



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721134/2020-28
ACÓRDÃO	3402-011.938 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GLOBO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2016

INCIDÊNCIA DA CIDE- REMESSA DE ROYALTIES.

A CIDE-Royalties, instituída pela Lei nº 10.168/2000, não incide sobre a remessa ao exterior de pagamentos relativos à exploração de direitos autorais, mesmo que sobre a denominação de royalties, nos termos do comando interpretativo do artigo 10 do Decreto nº 4.195/02.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por maioria de votos dar Provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Bernardo Costa Prates Santos, que negavam provimento.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Bernardo Costa Prates Santos, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Jorge Luis Cabral (Presidente Substituto).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 106-015.407, proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal 06 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2016

CIDE-ROYALTIES. REMESSA DE ROYALTIES PARA RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR - INCIDÊNCIA

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo parcialmente o relatório da decisão de primeira instância:

O auto de infração a folha 16.094 a 16.102 exige o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 36.747.001,93, assim discriminado:

Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Remessas ao Exterior - CIDE	17.911.613,74
Juros de mora	5.401.677,93
Multa proporcional	13.433.710,26
Total do crédito tributário exigido	36.747.001,93

Descrição da infração imputada

O autuante atribui à autuada a seguinte infração:

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CIDE INCIDENTE SOBRE REMESSA DE VALORES AO EXTERIOR - Valores apurados em decorrência da falta/insuficiência de recolhimentos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE devida, em virtude da transferência de recursos para residentes ou domiciliados no exterior. Datas dos fatos geradores: 31/01/2016, 28/02/2016, 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: Art. 22, alínea d, Lei nº 4.506/1964; Art. 149 da Constituição Federal de 1988; art. 2º, § 4º, art. 3º e art. 7º, todos da Lei nº 10.168/00, com redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332/01; art. 10 do Decreto nº 4.195/2002;

Art. 17 da IN RFB nº 1.455/2014, além de todos os enquadramentos legais mencionados no TVF, parte integrante e inseparável do AI.

Termo de verificação fiscal

No termo de verificação fiscal a fls. 16.005 a 16.043, o autuante apresenta a motivação do lançamento. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

INTRODUÇÃO

- O procedimento foi instaurado em razão de os sistemas de acompanhamento da RFB terem observado que, no AC 2016, a GLOBOSAT apresentou elevado volume de importações de direitos com pessoas vinculadas/interpostas/países com tributação favorecida e pagamentos ao exterior, a princípio incompatíveis com os débitos de CIDE – Remessas informados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTFs.
- A fiscalizada GLOBOSAT Programadora Ltda, CNPJ: 00.811.990/0001-48, foi incorporada por Globo Comunicação e Participações S/A – GCP. Assim, o TDPF inicial, cadastrado em nome da sucedida, foi substituído, dando continuidade ao procedimento fiscal já iniciado na agora extinta GLOBOSAT.

DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

- A Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico – CIDE foi instituída pela Lei nº 10.168/2000, destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. O artigo 2º e respectivos §§ 2º a 4º – com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001 – tratam do campo de incidência e alíquota da CIDE.
- Já o artigo 3º e seu parágrafo único, mesma Lei, estabelecem a competência da Receita Federal do Brasil na administração e fiscalização da CIDE e sujeição, subsidiariamente, às disposições da legislação do imposto de renda. O Decreto nº 4.195/2002 regulamenta a Lei nº 10.168/2000.
- No tocante à definição de royalties, o artigo 22 da Lei nº 4.506/1964, assim preceitua: serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como, a exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.
- Os direitos autorais são definidos e outorgados pelo Estado, com o objetivo de proteger o autor e a sua criação, que pelo seu valor intelectual propiciam o desenvolvimento humano. Assim, a definição de royalties acima deve ser conjugada com o disposto no art. 7º da Lei nº 9.610/98 que, entre outras providências, altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais no Brasil. O artigo 5º da lei dos direitos autorais também traz algumas definições de interesse para o caso em tela.
- Retornando ao royalty, trata-se de um conceito de natureza essencialmente econômica, que, no “Dicionário de Economia”, publicado pela Editora Bloch, é assim definido por Arthur Seldon: pagamento feito, por uma pessoa, física ou jurídica, ao dono de propriedade ou ao criador de um trabalho original, para o privilégio de explorá-lo comercialmente. É, essencialmente, um método de partilhar o rendimento das vendas de um produto entre os que concorrem com o financiamento e a habilidade de comercialização e os que contribuem com a propriedade intelectual sob a forma de uma realização original.

- Os direitos do autor sobre qualquer obra intelectual de sua criação são compostos de duas partes. A primeira são os direitos morais, que correspondem ao direito da paternidade, isto é, o direito de ser reconhecido como o autor da obra; assim, o autor de qualquer obra, seja intelectual, ou científica, ou descoberta, ou feitos esportivos, ou qualquer outro feito, tem o direito de ser reconhecido como autor da obra criada. Os direitos morais da obra intelectual são perpétuos, irrenunciáveis, inalienáveis, impenhoráveis e imprescritíveis. O direito de paternidade é transmissível aos sucessores, por morte do autor. Estão definidos no Brasil pelos incisos I a VII e parágrafos, do artigo 24 da Lei nº 9.610/98.
- A outra são os direitos patrimoniais, que são os direitos de utilização das obras intelectuais sejam elas, artísticas, científicas, literárias. Pertencem ao autor, que poderá fazer amplo uso, fruição e disposição da obra. Dessa forma, pode o autor utilizar-se diretamente da obra e promover por sua conta a sua exploração patrimonial. Porém, essa não corresponde à situação como regra, haja vista a existência de um mundo complexo em que vivemos, nas relações comerciais complexas, interligados por meios de comunicação e tecnologias mais desenvolvidas, que através de transmissão e retransmissão de sinais eletromagnéticos e digitais, via satélite, recebem e retransmitem os sinais das obras em escala planetária. Resta ao autor, caso queira se beneficiar do recebimento de direitos autorais – royalties – ceder a exploração patrimonial de sua obra a terceiros. A transferência da exploração patrimonial da obra a terceiros pode ocorrer em caráter total ou parcial, a título universal ou singular, através de licenciamento, cessão, concessão ou outros meios.
- O Capítulo III do Título III da Lei nº 9.610/98 trata dos direitos patrimoniais do autor e de sua duração.
- A Instrução Normativa - IN RFB nº 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. Seu artigo 17 dispõe sobre royalties.
- Resta, pois, clarificado 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, que são as pessoas físicas autoras ou criadoras das referidas obras.
- Por consequência, quando os pagamentos, créditos ou remessas são feitos às pessoas jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, detentoras dos direitos autorais (patrimoniais), que os exploram e cedem a licença para outras sociedades empresárias explorarem essas obras, caracterizam-se como royalties, sujeitando-se à incidência da CIDE sobre tais montantes.
- O CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – tem manifestado categoricamente 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. Pode-se consultar alguns dos acórdãos que evidenciam este entendimento através do seguinte endereço eletrônico:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>.

- Não obstante o artigo 10 do Decreto nº 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 nº 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 nº 10.168/2000.
- Nesse sentido, transcreve-se parte do Voto Vencedor no Acórdão CARF nº 3201-001.485, onde restou consignado que o rol de contratos previstos no artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002 é meramente exemplificativo (e não taxativo), sendo a hipótese de incidência tributária definida nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.
- Com relação à transferência de conhecimento tecnológico, no Acórdão supra o CARF manifesta 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. Este mesmo entendimento foi também expresso nos Acórdãos 3201-003.036 e 3102-002.020, cujas ementas são transcritas.

CIDE – REMESSAS AO EXTERIOR – Serviços Técnicos

- O artigo 2º, § 2º da Lei nº 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.
- O artigo 3º e respectivo parágrafo único, mesma lei, estabelecem a competência da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil na administração e fiscalização da CIDE.
- O Decreto nº 4.195/2002 regulamentou o artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, estabelecendo que tal contribuição 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, cujos objetos constam relacionados nos cinco incisos do artigo 10.
- A alínea “a” do inciso II, artigo 17 da IN RFB nº 1.455/2014 dispõe que considera 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.
- Resta clarificado, portanto, que 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 nº 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.

- Nesse mesmo sentido aponta a Súmula CARF nº 127, com efeito vinculante para a Administração Tributária Federal – conforme Portaria ME nº 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.
- Citam-se algumas manifestações do CARF, onde restou explícito que os valores pagos, creditados e/ou remetidos a residentes/domiciliados no exterior, a título de pagamento como contraprestação por serviços técnicos, de assistência administrativa ou semelhantes, sujeitam-se à incidência da CIDE.

CIDE REMESSAS AO EXTERIOR – BASE DE CÁLCULO

- No tocante à base de cálculo da CIDE, a Receita Federal – por meio do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 13 de outubro de 2004, em que analisou a tributação dos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos às empresas de telecomunicações domiciliadas no exterior a título de pagamento pela contraprestação de serviços técnicos realizados em chamadas de longa distância internacionais, iniciadas no Brasil – estabeleceu, categoricamente, 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.
- A Solução de Divergência – SD Cosit nº 17 também é categórica quanto à inclusão do valor do Imposto de Renda Retido na Fonte na composição da base de cálculo da CIDE.
- Este assunto também foi objeto da Solução de Consulta – SC nº 99 - Cosit, que ratificou explicitamente o entendimento da SD COSIT nº 17/2011, além de ressaltar que ele está contido no Acórdão nº 9303-004.142 (CSRF/3ª Turma do CARF).
- Nesse mesmo sentido dispõe a Súmula CARF nº 158: “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.
- Apenas a título ilustrativo, transcrevem-se excertos de ementas de alguns acórdãos do CARF.

CIDE X CONDECINE – Inocorrência de Bis in idem

- A CONDECINE foi instituída pela Medida Provisória nº 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 ao 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 – PROINFRA.

- As contribuições de intervenção no domínio econômico são modalidades tributárias que visam arrecadar receitas para viabilizar a atividade. Na definição de José Eduardo Soares de Melo, são "... tributos vinculados cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediata (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado (...) cuja receita é destinada a fundos, entidades, categorias profissionais, beneficiando indiretamente a terceiros, que não os seus contribuintes (in Curso de Direito Tributário, 7ª edição, São Paulo: Dialética, 2007, p. 87).
- As contribuições diferenciam-se das demais espécies tributárias pela destinação de sua receita, eis que objetivam dotar a União de instrumento capaz de influir na livre oferta de bens e serviços, no desenvolvimento regional e nacional ou de algum segmento da economia, como por exemplo, na defesa de mercados estratégicos.
- A Constituição Federal, ao discorrer sobre as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico ou de interesse de categorias profissionais ou econômica, 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 que o parágrafo 4º preceitua sobre a obrigatoriedade de lei que defina as hipóteses em que as contribuições incidirão apenas uma vez.
- 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.
- 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).
- A eleição dos sujeitos passivos – determinados tanto pela Lei nº 10.168/2000 (CIDE) quanto pela MP nº 2.228-1/2001 (CONDECINE) – 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.
- O CARF tem manifestado categoricamente o entendimento de que inexistente dupla tributação (bis in idem) na exigência conjunta da CIDE e da CONDECINE, já que a primeira contribuição incide sobre a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior – seja pelo pagamento de royalties na comercialização de direitos autorais relativos às obras intelectuais e criativas, seja pela remuneração por serviços técnicos contratados – enquanto que a CONDECINE incide sobre os pagamentos devidos em razão da aquisição ou importação das obras audiovisuais.

DOS FATOS GERADORES E APURAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS– REMESSAS AO EXTERIOR

- Os valores informados no Registro Y520 (pagamentos/recebimentos do exterior ou de não residentes) constituem o Anexo II deste TVF. Em 07/02/2020 a contribuinte buscou detalhar os valores ali registrados e que foram relacionados no TIAF, apresentando a planilha eletrônica “DOC.1.xlsx” (anexada às fls. 106 do presente processo), que contém as seguintes abas: Planilha «PAGTO OUTROS” 4 com as seguintes colunas (entre outras): Natureza da Operação (Transmissão de Eventos, em sua quase totalidade); Receptor/Beneficiário e respectivo País de Residência; Data do Pagamento/Remessa; Valor Bruto em R\$; Valor da Remessa; IRRF (BC, Valor, Alíquota, Código e Data de Recolhimento) e Nº do Contrato de Câmbio. Planilha “PAGTO DIREITOS” 4 contendo as seguintes colunas (entre outras): Natureza da Operação (Direitos Autorais); Receptor/Beneficiário e respectivo País de Residência; Data do Pagamento/Remessa; Valor Bruto em R\$; Valor da Remessa; IRRF (BC, Valor, Alíquota, Código e Data de Recolhimento) e Nº do Contrato de Câmbio.
- Analisando as traduções juramentadas do conjunto de contratos celebrados pela GLOBOSAT (fls. 107 a 3.679 deste processo), verificamos que os direitos ali previstos versam, em resumo, sobre licenciamento (em alguns casos também sublicenciamento) de direitos para captação; fixação; edição; exibição; transmissão; retransmissão 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.
- Os contratos de câmbio apresentados (fls. 3.680 a 14.131) também contribuem para esclarecer sobre a natureza de cada uma dessas operações. Analisando os campos “Códigos de Natureza da Operação” e “Descrição do fato natureza”, pode-se verificar que tais remessas, em sua grande maioria, referem-se a pagamentos de direitos de autor (royalties) e serviços técnicos profissionais, conforme classificação do Banco Central do Brasil (Anexo VI da Circular Nº 3.690/2013, que pode ser obtida em <https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/exibenormativo?tipo=Circular&numero=3690>). Nestes contratos, a fiscalizada descreveu a natureza de tais operações se utilizando dos seguintes códigos:
 - DIREITOS AUTORAIS:
 - 47568 - Licença para Cópia e Distribuição – Outros
 - 47575 - Cessão ou Uso de Programas de Computador
 - 47582 - Cessão ou Uso – Outros SERVIÇOS TÉCNICOS E PROFISSIONAIS
 - 47018 - Serviços de Telecomunicações
 - 47180 - Outros Serviços de Fornecimento de Informação
 - 47197 - Outros Serv. Técnicos, Profissionais e Administrativos
- Todos os códigos acima constam indicados na coluna “Observações” do Anexo III deste TFV (planilha elaborada pela fiscalização, tomando por base naquela apresentada pela contribuinte).

- Conforme se depreende da legislação aplicada para a CIDE – instituída pela Lei nº 10.168/2000 e pormenorizada no Tópico IV.1 deste TVF – restou cabalmente demonstrado que os valores pagos, creditados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior pelo direito de transmitir obras audiovisuais, tais como programas de TV, filmes 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.
- 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 Tópico IV.2 do TVF.
- Nos contratos apresentados em atenção ao TIAF, restou configurado que a GLOBOSAT é prestadora de “Serviço de Acesso Condicionado”, nos termos da Lei nº 12.485/2011.
- Como contrapartida aos direitos e serviços técnicos contratados a fiscalizada efetuou remessas para os respectivos pagamentos (inclusive 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 GLOBOSAT, esta passou a explorá-las comercialmente junto a seus assinantes.
- Caracterizada, portanto, a ocorrência de remunerações efetuadas a título de royalties, configurando-se, tais remessas, como fatos geradores da CIDE.
- Resta demonstrado o equívoco cometido pela fiscalizada na carta resposta ao TIAF, quando afirmou que “... com relação aos pagamentos/remessas sobre a aquisição/licenciamento de direitos de transmissão de filmes e eventos, inclusive esportivos, esclarece, por oportuno, que não é devido o recolhimento da CIDE-Remessa, uma vez que os referidos pagamentos/remessas não constituem fato gerador do tributo”.
- Em eventual impugnação futura, onde a fiscalizada possa vir a argumentar – e até demonstrar – não ter ocorrido transferência de tecnologia em algumas das operações, ainda assim resultará totalmente inócua a pretensão, uma vez que tal transferência não é condição sine qua non para a incidência da CIDE sobre tais operações, conforme já demonstrado no 3º parágrafo, pág. 18 deste TVF.
- 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 para a utilização na prestação do referido “Serviço de Acesso Condicionado”. O disposto no parágrafo 1º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, deixa claro que 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 uso, portanto, caracteriza-se como royalties.
- Desta forma, todas as remessas ao exterior – efetivadas pela GLOBOSAT 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.

DA APURAÇÃO DA CIDE DEVIDA – REMESSAS AO EXTERIOR (AC 2016)

- A fiscalizada (em atenção ao TIAF, que solicitara o detalhamento dos valores informados no Registro Y520 da ECF AC 2016) disponibilizou a planilha “DOC.1.xlsx”. Tomando por base esta planilha, a fiscalização apurou a CIDE devida em cada remessa para o exterior, conforme se pode ver em detalhes no ANEXO III deste TVF, sendo certo que foram indicadas, na coluna “Observações”, todas as remessas que compuseram as bases de cálculo mensais da CIDE devida, levantada pela fiscalização.
- Os valores informados na coluna intitulada “VALOR DA REMESSA EM R\$” se referem às REMESSAS LÍQUIDAS, não correspondendo, portanto, aos totais a serem considerados em cada operação, uma vez que também deve ser computado, na base de cálculo da CIDE, o IRRF relativo a cada remessa (informado na coluna “VALOR DO IRRF R\$”).
- Assim, foram incluídas colunas de apoio no Anexo III, onde se pode verificar a alíquota aplicável (10%) e o “Valor da CIDE Devida” (valor da remessa acrescido do respectivo IRRF) sobre o valor de cada operação.
- Na planilha que disponibilizou (ver abas “PAGTO OUTROS” e “PAGTO DIREITOS”) a fiscalizada informou o código de receita 9427 para a quase totalidade das remessas (cerca de 91% do total), com uma pequena parcela sob o código 0422 (cerca de 0,20%). Tais códigos são utilizados para recolhimento do IRRF relativo à “Remuneração de Direitos” de residentes no exterior, direitos estes – como ficou demonstrado – relativos ao pagamento de royalties pela exploração de obras audiovisuais estrangeiras ou pela prestação de serviços/assistência técnica por estrangeiros, ratificando, com isso, a ocorrência dos fatos geradores da CIDE.
- Os montantes integrais dos valores das operações com cada uma das pessoas jurídicas do exterior se configuram como bases de cálculo da CIDE, ainda que não sejam totalmente enviados ao exterior. Assim, o valor do IRRF incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da CIDE, independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus do imposto.
- É oportuno destacar o disposto no tópico IV.4 deste TVF (pág. 27), onde restou evidenciada a inexistência de dupla tributação (bis in idem) na incidência conjunta da CIDE e da CONDECINE, uma vez que a CIDE incide sobre as remessas de valores a residentes ou domiciliados no exterior – seja pelo pagamento de royalties na comercialização de direitos autorais relativos às obras intelectuais e criativas, seja pela remuneração por serviços técnicos contratados – enquanto a CONDECINE incide sobre os pagamentos devidos em razão da aquisição ou importação das obras audiovisuais, tendo ainda as referidas contribuições destinações específicas que se coadunam com as atividades prestadas pela fiscalizada.
 - O passo seguinte é totalizar a CIDE devida e levantada na forma acima descrita para cotejo com os débitos apurados e respectivos créditos vinculados informados nas DCTFs mensais, transmitidas pela GLOBOSAT sob o código 8741-01 – CIDE/Remessas ao Exterior (anexadas às fls. 08 a 10 do processo em epígrafe).

CIDE DEVIDA x DCTFS TRANSMITIDAS (AC 2016)

- Quadro constante no termo de verificação fiscal (TVF) mostra a consolidação mensal dos valores constantes do Anexo III deste TVF para, em seguida, cotejá-los com os valores informados nas DCTFs mensais e, com isso, apurar as diferenças de CIDE a Recolher

DAS MULTAS E JUROS APLICÁVEIS

- Uma vez demonstrada a efetiva ocorrência dos fatos geradores das contribuições ora lançadas, deve-se aplicar, no presente lançamento, a multa de ofício de 75%, conforme dispõe a Lei nº 9.430/96, que também determina os seguintes acréscimos moratórios: multa de mora e juros de mora sobre o valor devido do principal da contribuição lançada, equivalentes à variação da taxa SELIC.

Ciência do lançamento e sua impugnação

Conforme termo a folhas 16.108, a ciência do sujeito passivo fez-se por meio eletrônico em 18/12/2020. Em 15/01/2021, conforme termo a folhas 16.111, foi apresentada a impugnação juntada a folhas 16.113 a 16.163. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

DA TEMPESTIVIDADE

- A IMPUGNANTE tomou ciência do AUTO em 18.12.2020 (sexta-feira), conforme atesta o Termo de Ciência juntado às fls. 16.103 a 16.108; logo, observada a regra de contagem de prazos no processo administrativo tributário (art. 5º, caput, parágrafo único, do Decreto nº 70.235/72), o prazo de 30 dias para a apresentação de impugnação termina em 19.01.2021 (terça-feira), razão por que é tempestiva a presente impugnação, já que protocolada dentro do referido prazo.

DOS FATOS

- A GLOBOSAT era empresa que se dedicava, entre outras atividades, a produção e programação de conteúdo a ser disponibilizado por qualquer plataforma de mídia, principalmente televisão por assinatura, internet e celular.
- Para execução de suas atividades, a GLOBOSAT celebrou, com empresas domiciliadas no exterior, contratos de licenciamento e sublicenciamento de direitos para captação, fixação, edição, exibição, transmissão, retransmissão e ou difusão, no território brasileiro, de conteúdos relativos a séries, programas, filmes e eventos (inclusive, esportivos).
- No ano de 2016, a GLOBOSAT remeteu ao exterior valores para pagamentos desses contratos. A autoridade entendeu que tais remessas teriam natureza de royalties e estariam sujeitas à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) criada pela Lei nº 10.168, de 29.12.2000, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001.
- Como se verifica, a autoridade tratou as remessas genericamente como direitos autorais e, com suposto apoio no art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 10.168/00, justificou a incidência da CIDE sobre os referidos pagamentos com base no art. 22, alínea d, da Lei nº 4.506, de 30.11.1964, que, exclusiva e especificamente para fins de incidência do Impostos de Renda da Pessoa Física (IRPF), equipara a royalties os rendimentos pagos pela exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo próprio autor ou criador da obra.
- A autoridade justifica a referida cobrança com alguns Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) que decidiram pela incidência da CIDE sobre pagamentos remetidos ao

exterior em decorrência da exploração de direitos autorais, inclusive de obras audiovisuais estrangeiras.

- A autoridade também computou, na base de cálculo da CIDE, remessas efetuadas pela GLOBOSAT ao exterior no decorrer do ano de 2016 que, segundo informações extraídas dos respectivos contratos de câmbio (mais especificamente do campo "Descrição do fato natureza", conforme codificação BACEN), configurariam contraprestação por serviços técnicos e profissionais, os quais também estariam sujeitos à incidência da referida contribuição, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168/00, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/01.

DAS CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES SOBRE O ART. 3º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº 10.168/00

- Importante esclarecer o alcance do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 10.168/00, que foi citado pela autoridade para justificar a aplicação, para os fins da CIDE, do conceito de royalties utilizado pela legislação do IRPF (mais especificamente pelo art. 22, alínea d, da Lei nº 4.506/64).
- O art. 11, inciso III, da Lei Complementar (LC) nº 95, de 26.02.1998 (que trata da elaboração, redação, alteração e consolidação de leis), já existente à época em que publicada a Lei nº 10.168/00, 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 estabelecidas.
- 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.
- 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.
- 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.
- Logo, tendo em vista o objeto do art. 3º da Lei nº 10.168/00, qual seja, a 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.
- A administração e fiscalização da arrecadação da CIDE e a definição do fato gerador são "coisas completamente distintas".
- Mas, ainda que o art. 3º da Lei nº 10.168/00 importe, por si só, na observância do conceito de royalties da legislação do imposto de renda, o que se admite apenas para fins de argumentação, isso não significa que o conceito de royalties adotado

para incidência da CIDE seria o do IRPF, mas o do IRF sobre remessas ao exterior, por expressa remissão da lei da CIDE, como será demonstrado nas seções seguintes desta impugnação.

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

- 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.
- Com efeito, em 30.11.2000, foi reeditada a Medida Provisória (MP) nº 1.459, de 21.05.1996 (sob o nº 2.062-60), que assim dispôs:

"Art. 3 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."

- Por sua vez, na Mensagem nº 1.060 do Projeto de Lei (PL) nº 5.484, de 2001, que deu origem à Lei nº 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 nº 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."
- As supratranscritas MP nº 2.062-60 e Mensagem que acompanhou o PL convocado na Lei nº 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.
- 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.
- 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 nº 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 nº 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 nº 9.430, de 27.12.1996; e (d) 25% sobre os royalties de qualquer natureza, nos termos do art. 3º da supratranscrita MP nº 2.062-60/00.

- Logo, de acordo com a própria Lei 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 sujeitas à alíquota de 25%.
- De fato, se o próprio legislador deixou expresso que a instituição da CIDE sobre royalties a qualquer título está atrelada ao IRF nas remessas ao exterior sobre royalties de qualquer natureza, e que a base de incidência da CIDE deve necessariamente coincidir "plenamente" com a base de incidência do IRF, que teve concomitante redução da respectiva alíquota, o conceito de royalties a qualquer título é o da legislação tributária do IRF, e não do IRPF (que nada tem a ver com a CIDE).
- Dessa forma, é descabida a pretensão da autoridade de exigir a CIDE com fundamento no conceito de royalties previsto no art. 22, alínea d, da Lei nº 4.506/64, o qual não se aplica ao IRF sobre remessas ao exterior e não teve alíquota alterada pela MP nº 2.062-60.
- Nesse sentido, o Decreto nº 4.195/02, que é a interpretação oficial e autêntica do Chefe do Poder Executivo (vinculante para os órgãos da administração pública), regula a incidência da CIDE. Seu art. 10, ao interpretar e regulamentar a Lei nº 10.168/00, alterada pela Lei nº 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.
- Portanto, a autoridade ofende o disposto no art. 3º da MP nº 2.062-60, na Mensagem do PL que deu origem à Lei nº 10.332/01, e no art. 10 do Decreto nº 4.195/02.

DA ATIVIDADE VINCULADA DO LANÇAMENTO

- O art. 150, I, da Constituição Federal de 1988 (CF/88) e o art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelecem que o sistema tributário brasileiro rege-se pelo princípio da legalidade, segundo o qual somente a lei pode definir o conceito do fato gerador da obrigação tributária.
- Ao definir o fato gerador da CIDE, a própria lei da CIDE atrelou o conceito de royalties àquele adotado pela legislação do IRF sobre remessas ao exterior, e não pela do IRPF.
- Como demonstrado na seção anterior, o legislador da CIDE deixou claro que a instituição da CIDE sobre royalties a qualquer título está atrelada à legislação do IRF sobre as remessas dessas mesmas importâncias, devendo a base de incidência da CIDE coincidir "plenamente" com a base de incidência do IRF.
- A expressão "royalties a qualquer título" para fins de incidência da CIDE, por força expressa e específica da Lei da CIDE, está atrelada, sim, à legislação do imposto de renda, e especificamente a do IRF sobre remessas ao exterior, a qual não equiparou direitos autorais, direitos de transmissão nem os direitos de exploração de obras audiovisuais a royalties de qualquer natureza e sempre lhes atribuiu tratamento tributário diferenciado.

- Esse conceito de royalties para fins de incidência da CIDE ainda foi confirmado pelo art. 10 do Decreto nº 4.195/02, o qual, como reconhecido pela própria autoridade, explicitou que 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.
- Não obstante, para justificar a cobrança da CIDE, a autoridade, de forma discricionária, (i) utilizou o conceito de royalties previsto na legislação do IRPF (e não a do IRF sobre remessas ao exterior), e, ainda, (ii) não observou o art. 10 do Decreto nº 4.195/02, o qual é de observância obrigatória (efeito vinculante) pela administração tributária, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.
- Ao assim proceder, a autoridade desrespeitou a atividade do lançamento, que é vinculada, nos termos do art. 142 do CTN. Com efeito, se o lançamento é atividade administrativa vinculada, a autoridade deveria ter atuado em estrita observância ao que dispõe a lei.
- Ou seja, não cabe à autoridade definir, ela própria, o conceito do fato gerador da CIDE de acordo com sua pretensão arrecadatória, mas, sim, observar estritamente o fato gerador da obrigação tributária conforme previsto em lei e explicitado em Decreto.

DO HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO DO IRF (A QUE A CIDE ESTÁ ATRELADA), O QUAL DEMONSTRA QUE AQUELAS IMPORTÂNCIAS MENCIONADAS ACIMA NÃO FORAM CONSIDERADAS ROYALTIES DE QUALQUER NATUREZA PARA FINS DO IRF SOBRE REMESSAS

- Na vigência do DL nº 5.844, de 23.09.1943, com a redação dada pela Lei nº 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 pagos, creditados, empregados, remetidos 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).
- O Decreto nº 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.
- Posteriormente, o art. 30 da Lei nº 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.
- Registre-se que a Lei nº 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%.
- Primeira conclusão: os rendimentos decorrentes da exploração de películas cinematográficas (art. 98 do Decreto nº 24.239/47) não estavam contidos no conceito de royalties (art. 97, item 2), 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 nº 2.354/54.

- Em 31.12.1956, foi baixado o Decreto nº 40.702, aprovando um novo Regulamento para a cobrança e fiscalização do Imposto de Renda. 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 2 do art. 97), tanto que se submetiam à tributação pelo IRF sob alíquotas distintas.
- Posteriormente, os arts. 77 e 78 da Lei nº 3.470, de 28.11.1958, alteraram o item 1º do referido art. 97 do Decreto nº 40.702/56 (ou seja, aquele item 1 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%.
- 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%.
- Em seguida, o art. 45 da Lei nº 4.131, 03.09.1962, com a redação dada pelo DL nº 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 nº 2.354/54 (na parte em que alterou o art. 97, item 2, do Decreto nº 24.239/47).
- Em 30.11.1964, foi publicada a já citada Lei nº 4.506/64, que, como visto, 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.
- 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".
- 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, alínea "d", da Lei nº 4.506/64 revela a distinção (e não a identidade) 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.
- O fato de o art. 22 da Lei nº 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 nº 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.

- Tanto é assim que, mesmo após o advento do art. 22, inciso d), da Lei nº 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).
- Com efeito, a Portaria do Ministro da Fazenda nº 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 nº 3.470/58 (ou seja, aquele citado no item 6.8, acima, que tratava dos rendimentos em geral auferidos por residentes no exterior, lá não compreendidos os royalties).
- Terceira conclusão: mesmo após a publicação do referido art. 22 da Lei nº 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 2, do Decreto nº 24.239/47), embora sujeitos à mesma alíquota de 25%.
- 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 nº 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 2.354/54 (na parte em que alterou o art. 97, item 2, do Decreto nº 24.239/47) e tributados pelo IRF à alíquota de 25%.
- O art. 13 do Decreto-Lei (DL) nº 1.089, de 1970, com a redação dada pelo DL nº 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 nº 2.354/54, na parte em que alterou o art. 97, item 2, do Decreto nº 24.239/47).
- A Lei nº 8.685, de 20.07.1993, alterou a redação do supratranscrito art. 13 do DL nº 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.
- 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 2, do Decreto nº 24.239/47), embora sujeitos à mesma alíquota de 25%.
- 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.
- Por outro lado, o art. 70 do Decreto-Lei nº 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%.

- 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 nº 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%.
- Com a edição da Lei nº 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).
- Mas o Ato Declaratório Normativo nº 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 nº 2.354/54 (na parte em que alterou o art. 97, § 2º, do Decreto 24.239/47).
- Posteriormente, o Governo Federal baixou a MP nº 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 nº 2.354/54.
- Sétima conclusão: as reduções de alíquotas para 15% promovidas pela Lei nº 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 nº 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. 7º do DL nº 1.814/80).
- O referido art. 7º do DL nº 1.814/80 veio a ser expressamente revogado pela Lei nº 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.
- 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.
- Oitava conclusão: caso aqueles rendimentos decorrentes de direitos de transmissão (sobretudo os de filmes e demais eventos, que sequer estavam destacados no art. 7º do DL nº 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 nº 1.459/96 (item 6.27, acima).
- 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.

- Em 30.11.2000, deu-se a reedição, sob o nº 2.062-60, da MP nº 1.459/96 (a qual, como visto acima, havia reduzido de 25% para 15% a alíquota do IRF incidente sobre royalties de qualquer natureza).
- A reedição em causa acrescentou parágrafos ao art. 3º da MP nº 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.
- Seguiram-se reedições à referida MP nº 1.459/96, tendo a de número 2.062-63, de 26.02.2001, 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 nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000."
☐ Repise-se: os royalties de qualquer natureza tratados pela MP nº 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.
- 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 nº 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.
- 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.

- 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.
- Portanto, 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.
- 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 nº 9.249/95 (antes de 1995, a alíquota era de 25%, consoante o art. 77 da Lei nº 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 nº 9.249/95 (antes de 1995, a alíquota era de 25%, consoante o art. 13 do DL nº 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 nº 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 nº 1.814/80); e (iv) 25% sobre os royalties de qualquer natureza, nos termos do art. 3º da MP nº 2.062-60/00 (antes da referida MP, a alíquota era de 15%, consoante o art. 5º da MP nº 1.459/96).
- Com a edição da Lei nº 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's 2.062-60 e suas reedições).
- 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).
- Nesse sentido, confira-se, ainda (e mais uma vez), o seguinte trecho da Mensagem nº 1.060 do Projeto de Lei nº 5.484/01, que deu origem à Lei nº 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 nº 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." 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%.
- Registre-se, neste particular, que o artigo 710 do RIR/99 (cuja redação é idêntica ao art. 767 do RIR/18, já transcrito no item 6.39, acima) utilizou a mesma "dicção legal" prevista na Lei nº 10.332/01, qual seja, "royalties a qualquer título", sendo que,

conforme exaustivamente demonstrado acima, nela não estão abrangidos os direitos autorais, os direitos de exploração de obras audiovisuais nem os direitos de transmissão.

- Os Acórdãos do CARF e da CSRF citados pela autoridade não analisaram a incidência da CIDE sob tal perspectiva.
- A previsão contida no art. 17, § 1º, inciso I, da IN RFB nº 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 nº 4.506/64, cuja regra, como visto, trata especificamente do IRPF.
- E a IN RFB nº 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, inciso I, da IN RFB nº 1.455/14).
- Em suma, por ter a Lei da CIDE 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 nº 1.455/14 de utilizar o conceito de royalties do art. 22 da Lei nº 4.506/64, para exigir a CIDE.

DA DISTINÇÃO FEITA PELA LEGISLAÇÃO CIVIL BRASILEIRA

- A exemplo da legislação do IRF e da CIDE, a legislação civil também nunca equiparou direitos autorais a royalties.
- 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.
- Com efeito, o antigo Código de Propriedade Industrial, aprovado pela Lei nº 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.
- A antiga Lei nº 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.
- E a Lei nº 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).
- Há, ainda, outras iniciativas legislativas que reforçam a diferença entre direitos autorais e royalties, tais como a do Decreto nº 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.

- Vê-se, pois, que a legislação civil não equiparou nem nunca tratou os direitos autorais como royalties.
- Em razão disso, a equiparação dos direitos autorais a royalties depende da existência de previsão específica em lei e só se dá para os fins determinados na respectiva lei.
- Por mais essa razão, é descabida a pretensão da autoridade de exigir a CIDE com base no art. 22, alínea d), da Lei nº 4.506/64, cuja regra se aplica exclusivamente para os fins do IRPF.

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

- 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.
- Com efeito, todas as hipóteses de incidência da CIDE previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.168/00 pressupõem a importação da tecnologia estrangeira nas mais variadas formas (licença, fornecimento, comercialização, transferência ou aplicada em determinado tipo de serviço).
- A IMPUGNANTE não está alegando que a transferência de tecnologia seria "condição *sine qua non*" para a incidência da CIDE.
- O que se demonstra é que, nos termos do caput do art. 2º da Lei nº 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).
- 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 nº 10.168/00, inclusive nas remessas de royalties a qualquer título, pois, conforme determina o art. 11 da LC nº 95/98, os parágrafos devem conter os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo.
- 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 GRECO - dar vida própria ao § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/00, desvinculando-o da regra contida no caput, o que não seria possível nos termos da LC nº 95/98, além do que violaria o próprio objetivo do citado diploma legal.
- Nesse sentido, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 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.

- 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 nº 10.168/00, alterada pela Lei nº 10.332/02, concluindo que: (i) a expressão "licença de uso" (referida no caput do art. 2º) é complementada pela expressão "de conhecimentos tecnológicos" (também contida no caput do art. 2º); e (ii) a expressão "royalties a qualquer título" (referida no § 2º do art. 2º) compreende apenas as remessas de royalties derivadas da importação de tecnologia estrangeira (ainda que sem a transferência da respectiva tecnologia).
- Observe-se, ainda, que o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 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.
- 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 no item 61 do TERMO, ao afirmar 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".
- Também não configuram fatos geradores da CIDE as remessas efetuadas ao exterior relativas aos serviços que constam das Planilhas "PAGTO OUTROS" e "PAGTO DIREITOS" (contidas no Anexo III do AUTO), na medida em que foram prestados sem que também tivesse havido a importação de tecnologia estrangeira nas suas mais variadas formas.
- 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 nº 10.168/00 e em linha com o entendimento do STJ, o que não ocorreu nos casos envolvendo as remessas sob análise.

DO CONCEITO DE ROYALTIES A QUALQUER TÍTULO PREVISTO NO DECRETO Nº 4.195/02, QUE REGULAMEN TOU A LEI DA CIDE

- 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.
- Na vigência da redação originária da Lei nº 10.168/00 (isto é, antes das alterações introduzidas pela Lei nº 10.332/01), a incidência da CIDE era regulada pelo Decreto nº 3.949, de 03.10.2001.
- 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 artigo 10 do Decreto nº 4.195/02.

- 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.
- 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.
- Dessa forma, validar a exigência da CIDE lançada 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. 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).
- Não obstante, a autoridade alegou que o art. 10 do Decreto nº 4.195/02 seria meramente exemplificativo, já que, se entendido de outra forma, teria modificado a Lei nº 10.168/00, alterada pela Lei nº 10.332/01, o que não poderia ser aceito.
- Pela leitura do art. 10 do Decreto nº 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.
- 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 julgados transcritos.
- Não obstante, ainda que se considere o art. 10 do referido Decreto nº 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.
- Por conseguinte, o art. 10 do Decreto nº 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.
- Vê-se, pois, que o lançamento viola o art. 10 do Decreto nº 4.195/02, que é de observância obrigatória pela administração tributária, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

DA NÃO INCIDÊNCIA DA CIDE SOBRE OS VALORES REMETIDOS AO EXTERIOR PELO DIREITO DE TRANSMISSÃO DE EVENTOS

- Por outro lado, ainda que se entenda que o conceito de royalties previsto no art. 22, alínea d), da Lei nº 4.506/64 pudesse ser aplicado para fins do âmbito de incidência da CIDE e que a referida contribuição pudesse incidir sobre remessas que não se relacionem, de alguma maneira, com o uso, fornecimento, aquisição, transferência ou aplicação de tecnologia estrangeira, o que a IMPUGNANTE admite novamente apenas para argumentar, ainda assim a referida contribuição não poderia incidir sobre os pagamentos efetuados ao exterior em contrapartida ao direito de transmissão de eventos, inclusive esportivos.

- Como se verifica dos documentos acostados aos autos e relatado no TERMO, a GLOBOSAT celebrou com empresas estrangeiras contratos de licenciamento que lhe garantiram o direito de transmitir no país diversos eventos, tais como partidas de futebol, tênis e vôlei.
- Tais contratos, diferentemente daqueles que têm por objeto exploração de direitos de filmes e outras obras audiovisuais, não estão protegidos pela legislação de direitos autorais, por não tratarem - por óbvio - da cessão de direitos autorais ou direitos que lhes são conexos, como os direitos dos artistas, intérpretes e produtores (tal qual definido pelo art. 89 da Lei nº 9.610/98).
- No passado, a antiga Lei nº 5.988/73 que tratava dos direitos autorais em geral, chegou a prever, em seu art. 100, o direito pertencente às entidades desportivas de autorizar a transmissão de eventos esportivos, resguardando aos atletas o repasse de um percentual sobre os valores obtidos com a cessão daquele direito de transmissão.
- Contudo, o mesmo dispositivo não veio a ser reproduzido na nova lei de direitos autorais (de nº 9.610/98), publicada em 20.02.1998, a qual deixou de fora do ramo do direito autoral o que se convencionou chamar de direito de arena, que foi previsto no art. 42 da Lei nº 9.615 ("Lei Pelé"), de 24.03.1998, instituída para tratar das normas gerais sobre desporto.
- Tal segregação demonstra que o próprio legislador ordinário reconheceu que o direito de arena não tem nenhuma relação com os direitos autorais, os quais visam proteger criações do espírito expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro.
- O direito de arena, por sua vez, pertence às entidades de prática desportiva, que é quem tem o direito de autorizar a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão ou a reprodução de imagem de eventos esportivos, conforme o art. 42 da Lei Pelé.
- Com efeito, um dos próprios co-autores do Projeto de Lei de conversão que deu origem àquela antiga Lei de direitos autorais (de nº 5.988/73), o professor ANTONIO CHAVES, já havia criticado a inserção do chamado direito de arena no diploma legal referente à proteção de direitos autorais, justamente por entender que seriam institutos distintos, não tendo o direito de arena qualquer relação às criações artísticas que demandam proteção do direito autoral.
- Nessa conformidade, os pagamentos realizados pela GLOBOSAT em contrapartida ao direito de transmissão de eventos (inclusive, esportivos) não se qualificam como direitos autorais e, conseqüentemente, não se caracterizam como royalties inclusive nos termos do art. 22, alínea d), da Lei nº 4.506/64, utilizado como base legal do AUTO pela autoridade.
- Assim, na hipótese de se entender que o conceito de royalties previsto no art. 22, alínea d), da Lei nº 4.506/64 poderia ser aplicado para determinar o âmbito de incidência da CIDE, o que se admite apenas para fins de argumentação, o valor do AUTO teria que ser retificado, já que exige a referida contribuição sobre pagamentos que não se enquadram nesse conceito.

DA IMPOSSIBILIDADE DE SE CUMULAR A INCIDÊNCIA DE DUAS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

- Independentemente dos argumentos expostos nas seções anteriores, a IMPUGNANTE ainda ressalta que a manutenção do presente lançamento 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. 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).
- 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?
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- Já o art. 32, inciso 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".
- 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, respectivamente.
- 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.

- 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. 11.13. Neste sentido, é o entendimento de MARCO AURÉLIO GRECO.
- Esse entendimento já foi corroborado pela jurisprudência administrativa, que entendeu não ser possível a incidência cumulativa de CIDE e CONDECINE sobre as mesmas remessas, devendo prevalecer esta última, por ser a mais específica.
- Dessa forma, a interpretação que melhor harmoniza todo o ordenamento jurídico é o de que deve prevalecer 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 IMPUGNANTE faz parte.

DA RETIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO PELA EXCLUSÃO DO VALOR DO IRF

- Mas, ainda que se entenda pela manutenção total ou parcial da CIDE exigida no lançamento, o que a IMPUGNANTE 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.
- 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".
- 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.
- Em situação similar, o Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, sob a sistemática de repercussão geral, já decidiu que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não poderia compor a base de cálculo das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) por não corresponder ao faturamento da empresa, mas sim receita do Estado.
- No mesmo sentido foi o entendimento adotado recentemente pela 1ª Seção do STJ no REsp nº 1.624.297, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, que, reproduzindo aquele entendimento do Plenário do STF, decidiu que o ICMS não poderia ser incluído na base de cálculo da Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita Bruta (CPRB), por não se caracterizar como receita.
- Portanto, ainda que fosse válida a exigência da CIDE lançada, o que se admite apenas a título de argumentação, ela não poderia incidir sobre o valor do IRF, pois o respectivo IRF não é valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido a residentes ou domiciliados no exterior, mas sim valor destinado ao Erário.
- Vê-se, pois, que na hipótese de se manter total ou parcialmente a CIDE lançada, a respectiva base de cálculo deve ser retificada, para dela ser expurgada toda e qualquer valor relativo ao IRF.

DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO E DE JUROS DE MORA

- O procedimento adotado pela IMPUGNANTE está amparado: (i) no art. 10 do Decreto nº 4.195/02, que, ao interpretar e regulamentar a Lei nº 10.168/00, alterada pela Lei nº 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; e (ii) no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7, de 23.08.2016, que, ao dispor 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 e, que, portanto, a cessão de direitos que não envolva tecnologia não configura fato gerador da referida contribuição.
- 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.
- Ainda que venha a prevalecer o entendimento de que o art. 10 do Decreto nº 4.195/02 seria meramente exemplificativo, o que a IMPUGNANTE 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.
- Tanto é assim que grande parte da doutrina e da jurisprudência (citadas nas seções anteriores desta impugnação) diverge do entendimento da autoridade, com fundamento justamente no art. 10 do Decreto nº 4.195/02.
- Ademais, considerando que, nos termos do art. 112 do CTN, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato ou à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, nenhuma penalidade poderia ser exigida da IMPUGNANTE, por mais essa razão.
- Portanto, tendo a GLOBOSAT, de boa-fé, observado o disposto no art. 10 do Decreto nº 4.195/02, o qual está em linha com o entendimento da própria RFB manifestado no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7/2016, é descabida a cobrança de multa de ofício de 75% e de juros de mora no caso concreto.

DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

- Caso os argumentos acima sejam superados, o que a IMPUGNANTE 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's 1201-000.587, de 03.10.2011, 9202-002.600, de 07.03.2013, entre outros).

DO PEDIDO

- Por todo o exposto, a IMPUGNANTE pede e espera que o AUTO seja julgado improcedente, com a consequente extinção do crédito tributário.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância em data de 13/07/2021 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 16.275), apresentando o Recurso

Voluntário em 11/08/2021 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 16.278), no qual pediu pela reforma da decisão e cancelamento do auto de infração, o que fez com os mesmos argumentos da peça de impugnação.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Mérito

Versa o presente litígio sobre auto de infração lavrado para lançamento de crédito tributário originado de falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) devida em virtude da transferência de recursos para residentes ou domiciliados no exterior.

A autuação objeto deste litígio tem fatos geradores ocorridos no período de 31/01/2016, 28/02/2016, 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.

Conforme relatório, o procedimento foi instaurado em razão de os sistemas de acompanhamento da RFB terem observado que, no AC 2016, a GLOBOSAT (prestadora de “Serviço de Acesso Condicionado”), apresentou elevado volume de importações de direitos com pessoas vinculadas/interpostas/países com tributação favorecida e pagamentos ao exterior, a princípio incompatíveis com os débitos de CIDE – Remessas informados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTFs.

O lançamento ocorreu sobre valores remetidos a residentes ou domiciliados no exterior para o licenciamento de direitos para transmissão de filmes, séries, programas de entretenimento, eventos (inclusive, esportivos) e direitos de exploração de obras audiovisuais.

Entendeu a Fiscalização que no pagamento, creditamento, entrega ou remessa ao exterior para fruição de tais direitos, há a incidência da CIDE, uma vez que se enquadram no conceito de royalties estabelecido pelo **art. 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506/64**, que assim dispõe:

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.

Para tanto, concluiu que o comando legal previsto na regra de incidência relacionada à CIDE-Remessas vinculada a pagamento de royalties (§2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, com a redação da Lei nº 10.332/2001), independe de qualquer condição (como a transferência de tecnologia, por exemplo) para sua aplicação.

No mesmo sentido, considerou o ilustre julgador de primeira instância que *“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”*.

De outro turno, defende a Recorrente que:

- (i) O art. 22, alínea d), da Lei nº 4.506/64 não pode ser utilizado para fins de exigência da CIDE, pois o conceito de royalties que deve ser adotado para incidência dessa contribuição é o do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRF) sobre remessas ao exterior, e não o do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), e o referido art. 22, que é norma aplicável exclusivamente para fins de incidência do IRPF, tanto que veio a ser reproduzido no art. 52 do RIR/99, dentro do “LIVRO I”, que trata da tributação das pessoas físicas;
- (ii) Por força da própria lei (art. 3º da MP nº 2.062-60 e a Mensagem do PL que deu origem à Lei nº 10.332/01), a CIDE somente incide sobre as remessas de royalties a qualquer título que, se não fosse o início da sua cobrança, seriam tributadas pelo IRF à alíquota de 25%, remessas essas que não compreendem os direitos autorais, os direitos de exploração de obras audiovisuais nem os direitos de transmissão de filmes e eventos, os quais já eram tributados pelo IRF à alíquota de 15% (e, portanto, não tiveram concomitante redução de alíquota do IRF atrelada à instituição da CIDE);
- (iii) Essa diferença (e não identidade) entre “royalties a qualquer título” (mesmo termo utilizado pela Lei da CIDE) e direitos autorais, rendimentos decorrentes de exploração de obras audiovisuais estrangeiras e direitos de transmissão de filmes e eventos para fins do IRF é corroborada pelo RIR/18, que os trata de forma segregada;
- (iv) Os direitos de transmissão de eventos esportivos não são direitos autorais (protegidos pela Lei nº 9.610/98), e sim direitos de arena previstos no art. 42 da Lei nº 9.615/98 (“Lei Pelé”).

Assiste razão à defesa.

A **Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000**, ao instituir a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) para financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, assim estabeleceu:

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. (Vide Decreto nº 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

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

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

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (Incluído pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 6º Não se aplica a Contribuição de que trata o caput quando o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situada no exterior, para o oferecimento de curso ou atividade de treinamento ou qualificação profissional a servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade. (Incluído pela Lei nº 12.402, de 2011) (Produção de efeito)

Art. 2º-A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes. (Incluído pela Lei nº 10.332, de 2001)

Art. 2º-B. O imposto sobre a renda na fonte não incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior por órgãos ou entidades da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em razão de despesas contratuais com instituições de ensino e pesquisa relacionadas à participação em cursos ou atividades de treinamento ou qualificação profissional de servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade. (Incluído pela Lei nº 12.402, de 2011) (Produção de efeito) **(sem destaque no texto original)**

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

Por sua vez, o **artigo 10 do Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002**, que regulamentou a Lei nº 10.168/ 2000, assim especificou:

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. **(sem destaque no texto original)**

Não está contemplado na lista taxativa de fatos tributáveis que regulamentou o art. 2º da Lei nº 10.168/2000, o objeto dos contratos que ensejaram a autuação, reitero: direitos para transmissão de filmes e eventos esportivos, direitos para exibir e produzir programas de entretenimento, dentre outros.

Igualmente importante destacar a redação do **artigo 3º, parágrafo único da Lei nº 10.168/2000:**

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 no 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. **(sem destaque no texto original)**

Aplicando subsidiariamente a legislação do Imposto de Renda, na forma autorizada pelo dispositivo acima, temos que é conferido aos direitos sobre obras audiovisuais tratamento específico, distinto de royalties.

Vejamos que dispõe o Decreto-Lei nº 3.000/1999, incidente sobre os fatos geradores objeto deste litígio:

Subseção II

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

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

Subseção III

Royalties

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

No mesmo sentido está 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, e prevê que os rendimentos 'royalties' do licenciado são tributáveis pelo imposto sobre a renda da fonte. Vejamos:

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;

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).

Por sua vez, a **Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014** confirma a incidência do Imposto de Renda na Fonte (IRF) sobre pagamentos ou remessas ao exterior, incluindo royalties.

Vejamos:

CAPÍTULO XV DA REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

Art. 16. Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), ressalvado o disposto no art. 17.

CAPÍTULO XVI DA REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS, ASSISTÊNCIA TÉCNICA E ADMINISTRATIVA E ROYALTIES.

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.

§ 2º Os juros de mora e quaisquer outras compensações decorrentes do pagamento em atraso dos rendimentos de que trata o *caput* sujeitam-se à incidência de imposto sobre a renda na fonte nas mesmas condições dos valores principais a que se refiram.

§ 3º Os rendimentos mencionados no *caput* recebidos por pessoa jurídica domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Destaco, ainda, **Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001**, que assim prevê:

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

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

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

III - a veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional, nos termos do inciso XIV do art. 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.

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.

Consigna-se que o fato gerador da CONDECINE não foi alterado pela Lei nº 10.454, de 13 de maio de 2002 (que dispõe sobre remissão desta Contribuição de que trata a Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001), tampouco pela Lei nº 12.485/2011.

A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (CONDECINE) foi instituída pela Medida Provisória nº 2298 de 6 de Setembro de 2001 com o objetivo de fomentar a indústria cinematográfica brasileira e ao audiovisual, atividades que são diretamente desenvolvidas pela Agência Nacional do Cinema (ANCINE) e pelo Ministério da Cultura – através do Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Nacional (PRODECINE).

Por sua vez, as Contribuições para Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) são tributos arrecadados por entidades paraestatais, diversas das pessoas jurídicas dotadas de competência para instituir tributos – União, Estados, Municípios e Distrito Federal – instituídas pela União Federal¹ com a finalidade de regular as atividades econômicas que não são de exclusiva competência estatal por meio da exigência de contribuição aos particulares.

¹ 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:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

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

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) 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 Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Inclusive, existe controvérsia sobre a possibilidade de a CONDECINE ser classificada como espécie de CIDE, uma vez que referida contribuição tem como finalidade precípua a regulamentação de atividade econômica que não é de exclusiva competência estatal – a atividade cinematográfica, regulamentada pela ANCINE – sendo que a intervenção econômica ocorre por meio da exigência de contribuição vinculada ao setor cinematográfico e audiovisual.

Neste sentido:

TRIBUTÁRIO - CONSTITUCIONAL - CONDECINE - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - INEXIGIBILIDADE DE LEI COMPLEMENTAR – CONSTITUCIONALIDADE

I - A Medida Provisória nº 2.228- 1, de 06/09/2001, estabeleceu princípios gerais da Política Nacional de Cinema, criando a Agência Nacional de Cinema - ANCINE e, em seu artigo 32, caput, a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - a CONDECINE.

II - A CONDECINE tem por objetivo incentivar setor econômico ainda bastante fragilizado no país, fazendo-o através da atuação estatal. Foi criada para financiar o desenvolvimento da indústria cinematográfica nacional, tendo seu objetivo voltado para a educação e para a cultura, muito embora tenha forte conotação econômica, no sentido de geração de lucros

III - Trata-se de espécie de contribuição de intervenção no domínio econômico, cujas regras estão delineadas no art. 149 da CF/88.

IV - A hipótese de incidência da CONDECINE é uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte, diferenciada dos impostos que não possuem qualquer conexão com uma atividade estatal, ainda que indireta.

V - Não há previsão constitucional para que a criação de contribuição de intervenção no domínio econômico se dê somente por lei complementar. A obrigatoriedade dessa espécie normativa é tão somente no que diz respeito a normas gerais em matéria de legislação tributária e não, especificamente, em relação à instituição de tributos, concluindo-se, portanto, que não existe vício de inconstitucionalidade formal da CONDECINE, por ter sido criada por Medida Provisória, que tem força de lei ordinária, nos termos do art. 62 da CF/88.

VI - No que concerne à retroatividade da exação em relação a contratos anteriores à sua vigência, deve a exação ser exigida, uma vez que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, conforme dispõe o art. 105 do CTN.

VII - Apelações e remessa necessária providas.

Decisão: A Turma, por unanimidade, deu provimento aos recursos e à remessa necessária, nos termos do voto do Relator.

**(TRF2. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA nº 200251010028207 -
Relatora: Juíza Tania Heine)**

Entendo que não é possível a incidência conjunta de CIDE-Tecnologia e CONDECINE sobre um mesmo fato gerador.

Em resumo, conjugando:

- (i) O **artigo 22 da Lei nº 4.506/64**, que estabeleceu o conceito de royalties;
- (ii) O **artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002**, que regulamentou a Lei nº 10.168/2000 e não prevê como hipótese de incidência os pagamentos efetuados para licenciamento e sublicenciamento de programação televisiva;
- (iii) 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, e prevê que os rendimentos 'royalties' do licenciado são tributáveis pelo imposto sobre a renda da fonte;
- (iv) A **Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014** confirma a incidência do Imposto de Renda na Fonte (IRF) sobre pagamentos ou remessas ao exterior, incluindo royalties;
- (v) A **Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001**, que instituiu a **CONDECINE** 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.

Concluo que o licenciamento de direitos para transmissão de filmes e eventos esportivos é fato gerador da Condecine e do IRF, e não se subsume à hipótese de incidência da CIDE-Royalties, prevista no artigo 2º, §2º, da Lei nº 10.168/00.

Neste mesmo sentido:

ACÓRDÃO N.º 3302-007.622:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Ano-calendário: 2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INCIDÊNCIA DA CIDE- REMESSA DE ROYALTIES.

Os pagamentos efetuados pela Embargante à licenciante estrangeira refere-se ao direito de exploração comercial. Não foi atendida a materialidade suficiente à incidência da CIDE- remessa de royalties a qualquer título.

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.

Por consequência, não está configurado o critério material da hipótese de incidência tributária passível de tornar exigível a CIDE lançada de ofício neste litígio, motivo pelo qual deve ser cancelado o auto de infração.

ACÓRDÃO Nº 3302-011.909:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

INCIDÊNCIA DA CIDE- REMESSA DE ROYALTIES.

A CIDE/royalties, instituída pela Lei nº 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 forçado comando interpretativo do artigo 10 do Decreto nº 4.195/02

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.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. 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.

No v. **Acórdão nº 3302-011.909**, ao julgar o **PAF nº 16561.000055/2009-41**, cujo litígio versou sobre remessa de valores pela empresa SKY Brasil Serviços Ltda à "BRASIL DISTRIBUTION, LLC", USA, a título de rendimentos de espécie decorrente do uso, fruição e exploração de direitos de transmissão de programas televisivos (direitos de propriedade intelectual), através do r. voto condutor de relatoria do ilustre Conselheiro Walker Araujo, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 3ª Seção igualmente concluiu que não se cumpre a materialidade suficiente à incidência da CIDE-remessa de royalties a qualquer título.

Diante das razões acima, entendo que não está configurado o critério material da hipótese de incidência tributária passível de tornar exigível a CIDE-royalties lançada de ofício neste litígio, motivo pelo qual deve ser cancelado o auto de infração.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

DOCUMENTO VALIDADO