



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.720170/2014-46
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-003.036 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE
Recorrente ESPN DO BRASIL EVENTOS ESPORTIVOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2009

CIDE-REMESSAS. DIREITOS AUTORAIS. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. DESNECESSIDADE.

A incidência da CIDE sobre os valores pagos a título de royalties referentes a exploração de direitos autorais prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia, de acordo com o §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

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.

Recurso Voluntário Negado

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Tatiana Josefovich Belisário e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima. Designado para o voto vencedor o Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira.

Winderley Moraes Pereira - Presidente Substituto.

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator.

Paulo Roberto Duarte Moreira - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pereira (Presidente Substituto), Tatiana Josefovich Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Orlando Rutigliani Berri e Renato Vieira de Avila.

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

"Trata o presente processo de Auto de Infração relativo à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE (Remessas ao Exterior), lavrado em 21/01/2013, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 12.415.513,58, sendo R\$ 5.973.599,16 de CIDE, R\$ 1.961.715,02 de juros de mora, e R\$ 4.480.199,40 de multa de ofício (calculados até a data da lavratura), em virtude de insuficiência de recolhimento da contribuição incidente sobre remessa de valores ao exterior referente a fatos geradores ocorridos no ano de 2009 (fls.171-175).

A ação fiscal se iniciou em 19/07/2012, sendo solicitados contrato social e alterações, livros fiscais e contábeis, bem como as demonstrações financeiras do ano de 2009, os quais foram apresentados pelo interessado (fl. 05).

Consta no Contrato Social o seguinte objeto social (fls. 15-38):

(...)

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 165-170, ao analisar os documentos apresentados, a autoridade tributária atentou para o valor de R\$ 56.240.058,24 informado na Ficha 44 da DIPJ – Royalties Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior a título de Exploração Econômica dos Direitos Patrimoniais do Autor, exceto Software (fl. 64).

Com isso, intimou o fiscalizado a individualizar, por valor e beneficiário, o referido montante.

Em resposta, o contribuinte entregou vasta documentação acompanhada da composição do valor total, identificando as contas contábeis que contém tais lançamentos.

A autoridade fiscal constatou que a empresa ESPN Internacional B.V., sediada em Amsterdã, na Holanda é detentora dos direitos internacionais de transmissão de diversos eventos esportivos. O contribuinte adquiriu uma licença exclusiva para sublicenciar no Brasil o serviço de programação da ESPN Internacional, sendo, dessa forma, devidos pagamentos conforme rege contrato entre as partes. Fica claro, assim, que tais pagamentos devem compor o custo da fiscalizada.

No entanto, aferiu que, dentre as remessas, duas foram contabilizadas equivocadamente como despesas de 2009, pois se referem ao mês de janeiro de 2010, portanto, não poderiam ser consideradas no ano de 2009.

Deste modo, concluiu que dos R\$ 56.240.058,24 informados na Ficha 44 da DIPJ, apenas R\$ 51.943.898,43 devem ser considerados no ano de 2009.

Prosseguindo na análise, a autoridade tributária constatou que apesar de indicar em sua DIPJ o pagamento de royalties à beneficiário residente no exterior, o contribuinte deixou de declarar e recolher da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, conforme determina legislação pertinente.

Destaca que o fato gerador da CIDE é o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, dentre outras, de royalties a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior a título de remuneração.

Transcreve o art. 2º, caput e § 2º da Lei nº 10.168/2000 e jurisprudência administrativa a fim de demonstrar que o pagamento de royalties a residentes ou domiciliados no exterior, a título de contraprestação exigida em decorrência de obrigação contratual, independentemente do objeto do contrato, faz surgir a obrigação tributária relativa a CIDE.

Esclarece ainda que o IRRF incidente sobre as remessas em tela compõe a base de cálculo da CIDE ainda que a fonte pagadora assumo o seu ônus, conforme entendimento pacificado no CARF e na Solução de Divergência Cosit nº 17/2011.

Por fim, elaborou, no TVF, tabela demonstrativa da CIDE a pagar, lavrando em seguida o Auto de Infração em litígio.

Cientificado dos lançamentos em tela em 23/01/2014, o contribuinte apresentou, em 14/02/2014, impugnação com as razões que exponho a seguir (fls. 177, 181- 196):

Alega que a matriz constitucional da CIDE encontra-se no art. 149 da CF/88, a qual atribui à União a competência para instituí-la e estabelece limites a serem obedecidos para a sua criação.

Explica que 3 elementos fundamentais derivam da referida matriz e devem estar reunidos a fim de que a lei instituidora da contribuição esteja alinhada às disposições constitucionais.

O primeiro elemento seria a finalidade à qual se destina a CIDE.

O segundo elemento seria o campo de incidência, a área do domínio econômico que sofreria a interferência a fim de atingir determinado fim extrafiscal.

O último destes elementos seria a atuação estatal que deverá ocorrer na respectiva área em que instaurada a CIDE, haja vista

que deve haver uma correlação lógica entre o campo de incidência, a atuação estatal e a finalidade pretendida.

Prossegue analisando o art 1º da Lei nº 10.168/2000, instituidora da CIDE, e conclui que este artigo definiu o fim a ser buscado pelo Estado através da contribuição, o qual seria o desenvolvimento tecnológico brasileiro com o intuito de substituir a importação de tecnologia.

Assim, segundo diz, resta claro que o campo de incidência da CIDE seria as atividades que implicassem a importação de tecnologia.

Argumenta que a CIDE não pode alcançar bens, pessoas ou relações que não digam respeito à ciência ou à tecnologia, sob pena de, desconsiderada a referibilidade característica dessa contribuição, ser considerada inconstitucional.

Deste modo, defende que as remessas consideradas pela autoridade fiscal para os lançamentos da CIDE não têm nenhuma relação com transferência de tecnologia, visto que tratam de pagamento de royalties pela licença de distribuir localmente a programação de televisão.

Em seguida, traz à baila o Decreto nº 4.195/2002 que regulamentou a Lei nº 10.168/2000, alegando que o seu art. 10 reforçaria o entendimento de que a área de incidência da CIDE se restringe ao campo da tecnologia e/ou serviços técnicos, sendo necessária tal constatação no objeto dos contratos, a fim de se configurar o fato gerador e conseqüente incidência da CIDE.

Neste aspecto, afirma que a Lei nº 10.168/2000 não pode ser interpretada no sentido de que a incidência ocorre sobre todo e qualquer royalty, toda e qualquer remessa a título de remuneração pela exploração de um direito.

Ao contrário, esta regulamentação confirma que a área de incidência da CIDE está restrita ao campo da tecnologia e serviços técnicos.

Alega que os contratos celebrados entre a ESPN BR e as Licenciadoras não-residentes fazem referência à distribuição de obras audiovisuais, atividade que se configura como fato gerador de outra contribuição de intervenção no domínio econômico, a CONDECINE, de acordo com o disposto no art. 32 da MP nº 2228-01/2001.

Informa que a CONDECINE tem como fato gerador a (i) veiculação, produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas e (ii) o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras

cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo.

E questiona: Ora, como que o pagamento por direito autoral relacionado a obra audiovisual pode ser fato gerador da CIDE de Tecnologia e da CIDE do cinema/áudiovisual?

Evidente absurdo.

Assegura que qualquer entendimento contrário à assertiva acima seria caracterizador de “bis in idem” no que tange às contribuições de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as remessas efetuadas pela Impugnante.

A fim de confirmar seus argumentos traz as seguintes decisões do CARF:

CIDE/ROYALTIES - DIREITO AUTORAL - NÃO INCIDÊNCIA.

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

CIDE/ROYALTIES - CONDECINE - BIS IN IDEM.

Não é possível a exigência da CIDE/royalties sobre os mesmos fatos que baseiam a incidência da CONDECINE, devendo, no caso de colidência fática, prevalecer a incidência do CONDECINE, por ser mais específico. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (Recurso n. 335.079, 1ª Câmara, Rel. João Luiz Fregonazzi, 11/09/2008).

CIDE. ROYALTIES. REMESSA AO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.

Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior a título de resultados advindos da exploração comercial de filmes não estão sujeitos ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-Cide, instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, por não se subsumirem à hipótese legal determinante da ocorrência do fato gerador de tal contribuição.

CIDE. ROYALTIES. CONDECINE. BIS IN IDEM. Não é possível a exigência da CIDE/ royalties sobre os mesmos fatos que baseiam a incidência da CONDECINE, devendo prevalecer a incidência da CONDECINE, por ser mais específica. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO (Recurso nº 142.113, 3ª Câmara, Rel. Vanessa Albuquerque Valente, 10/12/2008)

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

CIDE/ROYALTIES - CONDECINE BIS IN IDEM. Não é possível a exigência da CIDE/royalties sobre os mesmos fatos que baseiam a incidência da CONDECINE, devendo, no caso de colidência fática, prevalecer a incidência do CONDECINE, por ser mais específico. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (Acórdão nº 302-38.763, 3ª Câmara, Rel. Coríntio Oliveira Machado, 05/10/2007)

Finaliza a peça impugnatória solicitando o cancelamento do Auto de Infração."

A decisão recorrida proferida pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro apresenta a seguinte ementa:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE Ano-calendário: 2009 CIDE/REMESSAS. PAGAMENTO DE ROYALTIES A RESIDENTE NO EXTERIOR EM DECORRÊNCIA DE EXPLORAÇÃO DE DIREITO AUTORAL. CARACTERIZAÇÃO DO FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO INDEPENDENTEMENTE DA EXISTÊNCIA OU NÃO DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA.

O pagamento de royalties, a qualquer título, a residentes ou domiciliados no exterior configura hipótese de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei nº 10.168/2000, sendo irrelevante que tenha havido ou não transferência de tecnologia.

Os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como royalties, exceto nos casos em que pagos diretamente ao autor ou criador da obra (art. 22, alínea "d", da Lei nº 4.506/1964).

CIDE/REMESSAS. PAGAMENTO DE ROYALTIES A RESIDENTE NO EXTERIOR EM DECORRÊNCIA DA EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS REFERENTES A OBRAS AUDIOVISUAIS. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE DA CONDECINE. INOCORRÊNCIA DE "BIS IN IDEM".

O fato de o sujeito passivo pagar a CONDECINE sobre os royalties decorrentes da exploração de direito autoral de obras audiovisuais não o desobriga de recolher também a CIDE.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido"

O recurso voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, tese de que a CIDE-Royalties não pode incidir em negócios que não importem em transferência de tecnologia e que no caso a recorrente já se encontra no campo de incidência de outra contribuição, qual seja, a CONDECINE.

A recorrente lastreia seus argumentos, ao amparo de (i) que a área de incidência da CIDE restringe-se ao setor de ciência e tecnologia; (ii) que no licenciamento de direitos autorais não há transferência de tecnologia; (iii) que o Decreto 4195/2002 que regulamenta a Lei 10168/2000 trouxe um rol taxativo das hipóteses de incidência da CIDE; (iv) que é possível concluir que a cessão de direitos autorais não é hipótese de incidência da CIDE; (v) que a matéria não foi analisada sob a ótica do Decreto 4195/2002; (vi) que os contratos celebrados pela recorrente já são objeto de incidência de outra contribuição, a CONDECINE; (vii) que não há como se admitir a incidência de duas contribuições de intervenção sobre um

mesmo fato gerador; (viii) não há como se admitir a incidência da CIDE nos casos em que não há transferência de tecnologia; (ix) que as remessas efetuadas pela recorrente ao exterior não se enquadram no conceito de royalties, por se tratar de valores pagos a título de licenciamento de direitos autorais.

Ao final, a recorrente requer o provimento do seu recurso, com o consequente cancelamento da exigência fiscal.

Em contrarrazões a Fazenda Nacional alega que não há necessidade de transferência de tecnologia para a incidência da CIDE-Royalties; (ii) cita jurisprudência em seu favor; (iii) que não se sustenta a tese de que o Decreto 4195/02 afastaria a incidência da CIDE no caso; (iv) que concluir pela não incidência da CIDE nos casos de pagamento de royalties a qualquer título a residentes ou domiciliados no exterior, seria deixar de aplicar lei válida e vigente; (v) por atuar na cadeia tecnológica, a recorrente estaria sujeita à tributação em questão, pois tem dentre os seus objetos sociais atividades de produção cinematográfica, de vídeos de programas de televisão; (vi) a Lei 4506/64 determina que os direitos autorais são pagos mediante royalties; (vii) que o julgamento acerca do *bis in idem* passa, necessariamente, pela verificação de aspectos constitucionais da exação ou, em última análise, no afastamento da incidência de uma lei, o que é vedado ao CARF, nos termos da Súmula CARF 2; (viii) que não há que se falar em *bis in idem*, pois a CIDE-royalties destina-se a financiar o programa de estímulo à interação universidade-empresa para apoio à inovação e a CONDECINE, destina-se a fomentar o desenvolvimento das indústrias cinematográfica e videofonográfica e (ix) mesmo que não seja objeto do recurso interposto pela recorrente tece comentários sobre a base de cálculo da CIDE.

Pede a Fazenda Nacional o desprovimento do recurso interposto.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

Cinge-se o presente processo sobre a incidência da CIDE sobre as remessas a título de pagamento pela exploração de direitos autorais, por se configurarem as mesmas como royalties e sobre o fato de a recorrente já recolher a CONDECINE.

Como sabido, a CIDE é de competência exclusiva da União, conforme disposto no art. 149 da Constituição Federal, *in verbis*:

"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."

Tal contribuição, de caráter extrafiscal, respeita os princípios encartados no art. 170 da Carta Magna, conforme a seguir:

"Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."

Sobre a CIDE, o escólio de Hugo de Brito Machado é elucidativo:

"A finalidade da intervenção no domínio econômico caracteriza essa espécie de contribuição social como tributo de função nitidamente extrafiscal. Assim, um tributo cuja finalidade predominante seja a arrecadação de recursos financeiros jamais será uma contribuição social de intervenção no domínio econômico.

A finalidade interventiva dessas contribuições, com o característica essencial dessa espécie tributária, deve manifestar-se de duas formas, a saber: (a) na função da própria contribuição, que há de ser um instrumento da intervenção estatal no domínio econômico, e ainda, (b) na destinação dos recursos com a mesma arrecadados, que só podem ser aplicados no financiamento da intervenção que justificou sua instituição." (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 422.)

Tecidas estas considerações prévias, passo a análise das matérias alegadas em sede recursal.

A atual redação do § 2º do art. 2º da Lei 10168/2000 está assim ementada:

"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."

Por sua vez, o art. 10 do Decreto 4.195/2002 dispõe que:

"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."

A questão em debate envolve uma interpretação sistemática, que no escólio de Carlos Maximiliano está assim conceituada:

"A verdade inteira resulta do contexto, e não de uma parte truncada, quiça defeituosa, mal redigida; examine-se a norma na íntegra e, mais ainda: o Direito todo, referente ao assunto. Além de comparar o dispositivo com outros afins, que formam o mesmo instituto jurídico, e com os referentes a institutos análogos; força é, também, afinal por tudo em relação com os princípios gerais, o conjunto do sistema em vigor."
(MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. 20 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 106).

Não há como se desvincular o texto do parágrafo segundo, do *caput* do art. 2º do texto legal antes reproduzido, pois se estaria dissociando da real intenção do legislador, qual seja, o cumprimento do contido no *caput*.

Nesse contexto, os valores remetidos ao exterior atinentes ao licenciamento e exploração de direitos autorais, não configuram hipótese de incidência da CIDE porquanto não encerram nenhuma relação com o fato gerador previsto na norma, encartado no *caput* do art. 2º.

A interpretação da norma não pode levar a um desvio como posto na autuação e mantido em primeira instância, pois o parágrafo segundo não pode subverter o texto da hipótese de incidência expressamente previsto no *caput* do já citado art. 2º.

O pagamento de licenciamento de direitos autorais, pela suas próprias características, entendendo não implica em transferência de tecnologia, o que impede a incidência tributária em questão.

Sobre a impossibilidade de incidência da CIDE sobre serviços em que não haja transferência de tecnologia, Gabriel Lacerda Troianelli assim se posiciona:

“é plenamente viável a interpretação conforme a Constituição do §2º, art. 2º da Lei 10.168/2000, válido e eficaz quanto à incidência da contribuição relativa a serviços técnicos e administrativo acessórios à transferência de tecnologia, mas inválido se aplicado a serviços técnicos e administrativos que não guardem relação com a transferência de tecnologia.” (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *O âmbito de incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pela Lei n. 10.168/2000*. Revista dialética de Direito Tributário. Vol. 121. São Paulo: Dialética, 2005, p. 79)

Marco Aurélio Greco, citando Hiromi Higuchi assim se posiciona sobre a matéria:

"A maior dúvida decorre da falta de definição da legislação em relação à transferência de tecnologia nos contratos de prestação de assistência técnica e de assistência administrativa. A incidência da Cide sobre a remuneração desses serviços foi introduzida pela nova redação dada pelo §2º do art. 2º da Lei 10.168/2000 pelo art. 6º da Lei 10.332/2001. Pelo caput daquele artigo, a Cide só incide nos contratos que tiver transferência de tecnologia. Com isso, o §2º terá que seguir a orientação do caput. A Cide instituída com base no art. 149 da Constituição onde dispõe que compete exclusivamente à União instituir Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico como instrumento de sua atuação na área. Com isso, a Constituição só permite cobrar contribuição de intervenção na área que ocorrer domínio econômico." (GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de intervenção no domínio econômico: Parâmetros de sua criação. São Paulo: Dialética, 2001, p. 88).

Em voto proferido pela Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo no processo 16643.000149/201043 destaco o seguinte excerto:

"E nessa linha, e atentos à referida questão, a União, ao regulamentar a redação dada ao § 2º ao art. 2º da Lei n. 10168, pela Lei 10.332/2001, tratou de restringir o alcance da expressão "a qualquer título", trazendo hipóteses taxativas de incidência da CIDE, pelo Decreto n. 4195/2002, que estabeleceu o alcance do critério material da contribuição, nos seguintes termos:

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.

Verifica-se que não há a menção da remuneração por direitos autorais e qualquer ilação nesse sentido, implicaria em interpretação extensiva que não se coaduna com o vetor de estrita legalidade."

Tem-se, ainda, voto proferido pela Conselheira Andréa Medrado Darzé no processo nº 10880.729484/2011-29 (Acórdão nº 3102-002.020):

"Assim, e como bem pontuou o próprio Marco Aurélio Greco, se o fim é estipulado pela Constituição, ultrapassar o limite corresponde a hipótese de inconstitucionalidade. Por outro lado, se o fim escolhido pela própria lei, o limite na escolha dos meios é resultante da racionalidade que deve informar a produção legislativa e ao princípio da razoabilidade que exclui a existência de leis razoáveis por irracionalidade, posto que violam o devido processo legal em sentido material.

Dito isso, infere-se que, se a própria lei instituidora do tributo estabeleceu que a CIDE-Royalties visa a estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo, não resta dúvida de que a escolha de hipóteses de incidência que não atendem esta finalidade é uma questão de ilegalidade, não de inconstitucionalidade, sendo, por esta mesma razão, passível de análise por esta Corte Administrativa.

Neste contexto, analisando o art. 2º da Lei nº 10.168/00, em sua redação original, conclui-se que só poderão integrar a base de cálculo da referida Contribuição os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, em razão das obrigações decorrentes dos seguintes fatos: (i) deter licença de uso de conhecimentos tecnológicos; (ii) adquirir conhecimentos tecnológicos; e (iii) ser signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 10.332/01, foram introduzidas alterações no § 2º daquele dispositivo, passando a ser objeto de tributação também as remessas ao exterior decorrentes de (i) contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; (ii) pagamentos, creditamentos, entregas, empregos ou remessas de royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Todavia, considerando-se os requisitos para a instituição de Contribuições Interventivas, bem como a finalidade da criação da CIDE-Royalties expressamente disposta na lei, conclui-se que as remessas enumeradas no § 2º do art. 2º, mesmo com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.332/01, devem, necessariamente, envolver transferência de tecnologia para autorizar a cobrança do presente tributo.

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

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

Este Conselho, também, já se posicionou sobre o tema, conforme entendimento firmado pelo Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, em voto proferido no processo 13896.003705/200263, nos seguintes termos:

"Discordo o nobre relator, pois entendo que a recorrente tem razão em seus argumentos, pelos motivos que passo a avaliar.

Não há qualquer transferência de tecnologia, que constitui o âmago da exação prevista no artigo 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que justifique a incidência da CIDE nestes autos.

(...)

Nem mesmo ocorreu a chamada "transferência presumida" de tecnologia, pois é certo que não se pode presumir tal transferência para efeitos tributários, ou ocorre transferência ou não. No caso em exame, o que existe é a simples cessão de direito de exploração de obra artística, nada mais e sobre o pagamento relativo aos respectivos direitos autorais (e sua remessa ao exterior) não incide a CIDE."

Destaco, ainda, excerto do voto proferido pela Conselheira Vanessa Marini Cecconello, conselheira integrante da CSRF, no processo 16643.000404/2010-58:

"A interpretação do art. 10 do Decreto nº 4.195/02 realizar-se-á em consonância com o alcance e o impacto pretendidos pelo legislador ao ser promulgada a Lei nº 10.168/2000, ambos relacionados ao setor de tecnologia, não havendo qualquer relação com o setor audiovisual. Assim, ainda que se pretenda ser o rol estabelecido no art. 10 exemplificativo, de acordo com os objetivos de sua regra matriz, não se pode incluir ali a tributação dos direitos autorais relacionadas às obras audiovisuais, razão pela qual não há de se falar na incidência da CIDE."

Acerta, portanto, a recorrente quando afirma que com o advento do Decreto 4.195/2002, o legislador confirmou que a Lei 10.168/00 não pode ser interpretada no sentido de que a incidência da contribuição ocorre sobre toda e qualquer remessa a título de exploração de um direito.

Tem-se, então, que a CIDE somente pode incidir nos serviços que estejam diretamente relacionados à atividade de transferência de tecnologia, o que não se apresenta no caso ora tratado.

Assim adotando-se a interpretação sistemática que o caso merece, não pode prosperar a interpretação dada pela Receita Federal e confirmada pela decisão de 1ª instância conferindo ao parágrafo 2º do art. 2º da Lei 10.168/00, autonomamente do *caput*, condição de hipótese de incidência da CIDE. Neste contexto, deve-se concluir por afastada a incidência da CIDE sobre remessas ao exterior referentes aos pagamentos a título de direitos autorais.

No que tange alegação de incidência da CONDECINE feita pela recorrente, por amor à brevidade e considerando os argumentos expendidos pela Conselheira Vanessa Marini Cecconello, adoto as conclusões proferidas em seu voto no processo 16561.000066/2009-21, as quais a seguir reproduzo:

"No que concerne à CONDECINE, o propósito do Governo Federal de impactar o setor audiovisual da economia foi externado com a criação da CONDECINE Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional, por meio da Medida Provisória nº 2.228-1/ 2001, que em seu art. 32, na redação vigente nos períodos de apuração em exame, estabelece como fato gerador da contribuição:

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. (grifou-se)

A título de nota, a partir da Lei nº 12.485/2011, que dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado 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 2.228-1/ 2001 os incisos I a III, in verbis:

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.

Do art. 32 da MP nº 2.228-1/ 2001, em sua redação original, depreende-se estar a Contribuinte sujeita ao recolhimento da CONDECINE sobre as remessas ao exterior efetuadas para as programadoras estrangeiras a título de remuneração por direito de transmissão de obra audiovisual, em razão de ser esta a contribuição de intervenção no domínio econômico específica para o setor de audiovisual. Portanto, é fato gerador da CONDECINE a aquisição de direitos relacionados à indústria cinematográfica e videofonográfica.

A CIDE incidente sobre royalties e a CONDECINE, portanto, são duas contribuições de intervenção no domínio econômico idealizadas pelo legislador para atingir e regular setores distintos da economia, quais sejam, o de tecnologia e o audiovisual (cinematográfico e videofonográfico). Tendo-se em

conta que as contribuições têm por característica a destinação específica, estando as remessas ao exterior a título de pagamento de direitos autorais às programadoras estrangeiras sujeitas à incidência da CONDECINE, invariavelmente estarão afastadas do campo de exigência da CIDE.

O argumento é reforçado pelo fato de a Lei nº 10.168/00 não prever como destino do produto de arrecadação da CIDE o setor audiovisual, mas tão somente o setor da tecnologia nacional, ocorrendo o recolhimento da contribuição ao Tesouro Nacional e destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico FNDCT.

A CONDECINE, por sua vez, é recolhida diretamente à ANCINE Agência Nacional do Cinema e seu produto de arrecadação destinado ao Fundo Nacional da Cultura FNC e alocado em categoria específica denominada Fundo Setorial do Audiovisual, para aplicação nas atividades de fomento relativas aos Programas criados pela Medida Provisória.

Conclusão inexorável é que a CIDE-royalties guarda referibilidade com o setor de tecnologia e a CONDECINE com o setor audiovisual (cinematográfico e videofonográfico), sendo cabível apenas a incidência desta última sobre as remessas efetuadas pela Contribuinte ao exterior a título de pagamento das programadoras estrangeiras pelos direitos de transmissão de obras audiovisuais, restando afastada a ocorrência do bis in idem, que não se justifica no contexto dessas contribuições."

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, por considerar indevida exigência da CIDE a título de pagamento pela exploração de direitos autorais.

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro, Paulo Roberto Duarte Moreira - Redator Designado.

Coube-me a designação para redigir o voto vencedor que prevaleceu em relação ao bem fundamentado voto do relator, com o qual ousou divergir.

O cerne da questão cinge-se à incidência da CIDE sobre o pagamento a título de royalties na exploração de direitos autorais e também da CONDECINE na exploração desses mesmos direitos.

Entende o nobre relator que os valores pagos a título de royalties referentes a exploração de direitos autorais sem que haja transferência de tecnologia não configuram hipótese de incidência da CIDE, porquanto não encerram nenhuma relação com o fato gerador previsto na norma tributária, contudo, incide tão-só sobre a CONDECINE.

O fundamento para a incidência da CIDE sobre os royalties pagos ao exterior decorrentes da exploração de direitos autorais encontra-se na redação do § 2º, da Lei nº 10.168/2000, dada pela Lei nº 10.332/2001, in verbis:

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

(...)

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

Nos termos estabelecido pela Lei nº 10.168/2001 a chamada CIDE-Royalties é devida pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem **royalties, a qualquer título**, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Royalty é o pagamento feito, por uma pessoa, física ou jurídica, ao dono de propriedade ou ao criador de um trabalho original, para o privilégio de explorá-lo comercialmente.

Por sua vez, a Lei 4.506/64 determina que os direitos autorais são pagos mediante royalties:

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

(...)

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

Não assiste razão à recorrente ao afirmar que se faz necessária a efetiva transferência de tecnologia para fins de incidência da contribuição.

A Lei instituidora da CIDE traz a transferência de tecnologia em apenas duas das hipóteses de incidência: no pagamento, emprego, entrega, creditamento ou remessa pela *aquisição de conhecimentos tecnológicos e pela celebração de contratos que impliquem transferência de tecnologia*. Nas demais situações previstas na lei não se contemplam, necessariamente, a transferência de tecnologia como condição para o nascimento da obrigação tributária de recolher a CIDE.

Impende demonstrar, ainda, que não se sustenta a tese de que o Decreto nº 4195/02 afastaria a incidência da CIDE ao caso. Isto porque, pelo princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I da CF, a LEI, em sentido estrito, é a fonte da obrigação tributária, que surge com a sua incidência, sem depender de atos normativos infralegais.

Da simples leitura do art. 2º da referida Lei, é possível se determinar a situação geradora da obrigação tributária (aspecto material), onde se dá a sua ocorrência (aspecto espacial), quando se considera ocorrida (aspecto temporal), quem está obrigado ao pagamento e em favor de quem será paga a exação (aspecto subjetivo), bem como o montante devido (aspecto quantitativo).

Caso houvesse alguma dúvida sobre a extensão da hipótese de incidência da CIDE como prevista pelo art. 2º da Lei 10168/00, talvez o Decreto 4195/02 pudesse, a título de regulamentar a Lei, explicitar a maior ou menor abrangência o texto legal, o que, no entanto, não é o caso.

Ora, se o Decreto, em seu art. 10, não menciona a possibilidade de exigir CIDE sobre os valores remetidos ao exterior, sob a denominação de royalties a qualquer título (como no caso concreto, a título de aquisição de direito de exploração de obras audiovisuais), isso não quer dizer que essa remessa não representaria fato gerador da CIDE.

Portanto, a remessa de *royalties* ao exterior a título de pagamento pela licença para distribuição de programas de TV (royalty pela exploração de direito autoral) configura hipótese de incidência da CIDE, nos termos no art. 2º, caput, e parág. 2º da Lei 10.168/00.

A matéria foi recentemente enfrentada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão nº 9303-004.899 assim ementado:

CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES.

A partir de 1/1/2002, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incide também sobre o valor de royalties, a qualquer título, que a pessoa jurídica pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter a residente ou domiciliado no exterior, inclusive os royalties decorrentes de licença e direito de uso na exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em televisão por assinatura.(acórdão nº 9303-004.899, Processo nº 16561.000066/2009-21, sessão de 23/03/2017, rel. designado Cons. Demes Brito)

Suscita a recorrente a inadmissibilidade de se sujeitar "a exigência de duas CIDEs, de duas contribuições de intervenção sobre um mesmo fato gerador (...)"

Não há vedação à duplicidade da incidência, já que a CONDECINE tem destinação diversa daquela prevista para a chamada CIDE-remessa, conforme dos textos legais que tratam das contribuições:

MP 2228-1/01 – CONDECINE

*Art. 34. O produto da arrecadação da Condecine será **destinado ao Fundo Nacional da Cultura – FNC** e alocado em categoria de programação específica denominada Fundo Setorial do*

Audiovisual, para aplicação nas atividades de fomento relativas aos Programas de que trata o art. 47 desta Medida Provisória.

LEI 10.168/01 – CIDE

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.

A possibilidade da dupla exação foi abordada com precisão no acórdão nº **3202-000.822**, de relatoria do Cons. Luiz Eduardo Garrossini Barbieri, cujo excerto do voto adoto e faço meus fundamentos:

Em outro giro, também não há como acatar o argumento da Recorrente quando afirma que os “royalties pagos pela aquisição de direitos de licenciamento de exibição e exploração de obras audiovisuais já se encontram inseridos no âmbito da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional — CONDECINE (...)” e, assim sendo, haveria dupla tributação sobre um mesmo fato jurídico ou o bis in idem. No entender da Recorrente deveria aplicar-se ao caso o critério da especialidade, prevalecendo apenas à incidência da CONDECINE.

*A CF/88 impede, conforme preceitua o artigo 154, I (competência residual), apenas a criação de **impostos** que tenham fatos geradores ou bases de cálculos idênticos aos de outros **impostos**. No caso específico das **contribuições sociais**, o artigo 195, §4º da Carta Magna prescreve que a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, estabelecendo a mesma restrição constante do artigo 154, inciso I, acima referido. No entanto, este dispositivo não atinge as contribuições de intervenção no domínio econômico – CIDE, que encontram fundamento em outro artigo da Constituição (art. 149). E mais, o §4º do artigo 149 da CF informa que a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez: as leis instituidoras da CIDE – Royalties e a CONDECINE não fizeram esta restrição.*

Ademais, a CIDE – Royalties e a CONDECINE têm destinações e finalidades diversas (e esse é o critério essencial para a aferição da validade de uma CIDE): 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 vislumbro, 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

Essa matéria foi igualmente enfrentada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão nº 9303-004.899, cuja ementa é:

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 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.(acórdão nº 9303-004.899, Processo nº 16561.000066/2009-21, sessão de 23/03/2017, rel. designado Cons. Demes Brito)

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Paulo Roberto Duarte Moreira.