



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>17227.721816/2023-13</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3202-002.182 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 16 de dezembro de 2024                               |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | EMBRATEL TVSAT TELECOMUNICAÇÕES SA                   |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

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

Ano-calendário: 2019

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

O pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa, a qualquer título, de rendimentos da exploração de direitos autorais, classificados como *royalties*, constitui fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Para efeito de incidência da CIDE, a expressão “*royalties*, a qualquer título” abrange “rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos”, em observância ao art. 22, da Lei nº 4.506, de 1964, e ao parágrafo único do art. 3º, da Lei nº 10.168, de 2000, não havendo restrição do âmbito de incidência em função dos setores econômicos estimulados (“referibilidade”).

CIDE. DIREITOS AUTORAIS. INCIDÊNCIA.

Os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como *royalties*, salvo se recebidos pelo autor ou criador da obra. A autoria necessariamente recai sobre a pessoa natural que cria o bem ou a obra, não sendo considerado o autor a pessoa jurídica detentora dos direitos.

CIDE-REMESSAS. DECRETO REGULAMENTAR. CARÁTER NÃO EXAUSTIVO.

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

CIDE-REMESSAS. CONDECINE. EXIGÊNCIA CONJUNTA. POSSIBILIDADE.

É possível a exigência tanto de CIDE-Remessas quanto de CONDECINE, cada qual em seu âmbito de incidência, e a exigência conjunta de ambas, no

caso pontual de operação que atenda, simultaneamente, as regras de incidência estabelecidas para as duas contribuições.

*BIS IN IDEM*. INEXISTÊNCIA.

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

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

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

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Aline Cardoso de Faria (Relatora) e Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que davam provimento ao recurso para cancelar o auto de infração. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

*Assinado Digitalmente*

**Aline Cardoso de Faria** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe** – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata o presente de auto de infração referente ao lançamento de CIDE, relativo ao ano de 2019, em desfavor da recorrente Embratel TVSAT Telecomunicações S/A.

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

1. Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado para exigir valores de CIDE relacionados a diversos pagamentos feitos pela empresa autuada a pessoas jurídicas no exterior.

2. Do Relatório Fiscal que fundamenta a constituição do crédito tributário cabe citar o seguinte:

No ano calendário fiscalizado identificamos inúmeros pagamentos a empresas domiciliadas no exterior com esse fim, sem o recolhimento de CIDE. Entre as empresas que receberam valores da Embratel estão a Brasil Distribution LLC (EUA), FoxLatin American Channel (LLC), Turner (EUA) e Discovery Latin LLC (Espanha) entre outras.

Em atendimento ao Termo de Intimação nº 1, o contribuinte informou suas razões para o não recolhimento da CIDE sobre essas remessas.

Entretanto, entendemos que tais pagamentos têm a natureza de royalties e como tal sofrem a incidência da CIDE nos termos do artigo 2º, parágrafo 2º, da Lei 10.168/2000, combinado com o artigo 22, alínea d, da Lei 4.506/64, (...)

Diante do exposto, tributamos a CIDE sobre todas as remessas de valores, a empresas no exterior, relativas licenciamento de conteúdo audiovisual. Apesar de o contrato de câmbio não mencionar que se trata de licenciamento de conteúdo audiovisual, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal número 1, o contribuinte informou que essa era a natureza de todas as remessas constantes na intimação, conforme tela abaixo extraída da resposta do contribuinte.

**1- Informar o serviço prestado por cada empresa mencionada abaixo e que ensejou as respectivas remessas para o exterior:**

| NOME DO BENEFICIÁRIO                   | VALOR DA REMESSA | IMPOSTO RETIDO | DESCRIÇÃO DO SERVIÇO PRESTADO                                      |
|----------------------------------------|------------------|----------------|--------------------------------------------------------------------|
| BRASIL DISTRIBUTION                    | 74.274.676,71    | 11.141.201,50  | LICENCIAMENTO DE CONTEÚDO AUDIOVISUAL DE PROGRAMAÇÃO INTERNACIONAL |
| CONDISTA INTERNACIONALL LLC RAI ITALIA | 146.705,79       | 22.005,89      | LICENCIAMENTO DE CONTEÚDO AUDIOVISUAL DE PROGRAMAÇÃO INTERNACIONAL |
| CPT HOLDINGS, INC                      | 18.503,79        | 5.550,92       | LICENCIAMENTO DE CONTEÚDO AUDIOVISUAL DE PROGRAMAÇÃO INTERNACIONAL |
| DIGITAL MEDIA DISTRIBUTION - DMD       | 1.898,34         | 349,78         | LICENCIAMENTO DE CONTEÚDO AUDIOVISUAL DE PROGRAMAÇÃO INTERNACIONAL |
| DISCOVERY LATIN LLC                    | 32.898.693,63    | 3.289.870,48   | LICENCIAMENTO DE CONTEÚDO AUDIOVISUAL DE PROGRAMAÇÃO INTERNACIONAL |
| FOXLATIN AMERICAN CHANNEL LLC          | 42.117.385,18    | 6.370.297,63   | LICENCIAMENTO DE CONTEÚDO AUDIOVISUAL DE PROGRAMAÇÃO INTERNACIONAL |
| JAPAN INTERNACIONAL BROADCASTING INC   | 687.112,56       | 103.066,88     | LICENCIAMENTO DE CONTEÚDO AUDIOVISUAL DE PROGRAMAÇÃO INTERNACIONAL |
| SIC                                    | 91.134,09        | 13.670,11      | LICENCIAMENTO DE CONTEÚDO AUDIOVISUAL DE PROGRAMAÇÃO INTERNACIONAL |
| TURNER                                 | 50.608.340,83    | 7.591.251,13   | LICENCIAMENTO DE CONTEÚDO AUDIOVISUAL DE PROGRAMAÇÃO INTERNACIONAL |
| TVS MONDE                              | 235.478,34       | 35.321,77      | LICENCIAMENTO DE CONTEÚDO AUDIOVISUAL DE PROGRAMAÇÃO INTERNACIONAL |
| VACOM - MTV                            | 5.225.485,32     | 783.822,81     | LICENCIAMENTO DE CONTEÚDO AUDIOVISUAL DE PROGRAMAÇÃO INTERNACIONAL |

3. Prossegue a Autoridade lançadora listando todas as remessas que entende deveriam ter sido tributadas pela CIDE, das quais decorrem os seguintes valores que não teriam sido devidamente recolhidos:

| Período de Apuração | Remessa               | CIDE                 |
|---------------------|-----------------------|----------------------|
| jan/19              | 32.185.576,18         | 3.218.557,61         |
| fev/19              | 10.969.453,88         | 1.096.945,38         |
| mar/19              | 21.754.600,38         | 2.175.460,03         |
| abr/19              | 12.660.618,04         | 1.266.061,80         |
| mai/19              | 12.578.767,67         | 1.257.876,76         |
| jun/19              | 6.178.601,61          | 617.860,16           |
| jul/19              | 18.571.547,93         | 1.857.154,79         |
| ago/19              | 6.677.555,49          | 667.755,54           |
| set/19              | 21.792.049,11         | 2.179.204,91         |
| out/19              | 12.477.068,69         | 1.247.706,86         |
| nov/19              | 30.792.365,80         | 3.079.236,58         |
| dez/19              | 19.667.209,06         | 1.966.720,90         |
| <b>TOTAL</b>        | <b>206.305.413,84</b> | <b>20.630.541,32</b> |

4. O Relatório Fiscal também registra que a contribuinte foi intimada a informar se, com relação à CIDE sobre tais remessas, havia optado pela adesão ao benefício da autorregularização conforme IN RFB nº 2.130, de 2023. A resposta correspondente foi negativa, razão pela qual foi lavrada a autuação no valor de R\$ 41.275.040,56. 5. Devidamente cientificada, a empresa autuada apresentou impugnação (fls. 1279 a 1301) na qual aduz que:

(...)

Se determinado decreto (leia-se: Decreto nº 4.195/02) especificou, sem cláusulas abertas ou residuais, o alcance de lei a ele preexistente (leia-se: Lei nº 10.168/00, com redação dada pela Lei nº 10.332/01), assim o fez objetivando sua fiel execução. Espera-se, portanto – e isso vale sobretudo às pessoas físicas e jurídicas jurisdicionadas –, pelo dever de coerência jurídica, que, ao se agir em conformidade ao decreto, esteja-se cumprindo fielmente a lei.

É esse, aliás, o entendimento manifestado pelo eg. CARF que, ao se debruçar sobre a matéria, firmou o entendimento de que “a **CIDE-Remessas possui fundamento de sua incidência nos setores econômicos que foram estimulados quando de sua criação pela Lei 70.768/2000 e pelo próprio Decreto regulamentar. Além disso, o Decreto Federal 4.795/2002 é claro em definir taxativamente somente as remessas de royalties**”.

Portanto, é necessário se atentar para o fato de que a interpretação taxativa é a única capaz de conferir contornos legítimos à exação.

Transportando, pois, todas essas conclusões jurídicas para o caso presente, pode-se afirmar com convicção que, **para que a autuação fiscal exigisse legitimamente a CIDE sobre as remessas autuadas, precisaria comprovar que os contratos relacionados a tais remessas se enquadrariam em alguma das cinco hipóteses previstas no art. 10 do Decreto nº 4.195/02.**

Isso, todavia, como já exposto, não é feito em momento algum, em patente violação ao art. 142 do CTN. (...)

Observe-se que no tocante ao inciso I, a aquisição de conteúdo de programação não envolve, em nenhum de seus aspectos, a transferência de tecnologia, já que apenas é cedido o direito de transmissão da programação aos assinantes.

(...)

Por outro lado, também não há que se falar em prestação de assistência técnica e administrativa ou serviços técnicos (incisos II e III), já que essas materialidades compreendem serviços de consultoria e assessoramento que envolvam conhecimento especializado de quem os presta, predominantemente exteriorizados através de técnicos, desenhos, estudos ou instruções.

Por fim, os valores autuados nada têm a ver com cessão e licença de uso de marcas ou exploração de patentes (...)

6. A defesa prossegue afirmando que a interpretação *numerus clausus* /taxativa é a única capaz de legitimar a cobrança da referida contribuição, sob pena de se extirpar sua referibilidade – requisito constitucionalmente exercido para a instituição de contribuições interventivas, aduzindo que:

Como bem consta do preâmbulo da Lei nº10.168/2000, a CIDE-Remessas foi instituída com o intento de “financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação”, fundo cujo objetivo é, nos termos do art. 1º do referido diploma, justamente, “estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro”.

Eis aí a intervenção econômica almejada pelo legislador: **(a)** fomentar a interação Universidade-Empresa; com o intento de **(b)** estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro.

Assim, para se aferir a legitimidade da CIDE presentemente discutida, há que restar evidenciados, precipuamente: **(a)** o impacto negativo, ainda que em tese, da atividade exercida pela Impugnante (ou seja, firmar contratos, no exterior, para licenciamento de conteúdo de programação), sobre o desenvolvimento tecnológico brasileiro; **(b)** a correlação lógica entre a intervenção proposta (ou seja, criação da CIDE-Remessas) e os referidos impactos negativos; e **(c)** a potencialidade de referida intervenção como medida de neutralização dos impactos negativos da atividade da Recorrente.

No presente caso, pode-se concluir que:

**a)** a atividade autuada não tem qualquer impacto prejudicial ao desenvolvimento tecnológico brasileiro. Afinal, como se depreende do até aqui discutido, inexistente, in casu, qualquer transferência de tecnologia – sendo que todo o aparato empregado na reprodução e difusão do conteúdo “importado” já é de titularidade da própria impugnante;

**b)** em decorrência, não restou evidenciada relação entre a CIDE-Royalties (intervenção proposta) e eventuais impactos prejudiciais ao desenvolvimento tecnológico brasileiro (distorção que se buscava corrigir);

**c)** logo, a CIDE-Royalties sobre contratos de licenciamento de conteúdo de programação é de todo indiferente e insignificante enquanto medida de intervenção no domínio econômico, como forma de promoção do desenvolvimento tecnológico brasileiro. Portanto, por esse motivo, como bem preceituam os Professores Sacha Calmon Navarro Coelho e André Mendes Moreira, admitir a interpretação meramente exemplificativa das hipóteses supra referidas – a permitir a incidência da contribuição sobre as remessas em discussão – seria o mesmo que legitimar a incidência do tributo sobre fatos alheios à intervenção pretendida, (...)

7. A impugnante acresce a seus argumentos a tese de não tributação pela CIDE de valores percebidos pelo criador de conteúdo (bem ou obra) afirmando que:

Os direitos cuja exploração foi remunerada pelas remessas autuadas no lançamento são, incontroversamente, referentes a obras audiovisuais – informação confirmada pela própria Autoridade Autuante ao longo do Relatório Fiscal (fls. 13-18). Seu conceito jurídico é firmado pelo art. 5º, VIII, ‘i, da Lei nº 9.610/98 (Lei de Direitos Autorais), que as define como as obras, em regra coletivas, resultantes “da fixação de imagens com ou sem som, que tenha a finalidade de criar, por meio de sua reprodução, a impressão de movimento, independentemente dos processos de sua captação, do suporte usado inicial ou posteriormente para fixá-lo, bem como dos meios utilizados para sua veiculação”.

Trata-se, portanto, de obras sujeitas ao regime de proteção e exploração do direito autoral, conforme, aliás, denota a expressa previsão legal.

Paralelamente, como bem reconhecido pela Autoridade Autuante, a CIDE-Royalties tem por fato gerador a remessa, o ato de pagar, creditar, empregar ou remeter royalties ao exterior. O conceito de royalties, a seu turno, é expressamente positivado na Lei nº 4.506/64 que, no que pertinente à presente discussão, conta com a seguinte redação: (...)

Do até aqui exposto, emanam duas conclusões muito simples:

- os valores percebidos com a exploração do direito autoral – in casu, referentes à exploração de obras audiovisuais – serão classificados como royalties, e, portanto, tributáveis pela CIDE Royalties quando percebidos por terceiros que não o “autor ou criador do bem ou obra”;

- por corolário, a contrario sensu, quando esses valores forem percebidos “pelo autor ou criador”, não há que se falar em royalties e, por conseguinte, não é devida qualquer exação.

8. Continua no mesmo diapasão tratando da questão se as pessoas jurídicas que receberam as remessas ora autuadas são ou não consideradas autoras ou criadoras das obras coletivas que criaram.

9. A resposta a tal indagação se dá através do artigo 11 da Lei 9.610/98 (Lei de Direitos Autorais) que expressamente estende a proteção concedida ao autor à pessoas jurídicas, nos casos previstos na mesma lei, destacando o teor do art. 5º, VIII, h ([obra] coletiva [é aquela] criada por iniciativa, organização e responsabilidade de uma pessoa física ou jurídica, que a publica sob seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma)].

10. Ainda comentando a Lei 9.610/98, a Impugnante afirma:

Para não restar dúvidas, resume-se: o parágrafo único prevê que se aplica o direito de autor às pessoas jurídicas nos casos previstos na lei, e a lei expressamente prevê que as obras coletivas são, de fato, **criadas por uma pessoa jurídica**, sendo esta, por consequência, sua criadora e/ou autora.

A referida previsão legal, somada ao parágrafo único do art. 11, evidencia com clareza que a pessoa jurídica pode ser criadora de obra coletiva, o que intitula o seu **direito de paternidade**, enquanto **direito moral de autor**.

(...)

E é fato incontroverso que os direitos cuja exploração foi remunerada pelas demais remessas autuadas no presente lançamento são referentes a obras coletivas audiovisuais, de autoria objetiva da pessoa jurídica criadora.

Para além, o Código Civil, em seu artigo 52, já assegura que se aplica “às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade” e, ao assim fazê-lo, reforça ainda mais o reconhecimento dos direitos de paternidade da pessoa jurídica também já assegurados pelo art. 51, VIII, “h”, da Lei dos Direitos Autorais.

Isso porque a obra coletiva cinematográfica é incindível, caracterizada pela sua organicidade e inseparabilidade. Não há como dividir uma obra coletiva que teve todo o seu processo criativo dirigido, organizado e efetivamente criado por uma pessoa jurídica. Trata-se, com efeito, de uma indivisibilidade permanente, enquanto um conjunto único, resultado das fusões projetadas pela pessoa jurídica, e que assim permanecerá para sempre.

As obras cinematográficas, os filmes, as novelas e os seriados simplesmente não existiriam sem a sua criação pela pessoa jurídica que organizou, coordenou, produziu e dirigiu todo o seu processo criativo. É, pois, uma autoria objetiva, e não subjetiva, com o direito de paternidade e titularidade originária assegurado.

Esse é o entendimento à luz da **Constituição Federal** (art. 5º, XXVIII, ‘b’) que prevê às pessoas jurídicas a garantia do “direito de fiscalização e aproveitamento econômico **das obras que criarem** ou de que participarem aos **criadores**” – sejam os criadores **pessoas físicas ou jurídicas**. Aliás, o art. 5º, X, da Constituição, já reconheceu os direitos de personalidade das “pessoas”, sem distingui-las em físicas ou jurídicas.

Nesse sentido é a norma que exclui do conceito de royalties os valores percebidos pelo **autor ou criador da obra**, para fins de incidência da CIDE-royalties (art. 22, “d”, da Lei nº 4.506/64).

[...] Tanto a pessoa jurídica é capaz de ser autora ou criadora de obras – e, por conseguinte, ter o seu direito moral protegido – que o eg. **STJ**, tribunal responsável pela **uniformização**



**da aplicação do direito federal**, no julgamento do REsp. nº 1.473.392/SP, posicionou-se no sentido de que “a pessoa jurídica pode ser titular dos direitos autorais, conforme interpretação do art. 11, parágrafo único, da Lei nº 9.610/98”, resguardando expressamente que **“ocorrendo a utilização posterior da obra encomendada, sem a devida autorização, caberá à pessoa jurídica contratada pleitear a reparação dos danos sofridos.**

[...]

Em outras palavras, reconheceu o Tribunal – em consonância com a legislação e com a **Constituição – que a pessoa jurídica, enquanto criadora, é titular dos direitos autorais, cuja exploração lhe dá direito à percepção da retribuição por fato próprio; por isso, os valores remetidos visam remunerá-la e não remunerar a exploração de trabalho alheio.**

11. Continua a impugnante aduzindo que o descrito vincula-se ao caso concreto, pois as remessas controvertidas remuneraram programadoras que, mais que simplesmente explorar direitos autorais alheios, **produzem/criam** conteúdo através da iniciativa, organização, gerenciamento e assunção da responsabilidade pela publicação, divulgação **e pela viabilização, por meios e responsabilidade próprios, da externalização da obra** (confira-se, à propósito, os contratos firmados com as programadoras estrangeiras já juntados aos autos – **fls. 114-456**).

12. Destaca que as programadoras estrangeiras confirmam a criação das obras para as quais houve remessa (doc. nº 06) e sobreleva que o Brasil, como signatário da Convenção de Berna, assegura o direito autoral da pessoa jurídica em seu art. 14.

13. À luz da legislação referida, a defesa traça paralelo com o denominado “Direito de Arena” nos seguintes termos:

(...) titulares originais são justamente as entidades esportivas, por força do art. 5º, XXVIII, “a”, da CRFB/1988 e do art. 42 da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé).

Nesses casos, um clube de futebol, por exemplo, é considerado **autor** do espetáculo desportivo por ele criado, produzido e organizado, enquanto **obra coletiva de autoria objetiva da entidade**. Dessa forma, é um “direito conferido às Entidades de Prática Desportiva (Clubes) de **negociar a transmissão ou retransmissão da imagem coletiva do espetáculo esportivo, de qualquer evento de que participe sua equipe**, com a exceção dos flagrantes para fins jornalísticos, **cabendo ao atleta, apenas, o direito a um percentual, previsto em lei, sobre o valor total negociado**”.

Quem, de fato, **assume a criação da obra futebolística é a pessoa jurídica** que, assegurada pela lei, possui o Direito de Arena, de caráter **autoral**. Embora seja o Atleta o protagonista, o verdadeiro agente do espetáculo esportivo – e, por isso, tem seu direito de imagem resguardado – o **direito de arena** consiste em bem jurídico autônomo, **cuja autoria é reconhecida à pessoa jurídica criadora**.

14. A defesa conclui o argumento respectivo afirmando que:

(...) in casu, por possuírem a autoria objetiva sobre as obras coletivas cinematográficas que criam, as pessoas jurídicas são consideradas autoras e criadoras, de modo que as remessas a elas direcionadas não possuem natureza de royalties, ficando, por isso mesmo, fora do espectro de incidência da contribuição ora examinada.

15. A impugnante também assevera que há ainda, um fundamento autônomo, apto a deslegitimar per se a incidência da CIDE-Royalties sobre as remessas praticadas pela Impugnante, qual seja: **a existência de contribuição autônoma, cuja intervenção guarda referibilidade para com suas atividades**.

16. Trata-se da intervenção econômica na indústria audiovisual e cinematográfica nacional – setor de referibilidade das remessas em questão, qual seja, a instituída pela MP nº 2.228-1/2001 (Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE”) sobre a qual a defesa afirma:

Reparem, doutos Delegados, que há nítida identidade de hipóteses de incidência entre a CIDE Royalties e a CONDECINE-Remessas, sendo que o único elemento que as difere é, em síntese, a destinação da sua arrecadação.

Ora, essas constatações, para além de denotar a especialidade e referibilidade desta última para com o setor, ainda evidencia a exigência simultânea das duas contribuições consubstancia verdadeiro bis in idem, o que é veementemente rechaçado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

(...)

Não por outra razão, oportunizada ao eg. CARF a regular análise a matéria, conclui-se que “não é possível a exigência da CIDE/ royalties sobre os mesmos fatos que baseiam a incidência da CONDECINE, devendo prevalecer a incidência da CONDECINE, por ser mais específica” (Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 303-35.834, Processo nº 18471.001428/2007-73, Rel. Consa. Vanessa Albuquerque, 3ª Câmara. Jul. 10.12.2008, Pub. 18.12.2008).

Portanto, a fim e a cabo, levando-se em conta que a CONDECINE é o tributo mais específico, que guarda referibilidade com o setor audiovisual, apenas essa contribuição deve incidir sobre as remessas relativas ao licenciamento de conteúdo de programação, de modo que a presente autuação deve ser integralmente cancelada também por essa razão.

17. A defesa acresce o argumento de não incidência da CIDE – Remessa em razão dos tratados para evitar dupla tributação com Portugal (SIC – Sociedade Independente de Comunicação S.A. – doc. 07), França (TV5 Monde A.S. – doc. 08) e Japão (Japan International Broadcasting Inc. – doc. 09).

18. Esclarece que o modelo padrão desses tratados (OCDE) prevê em seu art. 2º, que as disposições nela firmadas “abarcam todos os tributos sobre a renda ou sobre o capital (tradução para a língua portuguesa) existentes, bem como aqueles de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à assinatura da Convenção e que venham a crescer os atuais ou a substituí-los”.

19. Portanto, a redação do dispositivo tem aplicação ampla e não compreende somente impostos, mas tributos de modo geral, estando em seu escopo de incidência também as contribuições que incidam sobre a renda ou capital. O raciocínio é corroborado pelo próprio art. 11 da Lei nº 13.202/15, que reconhece a aplicação da convenção à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, como muito bem reconhece o eg. CARF.

20. Essa constatação evidenciaria que esses normativos têm aplicação também sobre as contribuições, inclusive a ora em discussão, que possui os mesmos fatos geradores, os mesmos sujeitos passivos (a empresa brasileira figura como substituta tributária) e a mesma materialidade tributável (basta notar que a renda é uma depuração da receita).

21. A impugnante sobreleva que o acerto de sua explanação tem escora no fato de que a exação consubstanciada na CIDE-Royalties foi, originalmente, instituída como um adicional do imposto de renda, pois a MP nº 2.062-60 aumentou a alíquota do IR sobre as remessas de 15% para 25% e condicionou sua redução a 15% caso fosse efetivada a criação de uma CIDE (como de fato ocorreu), cuja alíquota (10%), somada ao IR incidente (15%), manteria a carga tributária conjunta nos idênticos 25%. A CIDE, pois, veio para recompor a redução da alíquota do IRRF sobre as referidas remunerações, incidindo no mesmo montante em que se efetivou aquela redução.

22. Tendo o exposto em consideração, a Impugnante destaca o fato de que os tratados internacionais firmados entre o Brasil e os países acima citados estabelecem que as remunerações pagas a título de royalties poderão ser tributadas no país de sua origem à alíquota máxima de 10% (França) e 15% (Portugal e Japão), prevendo, em casos excepcionais, a fixação da alíquota ao percentual máximo de 25%.

23. Dessa forma, considerando que as remessas procedidas pela Impugnante já foram oportunamente tributadas pelo IRRF à alíquota de 15% - o que foi constatado pela própria fiscalização - é inviável o recolhimento do adicional sobre royalties ou da CIDE (CIDE-



Royalties), já que o limite percentual estabelecido pelos tratados internacionais já foi alcançado.

24. Conforme a Impugnante, entendimento diverso permitirá à União seguir violando tratados dos quais o Brasil é signatário o que, “na prática, implica na dupla tributação das remessas de pagamentos ao exterior” e, ainda, traz prejuízos severíssimos à segurança jurídica, atividade econômica e à credibilidade internacional pretensamente ostentados pelo País

25. Na forma da argumentação referida, a Impugnante pede o julgamento de integral procedência de sua impugnação.

26. É o que importa relatar.

Em decisão por unanimidade de votos, a 1ª TURMA/DRJ09 reconheceu a tempestividade da peça impugnatória, para JULGAR IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário em litígio, em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2019

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

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

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

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

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

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

CIDE-REMESSAS. CONDECINE. EXIGÊNCIA CONJUNTA. POSSIBILIDADE.

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

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

Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação são aplicados em impostos idênticos ou semelhantes que forem posteriormente introduzidos no país contratante, o que não abrange as contribuições, no presente caso a CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, por possuir natureza jurídica diversa.

TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA. CIDE. INAPLICABILIDADE.

Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda não impedem a incidência da contribuição instituída pela Lei nº 10.168/2000, já que esse tributo não alcança a receita do prestador de serviços residente ou domiciliado no exterior.

### **Impugnação Improcedente**

### **Crédito Tributário Mantido**

Cientificada, a Recorrente repisou os argumentos contidos na impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em Recurso Voluntário, portado da seguinte estrutura:

#### **1. DO DIREITO**

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

2.2. Ainda sobre a taxatividade do art. 10 do Decreto nº 4.195/02. Do interesse do legislador em assegurar a referibilidade da CIDE-Royalties.

2.3. Intributabilidade das remessas efetuadas ao exterior com o objetivo de remunerar a disponibilização de conteúdo de criação das próprias emissoras. Valores percebidos pelo “criador do bem ou obra”, o que os subtrai ao conceito de royalties.

2.4. Configuração de bis in idem entre a CIDE-Royalties e a CONDECINE. Existência de contribuição setorial específica sobre as atividades da Recorrente.

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

Por fim, pede o que se segue:

#### **2. DOS PEDIDOS**

Ao exposto, PEDE a Recorrente, respeitosamente, seja reformada integralmente o acórdão em epígrafe, reputando por procedente o presente Recurso Voluntário para extinguir, em sua integralidade, o crédito tributário combatido, nos termos do art. 156, IX do CTN, uma vez que:

(a) as remessas relativas ao licenciamento de conteúdo de programação não sofrem incidência da CIDE-Royalties, tendo em vista seu não enquadramento em nenhuma das hipóteses do art. 10 do Decreto nº 4.195/02, sendo a interpretação taxativa a única maneira de conferir legitimidade sistêmica à cobrança da contribuição, sob pena de ferir a referibilidade, requisito constitucional para a instituição de contribuições interventivas;

(b) como demonstrado, as remessas auferidas pelo Fisco remuneram a exploração de conteúdo de criação própria das beneficiárias das remessas, sendo, pois, pagas em benefício do criador (não autor, frise-se) da obra e, portanto, não configurando royalties tributáveis, nos termos do art. 22, ‘d’ da Lei nº 4.506/02;

(c) ainda, não se pode perder de vista que a cobrança cumulativa da CIDE Royalties e da CONDECINE-Remessas implica manifesto bis in idem, o que é terminantemente vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro – devendo, in casu, prevalecer a incidência da CONDECINE-Remessas, por uma questão de referibilidade;

(d) além, é absolutamente inviável a exigência da CIDE-Royalties sobre as remessas destinadas a pessoas jurídicas sediadas na França, Japão ou Portugal, tendo em vista a existência de tratados internacionais limitando sua incidência, no intuito de evitar bitributação.

É o relatório.

### VOTO VENCIDO

Conselheira Aline Cardoso de Faria, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Em síntese, o Recurso Voluntário foi interposto contra decisão da DRJ/09, que julgou procedente o lançamento tributário com o objetivo de constituição dos créditos referentes à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre remessas, contrapartidas pela exploração de direitos, ao exterior (CIDE-Royalties), no ano calendário de 2019.

Inicialmente, para aclarar a matéria colacionada no presente julgamento, cumpre transcrever o motivo que ensejou o lançamento tributário:

“Os serviços prestados pelo contribuinte consistem na disponibilização de conteúdo de entretenimento, tais como: filmes, séries, programas de TV, canais de músicas, programas esportivos, canais de notícias, canais de conteúdo infantil, entre diversos outros via streaming.

Para oferecer aos seus clientes a programação de canais internacionais o contribuinte adquire de empresas do exterior o licenciamento de conteúdo audiovisual de programação internacional.” (Fls. 13 – Relatório Fiscal).

Em atendimento ao Termo de Intimação nº 1, a Recorrente informou que as remessas relativas aos serviços supramencionados decorrem do licenciamento de programação e pelo fato de não se enquadrarem em qualquer das hipóteses taxativas do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, não sofreriam a incidência de CIDE:

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.

Nessa esteira, a Recorrente sustenta que a interpretação *numerus clausus* /taxativa é a única capaz de legitimar a cobrança da referida contribuição, sob pena de se extirpar sua referibilidade – requisito constitucionalmente exercido para a instituição de contribuições interventivas.

Ocorre, que amparada em leitura diversa, a fiscalização se posicionou no sentido de que tais pagamentos têm a natureza de royalties e como tal sofrem a incidência da CIDE nos termos do artigo 2º, parágrafo 2º, da Lei 10.168/2000, combinado com o artigo 22, alínea d, da Lei 4.506/64:

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 justificar a imposição tributária, a fiscalização aduz que o art. do art. 97 do CTN determina que somente a Lei pode definir os elementos constitutivos da obrigação tributária. Nessa linha de intelecção, caberia ao Decreto em referência uma finalidade meramente exemplificativa, pois concluir de outro modo implica afirmar que a norma infralegal é meio hábil para modificar a Lei nº 10.168/2002, a que deveria estar subordinada ou condicionada (fls. 1.421).

Tal posicionamento encampado pela autoridade fiscalizadora encontra amparo no Acórdão nº 930301.864, datado de 06 de março de 2012, cuja matéria analisada estava restrita a restituição de Cide Royalties, assim ementado:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

DATA DO FATO GERADOR: 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002

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

O pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de royalties, a qualquer título, a residentes ou domiciliados no exterior são hipóteses de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei 10.168/2000. Para que a contribuição seja devida, basta que qualquer dessas hipóteses seja concretizada no mundo fenomênico. O pagamento de royalties a residentes ou domiciliados no exterior, a título de contraprestação exigida em decorrência de obrigação contratual, seja qual for o objeto do contrato, faz surgir a obrigação tributária referente a essa CIDE.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Destarte, no caso dos royalties, em âmbito administrativo, a matéria tem sido apreciada para garantir a incidência da contribuição, nos casos de remessas ao exterior de royalties, nos termos da Lei nº 10.168/2000, com a redação dada pela lei nº 10.332/2001. Segundo essa linha de entendimento, embora o objetivo do Decreto nº 4.195/02 tenha sido regulamentar a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que institui contribuição de intervenção no domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação, e a Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, que institui mecanismos de financiamento para programas de ciência e tecnologia, não se trata de redução da área de incidência da cobrança da CIDE, mas tão somente de detalhamento não exaustivo das hipóteses de incidência.

Nota-se que esta foi a mesma linha de raciocínio utilizada pela DRJ:

A 1ª Turma da DRJ/09, contudo, acabou por cancelar a ação fiscal ao julgar pela “improcedência da impugnação”, com base nos seguintes fundamentos: i. “Para efeito de incidência da CIDE, a expressão ‘royalties, a qualquer título’ abrange ‘rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos’, não havendo restrição do âmbito de incidência em função dos setores econômicos estimulados (referibilidade)”;

ii. “O texto do Decreto no 4.195/2002 não esgota a disciplina das hipóteses de incidência da CIDE”;

iii. “A CIDE de que trata o art. 2º da Lei no 10.168/2000 incide sobre direitos autorais (direitos de autor e conexos), expressão que abrange, em âmbito nacional e internacional, transmissões de som e imagem, como filmes, programas de TV, e eventos, inclusive esportivos” e, para além, afirmou que as remessas autuadas não poderiam configurar contraprestação pela exploração de royalties, tendo em vista que a condição de criadora não teria sido comprovada;

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

v. “Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação são aplicados em impostos idênticos ou semelhantes que forem posteriormente introduzidos no país contratante, o que não abrange as contribuições, no presente caso a CIDE”.

Todavia, para deslinde da questão, qual seja, a possibilidade de cobrança da CIDE royalties, faz-se necessário trazer a lume o esboço histórico acerca da tributação de residentes ou domiciliados no exterior.

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

processos ou fórmulas de fabricação, submetidos à alíquota de 25%; e (iii) rendimentos decorrentes da exploração de películas cinematográficas, sujeitos à alíquota de 20%.

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

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

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

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

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

Por sua vez, no que se refere ao IRRF, a Lei nº 8.685, de 20.07.1993, alterou a legislação vigente para o fim de atingir não só os rendimentos decorrentes da exploração de películas cinematográficas, mas todos aqueles relativos a direitos de exploração de obras audiovisuais estrangeiras, nos seguintes termos:

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

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

Reforçando a distinção entre a hipótese de incidência relativa aos rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais estrangeiras e aquela referente às remessas a título de royalties de qualquer natureza, foi editada a Medida Provisória nº 1.459, de 21 de maio de 1996, que também reduziu a alíquota incidente sobre tais remessas à alíquota de 15%, o que seria totalmente prescindível caso houvesse identidade entre elas, ex vi:

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

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

A respeito da equiparação entre direitos autorais e royalties para fins de classificação de rendimentos de pessoa física e a sua não aplicação aos rendimentos de pessoas jurídicas, além do artigo 22 da Lei nº 4.506/64 ter sido reproduzido no Livro I (DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS) do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, merece



transcrição o seguinte excerto do Parecer nº 520, de 02 de junho de 1989, da Coordenadoria do Sistema de Tributação (CST):

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

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

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

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

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

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

Além da própria Medida Provisória já apresentar uma correlação necessária entre as remessas de royalties objeto de tributação pelo IRRF e aquelas que seriam objeto de incidência da nova CIDE, 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.

Diante disto, a MP nº 1.459/96 sofreu nova reedição, sob o nº 2.062-63, introduzindo alterações ao artigo 3º, que assim passou a dispor:

Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

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

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

#### Subseção II

##### Das películas cinematográficas

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

(...)

#### Subseção III

##### Dos royalties

Art. 767. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título (Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 3º).

Conforme se verifica, a tributação dos rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais estrangeiras no território nacional possui fundamento legal e hipótese de incidência plenamente identificáveis e totalmente distintos daqueles relacionados à tributação das remessas para o exterior a título de royalties, não sendo possível, ao meu ver, aplicar uma equiparação realizada exclusivamente para fins de tributação dos rendimentos da pessoa física para o fim de alargar a hipótese de incidência instituída em consonância e harmonia (de forma expressa) com a legislação do IRRF. (ACÓRDÃO 3102-002.739 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA). (Fls. 957 e ss. Declaração de voto: Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues).

Ainda que se considere o rol do art. 10 do referido Decreto nº 4.195/02 exemplificativo, fato é que ele não traz nenhum elemento indicativo de que os royalties poderiam compreender direitos autorais, direitos de transmissão, direitos de exploração de obras audiovisuais e, muito menos, esses direitos desatrelados da importação de tecnologia estrangeira.

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

Além disto, quando o legislador pretendeu intervir no domínio econômico de obras cinematográficas e videofonográficas, ele assim o fez de forma expressa (e novamente sem utilizar o conceito de royalties), ao instituir a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE, que incide sobre remessas ao exterior relativas a rendimentos decorrentes da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo, nos termos do artigo 32 da MP nº 2.228-1/01, abaixo transcrito:

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

I - a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas; (incluído pela Lei nº 12.485, de 2011)

II - a prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais nos termos da lei que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado, listados no Anexo I desta Medida Provisória; (incluído pela Lei nº 12.485, de 2011)

III - a veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional, nos termos do inciso XIV do art. 1º desta Medida Provisória, nos casos em que existir participação direta de agência de publicidade nacional, sendo tributada nos mesmos valores atribuídos quando da veiculação incluída em programação nacional. (incluído pela Lei nº 12.485, de 2011).

Parágrafo único. **A CONDECINE também incidirá sobre o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo.** (Grifamos)

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

## CONCLUSÃO

Do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para, no mérito, dar-lhe provimento para cancelar o auto de infração.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Aline Cardoso de Faria**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Redator designado

Em que pese o respeito que dedico à ilustre Relatora, ousou divergir de seu posicionamento quanto a não incidência de CIDE-Remessas sobre pagamento de *royalties* a beneficiários no exterior a título de exploração de direitos autorais de obras audiovisuais – filmes, programas e outros conteúdos de programação de televisão.

Defende a recorrente que o art. 10, do Decreto nº 4.195, de 2002, não previu a incidência da CIDE sobre os valores pagos a título de direitos autorais. A despeito da ausência de previsão expressa, o art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168, de 2000, literalmente determina a incidência da contribuição sobre pagamento de *royalties* a qualquer título.

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

(...)

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

Destaque-se que o art. 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506, de 1964, estabelece que os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais são *royalties*, *in verbis*:

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

- a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

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

Portanto, há previsão legal para incidência da CIDE sobre a espécie de remessa ao exterior em razão de pagamento por direitos autorais.

Este Conselho já se manifestou neste sentido em diversos outros julgados, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujas ementas parciais passo a reproduzir:

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

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

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

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

ART. 10 DO DECRETO Nº 4.195/2002. ROL EXEMPLIFICATIVO.

Somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, e o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos (art. 98, III, e art. 99 do CTN).

Assim, estabelecendo a lei que a contribuição incide sobre as remessas ao exterior de royalties “a qualquer título”, não poderia uma norma regulamentar restringir este alcance, sendo meramente exemplificativo o rol trazido no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002.”

**(Processo nº 16561.720089/2012-51, Acórdão nº 9303-014.455, Sessão de 19 de outubro de 2023, Conselheira Liziane Angelotti Meira)**

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2007

REMESSAS AO EXTERIOR DE ROYALTIES A QUALQUER TÍTULO. INCIDÊNCIA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. DESNECESSIDADE, DE FORMA GERAL.

A partir de 1º de janeiro de 2002, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/2001 na Lei nº 10.168/2000, a contribuição passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas que remetessem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, havendo ou não transferência de tecnologia, exceção feita (neste último aspecto) somente às remunerações pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador a partir de 1º de janeiro de 2006, quando passou a ter eficácia o art. 20 da Lei nº 11.452/2007.

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

São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, tais como as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas (Lei nº 9.610/98, art. 7º, *caput*, e inciso VI), e serão classificadas como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos, tais como os autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (Lei nº 4.506/64, art. 22, *caput*, e alínea "d")."

**(Processo nº 10880.721554/2011-09, Acórdão nº 9303-005.984, Sessão de 29 de novembro de 2017, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**(Processo nº 16539.720013/2017-17, Acórdão nº 3401-006.620, Sessão de 19 de junho de 2019, Conselheiro Rosaldo Trevisan)**



Para concluir o tema, conforme bem consignou o Conselheiro Márcio Robson Costa, no Acórdão nº 3201-011.908:

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

Por estar adstrito ao âmbito de lei determinada, o decreto regulamentar não poderá ampliá-la ou reduzi-la, modificando de qualquer forma o conteúdo dos comandos que regulamenta. Não lhe é dado, por conseguinte, inovar a ordem jurídica, fazendo surgir novos direitos e obrigações. Daí sua condição de instrumento secundário de introdução de regras tributárias.

(Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. rev. São Paulo. Saraiva. 2007. p.75 a 76.)”

Deste modo, afasta-se as razões da defesa sobre a ausência de previsão legal para incidência da CIDE sobre as remessas relativas ao licenciamento de conteúdo de programação, bem como quanto ao caráter taxativo do art. 10, do Decreto nº 4.195, de 2002.

A recorrente agrega o argumento de que a exação fere o art. 167, IV, da CF, que se vincula à tese da “referibilidade”, do mesmo modo, sustenta a existência de contribuição autônoma que se atrela à sua atividade, qual seja, a CONDECINE, do que a exigência simultânea das duas contribuições consubstancia *bis in idem*.

Nesse tema, recorro ao Acórdão nº 3401-006.620, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, que afastou a tese da “referibilidade”, prevalecendo o entendimento pela aplicação do conceito estabelecido no art. 22 da citada Lei nº 4.506, de 1964, e esclareceu que a análise do tema passa pelo exame de constitucionalidade, o que está fora do âmbito de competência do CARF, quanto por considerá-la inaplicável no mérito, “*pois a intervenção no domínio econômico pode se dar de forma mais ou menos abrangente, e tal juízo de abrangência não afeta, a nosso ver, o âmbito de incidência do tributo, se estiver claramente delimitado em lei*”.

O voto condutor assim conclui a questão:

“Em nossa visão, o Decreto disciplina o conteúdo da Lei nº 10.168/2000, em relação a determinados tipos de contrato, silenciando em relação aos demais. Houvesse, no *caput* do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, a expressão “tais como” (a exemplo do art. 22 da Lei nº 4.506/1964), seria inequívoco o caráter aberto da lista; e, houvesse termo do tipo “apenas”, ou “exclusivamente”, seria evidente que a relação seria restritiva.

Não havendo nem um nem outro termo/expressão no *caput* do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, e albergando o texto da lei amplitude maior que a disciplinada no Decreto, não encontro fundamento plausível para entender afastado o texto da lei pela simples ausência de menção no Decreto.

Tal leitura, diga-se, não nega obediência ao conteúdo do Decreto nº 4.195/2002, e, por isso, não afronta o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (*“No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”*). Portanto, não se está aqui a afastar o texto do Decreto, nem retroativamente, nem com efeitos futuros, pelo que se afigura incorreta a menção da defesa ao art. 146 do CTN, sobre o tema. Tudo o que está no Decreto é aqui confirmado, mas há que se adicionar que o texto da lei não se resume ao que está disciplinado no Decreto.

Até compreendo que poderia afrontar/afastar, se existente o termo “apenas”, ou “exclusivamente” no *caput* do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, pois aí sim, por mais que se pudesse entender que o Decreto extrapolou o comando legal, e, inclusive, o comando constitucional que fundamenta a legalidade estrita, este CARF estaria vinculado ao texto do Decreto, tendo em vista a inexistência de nenhuma das dispensas referidas no § 6º do referido art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972.

Assim, entendo que o texto do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 não esgota a disciplina das hipóteses de incidência da CIDE-Remessas, constante no art. 2º da Lei nº 10.168/2000, que abrange, como já destacado, os casos de pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, entendidos os “*royalties*, a qualquer título” como “rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos”. Não estão, assim, excluídas da incidência situações abrangidas pelo texto da lei e não elencadas (nem excepcionadas) expressamente em seu art. 10.”

Quanto a impossibilidade de cumulação da CIDE-Remessas com a CONDECINE (Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional), instituída pela Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001, e alterada pela Lei nº 12.485, de 2011, sobre os licenciamentos de direitos de exibição e exploração de obras audiovisuais, deve-se reproduzir as razões exaradas no Acórdão nº 9303-001.864, de relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres:

“Inicialmente, deve-se esclarecer que não há, na Constituição Federal, qualquer vedação à incidência de mais de uma contribuição sobre determinada riqueza passível de tributação. Tanto é verdade que existe o *bis in idem* em relação ao PIS e a COFINS que incidem sobre faturamento. Na realidade, salvo as exceções do imposto extraordinário de guerra, a constituição veda, implicitamente, a bitributação, já que delimita a competência tributária dos entes da Federação, segregando o campo que cada um deles pode estender seu poder de tributar. Com isso, não poderá haver incidência tributária sobre determinada riqueza de tributos de mais de um ente da federação. Essa vedação é decorrente da repartição da competência tributária, dada pela Constituição Federal, o que não

se aplica às contribuições sob exame. Na competência residual, prevista no art. 154, I veda o *bis in idem* para impostos, frise-se, apenas para impostos, de que não tratam estes autos.

Assim, afasto, desde já, o alegado *bis in idem*, aludido no acórdão recorrido. Também deve ser afastado o argumento do voto vencido, mas que foi reproduzido no recurso especial fazendário, de que a restituição deveria ser negada em razão de o sujeito passivo não ter carreada aos autos prova de que havia pago a Condecine. Isso porque, o fato de o sujeito passivo haver pago ou não tal contribuição não tem a menor relevância para o deslinde da presente lide, que versa sobre restituição da Cide-Royalties. O fato de o sujeito passivo não haver pago a Condecine não o obrigaria a pagar a Cide-Royalties se essa não fosse por ele devida.

De outro lado, o inverso também é verdadeiro, se ele houvesse pago a Condecine isso não o desobrigaria de pagar a Cide-Royalties se essa fosse por ele devida. Assim, é totalmente irrelevante para a solução da controvérsia ora sob exame saber se o sujeito passivo pagou a Condecine.”

Ademais, como bem apontou o Conselheiro Rosaldo Trevisan, no já citado Acórdão nº 3401-006.620, há outras situações que envolvem incidência de duas contribuições, e concluiu no mesmo sentido da decisão da CSRF, ou seja, pela possibilidade da exigência da CIDE-Remessa simultaneamente à CONDECINE:

“A relação entre tais contribuições de intervenção (CIDE-Remessas e CONDECINE) é semelhante à existente entre CIDE-Combustíveis (devida na importação de combustíveis, conforme Lei nº 10.336/2001) e AFRMM (Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante), contribuição de intervenção no domínio econômico devida pela descarga de embarcação em porto brasileiro. Cada uma tem seu universo de incidência bem definido. Mas, caso esses universos se interseccionem, ambas incidem (v.g., importações de combustíveis com descarga em porto brasileiro).

Ou seja, âmbitos de incidência de contribuições de intervenção (cada qual com sua abrangência delimitada em lei) podem se interseccionar, não havendo norma (legal ou constitucional) que afirme que, nesse caso, deverá incidir apenas uma.

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

Ainda no tema, transcrevo parte do Acórdão 3302-007.622, de relatoria do Conselheiro Jorge Lima Abud, cujo voto adoto como razões de decidir:

“- O *bis in idem* entre a CIDE ROYALTIES e o CONDECINE.

(...)

Inicialmente, cumpre esclarecer que quanto à alega ocorrência de *bis in idem* (Cide-Remessas e Condecine), não encontra-se positivada a vedação de múltiplas contribuições de intervenção no domínio econômico.

O sistema jurídico pátrio admite que uma mesma operação seja fato gerador de dois tributos. Especificamente, no caso de Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, o artigo 149 da Constituição Federal estabelece a seguinte regra:

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. (...)

**§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.** (Grifo e negrito nossos)

Sob a égide do artigo 149 da Constituição Federal de 1988, a CIDE e a CONDECINE são espécies distintas de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

- A CIDE tem a finalidade de promover o desenvolvimento tecnológico interno; e
- A CONDECINE procura fomentar a indústria cinematográfica nacional.

Assim a regra geral tributária é a incidência múltipla das contribuições (sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas). A própria Constituição Federal exige que a não multiplicidade deva ser definida por lei.

Nesse sentido, ainda que tenha havido a alegada dupla incidência de distintas contribuições interventivas, não há como acatar a alegada proibição do de *bis in idem* (Cide-Remessas e Condecine)."

Sustenta, ainda, a recorrente que as programadoras estrangeiras são os autores/criadores das obras, o que afasta o conceito de royalties. Quanto à matéria, bem consignou o julgador de piso:

"37. No que concerne à alegação da Impugnante de que as programadoras estrangeiras confirmam a criação das obras para as quais houve remessa, do exame do anexo respectivo (doc. nº 06) temos tão somente que as destinatárias dos pagamentos afirmaram, em declaração padronizada, a condição de titulares dos direitos autorais necessários à exploração comercial dos conteúdos que são exibidos em seus canais no Brasil:

*(...) grupo DISCOVERY no Brasil DECLARA a quem possa interessar, possuir a titularidade dos direitos autorais necessários para a exploração comercial*

*mediante exibição em televisão por assinatura, de 100% (cem por cento) dos conteúdos que são exibidos em seus canais no Brasil.*

38. O modelo referido foi adotado para as declarações da Fox Latin America e Discovery Latin America. Já a Viacom Networks declarou que prima por ser proprietária da maioria dos conteúdos de seus canais e que visa sempre ampliar a presença de conteúdos próprios em seu portfólio, seja através de produção local ou por meio de produção internacional.

39. Em suma, a defesa juntou manifestação de apenas três dos onze destinatários das remessas e que tratam da titularidade ou propriedade dos direitos autorais da programação que vendem ou distribuem, não se afirmando expressamente quem são os respectivos produtores ou discriminando se contratam no todo ou em parte a produção com terceiros. Note-se, ainda, que no caso da Viacom ela sequer afirma ser titular de todo o conteúdo que distribui, pois declara que visa ampliar a presença de conteúdos próprios (o que não implica que foram por ela produzidos).

40. Ou seja, não restou configurada, no caso concreto, prova de que os beneficiários estrangeiros são, de fato, os produtores dos conteúdos que distribuem e em que medida isto ocorreria. Deste modo, não se pode falar em aplicação do disposto na alínea 'd' do art. 22 da Lei 4.506/64."

Vejamos o que dispõe o art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964:

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

(...)

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

Da leitura do dispositivo legal acima, verifica-se que os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como royalties, salvo se pagos ou recebidos pelo autor ou criador da obra. Logo, quando uma programadora estrangeira firma contrato com determinado cantor, escritor, diretor *etc*, e o remunera em decorrência da exploração da obra por eles criada, tais rendimentos não são classificados como royalties.

Entretanto, quando essa produtora, que é titular dos direitos autorais, o explora e cede a licença para que outras empresas explorem essas obras, os rendimentos dessa exploração, por sua vez, tem a natureza jurídica de *royalties*

Portanto, não há dúvidas de que a recorrente remete *royalties* para residentes ou domiciliados no exterior.

Por fim, há que atacar a tese da defesa de que não deve incidir CIDE-Remessas nas hipóteses de tratados internacionais para evitar bitributação. Ao apreciar a matéria o julgador *a quo* decidiu que:

“41. Por fim, no que respeita às remessas destinadas a pessoas jurídicas sediadas na França, Japão e Portugal a existência de tratado internacional relativo ao Imposto de Renda não produz o efeito pretendido pela Impugnante.

42. O tratado internacional a que se refere a impugnante se aplica a tributo incidente sobre a renda das empresas estabelecidas no exterior, beneficiárias de pagamentos decorrentes de royalties ou pela prestação de serviços em outro país. Esse, todavia, não é o caso da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000, que é tributo que recai sobre o tomador de serviços no Brasil, e não sobre o prestador residente ou domiciliado no exterior.

43. Diferentemente do Imposto de Renda na fonte, a CIDE é tributo cujo contribuinte é o próprio tomador dos serviços, que, em razão desse fato, faz a remessa de recursos para o exterior. A contribuição, por não onerar o prestador de serviços estabelecido no exterior, não rende ensejo a qualquer forma de dupla tributação da renda que pudesse ser evitada pela aplicação do tratado internacional.

44. No tema também é relevante pontuar que a doutrina majoritária, bem como o próprio Supremo Tribunal Federal, pronuncia-se no sentido de que as contribuições previstas no artigo 149 da Constituição de 1988 são espécie de tributo distinta do imposto, seguindo regime jurídico diferenciado.

45. Comentando o artigo 4º do CTN, Leandro Paulsen afirma que:

*O artigo em questão já merecia algumas considerações antes do advento da CF/88. Após a CF/88, com a incorporação formal das contribuições especiais e empréstimos compulsórios ao Sistema Tributário Nacional e o entendimento já pacificado de que tomaram natureza tributária, o critério estabelecido pelo art. 4º do CTN, pode-se dizer tranqüilamente, está superado. Continua servindo de suporte na distinção entre impostos, taxas e contribuições de melhoria, mas não se presta à identificação das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, pois estes são identificados a partir da sua finalidade. O critério de validação constitucional destas duas espécies tributárias é distinto. (...).*

*("Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência", 7ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2005, p.665).*

46. Portanto, não procede a alegação de que a exigência da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000 afronta as disposições de tratados internacionais celebrados nos moldes estabelecidos pela OCDE.”

Entendo com corretas as conclusões da DRJ, os tratados internacionais aplicam-se exclusivamente sobre os tributos incidentes sobre a renda das sociedades estabelecidas no exterior que auferem rendimentos por serviços prestados em outros país, o que se difere da CIDE, que “*recai sobre o tomador dos serviços no Brasil, e não sobre o prestador residente ou domiciliado no exterior*”.

Diante de todo exposto, votou-se pela manutenção do lançamento, na medida em que a legislação prevê que a contribuição incida sobre as remessas ao exterior de *royalties*, a qualquer título, negando-se provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**