar que o próprio Decreto n.º 4.195/02, ao regulamentar as Leis n.º 10.168/00 e 10.322/2001 e trazer uma conceituação denotativa da hipótese de incidência da CIDE-remessas, corrobora o entendimento de que os rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais estrangeiras no território nacional não são alcançados pela referida tributação, senão vejamos:

Art.10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei n.º 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 que se considere o rol do art. 10 do referido Decreto n.º 4.195/02 exemplificativo, fato é que ele não traz nenhum elemento indicativo de que os *royalties* poderiam compreender direitos autorais, direitos de transmissão, direitos de exploração de obras audiovisuais e, muito menos, esses direitos desatrelados da importação de tecnologia estrangeira.

Ressalte-se que estamos tratando de uma contribuição de intervenção no domínio econômico que, em razão do seu escopo específico e restrito – constitucionalmente delimitado -, não pode ser interpretada de forma a alcançar materialidades de todo alheias ao seu âmbito de incidência, assim como, a legislação tributária expressamente impede o emprego da analogia para exigência de tributo não previsto em lei, nos termos do artigo 108, §1º, do Código Tributário Nacional.

Além disto, quando o legislador pretendeu intervir no domínio econômico de obras cinematográficas e videofonográficas, ele assim o fez de forma expressa (e novamente sem

utilizar o conceito de *royalties*), ao instituir a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE, que incide sobre remessas ao exterior relativas a rendimentos decorrentes da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo, nos termos do artigo 32 da MP nº 2.228-1/01, abaixo transcrito:

Art. 32. A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - Condecine terá por fato gerador:(Redação dada pela Lei nº 12.485, de 2011)

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;(incluído pela Lei nº 12.485, de 2011)

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;(incluído pela Lei nº 12.485, de 2011)

III - a veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional, nos termos do inciso XIV do art. 1º 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.(incluído pela Lei nº 12.485, de 2011)

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. (Grifamos)**

Por fim, ao analisarmos a legislação civil brasileira, em relação a qual a legislação tributária deve apresentar conformidade<sup>4</sup>, verificamos novamente a distinção entre o conceito de “direitos autorais”, utilizado para designar a remuneração pelo uso de direitos de autor de propriedade literária, artística e científica e dos direitos a eles conexos, e o conceito de “*royalties*”, que denota a remuneração pelo uso de direitos de propriedade industrial, relativos à cessão e licença de uso de marcas e exploração de patentes.

Neste sentido, o antigo Código de Propriedade Industrial, aprovado pela Lei nº 5.772/71, utilizou o vocábulo *royalties*, nos seus arts. 30, parágrafo único, e 90, § 4º, ao se referir à remuneração pelo uso de privilégios de invenção e de marcas de indústria e comércio:

Art. 30. A aquisição de privilégio ou a concessão de licença para a sua exploração estão sujeitas à averbação no Instituto Nacional da Propriedade Industrial.

Parágrafo único. A averbação não produzirá qualquer efeito, no tocante a **royalties**, quando se referir a:

a) privilégio não concedido no Brasil;

b) privilégio concedido a titular residente, domiciliado ou com sede no exterior, sem a prioridade prevista no artigo 17;

<sup>4</sup> Código Tributário Nacional. Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

- c) privilégio extinto ou em processo de nulidade ou de cancelamento;
- d) privilégio cujo titular anterior não tivesse direito a tal remuneração.

(...)

Art. 90. O titular de marca ou expressão ou sinal de propaganda poderá autorizar o seu uso por terceiros devidamente estabelecidos, mediante contrato de exploração que contere o número do pedido ou do registro e as condições de remuneração, bem como a obrigação de o titular exercer controle efetivo sobre as especificações, natureza e qualidade dos respectivos artigos ou serviços. (...)

4º A averbação não produzirá qualquer efeito, no tocante a **pagamento de royalties**, quando se referir a: (...)

(Grifamos)

A Lei n.º 5.988/73, editada dois anos depois para tratar dos direitos autorais, empregou o conceito de “direitos autorais” para exprimir a forma de remuneração devida aos titulares de direitos autorais e conexos, *ex vi*:

Art. 117. Ao Conselho, além de outras atribuições que o Poder Executivo, mediante decreto, poderá outorgar-lhe, incumbe:

(...)

IV - fixar normas para a unificação dos preços e sistemas de cobrança e distribuição de direitos autorais;

E a Lei n.º 9.610/98, que consolida a legislação sobre direitos autorais, por sua vez, continuou a empregar a expressão “direitos” para designar a remuneração pela exploração dos direitos autorais, não tendo a caracterizado como *royalties* (a palavra *royalties* sequer consta do referido diploma legal):

Art. 38. O autor tem o direito, irrenunciável e inalienável, de perceber, no mínimo, cinco por cento sobre o aumento do preço eventualmente verificável em cada revenda de obra de arte ou manuscrito, sendo originais, que houver alienado.

Parágrafo único. **Caso o autor não perceba o seu direito de seqüência no ato da revenda**, o vendedor é considerado depositário da quantia a ele devida, salvo se a operação for realizada por leiloeiro, quando será este o depositário."

(...)

Art. 98. Com o ato de filiação, as associações de que trata o art. 97 tornam-se mandatárias de seus associados para a prática de todos os atos necessários **à defesa judicial ou extrajudicial de seus direitos autorais, bem como para o exercício da atividade de cobrança desses direitos.**

(...)

§ 12. A taxa de administração praticada pelas associações no exercício da cobrança e distribuição de direitos autorais deverá ser proporcional ao custo efetivo de suas operações, considerando as peculiaridades de cada uma delas.

Art. 98-B. As associações de gestão coletiva de direitos autorais, no desempenho de suas funções, deverão:

I - dar publicidade e transparência, por meio de sítios eletrônicos próprios, às formas de cálculo e critérios de cobrança, discriminando, dentre outras informações, o tipo de usuário, tempo e lugar de utilização, bem **como os critérios de distribuição dos valores dos direitos autorais arrecadados**, incluídas as planilhas e demais registros de utilização das obras e fonogramas fornecidas pelos usuários, excetuando os valores distribuídos aos titulares individualmente;

**(Grifamos)**

Por todo o exposto, restando demonstrado que as remessas ao exterior relativas à exploração de obras audiovisuais estrangeiras no território nacional (mais especificamente, no presente caso, relativas à remuneração de contratos de licenciamento de direitos para transmissão de conteúdos relativos à programas e filmes) não se subsumem à hipótese de incidência da CIDE-Royalties, prevista no artigo 2º, §2º, da Lei nº 10.168/00, deve ser dado integral provimento ao Recurso Voluntário, para anular o auto de infração.

*(documento assinado digitalmente)*

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues