



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.721070/2020-65</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-013.082 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	EMBRATEL TVSAT TELECOMUNICACOES SA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2016

NULIDADE. MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. BASE DE CÁLCULO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO.

Inexistem nulidades quando o lançamento é lavrado por autoridade competente, contém os elementos exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e permite o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa. Divergências formais ou aparentes entre demonstrações e planilhas, devidamente esclarecidas e sem prejuízo ao sujeito passivo, não ensejam nulidade, nos termos dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972.

CIDE-REMESSAS. ROYALTIES. DIREITOS AUTORAIS. "AUTOR OU CRIADOR". PESSOA JURÍDICA.

Os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais classificam-se como royalties, salvo quando percebidos pelo autor ou criador da obra. A exceção do art. 22, "d", da Lei nº 4.506/1964 não alcança a pessoa jurídica que explora direitos patrimoniais, por não se confundir com o autor em sentido técnico-jurídico.

CIDE-REMESSAS. ART. 10 DO DECRETO Nº 4.195/2002. ROL EXEMPLIFICATIVO.

A definição do fato gerador é reservada à lei; decreto regulamentar não pode restringir hipótese legal de incidência. Estabelecendo a lei a incidência sobre royalties "a qualquer título", o rol do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 tem caráter exemplificativo.

CIDE-REMESSAS. REFERIBILIDADE. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. DESNECESSIDADE.

A incidência da CIDE sobre royalties “a qualquer título” não se condiciona à demonstração de transferência de tecnologia ou de referibilidade direta entre a operação e a finalidade da intervenção.

CIDE-REMESSAS. CONDECINE. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA.

Inexistindo previsão legal de incidência única (art. 149, §4º, da CF), é possível a exigência concomitante de CIDE-Remessas e CONDECINE quando a operação se enquadra nas hipóteses de incidência de ambas, não se configurando bis in idem.

CIDE-REMESSAS. TRATADOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

As convenções para evitar a dupla tributação regem, em regra, a tributação sobre renda e capital. A CIDE-Remessas incide sobre a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que efetua o pagamento/remessa, não se caracterizando imposto sobre a renda do beneficiário no exterior, razão pela qual não se aplica a limitação convencional invocada.

CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. IRRF. INCLUSÃO. SÚMULA CARF Nº 158.

O IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior compõe a base de cálculo da CIDE, ainda que suportado pela fonte pagadora, conforme Súmula CARF nº 158.

CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. VALORES “PAGOS, CREDITADOS, ENTREGUES, EMPREGADOS OU REMETIDOS”. EXCLUSÕES. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A legislação não restringe a base de cálculo ao valor líquido efetivamente remetido, nem prevê exclusões como as pretendidas.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Vale e Fabiana Francisco de Miranda, que lhe davam provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafetá Reis – Presidente**

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Hélcio Lafetá Reis (Presidente),.

## RELATÓRIO

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcrevem-se trechos do relatório da decisão de primeira instância, com os devidos acréscimos.

### RELATÓRIO

O auto de infração a folha 61 a 69 exige o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 67.125.506,53, assim discriminado:

Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Remessas ao Exterior - CIDE	32.804.253,34
Juros de mora	9.718.063,22
Multa proporcional	24.603.189,97
<b>Total do crédito tributário exigido</b>	<b>67.125.506,53</b>

### Descrição da infração imputada

O atuante atribui à atuada a seguinte infração:

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CIDE INCIDENTE SOBRE REMESSA DE VALORES AO EXTERIOR - Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuou-se lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações descritas aos dispositivos legais mencionados.

Valor apurado conforme relatório fiscal anexo. Datas dos fatos geradores: 31/01/2016, 29/02/2016, 31/03/2016, 30/04/2016, 31/05/2016, 30/06/2016, 31/07/2016, 31/08/2016, 30/09/2016, 31/10/2016, 30/11/2016 e 31/12/2016. Enquadramento legal: arts. 2º e 3º da Lei nº 10.168/00, com redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332/01.

#### Termo de verificação fiscal

No termo de verificação fiscal a fls. 680 a 702, o autuante apresenta a motivação do lançamento. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

#### ESCOPO DO TRABALHO

- O procedimento foi iniciado para se apurar a correta aplicação da legislação tributária no que concerne à contribuição de intervenção sobre o domínio econômico (CIDE) incidentes sobre remessas ao exterior efetuadas ao longo do ano-calendário de 2016. A abertura do procedimento tomou por base o cruzamento de informações prestadas pelo próprio contribuinte em suas declarações ao fisco (ECF – Escrituração Contábil Fiscal, DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Federais e DIRF – Declaração de Imposto de Renda na Fonte) e os pagamentos efetuados no período. Os cruzamentos das informações revelaram indícios de falta de recolhimento da CIDE, motivo da distribuição do procedimento para ação fiscal direta na fiscalizada. Foram então reunidos documentos de forma a verificar a correta aplicação da legislação da CIDE-remessas. Inicialmente foi preciso checar as informações prestadas na ECF acerca dos valores informados como importação de serviços.

- No transcorrer do procedimento, foi constatada a ocorrência do fato gerador da CIDE, não declarada em DCTF (Declaração de débitos e créditos tributários federais) e não recolhida aos cofres públicos, incidente sobre o pagamento, por meio de remessas ou da utilização de recursos mantidos no exterior, a diversos fornecedores não residentes no país em contrapartida da cessão de direitos autorais (royalties), tais como: direitos para transmissão de filmes, direitos para transmissão de programas esportivos, direitos para exibir e produzir programas de entretenimento, e outros. No pagamento, creditamento, entrega ou remessa ao exterior para fruição de tais direitos há a incidência da CIDE, e foi constatado, a partir dos documentos coletados durante o procedimento de fiscalização, que a contribuinte deixou de apurar e recolher a contribuição, descumprindo o comando legal.

[...]

- Importante ressaltar a diferença entre as duas exações. O imposto tem como fato gerador a renda remetida para residente ou domiciliado no exterior de uma fonte no país. Já no caso da CIDE, a exigência recai sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, pela remuneração das obrigações previstas no art. 2º. O remetente é o contribuinte da CIDE. Como o IRRF integra o montante do valor

pago a título da remuneração, ainda mais nos casos em que a fonte pagadora assume o ônus do imposto, não há como afastar o cômputo no imposto na base da contribuição. Nem há base legal para tal isenção. Os precedentes no CARF já citados anteriormente validam o aqui exposto.

- Os pagamentos a residente/domiciliado no exterior, efetuados através de remessas para o exterior ou da utilização de recursos mantidos no exterior, realizados pela fiscalizada ao longo de 2016, e objeto do presente lançamento de ofício, possuem como lastro contratos celebrados com entidades no exterior que cederam à fiscalizada o direito de explorar obras autorais sobre diversos ativos imateriais. • Tais pagamentos efetuados pela fiscalizada que assim se configuram atraem a exigência da CIDE conforme consta do comando legal previsto no § 2º do art. 2º da Lei 10.168/2000 e alterações posteriores.

**INFRAÇÃO: O NÃO RECOLHIMENTO DA CIDE SOBRE AS REMESSAS PARA O EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE ROYALTIES**

- A fiscalizada realizou pagamentos ao exterior (royalties) em contrapartida à exploração de direitos de forma a garantir a execução de suas atividades no mercado de televisão aberta. Tais pagamentos efetuados a residente/domiciliado no exterior para ter o direito de utilização de obras de forma que a fiscalizada pudesse transmitir filmes, programas esportivos, realizar programas de entretenimento, e outros, são inconteste fatos geradores da CIDE, nos termos do § 2º do art. 2º da Lei 10.168/2000.

- Foi constatado que a fiscalizada não declarou em DCTF e não recolheu as importâncias que seriam devidas a título de CIDE sobre pagamentos de direitos autorais a diversos fornecedores residentes/domiciliados no exterior efetuados ao longo do ano-calendário de 2016, por meio de remessa de recursos ao exterior.

- Os pagamentos em que houve incidência da CIDE não declarada e não recolhida pela fiscalizada, fazem parte do conjunto de operações informadas no registro X291 da ECF e que foram discriminadas pela empresa ao longo do procedimento de fiscalização.

- Os contratos de câmbio juntados ao processo são provas de pagamentos efetuados por meio de remessas ao exterior corroborando as informações indicadas nas planilhas elaboradas pela fiscalizada e entregues durante o procedimento.

- Foram verificados por amostragem os lançamentos contábeis que registraram os pagamentos das remessas. Ou seja, há provas de que houve as remessas para fornecedores no exterior. Além da prova de que houve as remessas para o exterior, foram comprovados também a natureza de tais remessas: contrapartida pelo uso de direitos royalties, conforme revelam as informações prestadas pela própria fiscalizada e os contratos celebrados com os fornecedores dos direitos.

- A análise dos contratos que dão suporte aos pagamentos efetuados a residente/domiciliado no exterior revelou que a contribuinte adquiriu o direito de transmissão, produção e licença de uma série de produtos do mercado televisivo.
- A contrapartida pelo uso desses direitos constitui pagamento de royalties conforme explanado na seção 3 do termo de verificação fiscal.
- Fica assim comprovada a natureza de royalties aos pagamentos efetuados pela contribuinte e objeto desta ação fiscal. Estão relacionados no processo que irá controlar o auto de infração os principais contratos celebrados entre a fiscalizada e os residentes/domiciliados no exterior que receberam os recursos a título de royalties. Sobre esses pagamentos a fiscalizada não efetuou o recolhimento nem tampouco confessou em DCTF a CIDE que era devida.

#### **BASE DE CÁLCULO e CONTRIBUIÇÃO DEVIDA**

- Os valores que compõem as bases de cálculo mensais da CIDE foram obtidos a partir dos documentos informados pela própria fiscalizada: planilha com a composição dos valores remetidos, contratos de câmbio (comprovação da remessa) e contratos com fornecedores.
- A partir das informações prestadas pela fiscalizada acerca dos valores que foram informados no registro X291 da ECF foi elaborada a planilha anexa com as remessas correspondentes à contrapartida pelo uso de direitos autorais (royalties). A base de cálculo CIDE-royalties foi calculada somando-se o valor em reais da data da remessa com o valor do IRRF também em reais. Tais valores foram cotejados com os informados nos contratos de câmbio da fiscalizada.
- Aos montantes mensais da base de cálculo obtida foi aplicada a alíquota de 10% prevista no § 4º do artigo 2º da Lei nº 10.168/00, com a redação dada pela Lei nº 10.332/01.

#### **DAS MULTAS E JUROS APLICÁVEIS**

- Sobre o valor apurado é aplicada a multa de ofício de 75%, conforme o disposto no art. 44 da Lei 9.430/96 com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.
- Incide sobre o valor devido do principal os juros de mora equivalentes à variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, acumulada mensalmente, conforme art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

#### **Ciência do lançamento e sua impugnação**

Conforme termo a folhas 715, a ciência do sujeito passivo fez-se por meio eletrônico em 23/11/2020. Em 23/12/2020, conforme termo a folhas 722, foi apresentada a impugnação juntada a folhas 724 a 750. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

- O lançamento não tem condições de prosperar, uma vez que:
  - a) o lançamento é nulo de pleno direito, uma vez que não identificou adequadamente os critérios empregados na apuração da base de cálculo

utilizada na mensuração do *quantum debeat*, deixando, assim, de determinar a matéria tributável, em patente violação aos arts. 142 do CTNE 59, II do Decreto nº 70.235/72;

b) as remessas au tuadas pelo fisco remuneram a exploração de conteúdo de criação própria das beneficiárias das remessas, sendo, pois, pagas em benefício do criador (não autor, frise-se) da obra e, portanto, não configurando royalties tributáveis, nos termos do art. 22, d da Lei nº 4.506/64;

c) ainda que configurassem, as remessas relativas ao licenciamento de conteúdo de programação não sofrem incidência da CIDE-Royalties, tendo em vista que não se enquadram em qualquer das hipóteses – taxativas, frise-se – do art. 10 do Decreto nº 4.195/02;

d) para mais, a cobrança cumulativa da CIDE Royalties cumulativamente à CONDECINE-Remessas implica manifesto bis in idem, o que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro;

e) por fim, não pode haver incidência da CIDE-Royalties quando há Tratado Internacional para evitar a bitributação; e

f) sucessivamente, a inclusão do IRRF e da CONDECINE na base de cálculo da CIDE-Royalties é manifestamente indevida, tendo em vista a inexistência de dispositivo legal nesse sentido, bem como o fato de tais valores não serem remetidos ao exterior.

[...]

- Uma simples leitura do excerto, constata-se que houve uma alteração na metodologia empregada. Ao cálculo descrito linhas acima foi acrescida uma terceira variável: passou a ser acrescida à base tributável também o valor da CONDECINE. A fórmula, portanto, passou a ser a seguinte: M2 - Base de cálculo em R\$ = remessa + valor do IRRF + valor da CONDECINE.

[...]

- Portanto, como, in casu, as programadoras são responsáveis por garantir todos os meios destinados à coordenação, produção e exteriorização a obra, não há dúvidas quanto à sua natureza de criadoras, de modo que as remessas a elas direcionadas não possuem natureza de royalties, ficando, por isso mesmo, fora do espectro de incidência da contribuição ora examinada.

*Não incidência de CIDE-Royalties sobre as remessas relativas ao licenciamento de conteúdo de programação – Inexistência de previsão legal para tanto – Caráter taxativo do art. 10 do Decreto nº 4.195/02*

[...]

- Reparem que há nítida identidade de hipóteses de incidência entre a CIDE-Royalties e a CONDECINE Remessas, sendo que o único elemento que as difere é, em síntese, a destinação da sua arrecadação.
- Ora, essas constatações, para além de denotar a especialidade e referibilidade desta última para com o setor, ainda evidencia a exigência simultânea das duas contribuições consubstancia verdadeiro bis in idem, o que é veementemente rechaçado pelo ordenamento jurídico brasileiro.
- Portanto, já existe uma contribuição destinada exclusivamente ao setor da atividade econômica da Impugnante, sendo evidentemente desarrazoado onerá-la ainda mais com a instituição de novas exigências, dessa vez para desenvolvimento de áreas que, data venia, simplesmente nada têm a ver com a sua atividade econômica.
- Não por outra razão, oportunizada ao CARF a regular análise da matéria, conclui-se que “não é possível a exigência da CIDE/royalties sobre os mesmos fatos que baseiam a incidência da CONDECINE, devendo prevalecer a incidência da CONDECINE, por ser mais específica”.
- Portanto, a fim e a cabo, levando-se em conta que a CONDECINE é o tributo mais específico, que guarda referibilidade com o setor audiovisual, apenas essa contribuição deve incidir sobre as remessas relativas ao licenciamento de conteúdo de programação, de modo que a presente autuação deve ser integralmente cancelada também por essa razão.

[...]

- Ainda, conforme se depreende das fl. 12/13 do Termo de Verificação Fiscal, diversas das remessas sobre as quais o Fisco cobra o recolhimento de CIDE-Royalties destinam-se à beneficiárias na Espanha (Corporacion Radio TV Española S.A.), Portugal (SIC–Sociedade Independente de Comunicação S.A.), França (TV5 Monde A.S.) e Japão (Japan International Broadcasting Inc.).
- Esses países, contudo, firmaram tratados com o Brasil para evitar a bitributação, os quais limitam a competência brasileira para tributar receita.

[...]

- Os tratados internacionais firmados entre o Brasil e os países acima citados estabelecem que as remunerações pagas a título de royalties poderão ser tributadas no país de sua origem à alíquota máxima de 10% (França e Espanha) e 15% (Portugal e Japão), prevendo, em casos excepcionais, a fixação da alíquota ao percentual máximo de 25%. Confira-se, por oportuno, a cláusula constante do Tratado Brasil-Portugal.
- Dessa forma, considerando que as remessas procedidas pela Impugnante já foram oportunamente tributadas pelo IRRF à alíquota de 15% - o que foi constatado pela própria fiscalização –é inviável o recolhimento do adicional sobre royalties ou da CIDE que veio a substituir (CIDE-Royalties), já que o limite

percentual estabelecido pelos tratados internacionais já foi alcançado – tratados esses que, frise se, o próprio CTN reconhece como conformadores da legislação tributária interna.

[...]

#### PEDIDOS

• Por todo o exposto, pede-se que seja julgada integralmente procedente a presente impugnação para extinguir, em sua integralidade, o crédito tributário, nos termos do art. 156, IX do CTN, uma vez que:

- (i) o lançamento impugnado é nulo de pleno direito, uma vez que não atende regularmente seu dever de fundamentação, causando prejuízo irreparável à defesa do contribuinte;
- (ii) as remessas au tuadas pelo Fisco remuneram a exploração de conteúdo de criação própria das beneficiárias das remessas, sendo, pois, pagas em benefício do criador (não autor) da obra e, portanto, não configurando royalties tributáveis, nos termos do art. 22, 'd', da Lei nº 4.506/02.

[...]

É o relatório.

A decisão de primeira instância, formalizada por meio do Acórdão nº 106-014.546, da 3ª Turma da DRJ06, julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação, mantendo integralmente a exigência da CIDE, bem como a multa de ofício e os respectivos juros de mora, nos termos do seguinte dispositivo:

*Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade, nos termos do voto do relator, parte integrante deste acórdão, em julgar improcedente a impugnação, para:*

- *indeferir o pedido de envio de intimações para o endereço do advogado da au tuada;*
- *rejeitar a arguição de nulidade;*
- *manter integralmente a exigência da CIDE, assim como da multa de ofício e dos juros de mora respectivos.*

Em resumo, o relator entendeu que a impugnante não comprovou que as beneficiárias das remessas fossem “criadoras” das obras e que, ainda que o fossem, a Lei nº 9.610/1998 não equipara pessoa jurídica a autor ou criador, atribuindo-lhe apenas direitos patrimoniais, de modo que a remuneração pela exploração de direitos autorais recebida por pessoa jurídica configura royalties, nos termos do art. 22, “d”, da Lei nº 4.506/1964. Afastou, igualmente, a tese de taxatividade do rol do Decreto nº 4.195/2002, por entender que decreto não pode restringir hipótese de incidência prevista em lei, sendo a enumeração meramente exemplificativa.

Rejeitou, ainda, as alegações de referibilidade, de *bis in idem* com a CONDECINE e de aplicação de tratados internacionais, ao fundamento de que inexistente vedação à incidência concomitante e de que a CIDE não tributa a renda do residente no exterior, mas incide sobre a pessoa jurídica remetente. Por fim, manteve a base de cálculo adotada, com inclusão do IRRF (Súmula CARF nº 158) e, no caso concreto, da CONDECINE, consignando que os valores foram apurados com base em informações prestadas pela própria contribuinte e em cálculo reverso a partir do IRRF, preservando integralmente a exigência.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, reiterando substancialmente os mesmos argumentos e pedidos anteriormente deduzidos na impugnação.

Em sede de apresentação do Recurso Voluntário, este colegiado optou por convertê-lo em diligência, com o objetivo de confirmar e esclarecer aspectos relacionados à composição da base de cálculo da CIDE, notadamente quanto à inclusão da CONDECINE e do IRRF, bem como à metodologia de apuração adotada pela autoridade fiscal, assegurando-se o contraditório ao contribuinte.

Transcrevem-se, *ipsis litteris*, os questionamentos formulados:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à repartição de origem para que se providencie o seguinte: (i) informar a fundamentação legal da inclusão da CONDECINE na base de cálculo da CIDE, (ii) aferir se os valores a título da contribuição destinada à CONDECINE são repassados, remetidos para residente ou domiciliado no exterior, ainda que a fonte pagadora assumira o ônus financeiro, (iii) verificar a procedência ou não dos erros de cálculo apontados pelo Recorrente, assim como demonstrar, de forma detalhada, com identificação das rubricas e valores envolvidos, a apuração da base de cálculo da contribuição lançada, (iv) intimar o contribuinte para que no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável por igual período, apresente os documentos e esclarecimentos que a autoridade fiscal entender necessários à análise e (v) dar ciência ao contribuinte com a entrega de cópias do parecer/relatório e documentos colacionados aos autos para que exerça o contraditório, no prazo de 30 (trinta) dias.

A unidade de origem respondeu aos questionamentos por meio de relatório de diligência, corroborando o entendimento adotado na decisão de primeira instância.

Em manifestação ao relatório de diligência, o recorrente reitera a alegação de ilegalidade na apuração da base de cálculo da CIDE, pugnando, em síntese, pelo reconhecimento da nulidade e, subsidiariamente, da insubsistência da autuação, afirmando que tal conclusão seria

corroborada pelas constatações do próprio relatório de diligência, com a conseqüente extinção integral do crédito tributário, nos termos do art. 156, IX, do CTN.

Em razão de o relator originário não mais integrar esta Turma, os autos foram a mim redistribuídos.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi**, Relatora

O recurso é tempestivo, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração lavrado por insuficiência de recolhimento da CIDE incidente sobre remessas de valores ao exterior, não declarada em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) nem recolhida aos cofres públicos, decorrente de pagamentos efetuados, por meio de remessas ou da utilização de recursos mantidos no exterior, a fornecedores não residentes no País, em contrapartida à cessão de direitos autorais (royalties), tais como direitos de transmissão de filmes, de programas esportivos, bem como direitos de exibição e produção de programas de entretenimento, entre outros.

Mantido o crédito tributário na primeira instância, o recurso voluntário foi convertido em diligência por este Colegiado e, após o retorno dos autos, passam a ser analisados os pontos suscitados.

### 1. Da Preliminar de Nulidade

A recorrente sustenta a nulidade do lançamento, afirmando que a autoridade fiscal não teria identificado de forma adequada os critérios adotados na apuração da base de cálculo da CIDE, deixando de determinar corretamente a matéria tributável, o que caracterizaria ausência de motivação do lançamento e conseqüente cerceamento do direito de defesa, em afronta ao art. 142 do CTN, c/c o art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972.

Alega que a Autoridade Autuante, na lavratura do lançamento, teria feito menção a três metodologias distintas de apuração, e que o acórdão recorrido, quanto a este ponto, teria afastado a nulidade do lançamento ao afirmar que “eventuais falhas na demonstração ou na apuração do crédito tributário e de sua base de cálculo são passíveis de correção sem implicar a nulidade do lançamento de ofício”, entendimento que, segundo a recorrente, afrontaria o art. 146 do CTN.

Segundo a DRJ, inexistente contradição na atuação fiscal, pois as aparentes divergências decorrem de inconsistências nas planilhas da própria autuada e nos contratos de câmbio. O critério adotado foi único, consistente na utilização da base de cálculo do IRRF como

base da CIDE, sendo os diferentes procedimentos meras formas de alcançar o mesmo resultado. Divergências pontuais decorreram de erro de demonstração nos instrumentos cambiais, e não houve prejuízo ao contribuinte, que demonstrou compreender a metodologia e enfrentou todos os aspectos do lançamento.

Tal ponto foi, inclusive, objeto do item 3 da diligência determinada por este Colegiado, cuja resposta corroborou o entendimento adotado na decisão de primeira instância, inclusive com a reprodução de trechos do acórdão recorrido. Restou consignado que as inconsistências verificadas decorrem de possíveis variações cambiais, que a base de cálculo adotada foi a do IRRF e que os dados utilizados foram fornecidos pela própria recorrente, não se caracterizando cerceamento do direito de defesa nem alteração indevida da base de cálculo.

Nada a corrigir na decisão recorrida.

Em conformidade com o entendimento deste Colegiado, observa-se que a nulidade no processo administrativo fiscal se encontra disciplinada nos arts. 59 a 61 do Decreto nº 70.235/72. De acordo com o art. 59, a nulidade está restrita aos atos lavrados por pessoa incompetente ou às decisões proferidas com preterição do direito de defesa. Já o art. 60 dispõe que irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade, salvo se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo e não tiverem sido por ele causadas, ou se influírem na solução do litígio.

No presente caso, os dados utilizados na apuração foram fornecidos pelo próprio recorrente, e os autos de infração foram lavrados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade competente, contendo todos os elementos exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, inclusive a descrição dos fatos, a demonstração dos valores lançados e motivação clara e detalhada. As eventuais divergências apontadas foram devidamente esclarecidas tanto na decisão de primeira instância quanto no relatório da diligência.

Assim, não se vislumbra qualquer hipótese legal de nulidade, razão pela qual se afasta a preliminar suscitada.

## 2. Do Mérito

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE incidente sobre remessas ao exterior encontra fundamento no art. 149 da Constituição Federal e foi instituída pela Lei nº 10.168/2000, posteriormente alterada pela Lei nº 10.332/2001, com a finalidade de financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. Nos termos da legislação de regência, a exação incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior a título de remuneração decorrente de contratos que impliquem transferência de tecnologia, bem como sobre pagamentos a título de royalties e de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes.

### Lei 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 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.** (grifos nossos)

No que se refere especificamente aos royalties, a legislação remete ao conceito estabelecido na Lei nº 4.506/1964, cujo art. 22 delimita as hipóteses que caracterizam tais rendimentos, bem como as situações que não se enquadram nesse conceito.

#### **Lei nº 4.506/64**

[...]

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

- 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 dêstes.

**Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" tôdas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e**

**direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como:** [\(Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978\)](#) [\(Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986\)](#) [\(Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986\)](#)

I - As importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;

II - Os pagamentos de juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional, feitos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos;

**III - As luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;**

IV - As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito;

V - A indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato;

VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente. (grifos nossos)

Verifica-se dos dispositivos supra, de forma literal, que a Cide incide sobre os valores remetidos ao exterior a título de royalties, a qualquer título.

**I. Valores percebidos pela “autora/criadora da obra”, o que os subtrai ao conceito de royalties.**

A recorrente sustenta que a norma que exclui do conceito de royalties os valores percebidos pelo autor ou criador da obra, para fins de incidência da CIDE-Royalties (art. 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506/1964), é aplicável ao caso concreto. Argumenta que, *in casu*, por possuírem autoria objetiva sobre as obras coletivas cinematográficas que criam, as pessoas jurídicas devem ser consideradas autoras e criadoras, razão pela qual as remessas a elas direcionadas não teriam natureza de royalties, ficando, assim, fora do campo de incidência da contribuição em exame.

Aduz, ainda, que o entendimento consignado no acórdão recorrido, no sentido de que haveria uma exclusividade da pessoa física para figurar na condição de autor, teria sido superado. Sustenta que a interpretação sistemática da Constituição e da legislação aplicável, bem como precedentes do próprio contencioso administrativo federal, já reconheceriam a possibilidade de a autoria recair sobre a pessoa jurídica nas hipóteses previstas em lei, como ocorre, por exemplo, quando esta, na condição de editora, detém o direito exclusivo de reprodução da obra.

Nos termos do art. 11 da Lei nº 9.610/1998, autor é a pessoa física criadora da obra intelectual, sendo esta a regra geral de titularidade originária. A mesma lei prevê, contudo, hipóteses específicas relativas a obras coletivas e audiovisuais, disciplinando a participação de

diversos agentes na criação e exploração econômica da obra (arts. 5º, VIII, “h”). Nessas situações, embora a pessoa jurídica possa assumir a condição de produtora ou titular de direitos patrimoniais, a autoria, em sentido técnico, permanece vinculada às pessoas físicas que contribuíram intelectualmente para a obra, distinguindo-se, assim, a titularidade derivada ou a exploração econômica dos direitos da condição de autor propriamente dita.

A meu ver, a matéria foi adequadamente analisada na decisão de primeira instância, cujos fundamentos adoto como razões de decidir, por se mostrarem pertinentes e suficientes à solução da controvérsia. Nesse sentido, reputo relevante a transcrição do seguinte trecho:

*De acordo com as normas supra, ainda que se trate de obra coletiva, os participantes pessoas físicas que efetivamente a criaram continuam recebendo os mesmos tratamentos e direitos conferidos aos autores individuais, exceto os decorrentes da titularidade dos direitos patrimoniais sobre a obra, que se atribuem ao seu organizador, seja ela pessoa física, seja pessoa jurídica. Ou seja, de modo algum, ao dar a definição de obra coletiva, o legislador pretendeu instituir, paralelamente ao de autor, a categoria de “criador da obra coletiva”. Em verdade, como demonstram as transcrições do texto legal acima, o legislador teve todo o cuidado de assegurar que as pessoas físicas que participam da criação da obra coletiva tenham os mesmos direitos dos autores individuais, excluindo-se apenas o produto da exploração dos direitos patrimoniais. Estes são conferidos não a um inexistente criador da obra, mas ao seu organizador, o qual segundo a própria definição dada pela lei, pode ser tanto uma pessoa física como jurídica.*

*Em suma, ainda que a alínea “d” do artigo 22 da Lei nº 4.506, de 1964, exclua do conceito de royalties a exploração dos direitos autorais quando estes são percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra, o criador a que se refere a norma não é o organizador da obra coletiva mencionado pela alínea “i” do inciso VII do artigo 5º da Lei nº 9.610, de 1998. Desde que o artigo 15 da Lei nº 5.988, de 1973, foi revogado, já não se admite que uma pessoa jurídica possa ser considerada autor ou criador de obra literária, artística ou científica. Esta apenas tem a possibilidade de explorar os direitos autorais de obras criadas, individual ou coletivamente, por pessoas físicas. Em decorrência, em qualquer situação, quando é remunerada pela exploração desses direitos autorais, como é o caso das beneficiárias dos pagamentos efetuados pela pessoa jurídica atuada, os proventos recebidos se enquadram como royalties.*

É neste sentido o entendimento que vem sendo adotado por este Conselho em julgados recentes, conforme ementas:

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

*São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, tais como as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas (Lei nº*

*9.610/98, art. 7º, caput, e inciso VI), e serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos, tais como os autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (Lei nº 4.506/64, art. 22, caput, e alínea "d").*

**Acórdão nº 9303005.984 – CSRF / 3ª Turma**

**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 o autor a pessoa jurídica detentora dos direitos.*

**Acórdão nº 3201-011.908 de 19/06/2024 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA**

**CIDE. 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 o autor a pessoa jurídica detentora dos direitos.*

**Acórdão nº 3202-002.182 de 16/12/2024 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA**

Assim, nada a reparar na decisão recorrida.

**II. Não incidência de CIDE-Royalties sobre as remessas relativas ao licenciamento de conteúdo de programação. Taxatividade do art. 10 do Decreto nº 4.195/02.**

A recorrente sustenta que, ainda que as remessas fossem consideradas royalties, a exigência da CIDE seria indevida, por ausência de enquadramento nas hipóteses previstas no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, que, a seu ver, estabelece rol taxativo das materialidades tributáveis. Argumenta que o acórdão recorrido teria afastado tal entendimento sob os fundamentos de que o rol não seria taxativo e de que decreto não poderia restringir o alcance da lei, premissas que reputa equivocadas.

Defende que o referido decreto, editado para a fiel execução da Lei nº 10.168/2000, delimitou de forma objetiva as hipóteses de incidência da CIDE-Remessas, razão pela qual, não comprovado o enquadramento das remessas em qualquer dessas hipóteses, não restaria

caracterizada a matéria tributável, nos termos do art. 142 do CTN, concluindo, assim, pela ilegitimidade da autuação.

A definição do fato gerador da obrigação tributária é matéria reservada à lei, nos termos dos arts. 97 e 99 do CTN, cabendo aos decretos apenas explicitar as condições de execução da norma legal, sem inovar na ordem jurídica ou restringir o alcance da incidência tributária.

No caso da CIDE, a Lei nº 10.168/2000, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/2001, estabeleceu que a contribuição incide sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior a título de royalties “a qualquer título”, expressão que evidencia a amplitude da hipótese de incidência legal. Assim, não poderia o Decreto nº 4.195/2002 limitar tal alcance, razão pela qual o rol constante de seu art. 10 deve ser compreendido como meramente exemplificativo, destinado a explicitar situações típicas, mas não a esgotar todas as hipóteses possíveis de incidência.

A controvérsia não é inédita neste Conselho, tendo sido apreciada, inclusive, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujos precedentes, com os quais concordo, passam a ser transcritos.

**ART. 10 DO DECRETO Nº 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 nº 4.195/2002.*

**Acórdão nº 9303-014.455 de 19/10/2023** – CSRF / 3ª Turma

**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.*

**Acórdão nº 3401-012.688** – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Dessa forma, mantém-se a decisão recorrida neste ponto.

**III. Do interesse do legislador em assegurar a referibilidade da CIDE-Royalties.**

A recorrente argumenta ainda que a contribuição somente poderia incidir quando houvesse relação entre a atividade tributada e a finalidade da intervenção estatal, consistente no estímulo ao desenvolvimento tecnológico brasileiro, o que, a seu ver, não se verificaria no caso concreto, por inexistir transferência de tecnologia ou impacto negativo sobre esse setor.

Defende, ainda, que admitir a incidência da CIDE fora das hipóteses previstas no referido decreto implicaria desvirtuar a natureza jurídica da contribuição, transformando-a em tributo meramente arrecadatório, em afronta aos princípios constitucionais aplicáveis às contribuições interventivas. Conclui, assim, que a ausência de referibilidade e de enquadramento nas hipóteses do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 afastaria a legitimidade da exigência fiscal.

A decisão de primeira instância entendeu que não há fundamento constitucional para exigir que as contribuições de intervenção no domínio econômico observem um requisito estrito de referibilidade, no sentido de que somente possam incidir sobre contribuintes diretamente beneficiados pela atuação estatal ou cuja atividade esteja vinculada de forma imediata à finalidade da intervenção. Destacou que a Constituição distingue as contribuições dos impostos pela destinação dos recursos, e não pela exigência de contrapartida direta, característica própria das taxas e contribuições de melhoria.

Ressaltou, ainda, que a Lei nº 10.168/2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001, prevê expressamente a incidência da CIDE sobre pagamentos de royalties “a qualquer título” a residentes no exterior, não condicionando a cobrança à ocorrência de transferência de tecnologia nem à demonstração de impacto sobre o desenvolvimento tecnológico nacional. Acrescentou que a autoridade administrativa está vinculada à aplicação da legislação vigente e que a jurisprudência administrativa e atos normativos da Receita Federal confirmam a incidência da CIDE nessas hipóteses, inclusive sobre royalties decorrentes de direitos autorais.

A jurisprudência administrativa é firme no sentido de que a incidência da CIDE sobre royalties não está condicionada à transferência de tecnologia nem à demonstração de vínculo direto entre a operação realizada e a finalidade da intervenção estatal. Nesse sentido, e conforme citado na decisão de primeira instância, são vários os acórdãos que reconhecem que o pagamento de royalties a residentes ou domiciliados no exterior, como contraprestação decorrente de obrigação contratual, é suficiente para a configuração do fato gerador, ainda que se trate de exploração de direitos autorais ou de licenciamento de conteúdos, hipóteses em que não se exige a ocorrência de transferência de tecnologia.

**CIDE. ROYALTIES. A QUALQUER TÍTULO. INCIDÊNCIA. ABRANGÊNCIA.**

*O pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa, a qualquer título, de rendimentos da exploração de direitos autorais, classificados como royalties, constitui fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Para efeito de incidência da 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, de 1964, e ao*

*parágrafo único do art. 3º, da Lei nº 10.168, de 2000, não havendo restrição do âmbito de incidência em função dos setores econômicos estimulados (“referibilidade”).*

**Acórdão nº 3202-002.182 de 16/12/2024 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA**

**REMESSAS AO EXTERIOR DE ROYALTIES PELA LICENÇA DE USO OU DE DIREITOS DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR, DE JANEIRO/2002 A DEZEMBRO/2005. INCIDÊNCIA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. DESNECESSIDADE.**

*De 1º de janeiro de 2002, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/2001 na Lei nº 10.168/2000, a 31 de dezembro de 2005, data após a qual passou a ter vigência o art. 20 da Lei nº 11.452/2007, a contribuição passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas que remetessem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, havendo ou não transferência de tecnologia, aí incluída a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador.*

**Acórdão nº 9303007.405 de 18/09/2018 – 3ª Turma**

Cumprido destacar ainda que o Supremo Tribunal Federal já enfrentou a matéria no julgamento do RE nº 630.898/RS (Tema 495 da repercussão geral), concluído em 08/04/2021, sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli, com trânsito em julgado em 18/02/2022. Na oportunidade, a Corte assentou que a inexistência de referibilidade direta entre o sujeito passivo e a finalidade da intervenção estatal não descaracteriza as contribuições de intervenção no domínio econômico, admitindo-se, inclusive, relação indireta entre a exação e os objetivos econômicos perseguidos pelo Estado.

Desse modo, a jurisprudência do STF afasta a premissa defendida pela recorrente de que a incidência da CIDE dependeria da demonstração de vínculo específico ou de impacto direto da atividade do contribuinte sobre o setor econômico objeto da intervenção. Ao contrário, o entendimento firmado pela Suprema Corte é no sentido de que tais contribuições devem ser analisadas à luz de sua finalidade geral e do desenho normativo estabelecido em lei, não sendo exigível a demonstração de benefício direto ou de correlação individualizada entre a atividade do contribuinte e a intervenção estatal.

Nada a reparar na decisão de primeira instância.

**IV. Há bis in idem entre a CIDE-Royalties e a CONDECINE. Existência de contribuição específica sobre as atividades da Recorrente.**

A recorrente sustenta que a incidência da CIDE-Royalties seria indevida porque já existe contribuição específica para o setor audiovisual, a CONDECINE, instituída pela MP nº 2.228-1/2001, cujo fato gerador abrange pagamentos e remessas ao exterior relativos à exploração, aquisição ou importação de obras cinematográficas e videofonográficas. Argumenta que, havendo contribuição especial voltada diretamente ao setor econômico em que atua, deveria prevalecer essa exação, afastando-se a incidência da CIDE-Royalties, sob pena de bis in idem e de superposição indevida de intervenções no mesmo domínio econômico.

Alega, ainda, que a cobrança simultânea das duas contribuições resultaria em tributação excessiva e desproporcional sobre a mesma atividade, desvirtuando a finalidade das contribuições interventivas. Com base nesses fundamentos, conclui que, por ser mais específica e guardar referibilidade direta com o setor audiovisual, apenas a CONDECINE deveria incidir sobre as remessas relativas ao licenciamento de conteúdo, razão pela qual requer o cancelamento da exigência da CIDE.

A decisão de primeira instância afastou a alegação de bis in idem ao fundamento de que não há, no ordenamento constitucional, vedação geral à incidência simultânea de tributos sobre uma mesma operação, salvo quando houver proibição expressa. Ressaltou que a própria Constituição admite a coexistência de tributos sobre fatos semelhantes, e que, no caso das contribuições, o art. 149, §4º, prevê que a incidência única depende de previsão legal específica, inexistente em relação à CIDE-Royalties e à CONDECINE.

Destacou, ainda, que a jurisprudência do CARF e da Câmara Superior reconhece a possibilidade de exigência concomitante dessas contribuições, seja porque a discussão sobre eventual inconstitucionalidade não pode ser apreciada na esfera administrativa, seja porque as exações possuem finalidades, materialidades e destinações distintas, o que afasta a caracterização de dupla tributação indevida. Concluiu, assim, que a cobrança simultânea da CIDE-Royalties e da CONDECINE é válida, razão pela qual não procede a tese da impugnante.

Assiste razão à decisão de primeira instância, cujos fundamentos adoto como razões de decidir. Com efeito, não há no ordenamento constitucional vedação geral à incidência simultânea de contribuições sobre uma mesma operação, exigindo-se previsão legal expressa para que a incidência se dê de forma única, nos termos do art. 149, §4º, da Constituição Federal, o que não ocorre em relação à CIDE-Royalties e à CONDECINE.

Ademais, conforme já reconhecido pela jurisprudência deste Conselho, as referidas contribuições possuem finalidades, materialidades e destinações distintas, circunstância que afasta a alegação de bis in idem e confirma a legitimidade da exigência fiscal também sob esse aspecto.

***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.*

**BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA.**

*A regra geral tributária é a incidência múltipla das contribuições, conforme previsto na Constituição Federal, havendo exigência de que a lei defina a não multiplicidade.*

**Acórdão nº 3202-002.182 de 16/12/2024 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA**

**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.*

**BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA.**

*A regra geral tributária é a incidência múltipla das contribuições. A própria Constituição Federal exige que a não multiplicidade deva ser definida por lei.*

**Acórdão nº 3302-013.219 21/03/2023 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**

**CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE – CUMULAÇÃO COM A CONDECINE – AUSÊNCIA DE BIS IN IDEM – JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

*A CIDE, instituída pela Lei nº 10.168/2000, incide sobre valores remetidos ao exterior em decorrência de contratos de cessão ou licença de direitos, royalties e serviços técnicos, enquanto a CONDECINE, prevista no art. 32 da MP nº 2.228-1/2001, tem como hipótese de incidência a exploração comercial de obras audiovisuais no mercado interno e, em casos específicos, determinadas remessas relacionadas a rendimentos dessas obras. As duas contribuições têm fatos geradores, sujeitos passivos e finalidades distintas, não havendo vedação constitucional ou legal à sua exigência concomitante quando a operação se enquadrar nos pressupostos de incidência de ambas. Conforme art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996 e Súmula CARF nº 108, é legítima a incidência de juros de mora calculados pela taxa SELIC sobre o valor da multa de ofício desde a data do lançamento.*

**Acórdão nº 3302-015.046 de 31/07/2025 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA**

Assim, não assiste razão ao recorrente, devendo ser mantida a conclusão adotada na decisão de primeira instância pelos seus próprios fundamentos.

**V. Não incidência da CIDE-Remessas nas hipóteses de tratados internacionais para evitar bitributação.**

A recorrente sustenta que parte das remessas foi destinada a beneficiários residentes em países com os quais o Brasil mantém tratados para evitar a dupla tributação (Espanha, Portugal, França e Japão), os quais limitariam a tributação na fonte sobre royalties. Argumenta que tais convenções não se restringiriam a impostos, mas abrangeriam tributos de natureza semelhante que incidam sobre a renda, hipótese em que se enquadraria a CIDE-Royalties, razão pela qual a cobrança adicional, após a incidência do IRRF, violaria os limites previstos nesses acordos internacionais.

Alega, ainda, que a CIDE teria sido instituída em contexto de recomposição da carga tributária incidente sobre remessas ao exterior, possuindo materialidade próxima à tributação da renda, o que reforçaria a aplicação dos tratados. Conclui que a exigência da CIDE, somada ao IRRF já recolhido, ultrapassaria os limites previstos nas convenções internacionais, implicando dupla tributação e violação aos tratados firmados pelo Brasil, os quais, nos termos do art. 98 do CTN, prevaleceriam sobre a legislação interna.

A decisão de primeira instância afastou a aplicação dos tratados para evitar a dupla tributação ao fundamento de que tais acordos regulam a tributação da renda de residentes no exterior, enquanto a CIDE incide sobre a pessoa jurídica brasileira que realiza a remessa, não se tratando de imposto sobre a renda do beneficiário estrangeiro.

Destacou, ainda, que a extensão de tratados a outras exações exige previsão normativa específica, inexistente em relação à CIDE, não sendo possível equipará-la ao imposto de renda apenas por razões de política tributária ou por sua origem histórica.

Não assiste razão à recorrente ao sustentar que os tratados para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil com Espanha, Portugal, França e Japão afastariam a incidência da CIDE-Royalties. Conforme bem assentado na decisão de primeira instância, tais convenções destinam-se a disciplinar a tributação da renda auferida por residentes de um Estado contratante no território do outro, ao passo que a CIDE, nos termos do art. 2º, §2º, da Lei nº 10.168/2000, tem como contribuinte a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que efetua o pagamento, crédito ou remessa ao exterior, não se tratando, portanto, de tributo incidente sobre a renda do beneficiário estrangeiro.

Ademais, a aplicação de tratados internacionais a tributos diversos do imposto sobre a renda depende de previsão normativa específica, inexistente em relação à CIDE. A eventual proximidade econômica entre as bases de cálculo ou o contexto de sua instituição não

altera a natureza jurídica da exação nem autoriza a extensão automática das limitações previstas nas convenções internacionais.

Nesse sentido, observa-se que a jurisprudência deste Conselho tem se orientado no mesmo sentido, reconhecendo que os tratados para evitar a dupla tributação não se aplicam à CIDE-Royalties, por não se tratar de tributo incidente sobre a renda do beneficiário no exterior, mas sobre a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que realiza a remessa.

**CIDE. PAÍSES SIGNATÁRIOS DE TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. INAPLICABILIDADE.**

*Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação são aplicados em impostos idênticos ou semelhantes que forem posteriormente introduzidos no país contratante, o que não abrange as contribuições, no presente caso, a CIDE - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, por possuir natureza jurídica diversa. Os pagamentos são enquadrados conforme o Acordo ou Convenção Internacional para evitar dupla tributação entre países signatários, e como a matéria neles tratada compreende especificamente o Imposto sobre a Renda e Capital, não se aplicam à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.*

**Acórdão nº 3202-002.182 de 16/12/2024 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA**

Assim, correta a conclusão da decisão recorrida ao afastar a aplicação dos tratados invocados e manter a exigência fiscal também sob esse fundamento.

**VI. Impossibilidade de inclusão do IRRF e da CONDECINE na base de cálculo da CIDE.**

A decisão de primeira instância afastou a alegação de que a CIDE deveria incidir apenas sobre valores efetivamente remetidos ao exterior, esclarecendo que a legislação prevê a incidência sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, não se restringindo ao montante líquido transferido. Destacou, ainda, que o IRRF integra a base de cálculo da CIDE, conforme entendimento consolidado no CARF e na Súmula nº 158.

Também rejeitou a tese de exclusão de valores relativos à CONDECINE ou de ocorrência de dupla incidência, por inexistir norma legal que determine tal exclusão, sendo admitida, no sistema tributário, a incidência de mais de um tributo sobre a mesma operação. Por fim, ressaltou que a base de cálculo adotada pela fiscalização foi apurada com base em dados fornecidos pelo próprio sujeito passivo, não tendo sido demonstrado qualquer erro nos valores utilizados.

Neste sentido e em observância a Súmula CARF nº 158, de observância obrigatória por este Colegiado, adoto a decisão de primeira instância como razão de decidir, por considerar que seus fundamentos enfrentam adequadamente a controvérsia e demonstram, de forma suficiente, que a base de cálculo da CIDE deve observar os critérios previstos na legislação de regência, inexistindo previsão legal que autorize as exclusões pretendidas pela recorrente.

**Súmula CARF nº 158****Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019**

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.

Acórdãos Precedentes:

3102-002.141, 3302-005,578, 3201-003.344, 3201-003.461, 9303-004.142, 9303-005.195, 9303-005.293, 9303-007.067, 3201-001.518 e 3301-001.683.

**(Vinculante, conforme [Portaria ME nº 410](#), de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).**

Diante do exposto, nego provimento ao recurso também quanto a este ponto, mantendo-se a exigência fiscal.

**3. Da Conclusão**

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, por negar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por negar provimento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi**