



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720129/2020-18
ACÓRDÃO	3102-002.739 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL SKY SERVIÇOS DE BANDA LARGA LTDA.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

DECADÊNCIA. IDENTIFICAÇÃO DE PAGAMENTO PARCIAL. REGRA DO ARTIGO 150, PARÁGRAFO 4º, DO CTN. APLICABILIDADE.

Considerando que foi trazida a comprovação de recolhimento, ainda que parcial, impõe-se, em relação a estes fatos geradores, a aplicação da regra de contagem do prazo decadencial prevista no artigo 150, § 4º do CTN.

ILIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROVISÕES E REVERSÕES DE PROVISÕES. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Quanto às provisões, o contribuinte não comprovou que houve nova cobrança da CIDE quando da efetiva remessa dos valores ao exterior e quanto às reversões das provisões, os respectivos valores não foram creditados na conta despesa, mas, sim, debitados, impossibilitando sua exclusão da base de cálculo da CIDE.

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

CIDE-ROYALTIES. REMESSA DE ROYALTIES PARA PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

A partir de 01/01/2002, com as alterações introduzidas no artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 pela Lei nº 10.332/2001, a CIDE passou a incidir, também, sobre o valor de royalties, a qualquer título, que a pessoa jurídica pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter a residente ou domiciliado no exterior, inclusive os royalties decorrentes de licença e direito de uso na exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em televisão por assinatura.

CIDE. DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR. RESERVA LEGAL. DECRETO REGULAMENTADOR. PAPEL MERAMENTE EXEMPLIFICATIVO.

Somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal (artigo 97, inciso III, do CTN) e o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos (artigo 99 do CTN). Assim, estabelecendo a lei que a CIDE incide sobre as remessas ao exterior de royalties "a qualquer título", não poderia uma norma regulamentar restringir este alcance. Assim, forçoso concluir que o rol do artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002 é meramente exemplificativo.

CIDE-ROYALTIES. TRATAMENTO DIFERENCIADO PELA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. INOCORRÊNCIA.

O artigo 3º da Medida Provisória nº 2.159-70 apenas reduz para 15% a alíquota da Imposto de Renda 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 10.168/2000. Não há no texto legal nenhum conteúdo do qual se possa inferir que a CIDE estaria limitada a operações associadas à transferência de tecnologia.

CIDE-ROYALTIES E CONDECINE. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

Incidência simultânea da CIDE e da CONDECINE sobre os valores pagos a título de royalties referentes a exploração de direitos autorais, porquanto diferentes suas finalidades e destinações, o que lhes confere a validade da natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico.

Acrescente-se que, de acordo com a Câmara Superior de Recursos Fiscais, discussão sobre a existência de bis in idem na cobrança da CIDE-Royalties e da CONDECINE versa sobre constitucionalidade de leis tributárias, questão que o CARF não tem competência para apreciar. Entendimento consagrado na Súmula nº 2 do CARF.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA. POSSIBILIDADE.

Incidem juros moratórios, calculados à Taxa SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Entendimento consagrado na Súmula nº 108 do CARF, de observância obrigatória, nos termos do artigo 123, § 4º, do RICARF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício em razão do limite de alçada e no Recurso Voluntário, por unanimidade, para reconhecer a preliminar de decadência do período de janeiro/15 a maio/15, e, por maioria, para negar provimento ao recurso voluntário nos demais períodos. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues e Keli Campos de Lima, que davam provimento integral ao Recurso Voluntário, por entender 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. Restando vencidos no mérito, votaram por afastar as exigências da CIDE – Royalties sobre os valores contabilizados a título de provisão e reversão de provisão. O conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Sala de Sessões, em 15 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fábio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Luiz Carlos de Barros Pereira, Keli Campos de Lima (substituto(a) integral), Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Karoline Marchiori de Assis.

RELATÓRIO

Os autos versam sobre Auto de Infração lavrado para exigência de CIDE em razão da remessa de valores ao exterior como contraprestação à cessão de direitos autorais relativos aos

conteúdos distribuídos pela Sky Serviços de Banda Larga Ltda. no território nacional nos anos de 2015 e 2016.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 72/82), a partir da Escrituração Contábil Digital - SPED, conta contábil nº 5001001 – Custo de Programação de Terceiro, foram identificadas remessas de recursos para o exterior.

A fiscalização constatou que boa parte dos custos incorridos com empresas no exterior referia-se ao pagamento dos direitos de transmissão de obras audiovisuais, tendo como receptoras ALL TV; UNIVERSAL; BUENA VISTA; TURNER; RTVE; CABLE; BRASIL DISTRIB.; NB UNIVERSAL; UNIVERSAL CITY; UNIVERSAL NETWORKS; UNIVERSAL STUDIOS; BBC; FOX; WARNER.

Como a remuneração pela exploração de direitos autorais é considerada “royalty”, nos termos do artigo 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506/64, a fiscalização entendeu que essas remessas de recursos financeiros ao exterior estavam sujeitas à incidência da CIDE, nos termos do artigo 2º, parágrafo 2º, da Lei nº 10.168/2000, com redação dada pela Lei nº 10.332/2001.

A Recorrente impugnou tempestivamente o lançamento.

Sobreveio o Acórdão nº 106-003.710 (fls. 693/734), proferido na sessão de 22 de outubro de 2020, através do qual a 3ª Turma da DRJ-06 julgou parcialmente procedente a impugnação para reduzir o valor da CIDE exigida no período de 30/06/2015 a 31/07/2016, reduzindo também, proporcionalmente, o valor da multa de ofício e dos juros de mora, nos termos do quadro abaixo:

Período de apuração	EXIGIDO PELO AUTO DE INFRAÇÃO	EXONERADO PELA DRJ	MANTIDO PELA DRJ
jun/15	6.703.520,61	516.466,20	6.187.054,41
jul/15	6.606.880,1	513.720,44	6.093.159,66
ago/15	6.615.049,88	540.151,02	6.074.898,86
set/15	6.681.579,36	537.830,63	6.143.748,73
out/15	6.623.018,07	534.613,74	6.088.404,33
nov/15	6.600.493,36	534.224,63	6.066.268,73
dez/15	6.602.243,53	521.982,37	6.080.261,16
jul/16	6.238.011,62	12.476,66	6.225.534,96

Veja-se a ementa do acórdão recorrido:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE

Ano-calendário: 2015, 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 transferência de tecnologia.

ERROS NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - ARGUIÇÃO DE NULIDADE.

Comprovado erro na determinação da base de cálculo por parte da autoridade lançadora, não se configura hipótese de nulidade, mas cumpre reduzir o crédito tributário na mesma proporção.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2015, 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.

DECADÊNCIA - INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO PARCIAL DA OBRIGAÇÃO.

Não tendo havido pagamento espontâneo por parte do sujeito passivo de nenhuma parcela da obrigação tributária devida, o prazo inicial da decadência do direito de constituir o crédito tributário conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”

Para melhor compreensão da questão submetida a julgamento, vale reproduzir também trechos do voto que embasou o acórdão recorrido:

“ARGUIÇÃO DE NULIDADE EM VIRTUDE DE ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Segundo a impugnação, a fiscalização, em vez de verificar a natureza de cada remessa, preferiu tributar integralmente os valores lançados na conta contábil nº 5001001 – Custo de Programação de Terceiro, não se atendo ao fato de que diversos lançamentos eram na verdade reversões, provisões e outros que nada tem a ver com a remuneração dos programadores. Acrescenta ainda que parcela relevante referente à Universal foi lançada em duplicidade. Isso, no seu entender, implicaria violação do princípio da verdade material e evidenciaria a nulidade do lançamento.

Contudo, a arguição de nulidade é infundada.

De acordo com artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, existem apenas duas hipóteses de nulidade: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. O artigo 60 do mesmo ato normativo acrescenta que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Logo, de acordo com a norma, as eventuais falhas cometidas pela autoridade lançadora, ainda que confirmadas pela análise dos autos e das exigências fiscais, não constituem causa de nulidade.

Realmente, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, as nulidades dizem respeito a falhas procedimentais que possam prejudicar o exercício do

direito de defesa ou que caracterizem usurpação de competência alheia, sem afetar o mérito, em si, das exigências fiscais. Já erros na apuração da base, a exemplo dos arguidos pela impugnação, de cálculo interferem no montante do crédito tributário exigido, sem jamais atingir o direito de defesa. Daí que se trata de matéria que diz respeito ao mérito do lançamento. Caso se julgue procedente semelhante arguição, a decisão apropriada é julgar total ou parcialmente improcedente o lançamento de ofício, e não declarar a sua nulidade.

Por conseguinte, cumpre rejeitar a arguição de nulidade. Não obstante, na apreciação que se segue das arguições de mérito, retoma-se inteiramente a análise da questão.

ARGUIÇÃO DE DECADÊNCIA

Segundo a impugnação, a exigência fiscal abrange períodos de apuração e fatos geradores que, antes da formalização do lançamento de ofício, já haviam sido atingidos pela decadência a que se refere o § 4º do artigo 150 do CTN. No entender da impugnação, as remessas efetuadas entre os meses de janeiro a maio de 2015 estão todas alcançadas pela decadência.

A arguição de decadência, porém, é infundada.

O artigo 150, § 4º, do CTN, invocado pelo sujeito passivo, não ampara sua postulação, em virtude de não ter havido recolhimento parcial nenhum do crédito tributário exigido. (...) Pois bem, para a aplicação do disposto no § 4º do artigo 150, e reconhecer a homologação tácita, não basta que haja o transcurso de cinco anos, contados da data do fato gerador, uma vez que o que se homologa é o procedimento ou a atividade do contribuinte, nos termos do caput do mesmo artigo. Esse procedimento ou atividade tem de satisfazer pelo menos mais dois critérios, simultaneamente, conforme expresso na própria norma. Não pode estar maculado por dolo, fraude ou simulação e tem de se caracterizar pela antecipação a qualquer iniciativa da autoridade fiscal, por meio do qual o contribuinte efetua espontaneamente o pagamento do tributo devido. Sem que haja esse pagamento antecipado, ao menos parcial, do crédito tributário, não há atividade a ser homologada pela autoridade fiscal. E ainda que haja o pagamento, mas o contribuinte tiver recorrido a dolo, fraude ou simulação, tampouco haverá homologação.

No presente caso, não há registro de nenhum pagamento parcial do crédito tributário exigido por parte do sujeito passivo antes da ação fiscal, o que afasta a incidência da regra prevista no § 4º do artigo 150 do CTN. Daí se segue também que, para que se verifique a extinção do crédito tributário pelo mero transcurso de prazo, há de se aplicar o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, segundo o qual, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Aplicando-se a norma ao caso concreto, verifica-se que a data do fato gerador mais remoto entre os que integram o lançamento de ofício é 31/01/2015. Logo, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado seria 02/01/2016 e o direito de constituir o crédito tributário somente se extinguiria em 02/01/2021. Ora, como esta data ainda se encontra no futuro, não há falar em decadência.

Cumprido, pois, rejeitar a arguição de decadência de prosseguir com a apreciação das demais questões suscitadas pela defesa.

ARGUIÇÃO DE ERROS NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Segundo a impugnação, a fiscalização, em vez de verificar a natureza de cada remessa, preferiu tributar integralmente os valores lançados na conta contábil nº 5001001 – Custo de Programação de Terceiro, não se atendo ao fato de que diversos lançamentos eram na verdade reversões, provisões e outros que nada tem a ver com a remuneração dos programadores. Acrescenta ainda que parcela relevante referente à Universal foi lançada em duplicidade. A impugnação contém uma tabela que indica cada uma das inclusões que o sujeito passivo considera indevidas.

A impugnação classifica os erros que aponta no levantamento fiscal em três categorias: lançamentos contábeis que não têm relação alguma com a remuneração de programadores e que fugiriam ao objeto da ação fiscal;

lançamentos contábeis que se enquadrariam como provisões ou reversões de provisões; lançamentos contábeis que foram computados em duplicidade. Convém, por isso, analisar separadamente a arguição quanto a cada um dessas categorias.

INCLUSÃO DE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS SEM RELAÇÃO COM O OBJETO DA AÇÃO FISCAL

A impugnante contesta o cômputo na base de cálculo, pela fiscalização, dos lançamentos no valor total de R\$ 124.766,63, referentes ao período de apuração encerrado em 31/07/2016, registrados na conta contábil de nº 6273050, identificada no levantamento fiscal sob o título de “Manutenção Técnico BC”, conforme extrato do livro Razão juntado a folhas 160 a 161. De acordo com o histórico desses lançamentos, a importância foi paga ou creditada em favor de Harmonic International Ltda.

A impugnante argumenta que, com relação às remessas para a Harmonic, inexistiria qualquer relação com a questão debatida nos autos, pois os valores remetidos para essa empresa remuneraram serviços de suporte e licenciamento de software, enquanto a ação fiscal é dirigida às remessas para fornecedores de programação audiovisual transmitidos por via de satélite.

A objeção da impugnante é procedente.

A motivação dada ao lançamento de ofício no termo de verificação fiscal não faz nenhuma referência à remessa para pagamento de serviços a que se referem aos da conta contábil em pauta.

Segundo o termo de verificação fiscal, a auditoria fiscal concentrou sua análise na escrituração da conta contábil nº 5001001 – Custo de Programação de Terceiro, na qual foram registradas remessas de recursos para o exterior. Veja-se que essa conta contábil é diferente daquela em que se registraram as remessas para a Harmonic, cujo número é 6273050 e que é identificada no levantamento fiscal sob o título de “Manutenção Técnico BC”.

Afirma-se, ainda, no termo de verificação fiscal, que boa parte dos custos incorridos com empresas no exterior foi relativa ao pagamento dos direitos de transmissão de obras audiovisuais, dos quais as empresas receptoras são as seguintes: ALL TV; UNIVERSAL; BUENA VISTA; TURNER; RTVE; CABLE; BRASIL DISTRIB.; NB UNIVERSAL; UNIVERSAL CITY; UNIVERSAL NETWORKS; UNIVERSAL STUDIOS; BBC; FOX; WARNER. Note-se que na relação enumerada pela fiscalização não consta o nome da Harmonic.

Em seguida o termo de verificação fiscal argumenta extensivamente para defender a tese de que o valor pago pelos direitos de transmissão de conteúdo audiovisual caracteriza-se como royalties e que sua remessa ao exterior está sujeita à CIDE a que se refere o § 2º do artigo 2º da Lei nº 10.168, de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001.

Realmente, a fiscalização observa que a autuada remeteu recursos financeiros a residentes domiciliados no exterior, para pagamentos de licenças de programação adquiridas no exterior ou direito de transmissão, que os valores das licenças pagas às empresas programadoras de conteúdo são os royalties ou remuneração pela exploração do direito de distribuição ou transmissão de programação audiovisual pelas operadoras nacionais de televisão por assinatura. Pondera, ainda, que não há dúvida que qualquer pessoa que retransmite um sinal distante paga royalties aos proprietários da programação de conteúdo contidos dentro dessa transmissão e que as empresas que retransmitem esses sinais são geralmente as operadoras de televisão por cabo e direct-to-home (DTH) provedores de televisão por satélite. Por fim, conclui que não resta dúvida que os pagamentos são referentes aos royalties e que nos demonstrativos dos valores remetidos ao exterior, constatou-se, mediante análise da documentação, que os valores pagos foram classificados como natureza de operação 48938 - Transmissão de Eventos.

Por conseguinte, a inclusão dos valores registrados na conta contábil de nº 6273050 é incoerente e incompatível com a infração descrita no termo de verificação fiscal. Ainda que, em tese, as remessas nela registradas possam sofrer incidência da CIDE, como a causa do pagamento a que se referem é diferente da motivação dada ao lançamento de ofício, não há como manter as respectivas exigências fiscais. A fiscalização não alega que o sujeito passivo estaria sujeito ao

pagamento da CIDE em razão de tais remessas, nem demonstra que ela seria cabível especificamente em razão da natureza do pagamento efetuado.

Cumprido, pois, excluir da base de cálculo da CIDE referente ao período de apuração encerrado em 31/07/2016 a importância de R\$ 124.766,63. A exclusão acarreta uma exoneração de R\$12.476,66 do montante da CIDE exigida neste período de apuração, assim, como na mesma proporção, da multa de ofício e dos juros de mora respectivos.

INCLUSÃO DE LANÇAMENTOS EM DUPLICIDADE

A impugnante objeta que uma parcela significativa das remessas feitas à empresa UNIVERSAL, durante o ano de 2015, teria sido objeto de lançamento em duplicidade. Esses lançamentos são indicados na impugnação por meio de tabelas que são reproduzidas adiante. (...) Contudo, nesse aspecto, a arguição da impugnante é apenas parcialmente procedente.

Com respeito às exigências fiscais referentes ao ano-calendário de 2015, a fiscalização juntou a folhas 83 a 127, o extrato das contas contábeis do livro Razão da autuada de onde foram obtidos os valores que foram computados no lançamento de ofício, assim como acrescentou um demonstrativo da apuração da CIDE exigida. A análise desse extrato e do demonstrativo revela que, de fato, houve o cômputo em duplicidade alegado pela impugnante, mas apenas com relação a alguns dos lançamentos indicados na tabela por ela apresentada.

Realmente, os lançamentos de remessa feitos em favor da Universal constam inicialmente nas páginas 17 a 20 do extrato do livro Razão. Entretanto, eles reaparecem integralmente nas páginas 39 a 42 do mesmo documento. Não há dúvida de que se trata de uma repetição, pois se observa absoluta coincidência de valores e dizeres em todo o texto. Tal reiteração não ocorre em relação às remessas efetuadas em favor das outras empresas abrangidas pelo lançamento de ofício.

Não obstante, embora o extrato do livro Razão tenha sido reiterado integralmente no tocante às remessas para a Universal, no demonstrativo da apuração da base de cálculo, constante nas páginas 43 a 45 do documento juntado a folhas 83 a 127, não houve o cômputo em duplicidade da totalidade das remessas para aquela empresa na apuração da base de cálculo da CIDE. Verificase nesse demonstrativo que há duas colunas reservadas à Universal. Só em alguns meses há repetição da base de cálculo, conforme demonstrado na tabela abaixo, a qual também informa o valor e o período de apuração da CIDE de que deve ser exonerado o sujeito passivo em virtude da duplicidade indevida.

PERÍODO DE APURAÇÃO	UNIVERSAL	NB UNIVERSAL	BASE DE CÁLCULO DUPLICADA	CIDE A SE EXONERAR
jan/15	-	5.203.579,14	-	-
fev/15	2.930.032,19	-	-	-
mar/15	-	-	-	-
abr/15	5.187.556,70	-	-	-
mai/15	5.194.764,29	-	-	-
jun/15	5.164.662,02	5.164.662,02	5.164.662,02	516.466,20
jul/15	5.137.204,42	5.137.204,42	5.137.204,42	513.720,44
ago/15	5.401.510,15	5.401.510,15	5.401.510,15	540.151,02
set/15	5.378.306,31	5.378.306,31	5.378.306,31	537.830,63
out/15	5.346.137,38	5.346.137,38	5.346.137,38	534.613,74
nov/15	5.342.246,31	5.342.246,31	5.342.246,31	534.224,63
dez/15	5.219.823,68	5.219.823,68	5.219.823,68	521.982,37
Total	50.302.243,45	42.193.469,41	36.989.890,27	3.698.989,03

De acordo com a tabela acima, houve duplicação apenas dos valores referentes aos meses de junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2015. Esses valores duplicados devem ser excluídos da base de cálculo e o sujeito passivo deve ser exonerado da CIDE e dos demais acréscimos legais a eles correspondentes. Quanto aos demais meses, uma vez que não se comprovou a duplicidade alegada pelo sujeito passivo, cumpre manter as respectivas exigências fiscais.

INCLUSÃO DE LANÇAMENTOS DE PROVISÃO E REVERSÃO DE PROVISÃO

A impugnante contesta o cômputo na base de cálculo da CIDE de valores que estão registrados em sua contabilidade como provisão ou reversão. A impugnante especifica os registros contábeis a que se refere nas seguintes tabelas: (...)

Contudo, a arguição da impugnante é infundada.

Examinando-se o extrato do livro Razão e o demonstrativo constantes do documento juntado pela fiscalização a folhas 83 a 127, observa-se que, de fato, as importâncias indicadas pela impugnante foram computadas na base de cálculo da CIDE exigida. Não obstante, esse cômputo não foi indevido.

É verdade que o histórico de todos os registros contábeis enumerados pela impugnante faz referência a reversão parcial de provisão ou a provisão dos valores lançados na conta de custos com a programação de terceiros. Daí não se segue, porém, que esses valores não estão sujeitos à CIDE.

Ocorre que, nos termos dos §§ 2º e 3º do artigo 2º da Lei nº 10.168, de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001, no caso de royalties a qualquer título ou de outras operações, a CIDE incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados, ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior. Ou seja, a incidência ocorre não apenas no caso de remessa efetiva, mas também, entre outros, no caso de simples creditamento do respectivo valor. Ora, a constituição de provisão equivale a um creditamento, visto que, por meio dela, a empresa reconhece a existência de obrigação em favor do beneficiário, ainda que a remessa efetiva venha a ocorrer em momento subsequente.

No caso específico dos valores lançados a título de reversão parcial de provisão, tampouco cabe acatar a arguição da impugnante. Ocorre que, embora o histórico faça menção a reversão de provisão, o respectivo valor foi lançado a débito da

conta nº 5001001 – Custo de Programação de Terceiros. Isto é, o valor foi efetivamente contabilizado como custo e aumentou o saldo da conta de despesa. Ora, para fazer sentido e ser coerente com a boa prática contábil, uma reversão de uma provisão de custo ou despesa deveria ter efeito redutor do saldo da conta em que é registrada, e não o contrário.

Provisão é uma reserva de um valor para atender a despesas que se esperam. A provisão visa a cobertura de um gasto já considerado certo ou de grande possibilidade de ocorrência. As provisões representam expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos geradores contábeis já ocorridos. Existem dois tipos de provisões: provisões ativas ou provisões redutoras do ativo (às vezes também chamadas de provisões de contingências e que se referem a eventos futuros e incertos em maior ou menor grau); e provisões passivas ou provisões representativas de exigibilidade.

No presente caso, as provisões de que se trata se enquadram na segunda espécie, pois dizem respeito a obrigações da autuada para com terceiros, cujo valor e exigibilidade podem ser conhecidas de antemão em função dos contratos firmados. Essas provisões são constituídas mediante débito em conta de despesa e crédito em conta patrimonial que represente a respectiva provisão. A conta de despesa influi negativamente no resultado do exercício, uma vez que seu valor é subtraído no período em que a provisão é constituída. Já a conta representativa da provisão figurará no balanço patrimonial, como integrante do Passivo. Quando a obrigação for efetivamente quitada, o saldo da provisão será reduzido em contrapartida da conta do Ativo que tiver provido os recursos para a quitação. Em caso de reversão, total ou parcial, o saldo da conta de provisão constante do Passivo é igualmente reduzido, mas a contrapartida deve ser a conta de despesa que havia sido debitada quando a provisão foi constituída. Observe-se que a reversão deve necessariamente implicar um lançamento a débito na conta representativa da provisão, ao lado de um lançamento a crédito na conta representativa de custo ou despesa. Todavia, estranhamente, as pretensas reversões parciais a que se refere a impugnante foram lançados a débito da conta representativa de custo com programação de terceiros. Por isso, não se pode acatar sua postulação de que os respectivos valores sejam excluídos da base de cálculo do lançamento de ofício.

Em suma, uma vez que tanto os lançamentos contábeis a título de provisão, como também aqueles a título de reversão parcial de provisão, foram registrados a débito da conta de despesa representativa dos custos com programação de terceiros, sem que a impugnação demonstrasse que os respectivos valores já tivessem sido registrados em outra ocasião como despesa, cumpre rejeitar a postulação de que, a semelhante pretexto, se façam ajustes na base de cálculo e na CIDE exigida.

ARGUIÇÕES JURÍDICAS E DOUTRINÁRIAS CONTRÁRIAS AO LANÇAMENTO DA CIDE SOBRE AS REMESSAS DE ROYALTIES

A impugnação, amparando-se em dois pareceres de autoria de dois renomados juristas, além de na citação de diversos outros autores e de precedentes judiciais e administrativos, contém uma sucessão de argumentos jurídicos e doutrinários que, a seu ver, demonstrariam a improcedência das exigências fiscais. Passa-se à apreciação de cada uma delas.

TESE SEGUNDO A QUAL A INCIDÊNCIA DA CIDE SÓ É LEGÍTIMA SE LIMITADA À ÁREA DE ATUAÇÃO A QUE SE DESTINAM OS RECURSOS POR ELA ARRECADADOS

No parecer da impugnação, derivam da matriz constitucional três elementos fundamentais que devem ser reunidos para que a lei instituidora da contribuição em questão esteja de acordo com as disposições constitucionais. O primeiro dos elementos fundamentais seria a finalidade da contribuição instituída; pois as contribuições existiriam ‘para algo’, para interferir e atuar em uma determinada área do domínio econômico, para atingir determinado fim extrafiscal; do contrário se estaria diante de um imposto e não de uma contribuição. Seria mister ainda que, além da finalidade, a instituição da contribuição englobe a atuação estatal no sentido de se atingir tal finalidade. Ademais, e como terceiro elemento fundamental, deveria haver uma correlação lógica entre o campo de incidência, a atuação estatal e finalidade pretendidas.

Contudo, a tese da impugnação não vinga na seara administrativa.

Em primeiro lugar, porque não possui nenhum amparo no texto constitucional expresso a ideia de que uma contribuição de intervenção no domínio econômico deva efetivamente cumprir os três requisitos, ou referibilidades, na nomenclatura por vezes empregada pela impugnante, para que se possa conferir legitimidade à sua incidência.

Em verdade, o artigo 145 e o artigo 149 da Constituição Federal de 1988 (CF 1988) autorizam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, instituírem as seguintes espécies de exação: imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuição social e contribuição de intervenção no domínio econômico, além de empréstimos compulsórios. Algumas dessas espécies são de competência exclusiva da União. Entre elas, de acordo com o texto constitucional, a forma mais livre de tributação é representada pelos impostos, pois o legislador constituinte não determina de antemão nenhuma destinação necessária aos recursos por eles arrecadados. Por sua vez, as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico distinguem-se dos impostos apenas por não serem de livre aplicação os recursos arrecadados, já que a CF 1988 define expressamente sua destinação. Da mesma forma, os empréstimos compulsórios devem atender as necessidades que justificaram a sua criação. Por fim, por sua própria natureza, apenas as taxas e as contribuições de melhoria é que, efetivamente, somente poderão ser cobradas daqueles que obtiverem alguma contrapartida prévia ou posterior do ente arrecadador.

Assim, não há nenhum respaldo no texto constitucional para a tese de que as contribuições de intervenção no domínio econômico somente poderiam legitimamente incidir sobre aqueles que se beneficiarem da atuação estatal no seu campo de abrangência. Tal regra somente se aplica às contribuições de melhoria e às taxas.

De qualquer forma, no âmbito do processo administrativo fiscal, considera-se sempre legítima a aplicação da norma plenamente em vigor. Não cabe à autoridade administrativa deixar de aplicar a norma vigente a pretexto de que ela seria incompatível com normas de hierarquia superior, ainda que se trate da própria Constituição Federal. (...)A Lei nº 10.168/2000, instituiu a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) destinada a estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante o financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa, da seguinte forma:

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

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

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 2º 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 deste artigo.

Em 19/12/2001, foi editada a Lei nº 10.332, que ampliou o âmbito de incidência da referida contribuição, dando a seguinte redação ao § 2º do art. 2º:

§ 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.

Assim, nos termos dos dispositivos legais acima transcritos, há incidência da CIDE sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente de transferência de tecnologia (caput do art. 2º), serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes (primeira parte do §2º do art. 2º) e royalties a qualquer título (parte final do §2º do art. 2º). (...)

Logo, ainda que se admita que as remessas que deram ensejo ao lançamento de ofício decorram de negócios os quais não implicam transferência de tecnologia, ainda assim incide a CIDE Royalties, visto que esta, por expressa disposição legal, incide sobre os pagamentos de royalties a qualquer título a residentes no exterior.

Logo, o argumento da impugnante examinado nesta subseção deve ser rejeitado.

TESE SEGUNDO A QUAL O DECRETO Nº 4.195, DE 2002, TAXATIVAMENTE ENUMERA AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA

A despeito de a Lei nº 10.168, de 2000, com a alteração introduzida pela Lei nº 10.332, de 2001, em seu art. 2º, § 2º, dispor que a contribuição em causa é devida, a partir de 1º de janeiro de 2002, pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a impugnante sustenta o entendimento segundo o qual o decreto regulamentador (Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002) não contemplou a incidência sobre os pagamentos de royalties pagos pelo direito de exploração de propriedade intelectual, mas apenas os royalties pagos pelo direito de exploração de marcas e patentes. (...) De fato, o Decreto nº 4.195, de 2002, não mencionou entre as hipóteses de incidência da CIDE, os pagamentos a título de royalties decorrentes do direito de uso e distribuição de propriedade intelectual, pertencentes a residentes ou domiciliados no exterior, como é o caso objeto do presente litígio. Entretanto, tampouco consta no seu texto que a enumeração é taxativa e que se exclui qualquer outra hipótese. Cumpre, pois, sopesar o alcance jurídico do referido decreto, mormente quanto à aplicação do dispositivo da Lei nº 10.168, de 2000.

Preliminarmente, esclareça-se que o poder de tributar submete-se ao princípio da estrita legalidade, segundo o qual a única fonte formal da obrigação é a lei. Em matéria tributária somente a lei pode criar, modificar ou extinguir obrigações. A lei é, portanto, a fonte primária do Direito. Decretos e normas complementares são fontes secundárias e não podem exigir ou eximir obrigações que não sejam originárias de lei. (...) Em suma, um decreto, por uma questão de hierarquia, não pode restringir as hipóteses de incidência da CIDE-Royalties previstas na Lei nº 10.168/00. Se a lei estabeleceu que a CIDE incide sobre royalties de "qualquer natureza", não cabe ao decreto estabelecer lista taxativa, em desconformidade com o que a lei estabeleceu. Como somente a lei é dada a função de definir o fato gerador da obrigação tributária principal, o decreto editado com a finalidade de regulamentá-la deve ser interpretado em conformidade com o seu conteúdo. Assim, a única interpretação possível em consonância hierarquia das normas é

que a lista constante do art. 10 do Decreto nº 4.195/02 é meramente exemplificativa. (...)Logo, o argumento da impugnante examinado nesta subseção deve ser rejeitado.

TESE SEGUNDO A QUAL A CONDECINE PREVALECE SOBRE A CIDE INSTITUÍDA PELA LEI Nº 10.168/2002

A impugnante argumenta que as remessas que o sujeito passivo efetua já estão sujeitas a outra modalidade de contribuição de intervenção no domínio econômico, instituída pela Medida Provisória nº 2.228-1, a Condecine, e que a incidência desta excluiria a da CIDE-Royalties exigida pelo lançamento de ofício, em virtude de ela atender aos quesitos da referibilidade (isto é, vinculação entre a finalidade e o emprego da arrecadação e o seu campo de incidência) e também por ser vedada a cobrança de duas contribuições com um mesmo fato gerador (proibição do bis in idem).

Todavia, o argumento da impugnante é infundado.

No tocante à suposta vinculação entre a finalidade e o emprego da arrecadação com a contribuição, de um lado, e de outro, o seu campo de incidência, a questão já se acha examinada em sessões precedentes deste voto e integralmente refutada, o que torna desnecessário retomar aqui semelhante discussão.

No tocante à arguição de que a cobrança de ambas a Condecine e a CIDE-Royalties caracterizaria dupla incidência proibida, tampouco vinga a tese da impugnante.

Diferentemente do que sustenta a defesa, não há nenhuma norma expressa, nem sequer na CF 1988, que vede a incidência de múltiplas contribuições de intervenção no domínio econômico sobre um mesmo fato gerador. (...)Especificamente, no caso das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, a CF 1988 dispõe textualmente:

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.

De acordo com a norma constitucional supra, é preciso que a lei defina expressamente as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. No caso da CIDE e da Condecine em discussão no presente litígio, tal norma não existe. (...)

Logo, o argumento da impugnante examinado nesta subseção deve ser rejeitado.

TESE SEGUNDO A QUAL DISTINÇÕES NA LEGISLAÇÃO DO IRRF SOBRE REMESSAS IMPLICAM A NÃO INCIDÊNCIA DA CIDE SOBRE OS PAGAMENTOS EFETUADOS PELA AUTUADA

A impugnante desenvolve um tortuoso argumento para defender a tese segundo a qual sucessivas alterações na legislação do IRRF incidente sobre diferentes espécies de remessas ao exterior demonstrariam que a CIDE exigida pelo lançamento de ofício não incidiria sobre quaisquer espécies de royalties, mas somente sobre as decorrentes de contrato que tenha por objeto a tecnologia ou o rendimento que se origine da exploração de um direito que tenha por objeto a própria tecnologia, independentemente do título jurídico do qual se origine, seja ele a licença, a aquisição, a participação, os juros, a comissão, etc.

Contudo, mais uma vez, o argumento da impugnação é infundado.

O fato de as alterações na legislação do IRRF terem sido efetuadas de forma fragmentada, ao longo de sucessivos anos, não implica necessariamente que o legislador tivesse a intenção de dar tratamento distinto a cada uma das espécies de remessa a que se referem as alterações. A própria impugnante reconhece que todas as alterações tiveram como efeito a uniformização da alíquota do IRRF ao percentual reduzido de 15%. (...)Ao contrário do que a impugnante argumenta, a Medida Provisória nº 2.159-70, não fornece subsídio para a sua tese. Confira-se a redação da sua disposição invocada pela impugnante:

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.

Ora, a norma acima, apenas reduz 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 da cobrança da própria CIDE instituída pela Lei nº 10.168, de 2000. Não há no texto legal sobre o IRRF nenhum conteúdo do qual se possa inferir que a CIDE em questão estaria limitada às operações associadas à transferência de tecnologia. Muito pelo contrário, a norma menciona expressamente que ela se aplica às remessas a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, assim como às remessas a título de royalties, de qualquer natureza.

De resto, com relação ao que se deve entender por royalties, vale destacar o contido no art. 22 da Lei nº 4.506/64:

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

a) direito de 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.

Como se vê, nos termos da Lei nº 4.506/64, caracteriza-se como royalty qualquer rendimento decorrente do uso, da fruição ou exploração de direitos, inclusive, como ocorre no presente caso, da exploração de direitos autorais. (...)

Portanto, de acordo com a legislação, ao contrário do que argumenta a impugnante, o artigo 2ª, § 2ª, da Lei nº 10.168, de 2000, com a redação modificada pela Lei nº 10.332, de 2001, deve ser interpretado de tal forma que a incidência da CIDE recaia sobre quaisquer remessas de royalties, independentemente de haver conexão com a transferência de tecnologia.

De resto, sendo expresso o texto da Lei nº 10.168, de 2000, com a redação modificada pela Lei nº 10.332, de 2001, determinando categoricamente a incidência da CIDE sobre o pagamento a residentes no exterior de royalties a qualquer título, não cabe à autoridade administrativa negar-lhe validade ou restringir o seu campo de abrangência, a pretexto de que outras normas a respeito do IRRF prescreveriam tal tratamento distintivo. Conforme já demonstrado em subseção precedente deste voto, é defeso ao servidor público deixar de aplicar norma plenamente em vigor a pretexto de que seria incompatível com outras normas quaisquer de igual ou superior hierarquia, salvo hipótese de derrogação, que não é o caso.

Logo, o argumento da impugnante examinado nesta subseção deve ser rejeitado.

ARGUIÇÃO DE QUE É INDEVIDA A INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

É infundada a afirmação da impugnante segundo a qual não existe amparo legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício paga após o prazo concedido ao sujeito passivo para pagamento do auto de infração. (...) Ainda que o cálculo dos juros de mora tenha sido alterado inúmeras vezes ao longo dos tempos, a sua incidência sempre permaneceu genérica nos termos do artigo 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 1987, supra, com a respectiva ressalva do seu parágrafo único. A norma atualmente em vigor que regula a cobrança e o cálculo dos juros de mora é o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996. Seu texto igualmente determina a incidência genérica sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. Confira-se:

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos

prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...) § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento.

Os defensores da tese da inaplicabilidade de juros sobre a multa salientam a menção do legislador a débitos de tributos e contribuições, diferentemente de legislação anterior, que remitia a débitos de qualquer natureza (Decreto-lei nº 2.323, de 1987, e Lei nº 8.218, de 1991). Assim, a partir de uma interpretação supostamente literal, os que advogam essa tese defendem que apenas o valor de tributos e contribuições submeter-se-ia aos juros moratórios. Desse modo, a multa de ofício não sofreria a incidência de juros de mora, uma vez que decorreria do descumprimento de dever legal de declarar ou pagar o tributo ou a contribuição.

Entretanto, a interpretação supostamente literal do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não permite afastar a aplicabilidade dos juros de mora sobre a multa. Ao contrário, uma interpretação efetivamente literal conduz à conclusão de que deve haver a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. É que uma interpretação literal não pode olvidar do termo “decorrente de”, posto antes das palavras “tributos e contribuições” no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. (...)

Diante disso, é possível afirmar que o entendimento correto, amparado em uma interpretação sistemática e finalística das normas tributárias envolvidas, é aquele que afirma a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.”

A decisão da Delegacia de Julgamento foi objeto de Recurso de Ofício, nos termos do artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

A contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 08/12/2020 (fls. 745/780), no qual alega, em síntese:

DECADÊNCIA

- O crédito tributário discutido refere-se a fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2016, sendo que a Recorrente foi notificada do Auto de Infração apenas em junho de 2020;

- Mesmo não havendo recolhimento parcial da CIDE, de acordo com a regra definida pelo artigo 150, § 4º, Código Tributário Nacional, aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação – contexto em que inserida a CIDE-Royalties – a contagem do prazo decadencial é deflagrada com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, qual seja, as remessas promovidas pela Recorrente ao exterior;

- Assim, as remessas efetuadas entre os meses de janeiro a maio de 2015 estão todas alcançadas pela decadência;

ILIQUEZ DO AUTO DE INFRAÇÃO – VALORES DE PROVISÃO E EM DUPLICIDADE

- Está sendo exigida CIDE Royalties sobre lançamentos duplicados e lançamentos referentes a provisões contábeis, a partir de simples transcrição de contas contábeis, sem que a verdade dos fatos fosse verificada, em respeito ao princípio da verdade material;

- Segundo a DRJ, a incidência da CIDE ocorre não apenas no caso de remessa efetiva, mas também no caso de simples creditamento, o que ocorre no caso da provisão equivale, já que, através dela, a empresa reconhece a existência de obrigação em favor do beneficiário, ainda que a remessa efetiva venha a ocorrer em momento subsequente;

- Os valores provisionados não foram “pagos, creditados, entregues, empregados, ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior”. A decisão recorrida assume a dupla tributação desses valores, já que exige a CIDE quando da provisão e, também, quando da efetiva remessa para o exterior, o que é flagrantemente ilegal;

- Além disso, uma parcela significativa referente à UNIVERSAL, do ano de 2015, foi lançada em duplicidade e ignorada pelo Julgador de 1º grau. Mais uma clara evidencia do desacerto e nulidade do lançamento combatido, que é flagrantemente ilícito;

TRATAMENTO DIFERENCIADO

- A legislação do Imposto de Renda diferencia o tratamento aplicável às remessas de (i) royalties, (ii) remuneração de exploração de obras audiovisuais estrangeiras e (iii) remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão por qualquer meio, de filmes e eventos;

- Tanto o tratamento de películas cinematográficas (artigo 28 da Lei nº 9.249/95) quanto o tratamento de direitos de transmissão (artigo 72 da Lei nº 9.430/96) seguem apartados dos royalties propriamente ditos, ainda que o legislador tenha tido o cuidado de uniformizar as alíquotas (artigo 3º da Medida Provisória nº 2.159-70/01);

- A CIDE-Royalties foi instituída como forma de compensar a redução de alíquotas do Imposto de Renda sobre os royalties em geral, sendo essa realidade completamente diferente da exploração de direitos autorais;

- Por uma opção do legislador, quando da edição da MP 1.459/96, que foi sucessivamente reeditada, encontrando-se ainda vigente como MP 2.159-70/01, entendeu-se pela redução da alíquota incidente sobre a “remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza”, havendo expressa vinculação à CIDE;

- Mesmo com a MP 1.459/96, outra categoria de rendimento não havia sido contemplada pela redução de alíquota, já que, desde 1980, havia tratamento separado para a

“aquisição dos direitos e demais despesas necessárias à transmissão para o Brasil, através do rádio ou televisão, de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira”;

- O artigo 72 da Lei nº 9.430/96 ficou em 15% a alíquota de IRRF incidente sobre os pagamentos “pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive à transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de quaisquer filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira”, o que resultou na redução de todas as alíquotas, o que era objetivo inicial da Lei 9.249/95;

- Todas estas alterações indicam que há regimes diferenciados: películas cinematográficas (artigo 28 da Lei nº 9.249/95), direitos de transmissão (artigo 72 da Lei nº 9.430/96) e dos royalties (artigo 3º da MP nº 2.159-70/01), ainda que o legislador tenha uniformizado as alíquotas;

- Ainda que as remessas efetuadas ao exterior pela exploração de direitos autorais sejam consideradas royalties pela Lei nº 4.506/64, a legislação federal excepciona as remessas relativas a obras cinematográficas – que é o contexto dos autos – das demais remessas relacionadas a exploração de direito de autor genericamente consideradas;

- Em 2010, a 6ª Turma do TRF3, no julgamento da Apelação/Reexame Necessário nº 1999.61.00.037333-0/SP, entendeu que as remessas ao exterior em contrapartida à exploração de obras audiovisuais não possuem natureza jurídica de royalties;

- Em 2014, a 3ª Turma do TRF3, no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 0001888-47.2002.4.03.6100, reiterou o entendimento de que as remessas ao exterior decorrentes da exploração de obras audiovisuais não estão sujeitas ao tratamento dispensado às remessas promovidas a título de royalties;

ÂMBITO DE VALIDADE DA CIDE

- A Lei nº 10.168/2000 instituiu a CIDE destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade

– Empresa para Apoio à Inovação, a ser paga por empresas detentoras de licença de uso, adquirentes de conhecimentos tecnológicos ou signatárias de contratos que impliquem transferência de tecnologia firmados com residentes no exterior;

- Embora a DRJ tenha rechaçado a alegação de que a CIDE-Royalties deveria ficar adstrita ao campo da tecnologia, o artigo 149 da Constituição Federal limitou o critério material da exação, exigido finalidade específica, atuação estatal no intuito de atingir tal finalidade e atuação na área em que é instaurada a contribuição, o que decorre da característica inerente às CIDE: sua referibilidade;

- Segundo o artigo 1º da Lei nº 10.168/2000, o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação tem por objetivo principal estimular o

desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidade, centros de pesquisa e o setor produtivo;

- A CIDE fundamentada no artigo 218 da CF/88 é um instrumento da União na área da ciência e tecnologia e, por consequência, não pode alcançar bens, pessoas ou relações que não digam respeito à ciência ou à tecnologia, sob pena de, desconsiderada a referibilidade;

ROL TAXATIVO

- A enumeração sobre o campo de incidência da CIDE-Royalties prevista no artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002, que regulamenta a Lei nº 10.168/2000, é taxativa e não meramente exemplificativa, como entendeu a Delegacia de Julgamento;

CIDE ESPECÍFICA PARA O CAMPO AUDIOVISUAL – CONDECINE

– Somente o contrato que tiver por objeto a tecnologia, alcançando, assim, o preceito do artigo 218 da Constituição Federal, é que será objeto da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000. Se o contrato tiver por objeto a obra em si, não está circunscrito na área delimitada pelo artigo 218 da CF/88 e, portanto, não poderá ser alcançado pela contribuição em questão;

- Os contratos firmados pela RECORRENTE não promovem a cessão da tecnologia utilizada na elaboração de obra audiovisual ou da programação. A Recorrente é detentora, tão somente, do direito de reproduzir, de distribuir a obra audiovisual;

- A remessa de valores em contraprestação a distribuição de obras audiovisuais é fato gerador de outra contribuição de intervenção no domínio econômico: a CONDECINE, conforme artigo 32 da Medida Provisória nº 2228-01/2001;

- A CONDECINE foi criada para custeio das (i) atividades da ANCINE – Agência Nacional do Cinema, (ii) atividades de fomento ao cinema e ao audiovisual desenvolvidas pelo Ministério da Cultura e (iii) transferência ao Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Nacional, sendo custeada pelo segmento à veiculação, produção, licenciamento e distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas;

- A CONDECINE tem como fato gerador (i) veiculação, produção, licenciamento e distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais e (ii) pagamento, crédito, emprego, remessa ou 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;

NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

- O artigo 61, caput, da Lei nº 9.430/96, utilizado como base legal para sustentar a incidência de juros de mora sobre as multas, na realidade, se aplica somente aos débitos com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil.

A União Federal apresentou contrarrazões (fls. 783/823) pugnando fosse negado provimento ao recurso voluntário e dado provimento ao recurso de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

RECURSO DE OFÍCIO

Preliminar de Admissibilidade

A verificação do "limite de alçada", em face de Decisão da primeira instância favorável ao contribuinte, ocorre em dois momentos: primeiro na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, no momento da prolação de decisão favorável ao contribuinte, observando-se a legislação da época, e, segundo, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, quando da apreciação do recurso, em Preliminar de Admissibilidade, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

É o que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103, assim ementada: *“Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”*.

Portanto, depreende-se que o limite de alçada a ser definitivamente considerado será aquele vigente no momento da apreciação, pelo Conselho, do respectivo Recurso de Ofício.

Tendo em vista que o crédito tributário exonerado pela primeira instância não alcança o limite de alçada vigente na data do presente julgamento, **VOTO NO SENTIDO DE NÃO CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO**, em face de o montante de crédito tributário exonerado situar-se abaixo do limite de alçada vigente, pelas razões de fato e de direito acima espostas.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, devendo ser conhecido.

Decadência parcial

Segundo a DRJ, não tendo havido o pagamento de qualquer parcela da obrigação tributária, o prazo decadencial conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma do artigo 173, inciso I, do CTN.

A Recorrente insiste na ocorrência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro/2015 a maio/2015, alegando que, mesmo não tendo havido o recolhimento parcial da CIDE, de acordo com a regra definida pelo artigo 150, § 4º, CTN, aplicável

aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação – contexto em que inserida a CIDE-Royalties – a contagem do prazo decadencial é deflagrada com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, qual seja, as remessas ao exterior.

Nos memoriais juntados aos autos alguns dias antes desta sessão de julgamento, o contribuinte apresentou DARFs que comprovam a existência de pagamento parcial da Cide que incidiu sobre valores por ela remetidos ao exterior em contraprestação à cessão de direitos de transmissão de obras audiovisuais estrangeiras exibidas no país.

Pois bem.

Quanto aos documentos apresentados pelo contribuinte em grau recursal, já manifestei inúmeras vezes meu entendimento no sentido de que a rigidez da preclusão deve ser temperada em face da necessidade de observância do princípio da verdade material.

A despeito da literalidade do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, verifica-se uma tendência das Turmas Julgadoras em admitir o conhecimento de provas apresentadas em segundo grau de instância com base nos princípios do formalismo moderado, da instrumentalidade das formas e da verdade material, como se colhe das ementas abaixo reproduzidas:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Fato gerador: 31/07/2002

ANÁLISE DE DOCUMENTOS JUNTADOS EXTEMPORANEAMENTE. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. PRECLUSÃO.

A verdade material é princípio que rege o processo administrativo tributário e enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado, devendo-se assegurar ao contribuinte a análise de documentos extemporaneamente juntados aos autos, mesmo em sede de recurso voluntário, a fim de permitir o exercício da ampla defesa e alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário, além de atender aos princípios da instrumentalidade e economia processuais.

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, devendo-se admitir a relativização da preclusão consumativa probatória e considerar as exceções do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, com aplicação conjunta do art. 38 da Lei nº 9.784/99, o que enseja a análise dos documentos juntados supervenientemente pela parte, desde que possuam vinculação com a matéria controvertida anteriormente ao julgamento colegiado.

A busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a

regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dela decorrentes.”

(CARF, Processo nº 13851.900237/2006-17, Recurso Voluntário, Acórdão nº 1201-005.229 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 18 de outubro de 2021)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

PRECLUSÃO. NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E VERDADE MATERIAL.

O artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação do contribuinte, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando se prestam a corroborar tese aventada em sede de primeira instância e contemplada pelo Acórdão recorrido.”

(CARF, Processo nº 10880.928419/2010-01, Recurso Voluntário, Acórdão nº 1401-002.163 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 23 de fevereiro de 2018)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PROVAS. VERDADE MATERIAL. APRESENTAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. EXCEÇÃO. POSSIBILIDADE EXCEPCIONAL.

Admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância.”

(CARF, Processo nº 10850.900352/2012-51, Recurso Voluntário, Acórdão nº 1002-000.832 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária, Sessão de 8 de outubro de 2019)

Referido entendimento também encontra guarida na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. LEI 9.784/1999, ART. 38.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei nº 9.784/1999.”

(CARF, Processo nº 14098.000308/2009-74, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9101-002.781 – CSRF / 1ª Turma, Sessão de 06 de abril de 2017)

Portanto, os documentos probatórios apresentados pela Recorrente em segundo grau de instância podem e devem ser conhecidos.

Ultrapassada a questão relacionada à possibilidade de conhecimento da prova produzida em segundo grau de instância, passo à análise da ocorrência de decadência parcial.

Os DARFs apresentados pela Recorrente juntamente com o Relatório de Recolhimentos emitido pelo e-CAC demonstram que o contribuinte efetuou recolhimentos de CIDE - REMESSAS AO EXTERIOR - LEI 10332/01 – CÓDIGO 8741 no período de janeiro/2015 a junho/2015.

O STJ, no julgamento realizado pela sistemática do artigo 543-C do antigo CPC, decidiu que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para constituição do crédito tributário é de 5 anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento (art.150, § 4º do CTN), e do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento, ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação (artigo173,I do CTN).

As decisões transitadas em julgado proferidas pelo STJ em sede de recurso repetitivo são de reprodução obrigatória pelo CARF, nos termos do artigo 99 do RICARF.

Dessa forma, sendo a Cide um tributo sujeito ao lançamento por homologação, sendo comprovado o pagamento, mesmo que parcial, e não havendo qualquer imputação de fraude, dolo ou simulação, deve ser aplicada a regra de contagem do prazo decadencial prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...) § 4º **Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**” (destaquei)

Considerando que a ciência do Auto de Infração (via e-CAC) deu-se em 22/06/2020, forçoso reconhecer a ocorrência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro/2015 a maio/2015.

O entendimento adotado encontra respaldo em farta jurisprudência deste Conselho, inclusive no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 31/03/1997 a 31/12/1997

PAGAMENTO PARCIAL ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 150, § 4º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Superior Tribunal de Justiça STJ, no julgamento realizado pela sistemática do artigo 543C do antigo Código de Processo Civil, decidiu que, nos tributos cujo lançamento é por homologação, o prazo para constituição do crédito tributário é de 5 anos, (art.150, § 4º do CTN) contados a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento, e do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento, ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação (artigo173,I do CTN).”

(CARF, Processo nº 10283.008461/200225, Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte, Acórdão nº 9303006.982 – 3ª Turma da CSRF, Sessão de 14 de junho de 2018)

Por todo o exposto, voto no sentido de reconhecer a ocorrência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a maio de 2015.

Iliquidez do crédito tributário

A Recorrente vem alegando, desde a impugnação, a iliquidez do crédito tributário em razão dos seguintes fatos:

1) exigência da CIDE quando da constituição da provisão e, novamente, quando da efetiva remessa dos recursos para o exterior, e exigência da CIDE mesmo diante da reversão das provisões;

2) uma parcela significativa das remessas feitas em favor da Universal, no ano de 2015, foi lançada em duplicidade.

Com relação às provisões, a DRJ entendeu que, como a sua constituição equivale a um creditamento, já que, por meio dela, a empresa reconhece a existência de obrigação em favor do beneficiário, ainda que a remessa efetiva venha a ocorrer em momento subsequente, deve incidir a CIDE.

Com relação à reversão das provisões, a DRJ constatou que os respectivos valores foram lançados a débito em conta de despesas, aumentando seu saldo, razão pela qual não se poderia excluir tais valores da base de cálculo da CIDE.

Em suma, considerando que tanto os lançamentos contábeis a título de provisão, como também aqueles a título de reversão parcial de provisão, foram registrados a débito da conta de despesa representativa dos custos com programação de terceiros, descabem os ajustes pretendidos pela Recorrente.

Com relação à exigência da CIDE em duplicidade em relação à remessa de valores para a Universal, a DRJ asseverou que houve duplicação apenas nos meses de junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2015, os quais já foram excluídos da base de cálculo da CIDE. Quanto aos demais meses, a Recorrente não comprovou a duplicidade alegada.

Entendo que o acórdão recorrido não comporta reforma nesse aspecto.

O CPC 25 define provisão como passivo de prazo ou valor incertos. Nos termos do referido Pronunciamento Técnico, “passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos”.

As provisões, em outras palavras, são expectativas de perdas ou de despesas que são registradas contabilmente em observância ao princípio contábil da prudência. São apropriadas no resultado segundo o regime da competência, registrando-se custos ou despesas que provavelmente irão acontecer.

No momento de seu registro, debita-se uma conta de despesa no resultado, aumentando seu saldo, tendo como contrapartida o crédito na conta provisão, que é uma conta do passivo não circulante, aumentando seu saldo.

Se a provisão se confirmar, é efetuado um lançamento a débito na conta provisão, no passivo não circulante, anulando o lançamento anterior, e efetuando um lançamento a crédito em “contas a pagar”, no passivo circulante.

Contudo, se o passivo tiver valor menor do que aquele provisionado, o excesso deve ser revertido. Assim, há que se debitar a conta provisão, no passivo não circulante, reduzindo seu saldo, tendo como contrapartida um lançamento a crédito na conta despesa, reduzindo seu saldo.

No entanto, como asseverado pela DRJ, (1) quanto às provisões, o contribuinte não comprovou que houve nova cobrança da CIDE quando da efetiva remessa dos valores ao exterior; e (2) quanto às reversões das provisões, os respectivos valores não foram creditados na conta despesa.

Portanto, voto por afastar a alegação de iliquidez do crédito tributário.

Validade da incidência da CIDE sobre pagamento de royalties

A Recorrente sustenta a inexigibilidade da CIDE-Royalties sobre a remessa de valores a empresas domiciliadas no exterior em contraprestação à cessão de direitos autorais com fundamento nas seguintes alegações:

1. por observância do requisito da referibilidade a que alude o artigo 149 da Constituição Federal, os sujeitos passivos da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000 são apenas empresas detentoras de licença de uso, adquirentes de conhecimentos tecnológicos ou signatárias de contratos que impliquem transferência de tecnologia;

2. o Decreto nº 4.195/2002 não contemplou a incidência da CIDE sobre o pagamento de royalties pelo direito de exploração de propriedade intelectual, mas apenas sobre o pagamento de royalties pelo direito de exploração de marcas e patentes;

3. a legislação do Imposto de Renda diferencia o tratamento aplicável às remessas de (i) royalties, (ii) remuneração de exploração de obras audiovisuais estrangeiras e (iii) remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão por qualquer meio, de filmes e eventos.

Pois bem.

Para que a questão fique clara, este tópico será dividido em tantas partes quando foram as alegações da Recorrente.

Exigência da CIDE à luz do artigo 149 da CF e da Lei nº 10.168/2000

A CIDE-Royalties encontra fundamento de validade no artigo 149 da Constituição Federal:

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

(...) § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º - A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

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

No plano infraconstitucional, a exigência da Contribuição Social de Intervenção de Domínio Econômico - CIDE para custear o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (CIDE-Royalties) é feita pelo artigo 2º, parágrafo

2º, da Lei nº 10.168/2000, com redação dada pela Lei nº 10.332/2001, c/c o artigo 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506/64:

“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.**

§ 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.”

“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.”

A partir das alterações introduzidas na Lei nº 10.168/2002, o CARF passou a admitir que 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 CIDE:

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

Ano-calendário: 2004

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 nº 10.168, de 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.”**

(CARF, Processo nº 16561.000055/2009-41, Recurso Especial do Procurador, Acórdão nº 9303-012.907 – 3ª Turma da CSRF, Sessão de 18 de fevereiro de 2022)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2005, 2006

CIDE-ROYALTIES. REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES.

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

(CARF, Processo nº 16643.000086/2010-25, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3401-003.801 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de maio de 2017)

“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.”

(CARF, Processo nº 16561.720089/2012-51, Recurso Especial do Procurador, Acórdão nº 9303-014.455 – 3ª Turma da CSRF, Sessão de 9 de outubro de 2023, Presidente e Relatora Liziane Angelotti Meira)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE
Ano-calendário: 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 classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos, tais como os autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (Lei nº 4.506/64, art. 22, caput, e alínea "d")."

(CARF, Processo nº 10880.721554/2011-09, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9303005.984 – 3ª Turma da CSRF, Sessão de 29 de novembro de 2017)

Logo, não paira qualquer dúvida sobre a exigibilidade da CIDE-Royalties sobre as remessas ao exterior em contraprestação a cessão de direitos autorais a partir das alterações introduzidas na Lei nº 10.168/2000 pela Lei nº 10.332/2001, especialmente porque a autuação diz respeito a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2015 a 31/12/2016.

Ausência de previsão no Decreto nº 4.195/2002

Não se ignora que o artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002, ao regulamentar o artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 não elencou o pagamento de royalties que tenham como objeto contratos sobre direitos autorais:

“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.”

No que refere à polêmica caráter taxativo x exemplificativo do Decreto nº 4.195/2002, basta invocar o quanto disposto nos artigos 97, III, e 99 do CTN:

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

(...) III - **a definição do fato gerador da obrigação tributária principal.** (...)”

“Art. 99. **O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos,** determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.”

De fato, não sendo o decreto instrumento hábil à definição das hipóteses de incidência da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico – CIDE, por certo, há que se fixar o infofismável entendimento de que o Decreto é enumerativo, exemplificativo, não podendo ser encarado como uma norma legal de caráter taxativo, pois, se assim fosse, terminaria ele modificando a Lei em uma definição que não lhe é dado estabelecer.

Em suma, não podendo as disposições do Decreto nº 4.195/2002 ser interpretadas de modo a limitar a aplicação da lei que instituiu a CIDE, a única interpretação possível seria no sentido de que o rol previsto no artigo 10 é meramente exemplificativo.

Referido entendimento está de acordo com a jurisprudência do CARF:

“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. 97, 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.”

(CARF, Processo nº 16561.720089/2012-51, Recurso Especial do Procurador, Acórdão nº 9303-014.455 – 3ª Turma da CSRF, Sessão de 9 de outubro de 2023, Presidente e Relatora Liziane Angelotti Meira)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2005, 2006

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

Dispõe o Código Tributário Nacional, que somente a lei pode definir o fato gerador da obrigação tributária principal. O Decreto editado com a finalidade de regulamentá-la deve ser interpretado em conformidade com suas disposições. Harmoniza-se com esse entendimento, a ausência, no Decreto nº 4.195/02, de comando que lhe atribua o pretense caráter taxativo, e que, assim, delimitasse, ainda que no fito de interpretar, o universo das hipóteses de incidência da Contribuição previstas na Lei.

(CARF, Processo nº 16643.000419/2010-16, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3102-002.306 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 16 de outubro de 2014, Relatora Andréa Medrado Darzé)

Isto posto, tendo em vista o disposto no artigo 97, inciso III, do CTN (reserva legal) e no artigo 99 do CTN (limites do poder regulamentar), é inequívoco que o rol do artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002 e meramente exemplificativo e não tem o condão de afastar a exigência da CIDE sobre remessas feitas ao exterior para remunerar direitos autorais.

Tratamento diferenciado na legislação do Imposto de Renda

A Recorrente ainda afirma que a legislação do Imposto de Renda diferencia o tratamento aplicável às remessas de (i) royalties, (ii) remuneração de exploração de obras audiovisuais estrangeiras e (iii) remuneração de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão por qualquer meio, de filmes e eventos.

Aduz que tanto o tratamento de películas cinematográficas (artigo 28 da Lei nº 9.249/95) quanto o tratamento de direitos de transmissão (artigo 72 da Lei nº 9.430/96) seguem apartados dos royalties propriamente ditos, ainda que o legislador tenha tido o cuidado de uniformizar as alíquotas (artigo 3º da Medida Provisória nº 2.159-70/01).

No entanto, o fato de as alterações na legislação do IRRF terem sido efetuadas de forma fragmentada, ao longo de sucessivos anos, não implica necessariamente que o legislador tivesse a intenção de dar tratamento distinto a cada uma das espécies de remessa a que se referem as alterações.

A Medida Provisória nº 2.159-70 não fornece subsídio para a tese sustentada pela Recorrente. Confira-se a redação da norma:

“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.”

A norma acima apenas reduz 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 da cobrança da própria CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000.

Não há no texto legal sobre o IRRF nenhum conteúdo do qual se possa inferir que a CIDE em questão estaria limitada às operações associadas à transferência de tecnologia. Muito pelo contrário, a norma menciona que ela se aplica às remessas a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, assim como às remessas a título de royalties de qualquer natureza.

Dessa forma, voto no sentido de rejeitar a alegação de inoccorrência do fato gerador da CIDE-Royalties ou de existência de qualquer empecilho de sua exigência com base na legislação vigente.

Bis in idem em relação à Condecine

A Recorrente sustenta que as remessas de valores ao exterior que efetua já estão sujeitas a outra modalidade de contribuição de intervenção no domínio econômico, instituída pela Medida Provisória nº 2.228-1 - a CONDECINE, cuja incidência excluiria a da CIDE-Royalties, sob pena de bis in idem.

A DRJ afastou a alegação de bis in idem aduzindo que o artigo 149, § 4º, da Constituição Federal estabeleceu que a lei definiria as hipóteses em que as contribuições incidiriam uma única vez, não tendo a legislação da CIDE-Royalties ou a legislação da Condecine feito qualquer ressalva neste sentido.

Irretocável o acórdão recorrido a esse respeito.

A CONDECINE - Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – foi instituída por meio do artigo 32 da Medida Provisória nº 2.228/2001, nos seguintes termos:

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

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.”

A partir da Lei nº 12.485/2011, que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado a televisão por assinatura, a CONDECINE passou a incidir, também, sobre a prestação de serviços que se utilizem de meios de distribuição de conteúdos audiovisuais, sendo acrescidos ao art. 32 da Medida Provisória nº 2.2281/2001 os incisos I a III:

“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. 1ª 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.”

A CIDE – Royalties e a CONDECINE têm destinações e finalidades diversas: a primeira, destina-se ao financiamento do programa de estímulo à interação universidade-empresa para apoio à inovação; a segunda, destina-se a fomentar o desenvolvimento das indústrias cinematográficas e videofonográfica.

Não há, portanto, antinomias entre as normas instituidoras das citadas contribuições: cada uma delas têm suas finalidades próprias. Não havendo conflito de normas, não há que se falar em aplicação de critério da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*).

A discussão não é nova no âmbito deste Conselho, que reiteradamente tem manifestado seu entendimento no sentido de que a incidência da CIDE-Royalties concomitante à CONDECINE não constitui *bis in idem*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2004

CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES.

A partir de 01/01/2002, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incide também sobre o valor de royalties, a qualquer título, que a pessoa

jurídica pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter a residente ou domiciliado no exterior, inclusive os royalties decorrentes de licença e direito de uso na exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em televisão por assinatura.

CIDE X CONDECINE - INEXISTÊNCIA DE DUPLA TRIBUTAÇÃO.

CIDE ora exigida é muito mais específica do que a CONDECINE. Enquanto aquela contribuição somente incide sobre os royalties remetidos a exterior em decorrência da comercialização dos direitos autorais relativos às obras intelectuais e criativas, já CONDECINE, por sua vez, incide sobre os pagamentos devidos em razão da aquisição ou importação de tais obras, a preço fixo, ou seja, possui um âmbito de incidência muito mais amplo e genérico do que a CIDE-royalties.”

(CARF, Processo nº 16561.000066/2009-21, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9303-004.899 – 3ª Turma da CSRF, Sessão de 23 de março de 2017, Redator designado Demes Brito)

“Acórdão nº 9303-005.293, de 22/06/2017, CSRF

CIDE X CONDECINE. A CIDE ora exigida é muito mais específica do que a CONDECINE.

Enquanto aquela contribuição somente incide sobre os royalties remetidos ao exterior em decorrência da comercialização dos direitos autorais relativos às obras intelectuais e criativas, já CONDECINE, por sua vez, incide sobre os pagamentos devidos em razão da aquisição ou importação de tais obras, a preço fixo, ou seja, possui um âmbito de incidência muito mais amplo e genérico do que a CIDE-royalties.

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2009

INCIDÊNCIA DE CIDE E CONDECINE. INEXISTÊNCIA DE DUPLA TRIBUTAÇÃO.

Incidência simultânea da CIDE e da CONDECINE sobre os valores pagos a título de royalties referentes a exploração de direitos autorais, porquanto diferentes suas finalidades e destinações, o que lhes confere a validade da natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico.”

(CARF, Processo nº 19515.720170/2014-46, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-003.036 – 3ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 25 de julho de 2017, Relator Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)

Acrescente-se que, de acordo com a Câmara Superior de Recursos Fiscais entende que a discussão sobre a existência de *bis in idem* na cobrança da CIDE-Royalties e da CONDECINE versa sobre constitucionalidade de leis tributárias, questão que o CARF é incompetente para apreciar, nos termos da Súmula nº 2:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE

Ano-calendário: 2007

CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA SIMULTÂNEA DA CIDE REMESSAS COM A CONDECINE. APRECIÇÃO PELO CARF. INCOMPETÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. DESCABIMENTO.

A discussão sobre se há ou não bis in idem na cobrança da CIDE-Remessas e da CONDECINE versa sobre constitucionalidade de leis tributárias, questão que o CARF é incompetente para apreciar, conforme Súmula nº 2, o que foi devidamente consignado no Acórdão recorrido. Assim sendo, a teor do § 3º do art. 67 do RICARF, não cabe Recurso Especial, pois a decisão adotou este entendimento.”

(CARF, Processo nº 10880.721554/2011-09, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9303005.984 – 3ª Turma da CSRF, Sessão de 29 de novembro de 2017)

Isso posto, voto por afastar a alegação da existência de *bis in idem* na eventualidade de cobrança concomitante da CIDE-Royalties e da CONDECINE.

Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Por fim, subsidiariamente, caso mantida a exigência da CIDE, a Recorrente pretende seja afastada a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício.

Não assiste razão ao contribuinte.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através do verbete sumular nº 108, consagrou o entendimento de que é devida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada:

“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.”

Nos termos do artigo 123, § 4º, do Novo Regimento Interno do CARF, o enunciado de súmula do CARF é de observância obrigatória pelos conselheiros.

Desse modo, voto pela manutenção da incidência de juros de mora à Taxa Selic sobre a multa de ofício lançada.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de (1) não conhecer o Recurso de Ofício, tendo em vista que o montante do crédito tributário exonerado situa-se abaixo do limite de alçada vigente, e (2) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer a ocorrência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a maio de 2015.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**

Apesar do sempre bem fundamentado voto da ilustre conselheira relatora, respeitosamente divergimos do seu entendimento, por entender 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.

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

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

SEÇÃO III

Dos rendimentos de residentes ou domiciliados no estrangeiro

Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão de 15% os rendimentos percebidos. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947)

- a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro;(Vide Lei nº 154, de 1947)
- b) pelos residentes no país que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os referidos no art. 73;
- c) pelos residentes no estrangeiro que permaneceram no território nacional por menos de doze meses.

(...)

SEÇÃO IV

Da exploração de películas cinematográficas estrangeiras

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

(...)

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

O Decreto nº 24.239, de 22 de dezembro de 1947, aprovou o Regulamento para a cobrança e fiscalização do Imposto de Renda, e reproduziu, em seus artigos 97, 98 e 100, as regras acima transcritas.

Posteriormente, sem trazer qualquer alteração quanto ao artigo 98 do Decreto nº 24.239/47, que tratava da tributação pelo IRRF dos rendimentos decorrentes da exploração de películas cinematográficas à alíquota específica de 20%, o artigo 30 da Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, alterou o artigo 97 do referido Decreto 24.239/47, aumentando para 20% a alíquota genérica do IRRF incidente sobre rendimentos auferidos por residentes no exterior, e introduzindo a hipótese de incidência do IRRF sobre os royalties remetidos ao exterior, sujeitos à alíquota específica de 25%, nos seguintes termos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Com a edição da Lei 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 àquelas 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

A Lei nº 5.988/73, editada dois anos depois para tratar dos direitos autorais, empregou o conceito de “direitos autorais” para exprimir a forma de remuneração devida aos titulares de direitos autorais e conexos, *ex vi*:

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

(...)

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

E a Lei nº 9.610/98, que consolida a legislação sobre direitos autorais, por sua vez, continuou a empregar a expressão “direitos” para designar a remuneração pela exploração dos direitos autorais, não tendo a caracterizado como royalties (a palavra royalties sequer consta do referido diploma legal):

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

Parágrafo único. **Caso o autor não perceba o seu direito de sequência no ato da revenda**, o vendedor é considerado depositário da quantia a ele devida, salvo se a operação for realizada por leiloeiro, quando será este o depositário."(...)Art. 98. Com o ato de filiação, as associações de que trata o art. 97 tornam-se mandatárias de seus associados para a prática de todos os atos necessários **à defesa judicial ou extrajudicial de seus direitos autorais, bem como para o exercício da atividade de cobrança desses direitos**.

(...)

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

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

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

(Grifamos)

Neste sentido, cito o v. acórdão nº 3101-003.926, de relatoria da i. conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, que restou assim ementado:

AUTO DE INFRAÇÃO. CIDE-REMESSA. Lei nº 10.168/2000. REMESSA DECORRENTE DE EXPLORAÇÃO DE OBRAS. DIREITOS AUTORAIS. NÃO INCIDÊNCIA. LANÇAMENTO CANCELADO.

A Cide instituída pela Lei nº 10.168/2000 e alterada pela Lei nº 10.332/2001, incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas precede transferência ou fornecimento de tecnologia.

O pagamento, crédito, emprego, remessa ou 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, é fato gerador da CONDECINE.

(Processo nº 16682.721226/2018-93; Acórdão nº 3101-003.926; Relatora Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa; sessão de 19/09/2024)

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

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues