



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720205/2020-95
ACÓRDÃO	1401-007.300 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	CLARO S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2016

REMESSAS AO EXTERIOR. INCIDÊNCIA DO IRRF. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO.

Não restaram comprovados os recolhimentos do IRRF que teriam sido efetuados sobre remessas ao exterior pagas a título de remuneração pela licença de acesso ao conteúdo de canais e programas de televisão contratados junto aos detentores dos direitos de exploração. Assim, conclui-se ser impossível dar guarida à tese recursal de que teria efetuado tais recolhimentos integralmente, principalmente quando, traçados os caminhos necessários à comprovação de tais pagamentos por parte da decisão recorrida, quedou-se inerte a Recorrente para complementar o arcabouço probatório do processo.

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2016

CIDE - ROYALTIES. REMESSAS AO EXTERIOR. PAGAMENTOS RELATIVOS AO LICENCIAMENTO, ACESSO E REPRODUÇÃO DE CONTEÚDO DE CANAIS E PROGRAMAS DE TELEVISÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

A chamada CIDE-Royalties, instituída pela Lei nº 10.168/2000, não incide sobre remessas ao exterior pagas a título de remuneração pela licença de acesso ao conteúdo de canais e programas de televisão contratados junto aos detentores dos direitos de exploração. Referida CIDE está adstrita a Royalties pagos em decorrência da transferência de tecnologia, uso de marcas e exploração de patentes, bem assim sobre outras modalidades de aquisição ou transferência de tecnologia para além daquelas taxativamente previstas no caput do art. 2º da referida Lei, nada tendo a ver com valores

pagos a título de licença para acesso e reprodução de conteúdo de canais e programas de televisão.

Corroborar esse entendimento as disposições contidas no Decreto nº 4.195, de 11/04/2002, editado para regulamentar a Lei nº 10.168/00, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.332/01, ao prever que a contribuição incidirá sobre as importâncias remetidas a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos contratos que tenham por objeto as materialidades objetivamente nele elencadas e que não abrangem quaisquer valores pagos a título de licença para acesso e reprodução de conteúdo de canais e programas de televisão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, tão somente para afastar a exigência da CIDE, e negar provimento ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (substituto integral), Andressa Paula Senna Lisias, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que albergam o presente processo, reproduzo o Relatório da decisão recorrida naquilo que nos interessa à apreciação do presente recurso.

A Defis (SP) formalizou autos de infração contra a interessada, com o intuito de constituir créditos tributários de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), por R\$ 246.170.685,88, e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) – Remessas ao Exterior, por R\$ 163.510.516,01, considerando valores constituídos de principal e consectários legais até dezembro de 2020, referentes a remessas ao exterior efetuadas em 2016.

A fiscalização considerou como compreendidos no conceito de royalties os pagamentos realizados a título de licença para acesso ao conteúdo de canais e programas de televisão, remetidos pela interessada ao exterior, uma vez que decorreriam do uso do objeto contratado junto aos detentores dos direitos de exploração. Entendeu que os valores deveriam sujeitar-se à incidência da Cide (10%), nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei 10.168/00, e do IRRF (15%), conforme artigos 708 e 710 do RIR/99.

A interessada foi intimada dos autos de infração em 30/12/20 e apresentou impugnação em 29/1/21.

A impugnante pede a extinção do crédito tributário pelas razões adiante resumidas:

1) Quanto ao IRRF:

a) a exigência é insubsistente porque o recolhimento do tributo já foi efetuado – inclusive a maior;

2) Quanto à Cide-Royalties:

a) parte das remessas ao exterior decorre da prestação de serviços financeiros e são alheias ao objeto do lançamento;

b) as demais remessas, autuadas pelo fisco, remuneram a exploração de conteúdo de criação própria das beneficiárias, sendo pagas ao criador da obra e, portanto, não sendo consideradas royalties tributáveis, nos termos do art. 22, d, da Lei nº 4.506/02;

c) as remessas relativas ao licenciamento de conteúdo de programação não sofrem incidência da Cide-Royalties por não se enquadrarem nas hipóteses do art. 10 do Decreto 4.295/02 – a interpretação taxativa seria a única maneira de conferir legitimidade sistêmica à cobrança da contribuição, sob pena de ferir a referibilidade da contribuição; e

d) a cobrança cumulativa da Cide-Royalties e da Condecine-Remessas implica bis in idem, o que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro (cabível prevalecer a incidência da Condecine-remessas, por uma questão de referibilidade).

A impugnante manifesta interesse pela realização de sustentação oral nas sessões de julgamento do processo administrativo e pede que as intimações sejam feitas exclusivamente em nome do advogado que nomeia.

Os autos foram então encaminhados à Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 10 – DRJ10, que proferiu o acórdão nº 110-004.763 – 1ª Turma, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

SESSÃO DE JULGAMENTO. SUSTENTAÇÃO ORAL.

A legislação processual tributária não contempla previsão para realização de sustentação oral durante a sessão de julgamento administrativo de primeira instância.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2016

EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS. ROYALTIES.

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

REMESSAS PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. ALÍQUOTA DE 15%.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento.

EXIGIBILIDADE. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O pagamento extingue a exigibilidade do crédito tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2016

EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS. ROYALTIES.

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

REMESSAS PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. INCIDÊNCIA DA CIDE. ALÍQUOTA 10%.

O pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de royalties, a qualquer título, a residentes ou domiciliados no exterior corresponde à hipótese de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, à alíquota de dez por cento.

DECRETO. HERMENÊUTICA NO SISTEMA JURÍDICO.

Um decreto não pode fornecer interpretação que suprima a eficácia do conteúdo expresso da lei.

CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA SIMULTÂNEA DA CIDE com a CONDECINE. APRECIACÃO EM SEDE ADMINISTRATIVA. DESCABIMENTO.

A discussão acerca de “*bis in idem*” na cobrança da CIDE sobre remessas ao exterior e da CONDECINE é tema que versa sobre constitucionalidade de leis tributárias, questão que escapa ao conhecimento da instância administrativa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ainda insatisfeita com o resultado do julgamento realizado pela DRJ10, a Recorrente apresentou o recurso voluntário de e-fls. 1.156/1.186, através do qual apresenta, sinteticamente, os seguintes argumentos:

- a) os 3,2% que remanesceram da exigência de IRRF decorre da indevida desconsideração de recolhimentos já demonstrados documentalmente e do não reconhecimento do recolhimento promovido conforme regime especial de tributação previsto em lei. Veja-se que, dos 3,2% remanescentes (R\$ 3.840.051,93), a grande maioria (R\$ 3.017.882,54) decorre de valores remetidos em favor da (i) Warner Bross Entertainment Inc.; (ii) Aggregator Media LLC.; e (iii) CPT Holding Inc., que aderiram a regimes especiais de tributação expressamente previstos em lei.

Todas essas remessas foram devidamente tributadas. As remessas destinadas às duas primeiras empresas se enquadram na hipótese do art. 13 do Decreto-lei nº 1.089/701, que prevê a incidência da alíquota de 25% sobre 30% da base de cálculo (o chamado split do IR), e a remessa destinada à última empresa se enquadra na alíquota de 15%, incidente, antes de setembro de 2006 sobre 100% da base de cálculo e, a partir de então, conforme hipótese previsto pelo art. 72 da Lei nº 9.430/962, sobre 30% da base de cálculo (o chamado split do IR).

Apesar da alíquota majorada no caso das duas primeiras empresas, os referidos programadores beneficiários das remessas optaram pela adoção dos regimes previstos no art. 3º e 3º-A da Lei nº 8.685/93, que dispõem sobre o “abatimento de 70% (setenta por cento) do imposto devido, desde que invistam no desenvolvimento de projetos de produção de obras cinematográficas *brasileira de longa-metragem de produção independente e na co-produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de produção independente de curta, média e longas-metragens, documentários, telefilmes e minisséries*”.

Ou seja, a fim e a cabo, no tocante a essas remessas, 30% do tributo devido mediante a aplicação das respectivas alíquotas deverá ser recolhido ao erário público via DARF, sendo o restante (70%) recolhido em favor da Ancine. Tomemos por exemplo a remessa efetuada à Warner Bross em 16.11.2016, uma das operações mantidas pelo acórdão:

➤ **Recolhido ao erário via DARF:**

Valor da Remessa	Alíquota (B)	Tributo Inicial (C) = (A*B)	Percentual a Recolher (D)	Tributo a Recolher (E)=(C*D)
R\$ 2.088.261,59	25%	R\$ 522.065,40	30%	R\$ 156.619,62

➤ **Recolhido em favor da Ancine:**

Valor da Remessa	Alíquota (B)	Tributo Inicial (C) = (A*B)	Percentual a Recolher (D)	Tributo a Recolher (E)=(C*D)
R\$ 2.088.261,59	25%	R\$ 522.065,40	70%	R\$ 365.445,78

O primeiro resultado da apuração, conforme demonstrativo supra, é um saldo devedor de R\$ 156.619,92 – o qual foi **integral e tempestivamente** recolhido pela Recorrente via DARF, conforme comprovante acostado ao anexo (**doc. nº 05 da Impugnação**).

Veja-se, inclusive, que o código de receita acostado à DARF é o de nº 5192 que, nos termos do Anexo único do Ato Declaratório Executivo CODAC nº 20, de 27 de março de 2009, acoberta os “*casos de aquisição ou remuneração de direitos relativos a exposição de obras audiovisuais ou estrangeiras, exceto os direitos relativos a radiodifusão de sons e imagens e serviço de comunicação eletrônica de massa por assinatura (art. 13 do Decreto-lei nº 1.089, de 1970 e art. 4º da Lei nº 8.685, de 1993)*”.

Para além, veja-se que no campo nº 05 do documento (Referência) consta, também em observância aos termos do referido ato declaratório, o código nº 250000016, que se destina às hipóteses de “*IRRF calculado à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), com opção pelo incentivo de que trata o art. 3º da Lei nº 8.685, de 1993, inclusive nos casos de Paraísos Fiscais a que se refere o art. 3º deste ADE*”.

Demonstrado o pagamento, via DARF (**doc. nº 05 da impugnação**), dos **R\$ 156.619,62**, o pagamento dos 70% vertidos em favor da Ancine (**R\$ 365.445,78**) constam com clareza solar no próprio sistema da agência, destacando, inclusive, para qual projeto o valor pago foi direcionado. É conferir um dos registros do sistema (**doc. nº 02 – compilado de registros**):

WARNER BROS ENTERTAINMENT NEDERLAND B.V.

DADOS DA REMESSA PARA O EXTERIOR:

Código: 92528854461601357 Data Emissão do Documento: 16/11/2016

Valor (R\$): 2.088.261,59 Data da Remessa: 16/11/2016 Mecanismo/Conta: Artigo 3º/74241

Tipo de Envio: Optante de Benefício Fiscal Percentual do IR: 25 %

BOLETO		Valor Boleto (R\$)	Data Vencimento	Data Limite para Destinação	Valor Creditado (R\$)	Data Crédito	Ação
Número Boleto	Status						
04579521600000013	Pago (Automático)	365,445,77	23/11/2016	25/11/2017	365,436,77	30/11/2016	

DARF IR		Valor DARF (R\$)	Data Vencimento	Data Apuração	Valor Creditado (R\$)	Data Crédito	Ação
Número DARF	Status						
250000016	Emissão	156,619,61		16/11/2016	-	-	

VALORES APLICADOS		Valor Aplicado (R\$)	Data Aplicação	Número da Solicitação
Projeto				
17-0388 - MEU ÁLBUM DE AMORES (EX EU NÃO SOU CACHORRO NÃO)		365,436,77	06/11/2017	2017038561

Ainda assim, o acórdão manteve a infundada cobrança de **R\$ 313.239,24** referente ao período que, como se vê, **é fruto de uma apuração equivocada, que desconsidera o regime especial de tributação ao qual a Warner Bross Entertainment, Inc. está vinculado**. Isso porque a apuração se limitou a aplicar a alíquota de 15% sob a base de R\$ 2.088.261,59. É ver:

WARNER BROSS ENTERTAINMENT, INC	2.088.261,59	313.239,24	nov-16	313.239,24
WARNER BROSS ENTERTAINMENT, INC	2.491.849,93	373.777,49	dez-16	380.900,90
AGGREGATOR MEDIA LLC	40.233,26	6.034,99		
BLOOMBERG L.P.	635,91	95,39		
BLOOMBERG L.P.	6.620,21	993,03		
	25.600.346,19	3.840.051,93		3.840.051,93

Ilustres Conselheiros(as), vejam que o IRRF foi devidamente recolhido de acordo com regime especial de tributação ao qual estavam incluídas as programadoras, sob uma alíquota de 25%, que é muito maior que os 15% abstratamente aplicados pelo acórdão.

Caso as programadoras **não** tivessem aderido a tal regime especial, **com o intuito de incentivar os projetos audiovisuais culturais e nacionais promovidos pela Ancine**, como o “*Meu álbum de amores (Ex eu não sou seu cachorro não)*” trazido acima, o IRRF não teria sido recolhido no valor total de **R\$ 522.065,40 (mediante a aplicação da alíquota de 25% e que invariavelmente foi a base utilizada para a aplicação do regime especial de tributação mediante o split do IR)** e sim em valor inferior (R\$ 313.239,24) conforme equivocadamente considerou o acórdão recorrido.

Ora, manter a infundada cobrança de R\$ 313.239,24, diante do pagamento de R\$ 522.065,40, recolhido mediante regime tributário de alíquota mais elevada, é punir injustamente quem legitimamente se dispôs a fomentar a indústria audiovisual nacional!

O mesmo equívoco se repetiu em relação à empresa Aggregator Media LLC também inserida, assim como a Warner Bross Entertainment Inc., em regime

especial de tributação previsto em lei, consoante as declarações em anexo (**doc. nº 03**), sendo a Recorrente **apenas informada dessa opção para que faça o split do IR**, cujos comprovantes (**doc. nº 05 da Impugnação e doc. nº 02, cit.**), demonstram o escorreito recolhimento do IRRF – a evidenciar, desde logo, que, dos 3,2% remanescentes (**R\$ 3.840.051,93**), a grande maioria (**R\$ 3.017.882,54**) deve ser prontamente decotada.

Quanto às duas remessas destinadas à **CPT Holding Inc.** destacadas pelo acórdão recorrido; **(i)** a primeira, referente a março de 2016, foi recolhida antes da adesão da programadora ao benefício previsto no art. 3º-A da Lei nº 8.685/93 c/c art. 72 da Lei nº 9.430/96, razão pela qual o IRRF foi recolhido integralmente em DARF (**doc. nº 05 da Impugnação**) no valor de R\$ 541.478,95, valor muito próximo ao exigido pelo acórdão, sendo, inclusive, ligeiramente maior. É ver:

CNPJ		Razão Social			
40.432.544/0001-47		CLARO S.A.			
Período Apuração		Data do Vencimento	Número do Documento		
15/03/2016		15/03/2016	10134105461015349		
Composição do Documento de Arrecadação					
Código	Descrição	Principal	Multa	Juros	Total
9427	IRRF - REMUNERACAO DE DIREITOS - RES EXT	541.478,95	-	-	541.478,95
Totais		541.478,95	0,00	0,00	541.478,95

Com relação à remessa destinada à **CPT Holding Inc.**, referente ao mês de setembro de 2016, quando a programadora já havia aderido ao regime previsto no art. 3º-A da Lei nº 8.685/93 c/c art. 72 da Lei nº 9.430/96, o IRRF foi regularmente recolhido, à alíquota de 15%.

Ou seja, da base de R\$ 1.939.518,55, 30% foi recolhida em DARF a uma alíquota de 15%, nos termos do art. 72 da Lei nº 9.430/96. Vejamos:

Valor da Remessa	Alíquota (B)	Tributo Inicial (C) = (A*B)	Percentual a Recolher (D)	Tributo a Recolher (E) = (C*D)
R\$ 1.939.518,55	15%	R\$ 290.927,78	30%	R\$ 87.278,33

Vejamos a DARF (**doc. nº 05 da Impugnação**) correlata:

CNPJ		Razão Social			
40.432.544/0001-47		CLARO S.A.			
Período Apuração	Data do Vencimento	Número do Documento			
16/09/2016	16/09/2016	10200904629006854			
Composição do Documento de Arrecadação					
Código	Descrição	Principal	Multa	Juros	Total
9427	IRRF - REMUNERACAO DE DIREITOS - RES EXT	88.354,14	-	-	88.354,14
Totais		88.354,14	0,00	0,00	88.354,14

Mais uma vez, o que se vê é o regular recolhimento do montante em parcela, inclusive, ligeiramente maior que o legalmente exigido.

Não bastasse, o restante do valor (R\$ 822.169,39), decorrente das remessas realizadas à DLA Inc., à Turner Broadcasting e à Bloomberg, foi recolhido e está lastreado na documentação já apresentada no presente feito (**doc. nº 05 da Impugnação**), bem como no sistema da própria Ancine (**doc. nº 02, cit.**). Tomemos o exemplo da DLA Inc., que corresponde à maior parcela:

(...)

Ora, o que se percebe, em verdade, é um pagamento ligeiramente a maior do valor relativo a 14/03/2016 pela Recorrente, que, diante do comprovante e de sua vinculação aos sistemas da Ancine, revelam, invariavelmente, que **o recolhimento ocorreu e não pode ser desconsiderado**, sobretudo se pago a maior, como nos valores em voga.

Portanto, tal qual até aqui evidenciado, **não há que se falar em recolhimento a menor do imposto**, sendo que, no período autuado, a Recorrente promoveu a **regular** retenção do IRRF, tal como devido, sobre cada uma das remessas – tendo efetuado, aliás, recolhimento a maior do que aquele que seria devido segundo a adequação dos critérios fiscais.

E, como bem tem ciência este eg. CARF, a principal e mais intuitiva causa de extinção do crédito tributário, conforme preceitua o art. 156, I do CTN, é o **pagamento**. Ou seja, a fim e a cabo, o crédito em cobrança encontra-se **extinto**, o que evidencia, a não mais poder, a **insubsistência do lançamento no tocante a essa parcela**.

b) no tocante à exigência de CIDE-Royalties;

a. incluiu, na base de cálculo da autuação, valores decorrentes de remessas alheias às materialidades autuadas, o que faz com que, segundo a Teoria dos Motivos Determinantes, seja o lançamento destituído de objeto e, por conseguinte, insubsistente – segundo a Recorrente, a matéria objeto da autuação refere-se a incidência da CIDE-Royalties sobre remessas pagas **“a título de licença para acesso ao conteúdo de canais e programas de televisão”**, as quais, segundo seu entendimento, se enquadrariam **“no conceito de ‘royalties’”** e, por isso, estariam sujeitas à incidência da contribuição. Entretanto, foram incluídas na base de cálculo da contribuição remessas de natureza diversa, relativas a **serviços financeiros referentes ao monitoramento de movimentações em bolsa de valores, estando, portanto, fora do objeto do lançamento (caso do pagamento feito à BLOOMBERG, no dia 07.12.2016)**.

A DRJ teria tangenciado a respeito de tal alegação, sob a justificativa de que **“as provas apresentadas não afastam a pertinência dos pagamentos realizados para serviços de exploração de direito autoral”** e que **“não há amparo seguro para anular as informações apresentadas na planilha produzida empresa”**. Ora, sendo ou não pertinente o pagamento de Cide na hipótese, não poderia ser cobrada ou discutida na presente autuação, **cujo motivo determinante é apurar a incidência da Cide sobre remessas pagas “a título de licença para acesso ao conteúdo de canais e programas de televisão”**.

Ou seja, está-se a cobrar tributo sobre materialidades alheias ao objeto da autuação. Trata-se de constatação que, *per se*, impõe a **exclusão da parcela a eles referente**. Isso porque a Administração Pública deve observar a Teoria dos Motivos Determinantes, que vincula os atos administrativos aos motivos

expressos na sua fundamentação. Como não se pode **alterar os critérios jurídicos do lançamento** – prática terminantemente vedada pelo art. 146 do CTN6 – é preciso, nesse ponto, declarar a **nulidade do ato**.

Portanto, restando evidenciado que foram incluídas na base de cálculo da autuação **materialidades alheias ao objeto do lançamento**, impõe-se, por consequência, o reconhecimento da **insubsistência da parcela a elas referente**;

b. em relação ao conteúdo produzido pelas programadoras estrangeiras (conteúdo próprio), os valores remetidos não têm natureza de royalties, já que pagos ao autor/criador da obra, nos termos do art. 22, “d” da Lei nº 4.506/64 - A fim de caracterizar como *royalties* as remessas efetuadas para o exterior, o **acórdão vergastado afirmou** que, *“no direito brasileiro, autor é a pessoa física, natural, criadora da obra, por isso as remessas às empresas programadoras têm natureza de Royalties e sujeitam-se à incidência da CIDE”*. Linhas adiante, o acórdão reconhece que *“o fato de o autor somente ser pessoa física não impede a proteção de direitos autorais a uma pessoa jurídica”*. Não obstante, uma leitura isolada (e equivocada) do *caput* do art. 11, da Lei 9.610/98, conduz à manutenção da cobrança de contribuição sob os direitos, cuja exploração foi remunerada pelas remessas referentes a obras cinematográficas audiovisuais. Nada mais equivocado, uma vez que, ao contrário do consignado pelo referido Acórdão, **a pessoa jurídica possui autoria objetiva sobre as obras coletivas por ela criadas**.

A CIDE-Royalties tem por fato gerador a remessa, o ato de pagar, creditar, empregar ou remeter **royalties** ao exterior, conceito positivado na Lei 4.506/64. Da referida norma, conclui-se que os valores percebidos com a exploração do direito autoral **não** serão classificados como *royalties* **quando percebidos por pelo(a) “autor(a) ou criador(a) do bem ou obra”**. Isso porque a remessa ao autor ou criador da obra é mera compensação ou retribuição paga pela exploração econômica de sua obra que, por expressa ressalva legal, não é tributada pela CIDE-royalties.

Cumpra saber, portanto, se as **pessoas jurídicas** que receberam as remessas ora autuadas são ou não consideradas autoras ou criadoras das obras coletivas que criaram. Uma leitura atenta e sistemática da própria Lei nº 9.610/98 (Lei de Direitos Autorais) evidencia esse reconhecimento de autoria da pessoa jurídica criadora. Segundo o parágrafo único do seu art. 11:

Art. 11. Parágrafo único: “A proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei”.

E, de fato, a própria lei prevê o caso de **autoria da pessoa jurídica**, em se tratando de obra coletiva, como são as obras cinematográficas: Art. 5º, VIII, h) *[obra] coletiva [é aquela] criada por iniciativa, organização e responsabilidade de uma pessoa física ou jurídica, que a publica sob seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma*;

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

A referida previsão legal, somada ao parágrafo único do art. 11, evidencia com clareza que a pessoa jurídica pode ser criadora de obra coletiva, o que intitula o seu **direito de paternidade**, enquanto **direito moral de autor**. E é fato incontroverso que os direitos cuja exploração foi remunerada pelas demais remessas autuadas no presente lançamento são referentes a **obras coletivas** audiovisuais¹⁰, de autoria objetiva da pessoa jurídica criadora.

Para além, o Código Civil, em seu artigo 5211, já assegura que **se aplica “às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade”** e, ao assim fazê-lo, reforça ainda mais o reconhecimento dos direitos de paternidade da pessoa jurídica também já assegurados pelo art. 5º, VIII, “h”, da Lei dos Direitos Autorais.

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

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

Nesse sentido é a norma que exclui do conceito de royalties os valores percebidos pelo **autor ou criador da obra**, para fins de incidência da CIDE-royalties (art. 22, “d”, da Lei nº 4.506/64). Cita jurisprudência do STJ a respeito e arremata: Em outras palavras, reconheceu o Tribunal – em consonância com a legislação e com a **Constituição** – que **a pessoa jurídica, enquanto criadora, é titular dos direitos autorais, cuja exploração lhe dá direito à percepção da retribuição por fato próprio; por isso, os valores remetidos visam remunerá-la e não remunerar a exploração de trabalho alheio.**

E é justamente esse o caso das remessas em discussão. Trata-se de **retribuições** que remuneram programadoras que, mais que simplesmente explorar direitos autorais alheios, **produzem / criam** conteúdo através da iniciativa, organização, gerenciamento e assunção da responsabilidade pela publicação, divulgação e **pela viabilização, por meios e responsabilidade próprios, da externalização da obra.**

Por isso, as remessas a elas dirigidas relacionadas a conteúdo próprio **direcionam-se às verdadeiras criadoras da obra** (confira-se, por amostragem, as declarações das programadoras estrangeiras – **doc. nº 09 da Impugnação**);

c. as remessas relativas a licenciamento de conteúdo de programação não sofrem a incidência da CIDE-Royalties, tendo em vista que não se enquadram em qualquer uma das hipóteses taxativamente elencadas no art. 10 do Decreto nº 4.195/02 - Ainda que as remessas em discussão constituíssem *royalties*, o que, como já demonstrado, **não é o caso**, seguiria insustentável a exigência fiscal.

Veja-se que, quanto ao caráter taxativo do art. 10 do Decreto nº 4.195/02, que atua como limitador ao alcance da Lei, a r. decisão considerou inaplicável a interpretação à presente situação, ao fundamento de que *“o rol apresentado no decreto não é taxativo”* e *“consiste em lista meramente exemplificativa de contratos que ensejam na incidência da contribuição”* não se admitindo que *“o decreto possa fornecer interpretação que suprima a eficácia do conteúdo expresso na lei.”* (fls. 1.139).

Noutras palavras, entendeu o acórdão recorrido, em verdade, que a delimitação que o decreto promoveu das situações a serem consideradas como fato gerador da CIDE-Royalties, **poderia ser simplesmente desconsiderada**, para que somente o art. 2º da Lei nº 10.168/00 regulamentasse, diretamente, a matéria, ainda que tenha admitido que *“a finalidade do decreto seria regular a fiel execução da lei”*. Ora, decreto é também fonte de normas, as quais, em regra, são inseridas no sistema jurídico justamente para promover a **fiel execução das leis** (art. 84, IV, CR/88). **Se determinado decreto (leia-se: Decreto nº 4.195/02) especificou o alcance de lei a ele preexistente (leia-se: Lei nº 10.168/00, com redação dada pela Lei nº 10.332/01), assim o fez objetivando sua fiel execução.** Espera-se, portanto – e isso vale sobretudo às pessoas físicas e jurídicas jurisdicionadas –, pelo **dever de coerência jurídica**¹⁹, que, ao se agir em conformidade ao decreto, esteja-se cumprindo *fielmente a lei*.

Ao desconsiderar a regulamentação trazida pelo decreto da Presidência da República, o Fisco toma e mantém a premissa de que *“a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior **prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia**”*.

O raciocínio, contudo, com todas as vênias, desconsidera significativa – e relevantíssima – parcela do arcabouço jurídico que revolve a contribuição.

*É por deveras sabido que a Lei nº 10.168/00 instituiu a CIDE “destinada a financiar o **Programa de Estímulo à Integração UniversidadeEmpresa para o Apoio à Inovação**”, sendo, originalmente, “devida pela pessoa jurídica [i] detentora da licença de uso ou [ii] adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como [iii] aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior” (art. 2º).*

Posteriormente, a Lei nº 10.332, de 19.12.2001 previu que, a partir de 01.01.2002, tal CIDE passou a “ser devida também pelas [iv] **pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior**” – o que foi feito com o acréscimo do §2º, sobre o qual recai a fixação do Fisco, ao referido dispositivo.

Até aqui, o histórico normativo da contribuição é incontroverso. Ocorre que, após a edição da Lei nº 10.332, de 19.12.2001, foi editado pelo “PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso das atribuições que lhe confere o **art. 84, incisos IV e VI, alínea ‘a’, da Constituição**, e tendo em vista o disposto na Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000”, o Decreto nº 4.195, de 11.04.2002, que, em seu art. 10, dispõe o seguinte:

“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.”

Em resumo didático, prevê o dispositivo: a contribuição incidirá sobre as importâncias remetidas a residentes ou domiciliados no exterior, a **título de royalties ou remuneração, previstos nos contratos que tenham por objeto as materialidades objetivamente elencadas. A partir daí, lista os 05 (cinco) objetos contratuais sobre os quais incidirá a CIDE-Remessa. Não restando configurada, ao menos, uma delas – como, in casu – não há que se falar na incidência do tributo.**

A questão é de simplicidade hialina. Se o Fisco não logrou êxito em demonstrar a ocorrência de qualquer dessas hipóteses – como, aliás, sequer se deu ao trabalho de tentar – então não restou, nos termos do art. 142 do CTN, determinada a matéria tributável, o que, per se, destitui de qualquer substrato o presente lançamento.

Em síntese, o raciocínio Fiscal denota o arcaico entendimento de que: (i) não poderia o decreto *interferir* nas ou restringir as disposições de lei, tendo em vista que (ii) seria norma meramente secundária e que, por fim, o (iii) o conjunto normativo conduziria ao entendimento por uma listagem não taxativa. Com todo

o respeito, **todas as premissas fiscais são absolutamente equivocadas**. Passa a discorrer, então, sobre a natureza dos decretos, sua validade e aplicabilidade ao caso concreto.

Cita, também a jurisprudência do CARF - É esse, aliás, o entendimento manifestado por este eg. CARF que, ao se debruçar sobre a matéria, firmou o entendimento de que **“a CIDE-Remessas possui fundamento de sua incidência nos setores econômicos que foram estimulados quando de sua criação pela Lei 10.168/2000 e pelo próprio Decreto regulamentar. Além disso, o Decreto Federal 4.195/2002 é claro em definir taxativamente somente as remessas de royalties”** (Acórdão n. 3401-003.833 Rel. TIAGO GUERRA MACHADO. Julgado em **28/06/2017**. Publicado em 02/10/2017. Em sentido análogo, vide: Acórdão n. 3302-007.622. Rel. JORGE LIMA ABUD. Julgado em **22/10/2019**. Publicado em 14/11/2019. Acórdão n. 3401-003.802. Rel. TIAGO GUERRA MACHADO. Julgado em 25/05/2017. Publicado em 14/08/2017);

d. a cobrança cumulativa da CIDE–Royalties e da CONDECINE implica bis in idem, o que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro, sendo despiendo o juízo de constitucionalidade para o afastamento da duplicidade, bastando a não aplicação da norma instituidora da CIDE-Royalties às materialidades já oneradas pela CONDECINE - ao enfrentar a questão, a d. Delegacia de Julgamento manteve a cobrança por entender que; **(i) “a única forma de dar provimento à impugnação seria pela negativa de aplicação da lei vigente devido a inconstitucionalidade hipótese vedada aos órgãos administrativos” e; (ii) a CRFB/88 “não estabelece qualquer vedação à incidência de mais de uma contribuição sobre determinada riqueza passível de tributação”, valendo-se do exemplo da Contribuição ao PIS/Pasep e a Cofins. Contudo, esse entendimento não merece prosperar, pois a prática do bis in idem é vedada pelas mais diversas perspectivas pelo ordenamento jurídico-tributário brasileiro – frisa-se – e a sua constatação prescinde de juízo de constitucionalidade. Não por outra razão, oportunizada a este eg. CARF julgar a matéria, concluiu-se que “não é possível a exigência da CIDE/ royalties sobre os mesmos fatos que baseiam a incidência da CONDECINE, devendo prevalecer a incidência da CONDECINE, por ser mais específica (Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 303-35.834, Processo nº 18471.001428/2007-73, Rel. Consa. Vanessa Albuquerque, 3ª Câmara. Jul. 10.12.2008, Pub. 18.12.2008).**

Para mais, o paralelo traçado pelo acórdão recorrido entre a incidência concomitante das contribuições interventivas em voga com a incidência simultânea da contribuição ao PIS e da Cofins é equivocada, *data venia*, posto que essas visam financiar setores sociais específicos, que não se confundem. Enquanto a contribuição ao PIS é destinada ao financiamento da promoção à integração social do empregado, a COFINS é uma contribuição para o financiamento da Seguridade Social. Ou seja, trata-se de objetivos distintos! As contribuições interventivas em voga, por sua vez, estão intervindo no mesmo setor econômico duas vezes sem qualquer razão. Ora, **já existe uma contribuição destinada exclusivamente ao setor econômico da Recorrente, sendo**

desarrazoado onerá-la ainda mais com a instituição de novas exigências, dessa vez, para o desenvolvimento de áreas que em nada se relacionam com a sua atividade econômica.

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

Após, vieram os autos para este Conselheiro relatar e votar.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como vimos no Relatório, o presente processo alberga autuações tendo por objeto o Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE incidentes sobre remessas ao exterior pagas a título de remuneração pela licença de acesso ao conteúdo de canais e programas de televisão contratada junto aos detentores dos direitos de exploração. Entendeu a Fiscalização que tais valores deveriam se sujeitar à incidência da CIDE (10%), nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168/2000 e do IRRF (15%), conforme os arts. 708 e 710 do RIR/99.

Da autuação relativa ao IRRF

A DRJ10, responsável pela apreciação da impugnação apresentada pela ora Recorrente, afastou praticamente a totalidade da exigência relativa ao IRRF (97%), pois considerou comprovado o pagamento do IRRF após o batimento realizado entre os valores declarados em DCTF e os recolhimentos confirmados pela Receita Federal, conforme os demonstrativos de e-fls. 1.110/1.124.

Restaram sem a comprovação apenas 3,2% do total dos valores exigidos pelo auto de infração, sob a justificativa, conforme a DRJ10 de que:

A defesa alega que Darfs vinculados às remessas para a Warner Bros, CPT Holding e Aggregator (a maior parte vinculada ao código de receita 5192) teriam o abatimento autorizado pelo art. 3º-A da Lei 8.685/93 no percentual de 70%. Contudo, eles não podem ser referendados. **Quase nunca foi possível estabelecer a identificação precisa de seus montantes como sendo resultantes da aplicação**

de 30% sobre os valores em reais das remessas ao exterior. De outra parte, a prova de projeto de investimento na co-produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente, previamente aprovado pelo Ministério da Cultura, não foi apresentada, sendo ela condição para o abatimento, e tampouco foi comprovado depósito em conta de aplicação financeira especial, no Banco do Brasil, em nome do investidor estrangeiro, por meio de guia própria aprovada pela Ancine, na data da ocorrência do fato gerador do imposto, como orienta a Instrução Normativa SRF 267/02.

Pois bem. A Recorrente reitera a argumentação de que todas as remessas foram devidamente tributadas. Para tanto, tenta demonstrar o cálculo que procedeu para apurar o imposto devido, com o correspondente DARF recolhido; também junta ao recurso telas do sistema da Ancine que comprovariam o depósito dos 70% do tributo devido e que teriam sido direcionados ao “desenvolvimento de projetos de produção de obras cinematográficas brasileira de longa-metragem de produção independente e na co-produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de produção independente de curta, média e longas-metragens, documentários, telefilmes e minisséries”, conforme o disposto nos arts. 3º e 3º-A da lei nº 8.685/93, abaixo reproduzido:

Art. 3º Os contribuintes do Imposto de Renda incidente nos termos do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.089, de 1970, alterado pelo art. 2º desta Lei, poderão beneficiar-se de abatimento de 70% (setenta por cento) do imposto devido, desde que invistam no desenvolvimento de projetos de produção de obras cinematográficas brasileiras de longa metragem de produção independente, e na co-produção de telefilmes e minisséries brasileiros de produção independente e de obras cinematográficas brasileiras de produção independente. (Redação dada pela Lei nº 10.454, de 13.5.2002)

(...)

Art. 3º-A. Os contribuintes do Imposto de Renda incidente nos termos do art. 72 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, beneficiários do crédito, emprego, remessa, entrega ou pagamento pela aquisição ou remuneração, a qualquer título, de direitos, relativos à transmissão, por meio de radiodifusão de sons e imagens e serviço de comunicação eletrônica de massa por assinatura, de quaisquer obras audiovisuais ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira, poderão beneficiar-se de abatimento de 70% (setenta por cento) do imposto devido, desde que invistam no desenvolvimento de projetos de produção de obras cinematográficas brasileira de longa-metragem de produção independente e na co-produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de produção independente de curta, média e longas-metragens, documentários, telefilmes e minisséries. (Incluído pela Lei nº 11.437, de 2006).

A decisão recorrida havia indeferido as alegações da Recorrente quando da impugnação, relativamente a esses valores que ainda pendiam de comprovação, pontuando que

não teria sido possível estabelecer a identificação precisa dos montantes alegadamente recolhidos como sendo resultantes da aplicação de 30% sobre os valores em reais das remessas ao exterior. Também assentou a decisão recorrida que a prova de projeto de investimento na co-produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente, previamente aprovado pelo Ministério da Cultura, não teria sido apresentada, sendo ela condição para o abatimento, e tampouco teria ficado comprovado o depósito em conta de aplicação financeira especial, no Banco do Brasil, em nome do investidor estrangeiro, por meio de guia própria aprovada pela Ancine, na data da ocorrência do fato gerador do imposto, conforme disporia a Instrução Normativa SRF 267/02.

Vejam o teor da citada Instrução Normativa SRF nº 267/02 a respeito:

Investidor Estrangeiro

Art. 31. Os produtores, distribuidores ou intermediários no exterior poderão beneficiar-se de abatimento de setenta por cento do imposto devido à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) sobre as importâncias que lhes forem pagas, creditadas, empregadas, entregues ou remetidas, decorrentes da aquisição, importação a preço fixo ou da exploração de obras audiovisuais estrangeiras em todo o território nacional, desde que invistam no desenvolvimento de projetos de produção de obras cinematográficas brasileiras de longa metragem de produção independente, e na co-produção de telefilmes e minisséries brasileiros de produção independente e de obras cinematográficas brasileiras de produção independente.

Parágrafo único. O abatimento do imposto de renda na fonte aplicar-se-á exclusivamente a projetos previamente aprovados pela Ancine.

Art. 32. No caso de opção pelo incentivo fiscal referido no art. 31, a fonte pagadora do rendimento deverá:

I - depositar, por meio de guia própria, aprovada pela Ancine, na data da ocorrência do fato gerador do imposto, o valor correspondente ao abatimento, em conta de aplicação financeira especial, no Banco do Brasil S.A, em nome do investidor estrangeiro.

II - recolher ao Tesouro Nacional a parcela correspondente a trinta por cento do IRRF, mediante Darf, na data da ocorrência do fato gerador do imposto, sob o código 5192.

§ 1º Para efeito da remessa do rendimento, deverá ser apresentada ao Banco Central do Brasil comprovação do depósito e do recolhimento do imposto.

§ 2º Os rendimentos decorrentes dos depósitos em conta de aplicação financeira especial, de que trata o inciso I, são tributados exclusivamente na fonte à alíquota de vinte por cento.

Art. 33. Os rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para o exterior, a investidor estrangeiro, decorrentes da exploração das obras

audiovisuais cinematográficas produzidas com recursos de que trata o art. 31 são tributados exclusivamente na fonte à alíquota de quinze por cento.

Parágrafo único. Os rendimentos mencionados no caput sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) quando recebidos por residentes em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota de vinte por cento.

Assim, s.m.j., creio que a Recorrente não se desincumbiu, pelo menos através dos documentos apresentados até o momento, de comprovar a existência e a realização, por parte das empresas situadas no exterior, dos projetos de investimento na co-produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente a que se refere a legislação já citada; não há provas nos autos da aprovação por parte do Ministério da Cultura de tais projetos, nem constam do processo a abertura e/ou existência de conta específica de aplicação financeira especial aberta no Banco do Brasil em nome do investidor estrangeiro. Os comprovantes de depósito juntados pela Recorrente não suprem tais requisitos.

Assim também as telas do sistema que pertenceriam à Ancine não se revestem de provas hábeis para fazer a prova exigida de tais depósitos/investimentos. Não há, em relação a esses documentos, como checar a sua veracidade, pois nem o endereço na internet de onde teriam sido extraídos tais dados foram apresentados. Diga-se, de passagem, que este Relator tentou acessar o sítio na internet de propriedade da Ancine, mas não obteve sucesso no intento de validar os referidos documentos.

A Autoridade Julgadora de primeira instância indicou os caminhos a serem percorridos pela Contribuinte para fazer a prova do seu direito, entretanto, neste ponto, falhou a Recorrente. **Assim**, creio persistirem as impropriedades em relação à comprovação do IRRF que seria devido sobre as parcelas autuadas ainda remanescentes do lançamento original efetuado, razão pela qual **nego provimento ao recurso em relação ao IRRF**.

Outrossim, em relação ao recurso de ofício, que tem por objeto aproximadamente 97% do valor lançado do IRRF, não temos nenhum reparo à decisão recorrida, que foi muito feliz na conciliação efetuada por iniciativa da própria Autoridade Julgadora e que resultou nos demonstrativos de e-fls. 1.120/1.124.

Portanto, nego provimento também ao recurso de ofício.

Da autuação relativa à CIDE

Já em relação ao lançamento efetuado para exigir a CIDE sobre tais remessas, creio assistir razão à Recorrente.

A Contribuinte foi autuada, sendo-lhe exigida a Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico – CIDE, sobre a mesma base de cálculo do IRRF. Segundo a Autoridade Fiscal, *“os valores pagos a título de licença para acesso ao conteúdo de canais e programas de televisão*

se enquadram no conceito de “royalties”, pois se referem a pagamentos pelo uso do objeto contratado aos detentores dos direitos de exploração”. A autuação foi fundamentada no disposto no § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, abaixo reproduzido:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Decreto nº 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

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

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

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

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 4º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

(...)

Já a Recorrente considera tal entendimento equivocado, pois ao seu ver, a CIDE não incidiria sobre tais remessas. Fundamenta sua defesa em alguns pilares, mas os principais seriam os seguintes:

- 1) os valores remetidos não teriam natureza de royalties, já que pagos ao autor/criador da obra, nos termos do art. 22, “d” da Lei nº 4.506/64;

- 2) A CIDE-Royalties tem por fato gerador a remessa, o ato de pagar, creditar, empregar ou remeter **royalties** ao exterior, conceito positivado na Lei 4.506/64. Da referida norma, conclui-se que os valores percebidos com a exploração do direito autoral **não** serão classificados como **royalties quando percebidos por pelo(a) “autor(a) ou criador(a) do bem ou obra”**;
- 3) As remessas relativas a licenciamento de conteúdo de programação não sofrem a incidência da CIDE-Royalties, tendo em vista que não se enquadram em qualquer uma das hipóteses taxativamente elencadas no art. 10 do Decreto nº 4.195/02 - Ainda que as remessas em discussão constituíssem *royalties*, o que, como já demonstrado, **não é o caso**, seguiria insustentável a exigência fiscal.

Esclareça-se, ainda neste ponto, que o referido Decreto nº 4.195/02, foi editado para regulamentar a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que institui contribuição de intervenção no domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação, e a Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, que institui mecanismos de financiamento para programas de ciência e tecnologia, e dá outras providências.

- 4) A Lei nº 10.168/00 instituiu a CIDE “destinada a financiar o **Programa de Estímulo à Integração Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação**”, sendo, originalmente, “devida pela pessoa jurídica [i] **detentora da licença de uso ou [ii] adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como [iii] aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia**, firmados com residentes ou domiciliados no exterior” (art. 2º). Posteriormente, a Lei nº 10.332, de 19.12.2001 previu que, a partir de 01.01.2002, tal CIDE passou a “ser devida também pelas [iv] **pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior**” – o que foi feito com o acréscimo do §2º, sobre o qual recai a fixação do Fisco, ao referido dispositivo;
- 5) Após a edição da Lei nº 10.332, de 19.12.2001, foi editado pelo “PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso das atribuições que lhe confere o **art. 84, incisos IV e VI, alínea ‘a’, da Constituição**, e tendo em vista o disposto na **Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000**”, o **Decreto nº 4.195, de 11.04.2002**, que, em seu art. 10, dispõe o seguinte:

“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.”

- 6) Em resumo didático, prevê o dispositivo: a contribuição incidirá sobre as importâncias remetidas a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos contratos que tenham por objeto as materialidades objetivamente elencadas. A partir daí, lista os 05 (cinco) objetos contratuais sobre os quais incidirá a CIDE-Remessa. Não restando configurada, ao menos, uma delas – como, in casu – não há que se falar na incidência do tributo.
- 7) A cobrança cumulativa da CIDE–Royalties e da CONDECINE implica *bis in idem*, o que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro, sendo despiciendo o juízo de constitucionalidade para o afastamento da duplicidade, bastando a não aplicação da norma instituidora da CIDE-Royalties às materialidades já oneradas pela CONDECINE.

Para resolver este ponto, me socorrerei da jurisprudência deste Conselho, apesar de que, em casos análogos, está longe de uma unanimidade. Entretanto, me coaduno com as razões adotadas pelos acórdãos abaixo citados e que adoto como minhas razões de decidir. Primeiramente cito o Acórdão de nº 9303-004.899 – 3ª Turma, da Relatoria da Conselheira Vanessa Marini Cecconello, cujo voto vencido foi assim traçado:

No mérito, delimita-se a controvérsia suscitada pela Contribuinte em dois pontos: (a) não incidência da CIDE nos pagamentos para as programadoras estrangeiras pela aquisição de conteúdo (filmes, programas etc); e (b) não incidência da CIDE-royalties sobre os mesmos fatos que baseiam a incidência da CONDECINE.

O art. 149 da Constituição Federal estabelece três espécies de tributos denominadas como contribuições: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. O mesmo dispositivo outorga-as à União, para utilização como instrumento de atuação em cada uma das áreas correspondentes.

As contribuições de intervenção no domínio econômico, objeto de análise dos presentes autos, destinam-se apenas a instrumentalizar a ação da União no domínio econômico, alcançando-lhe recursos para fazer frente aos custos e encargos pertinentes. Nesse campo, a atuação do Poder Público foi moldada pelo art. 174 da Constituição Federal, o qual dispõe que o planejamento do Estado, em relação ao setor privado, é meramente indicativo.

Nesse contexto, a Lei nº. 10.168, de 29 de dezembro de 2000, instituiu a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) para financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, tendo este como objetivo principal *"estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo"*. Dispõe o art. 2º da referida lei:

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.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

§ 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.

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.

§ 6º Não se aplica a Contribuição de que trata o caput quando o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situada no exterior, para o oferecimento de curso ou atividade de treinamento ou qualificação

profissional a servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade. (grifou-se)

Para regulamentar a Lei nº 10.168/2000 e a Lei nº 10.332/2001, foi editado o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2001, que em seu art. 10 especifica as hipóteses de incidência da CIDE instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168/2000, *in verbis*:

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.

Por outro viés, os direitos autorais são regulados pela Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, compreendidos nesses os direitos de autor e os direitos conexos, nos termos do art. 1º do diploma legal. Pertinente também ao caso, é a definição de obra audiovisual, estabelecida no art. 5º, inciso VIII, alínea i, da mesma Lei, como sendo *"a que resulta da fixação de imagens com ou sem som, que tenha a finalidade de criar, por meio de sua reprodução, a impressão de movimento, independentemente dos processos de sua captação, do suporte usado inicial ou posteriormente para fixá-lo, bem como dos meios utilizados para sua veiculação"*.

Concebida tal premissa, inicia-se a análise das matérias objeto da insurgência do Contribuinte por meio do apelo especial.

a) Não incidência da CIDE nos pagamentos para as programadoras estrangeiras pela aquisição de conteúdo (filmes, programas, etc.)

A Lei nº 10.168/2000, instituidora da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, estabeleceu como Sujeito Passivo da obrigação a *"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"*. Originalmente previu a Lei nº 10.168/2000 a incidência de contribuição sobre a importação de tecnologia, a CIDE-Tecnologia.

A partir de 1º de janeiro de 2002, conforme alteração do §2º, do art. 2º do diploma legal em referência, introduzida pela Lei nº 10.332/2001, a contribuição passou a ser devida também: (a) por pessoas jurídicas signatárias de contratos de

serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior; e (b) por pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Esclareça-se que a Lei nº 10.332/2001 teve por objetivo instituir mecanismos de financiamento para os seguintes projetos governamentais: Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio; Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde; Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos - Genoma; Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico e Programa de Inovação para Competitividade. Nesse contexto, foi introduzida a alteração do §2º, art. 2º da Lei nº 10.168/2000 e criada a CIDE-Royalties, diretamente ligada à CIDE-Tecnologia.

O conceito de royalties está estabelecido no art. 22 da Lei nº 4.506/64 como sendo os rendimentos de qualquer espécie decorrente do uso, fruição, exploração de direitos, tais como, *in verbis*:

- [...] 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.*
- [...]*

O enunciado legal acima transcrito, em razão de seu caráter exemplificativo e não taxativo, possibilitou a caracterização de royalty para qualquer rendimento decorrente do uso, da fruição e da exploração de direitos, gerando insegurança quanto à correta caracterização para fins tributários.

O escopo da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000 foi de fomentar a produção tecnológica brasileira, sendo devida sobre os pagamentos de *royalties* referentes aos contratos de propriedade industrial. Posteriormente, a Lei nº 10.332/2001 ampliou a hipótese de incidência da exação para os valores decorrentes de contratos de prestação de serviços técnicos e assemelhados, e além disso incluiu na sua incidência os royalties de qualquer natureza, fazendo emergir dúvidas quanto ao alcance da tributação da CIDE.

Tendo em vista que o objetivo da Lei nº 10.168/2000 foi criar mecanismos de incentivo ao desenvolvimento tecnológico, a alteração introduzida pela Lei nº 10.332/2001 buscou reforçar o intuito inicial, estabelecendo a incidência da CIDE também para os royalties relacionados à tecnologia, no caso referentes a contratos de patentes e uso de marcas. O legislador não visou incluir na tributação da CIDE os pagamentos decorrentes das remessas decorrentes de direitos de autor.

As contribuições, como espécie tributária autônoma, embora sejam diferenciadas dos impostos em função de sua destinação constitucional, mantém como ponto de relação a necessidade de a conduta do Contribuinte subsumir-se à hipótese de incidência da norma para que possa ser exigido o tributo, fazendo-se cumprir o princípio da estrita legalidade.

Nessa linha relacional, o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, editado para regulamentar a Lei nº 10.168/2000 e a Lei nº 10.332/2001, elucidando o alcance pretendido pela Lei, dispôs no seu art. 10 a incidência da CIDE sobre os contratos relativos à propriedade industrial de (i) fornecimento de tecnologia, (ii) assistência técnica, (iii) serviços técnicos especializados, (iv) serviços técnicos e de assistência administrativa, (v) cessão e licença de uso de marcas, e (vi) cessão e licença de exploração de patentes, em nada referindo-se à exploração de direitos autorais.

Ainda, o Decreto nº 4.195/2002 restringiu o seu conteúdo e alcance aos da Lei nº 10.168/2000, em função da qual foi expedido, em observância às disposições dos artigos 97, 98 e 99, todos do Código Tributário Nacional (CTN). O diploma legal em referência não alterou as hipótese do fato gerador da obrigação principal - CIDE, apenas fez constar explicitamente a abrangência pretendida pela Lei nº 10.168/00, instituidora da contribuição, uma vez editada no contexto de incentivo ao desenvolvimento tecnológico nacional, com o que não se pode relacionar o setor audiovisual.

Os decretos expedidos pelo próprio Poder Executivo para a "fiel execução da lei", nos termos do art. 84, inciso IV, da Constituição Federal, são de observância obrigatória pela Autoridade Fiscal, fazendo cumprir os preceitos da vinculação e obrigatoriedade da atividade administrativa de lançamento, insculpidos nos artigos 3º e 142 do CTN.

Não se propõe que o Decreto nº 4.195/02 seja aplicado e interpretado de forma autônoma e independente, até porque segundo as normas de hermenêutica a análise de determinado dispositivo legal dar-se-á em conjunto com as demais normas previstas. As diretrizes interpretativas da legislação tributária estão explicitadas nos artigos 107 a 112 do CTN.

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.

Corroborar a argumentação aqui expendida, o tratamento dado aos rendimentos decorrentes da exploração de obras audiovisuais no Regulamento do Imposto de Renda, nos arts. 709 e 710:

Subseção II

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

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

Subseção III

Royalties

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

Da análise dos dispositivos acima transcritos, depreende-se ter a legislação dado aos direitos sobre obras audiovisuais tratamento específico, distinto de royalties, por não se confundirem com estes. Portanto, por mais esse argumento, incabível a incidência da CIDE.

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 acrescentados 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. 1º desta Medida Provisória, nos casos em que existir participação direta de agência de publicidade nacional, sendo tributada nos mesmos valores atribuídos quando da veiculação incluída em programação nacional.

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

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.

Portanto, celebrada a arguição, resta afastada a incidência da CIDE sobre as remessas efetuadas pela Contribuinte ao exterior a título de pagamento às programadoras estrangeiras por aquisição de direitos de transmissão de obras audiovisuais através de sinais de televisão por assinatura.

Alguns pontos da fundamentação acima devem ser realçados. Primeiramente, a Lei nº. 10.168, de 29 de dezembro de 2000, instituiu a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) para financiar o **“Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação”**, tendo este como objetivo principal *“estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo”*.

Então, a princípio, referida norma nada tem a ver com royalties relativos a valores pagos a título de licença para acesso e reprodução de conteúdo de canais e programas de televisão. É o que se depreende do teor do seu art. 2º, que vincula a instituição da referida CIDE (também chamada de CIDE-Tecnologia) ao atendimento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação.

Da redação do § 2º do art. 2º da Lei 10.168, a interpretação que faço e que melhor se amoldaria ao espírito da norma é de que os royalties, a qualquer título, a que se refere o dispositivo, se conecta ao texto relativo à primeira parte do dispositivo, qual seja, aos contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

Não vejo, prima facie, qualquer sentido na interpretação de que a exigência da CIDE, instituída no âmbito de uma Lei voltada à inovação tecnológica, passe a ser exigida sobre contratos de uso e reprodução de programações de tv por assinatura.

As alterações introduzidas pela Lei nº 10.332/01 no § 2º, do art. 2º, da Lei nº 10.168/00, tem o efeito, apenas, de complementar as disposições constantes do caput do mesmo artigo, ao introduzir novas formas jurídicas de transferência e/ou aquisição de tecnologia. Não é razoável a interpretação de que estaria a norma autorizando a inclusão indiscriminada de qualquer remessa para o exterior na base de cálculo da contribuição, sem que houvesse a

necessária transferência de tecnologia. Ora, a exegese jurídica nos ensina que ao analisar determinada norma tenhamos em mente que os parágrafos e os incisos não podem vir a ser considerados isoladamente, devendo ser analisados no contexto do artigo no qual se inserem.

Assim, o melhor entendimento que se pode emprestar à norma em comento é de que o alargamento da hipótese de incidência da CIDE-Royalties, introduzido pela nova redação do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/00, restringiu-se, tão somente, à permissão para que recaísse sobre outras modalidades de aquisição ou transferência de tecnologia para além daquelas taxativamente previstas no caput do art. 2º, nada tendo a ver com valores pagos a título de licença para acesso e reprodução de conteúdo de canais e programas de televisão.

E o Decreto que regulamentou a Lei nº 10.168/2000 (Decreto nº 4.195/2001) é taxativo ao delimitar a incidência da referida CIDE sobre royalties às hipóteses elencadas em seu art. 10, que não alberga, novamente, os contratos de uso e reprodução de programações de tv por assinatura. Vejam, é TAXATIVO ao elencar as hipóteses sobre o qual deveria recair a CIDE incidente sobre royalties a que se refere o art. 2º da lei nº 10.168/2000. Vejo como completamente desarrazoada a interpretação de que o rol constante do art. 10 do Decreto nº 4.195/2001 seria meramente exemplificativo. Não há nenhuma indicação no referido dispositivo que remeta a essa interpretação!

Para além de reforçar o entendimento acima, cito, também, o acórdão nº 3302-011.909, de 23 de setembro de 2021, da Relatoria do Conselheiro Walker Araújo, que assim se posicionou frente ao tema:

O ponto central da controvérsia reside no cabimento ou não da cobrança de CIDE/REMESSAS sobre pagamento de royalties a beneficiários no exterior a título de exploração de direitos autorais de obras audiovisuais, tais como direito de (i) *projetar, exibir, reproduzir, transmitir, realizar e distribuir*, e (ii) *autorizar e licenciar terceiros para projetar, exibir, reproduzir, transmitir e realizar, por meios de distribuição teatral e não teatral(excluindo distribuição não teatral através de linhas aéreas e navios) em todo o “Território”(conforme doravante definido), todos esses filmes cinematográficos (individualmente um “Filme” e coletivamente os “Filmes”, seja, em película ou em vídeo tape, que a Licenciadora tenha ou venha a ter o direito de distribuir deste modo desse modo...,* fato este incontestado nos autos e que dispensa a análise contratual.

O art. 2º da Lei Nº 10.168/2000, que rege a matéria, com o advento da Lei 10.332/2001, passou a vigorar com a seguinte redação:

(...)

O artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002 disciplinou o art. 2º da Lei Nº 10.168/2000, nos seguintes termos:

(...)

É de se ver que o Decreto nº 4.195/02 redefiniu o fato gerador da CIDE-Tecnologia, restringindo-o aos royalties relativos à transferência de tecnologia,

uso de marcas e exploração de patentes. Não há, no dispositivo acima colacionado, menção a direitos autorais, como ocorre com o artigo 22 da Lei nº 4.506/64.

Não obstante a decisão recorrida tenha afastado do ditames legais previstos no Decreto nº 4.195/02, sob a justificativa de que a lei deve prevalecer para fins de incidência da CIDE, fato é que referido Decreto também é fonte de normas, as quais, em regra, são inseridas no sistema jurídico para serem observadas (art. 84, IV, CR/88).

Com efeito, se o Decreto nº 4.195/02 especificou o alcance de lei a ele preexistente (Lei nº 10.168/00, com redação dada pela Lei nº 10.332/01), **assim o fez objetivando sua fiel execução, devendo, assim, ser devidamente observado.**

In casu, a Lei nº 10.168/00 instituiu CIDE “destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação”. Originariamente, esta era “devida pela pessoa jurídica [i] detentora de licença de uso ou [ii] adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como [iii] aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior” (art. 2º).

A Lei nº 10.332, de 19.12.2001, por sua vez, alterou a redação do §2º deste supracitado art. 2º da Lei nº 10.168/00, de forma que, a partir de 01.01.2002, tal CIDE passou a “ser devida também pelas [iv] 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 [v] pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior” (art. 2º, §2º).

Ocorre que, após referida lei já estar em vigor, foi editado pelo “PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso das atribuições que lhe confere o art. 84, incisos IV e VI, alínea “a”, da Constituição, e tendo em vista o disposto na Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000”, o Decreto nº 4195, de 11.04.2002.

Referido decreto, prevê que a contribuição incidirá sobre as importâncias remetidas a residentes ou domiciliados no exterior, **a título de royalties ou remuneração, previstos nos contratos que tenham por objeto as materialidades objetivamente elencadas.**

Com isso, a partir das normas jurídicas gerais e abstratas introduzidas pelo Poder Legislativo no ordenamento jurídico nacional, o Poder Executivo, no **processo de positivação do direito**, delimitou o alcance daquelas mesmas normas, mediante a introdução de novas normas.

E, justamente em efetivação dessa sistemática, pôde a Fiscalização, a partir das normas decretais já menos *gerais e abstratas*, chegar a uma *norma individual e concreta*, que é justamente a que se extrai do *lançamento tributário* ora impugnado. E, justamente para ser formal e materialmente *válido*, o lançamento

precisa estar em estrita sintonia com os decretos; os quais, por sua vez, precisam estar respaldados pelas leis; devendo estas, por fim, estarem fundamentadas na Constituição. A **regularidade da cadeia normativa** é que, em última instância, assegurará a legitimidade do próprio ato administrativo de aplicação oficiosa da lei.

Se todas essas colocações são válidas, simplesmente não poderia a Fiscalização, pretender desconsiderar uma norma decretal, sob o fundamento de que esta estaria reduzindo ou limitando o alcance da lei, ao especificar “as situações a serem consideradas para o fato gerador”. Ora, **tal função do decreto não é só permitida pelo ordenamento jurídico, como assim é desejável que seja, já que importante meio para redução da insegurança jurídica e especificação dos comandos legais, dando-lhes concretude.**

O i. professor Luís Eduardo Schoueri¹, leciona que **o art. 10 do referido Decreto nº 4.195/2002 se trata de “ato administrativo apto a aclarar o amplo sentido da expressão “royalties a qualquer título” utilizada na Lei nº 10.168/00”,** nos seguintes termos:

“Atua assim o Decreto nº 4.195/2002 como um regulamento executivo destinado a explicitar o espírito da deliberação legislativa, desdobrando seus mandamentos, de modo a facilitar-lhes a aplicação. Trata-se [...] de um ato administrativo apto a aclarar o amplo sentido da expressão “royalties a qualquer título” utilizada na Lei nº 10.168/00 (alterada pela Lei nº 10.332/01), determinando-lhe o verdadeiro sentido.

Assim, o Poder Executivo, ao editar o referido Decreto, deixou claro que o conceito de royalties para fins de CIDE é singular, delimitado às hipóteses enumeradas pelo art. 10 deste dispositivo. Adotou-se, portanto, uma das possíveis interpretações válidas do conceito de royalty, especificamente aquela que se coaduna com a finalidade da CIDE.”

Esta nobre função dos decretos, ou seja, de desnudar o comando legal efetivo, especificando-o, justamente para lhe dar concretude a aplicabilidade, não passou despercebida inclusive pelo legislador tributário, como é o caso do ditames previstos **no art. 100 do CTN que:**

- a) coloca os decretos ao lado das leis e dos tratados e convenções internacionais;*
- b) lista as normas complementares (ou seja, atos normativos; decisões de jurisdição administrativa; práticas administrativas e convênios); e*
- c) prevê ainda, em seu parágrafo único, que: “A observância das normas referidas neste artigo [leia-se: normas complementares] exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”.*

Ignorar a previsão contida no Decreto nº 4.195/2002 a respeito dos contratos sem transferência de tecnologia para trazer essa modalidade ao âmbito de incidência da CIDE implica em evidente ofensa ao artigo 100 do Código Tributário Nacional, que assim prevê:

*"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos **decretos**:*

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;"

A função de destaque exercida pelos decretos em matéria tributária, há muito não passou despercebida por Eros Roberto Grau², Professor Titular da USP e Ministro do STF, que, apesar de negar aos decretos o mesmo patamar das leis e dos tratados internacionais, a eles reserva posição de destaque, afirmando categoricamente que, em situações como a presente, **"não pode o sujeito ativo da obrigação [cobrar] qualquer oneração, seja a título de penalidade, seja a título de ressarcimento pelo tributo"**, é ver:

"Os decretos do Poder Executivo são costumeiramente definidos pela doutrina como espécie de fonte principal, ao lado das leis ordinárias e dos tratados e convenções internacionais. Observada, porém, a limitação que é posta ao seu alcance e ao seu conteúdo, verificaremos que, na verdade, não podem eles ser colocados ao seu lado daquelas fontes. Por outro lado, é certo também que, nos seus efeitos, os decretos são inteiramente distintos das normas complementares que configuram as chamadas fontes secundárias, assim denominadas pela doutrina. Sensível a estas distinções e às suas peculiaridades, FABIO FANUCCHI procura demonstrar que, efetivamente, os decretos do Poder Executivo ocupam uma posição intermediária entre as fontes principais e as fontes secundárias. Isso porque, por um lado, não criam vinculações de natureza tributária – tal como os fazem as fontes principais – e, por outro, como veremos, os seus efeitos são diversos daqueles gerados pelas fontes secundárias. De fato, se o particular vier a proceder de acordo com uma disposição que seja contrária à lei, beneficiando-se, no futuro, apurado que o procedimento foi ilegal, mas cometido com fundamento em disposição equívoca constante de decreto, não poderá o sujeito ativo da obrigação cobrar-lhe qualquer oneração, seja a título de penalidade, seja a título de ressarcimento pelo tributo. Situação diversa é a que ocorre em relação às normas complementares, dado que, se um particular vier a proceder de acordo com disposição delas constante e posteriormente se apurar conflito entre tal disposição e aquela definida pela lei, ficara sujeito ao ressarcimento do valor do tributo ao sujeito ativo, ainda que não seja possível a sua oneração através da imposição de penalidade, de cobrança de juros de mora e de atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Estas circunstâncias, pois, que peculiarizam os decretos do Poder Executivo, para distingui-los tanto das fontes principais quanto das fontes secundárias, é que, na observação de FABIO FANUCCHI,

os colocam em uma posição específica, entre as fontes principais e as fontes secundárias, o que implica sejam definidos como espécie de fonte intermediária, entre ambas.”.

Em decorrência, ainda que o Contribuinte tenha – em tese – incorrido em situação fática abarcada por interpretação possível da lei tributária, mas que, ao mesmo tempo, esteja fora do âmbito de incidência de disposição regulamentar sobre o tema, não estará sujeito à exação tributária. O que se explica, inclusive, pela **força vinculativa da manifestação presidencial no âmbito da administração pública e a fortiori da própria Fiscalização tributária.**

Vê-se, portanto, que **não há qualquer irregularidade na sistemática adotada pelo Decreto nº 4.195/02 ao especificar conceitualmente as hipóteses de incidência tributária da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/00.**

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

Isso, todavia, não é feito em momento algum. E, em verdade, ainda que a Fiscalização assim pretendesse, facilmente se constataria que a materialidade autuada, ou seja, licenciamento de conteúdo de programação –, não se enquadra em qualquer das 05 hipóteses do referido art. 10 do Decreto nº 4.195/02.

Quanto ao **inciso I**, a aquisição de conteúdo de programação **não** envolve, em nenhum de seus aspectos, a transferência de tecnologia, já que apenas é cedido o direito de transmissão da programação aos assinantes.

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

Por fim, os valores autuados nada têm a ver com *cessão e licença de uso de marcas* ou *exploração de patentes* (**incisos IV e V**), restando evidenciada, portanto, por um lado, **a impossibilidade de se exigir validamente da Recorrente qualquer valor a título de CIDE-Remessa sobre tais materialidades.**

Vale lembrar que o rol contido no Decreto 4.195/02 não é exemplificativo. Pela própria natureza e finalidade dos Decretos, que consistem em regulamentar uma situação prevista em lei, não lhes é permitido trazer conceitos ou previsões novas, nem ampliar aquelas já existentes. Portanto, os contratos mencionados no Decreto 4.195/02 são taxativos e a sua interpretação deve ser feita de acordo com o que se encontra expressamente previsto no texto legal.

Ao examinar matéria idêntica à aqui examinada, este Conselho de Contribuintes já pronunciou sobre a inafastabilidade do Decreto nº 4.195/02, e a impossibilidade de cobrança da CIDE-Tecnologia sobre o pagamento de direitos autorais:

(...)

Recentemente, esta turma de julgamento, em caso análogo ao presente (PA 16561.000055/2009-41 – Acórdão 3302-007.622, de relatoria do Conselheiro Jorge Lima Abud), afastou a incidência da CIDE sobre operações envolvendo pagamento à exploração de direitos autorais nos seguintes termos:

- O contrato e os pagamentos à Brasil Distribution.

No que diz respeito ao pagamento de R\$ 10.258.417,93 efetuado pela Embargante à Brasil Distribution em 02/08/2004, transcreve-se abaixo os trechos relevantes do relatório da fiscalização que fundamenta a cobrança da CIDE em relação ao referido valor:

“Em 02/08/2004, a empresa SKY Brasil Serviços Ltda. remeteu à “Brasil Distribution, LLC”, USA, a importância de R\$ 10.258.417,93 (dez milhões, duzentos e cinquenta e oito mil e quatrocentos e dezessete reais e noventa e três centavos) a título de rendimentos de espécie decorrente do uso, fruição e exploração de direitos de transmissão de programas televisivos (...)

Da leitura do contrato de licença de distribuição dos sinais de televisão, em língua inglesa, resta claro tratar-se de cessão de direito de uso de propriedade intelectual.

(...)

Conclui-se que os pagamentos efetuados pela SKY Brasil Serviços Ltda. à licenciante estrangeira refere-se ao direito de exploração comercial (distribuição, mediante transmissão de sinais eletromagnéticos) de obra audiovisual ou cinematográfica cuja propriedade intelectual pertence à licenciante.

(...)

Feitas as exposições acima, essa fiscalização concluiu que o pagamento realizado pela SKY Brasil serviços Ltda. à beneficiária no exterior “Brasil Distribution, LLC”, USA, na importância de R\$ 10.258.417,93 (...) correspondeu ao valor de royalties.

(...)

Em 02/08/2004, a empresa SKY Brasil Serviços Ltda remeteu à “BRASIL DISTRIBUTION, LLC”, USA, a importância de R\$ 10.258.417,93 (dez milhões, duzentos e cinquenta e oito mil e quatrocentos e dezessete reais e noventa e três centavos) a título de rendimentos de espécie decorrente do uso, fruição e exploração de direitos de transmissão de programas televisivos (direitos de propriedade intelectual), conforme cópia do contrato de

liquidação de câmbio às fls. 626 e cópia do contrato de licença às fls. 637 a fls. 656, conforme o seu cabeçalho (livre tradução para o português):

MEMORANDO DE ENTENDIMENTO PARA LICENÇA NÃO EXCLUSIVA PARA DISTRIBUIR SERVIÇOS BÁSICOS

Este Memorando de Entendimento (este "MOU"), datado de 26 de julho de 2004, resume os termos e condições sob os quais a BRASIL DISTRIBUTION, LLC ("Licenciante") concede à NET BRASIL, SA ("Licenciado") um licença exclusiva para distribuir os Serviços (conforme definido abaixo).

Prazo: 01 de janeiro de 2004 a 31 de dezembro de 2006 (o "Prazo").

Serviços: A&E Mundo, E! Televisão de entretenimento, Sony Entertainment Television, Warner Channel e The History Channel (os "Serviços").

Território: Brasil (o "território").

Licença: Direito não exclusivo de transmitir os Serviços aos Assinantes por cabo e MMDS através do cabo e MMDS Sistemas e em DTH através dos sistemas DTH Autorizados dentro do Território Autorizado.

Sistemas Autorizados: "Cabo existente e sistemas autorizados por MMDS" são os sistemas do Licenciado listados no Anexo A deste documento.

(...)

O cerne do contrato de licença pode ser refletido nos seguintes pontos (livre tradução para o português):

Os direitos aqui concedidos não incluem nenhum direito de transmitir, entregar, exibir ou de outra forma distribuir os Serviços que não sejam para um Sistema Autorizado.

O Licenciado oferecerá os Serviços da seguinte forma:

(...)

Não foram identificadas nenhuma das atividades listadas no artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002.

Assim, não se cumpre a materialidade suficiente à incidência da CIDE remessa de royalties a qualquer título, devendo ser afastada a exigência em relação aos os pagamentos à Brasil Distribution.

Neste cenário, não se cumpre a materialidade suficiente à incidência da CIDE remessa de royalties a qualquer título, devendo ser afastada a exigência em relação aos pagamento feitos no exterior a título de exploração de direitos autorais de obras audiovisuais.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para afastar a incidência da CIDE sobre os pagamento feitos no exterior à título de exploração de direitos autorais de obras audiovisuais objeto do presente caso.

Outro ponto a ser realizado no voto da Conselheira Vanessa Marini Cecconello é o de que o próprio Regulamento do Imposto de Renda, em seus arts. 709 e 710, estabelece tratamento distinto e específico às remessas ao exterior relativas a direitos sobre obras audiovisuais (*“a transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de quaisquer filmes ou eventos”*) em relação às remessas relativas a royalties pagos a qualquer título. Se os primeiros estivessem contidos no segundo, não haveria razão para tal distinção. São, portanto, hipóteses de incidência diferentes e específicas, não cabendo que se proceda à “confusão” entre ambas.

Indo mais além, a CONDECINE, que também é uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, instituída pela MP nº 2.228-1/2001 (vide art. 32), revela-se absolutamente específica, ao ter como fato gerador as remessas ao exterior efetuadas para as programadoras estrangeiras a título de remuneração por direito de transmissão de obra audiovisual. É contribuição de intervenção no domínio econômico específica, portanto, para o setor de audiovisual.

Como bem observado pela Conselheira Vanessa Marini Cecconello, as contribuições de intervenção no domínio econômico 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, e não à CIDE-“Royalties a qualquer título”. Enquanto o produto da arrecadação da CONDECINE é destinado ao Fundo Nacional da Cultura – FNC, os valores arrecadados pela CIDE instituída na Lei 10.168/2001 são encaminhados ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT. São, efetivamente, coisas absolutamente distintas.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso no ponto relativo à exigência da CIDE, pelas razões acima elencadas, não havendo necessidade de destaque às demais argumentações trazidas pelo recurso voluntário, por despiciendas à resolução do caso concreto.

Em resumo, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, mais especificamente no que concerne à exigência da CIDE, e negar provimento ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves