



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10932.000055/2007-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.378 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrente COLGATE-PALMOLIVE INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Ano-calendário: 2002

REMESSAS AO EXTERIOR. BASE DE CÁLCULO. IRRF. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste amparo legal para a exclusão da base de cálculo da CIDE do valor do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados e/ou remetidos a residentes/domiciliados no exterior, ainda que o ônus tenha sido assumido pelo tomador dos serviços.

CIDE-ROYALTIES. REMESSAS AO EXTERIOR. DIREITOS AUTORAIS.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate do julgamento, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Vinícius Guimarães, Jorge Lima Abud (relator), Gilson Macedo Rosenburg Filho e Larissa Nunes Girard. Designado José Renato Pereira de Deus para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

(assinado digitalmente)

Jose Renato Pereira de Deus – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Contribuinte			
Razão Social COLGATE-PALMOLIVE INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.		CNPJ 00.382.468/0001-98	
Logradouro VIA ANCHIETA	Número S/N	Complemento KM 14 - PARTE	Telefone 11 5088-5112
Bairro RUDGE RAMOS	Cidade/UF SAO BERNARDO DO CAMPO/SP		CEP 09832-005
Local de Lavratura O MESMO ACIMA.	Data 30/03/2007	Hora 10:33	
Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Cód.Receita-DARF 9303	Valor	125.454,82
JUROS DE MORA (calculados até 28/02/2007)		Valor	95.658,23
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	94.091,07
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		Total	315.204,12
Valor por extenso TREZENTOS E QUINZE MIL, DUZENTOS E QUATRO REAIS E DOZE CENTAVOS.			
Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal			

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

Trata o presente processo de Auto de Infração relativo à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE (Remessas ao Exterior), lavrado em 30/03/2007 e cientificado ao contribuinte nesta mesma data, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 315.204,12, com os acréscimos legais cabíveis até a data da lavratura, em virtude da falta de recolhimento da contribuição em períodos de 31/03/2002 a 31/10/2002 e 31/12/2002 (fls. 301-305).

Em procedimento fiscal a autoridade tributária verificou, conforme Termo de Verificação Fiscal - fls. 297-298 - que:

7 — No exame da documentação apresentada (em 27/12/2006, 21/03/2007 e 28/03/2007), verificou-se que as importâncias creditadas a beneficiárias do exterior se reportam a "royalty pela exploração de direitos autorais", cujos saldos mensais encontram-se refletidos no Demonstrativo de Apuração da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico — CIDE (coluna G), que faz parte integrante deste procedimento.

8 — Embora intimada (itens 5 e 6), a contribuinte não comprovou o recolhimento da "CIDE — Remessas ao Exterior, incidente sobre as importâncias creditadas (item 7) e reajustadas, cujos valores encontram-se refletidos no Demonstrativo de Apuração da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico — CIDE (coluna J). Nas observações do Demonstrativo das Operações Especificadas na Relação de Documentos Exigidos — RDE acostado ao expediente de 27/12/2006, a contribuinte alega a "não incidência da CIDE sobre Direitos Autorais" (importâncias creditadas a beneficiárias do exterior), porém, omitiu-se em relação ao dispositivo de amparo legal.

9 — Objetivando resguardar os interesses da Fazenda Nacional, proceder-se-á a constituição do crédito tributário apurado (item 8), nos termos da legislação vigente.

Inconformado com o auto de infração, o contribuinte apresentou impugnação de fls.308-325, na qual requer o cancelamento da exigência tributária, em síntese, apoiando-se nas seguintes alegações de fato e de direito:

Primeiramente sustenta que a autoridade tributária se equivocou nos cálculos realizados para apuração da CIDE, pois:

“Antes de abordar as razões de mérito pelas quais se opõe ao lançamento perpetrado, cabe à Impugnante argüir, preliminarmente, a precariedade do auto de infração. É que o Agente Fiscal equivocou-se ao exigir da empresa autuada CIDE sobre valores que não se referem a "importâncias remetidas a beneficiárias do exterior", mas sim, sobre valores relativos ao "cálculo por dentro" (gross up), aplicável, dependendo do caso, tão-somente ao Imposto de Renda retido na Fonte ("IRRF"). Explica-se.

Conforme se verifica do "Demonstrativo de Apuração da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE" anexo ao AIIM, bem assim da planilha contendo recomposição da base de cálculo da CIDE elaborada pela Impugnante, ambas abaixo reproduzidas, a r. Fiscalização incorreu em sério equívoco ao utilizar o cálculo por dentro do IRRF para chegar na base de cálculo da contribuição:”

Posteriormente, apresenta argumentos a fim de provar que a única interpretação possível - porque constitucional - da cláusula “royalties a qualquer título” presente no § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, na redação firmada pela Lei nº 10.332/2001, seria aquela tendente a reconhecer que, ali, se compreende a contrapartida pelo uso, fruição ou exploração não de qualquer direito, senão apenas daquele direito afeto à tecnologia e à sua transferência, conforme interpretação já delimitada ao art. 1º da Lei nº 10.168/2000.

Afirma ainda, que o art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, Decreto este que regulamentou a Lei nº 10.168/2000, reforçaria o aspecto da necessária presença da tecnologia e/ou da sua transferência como objeto dos contratos cuja execução (contraprestação a residente ou domiciliado no exterior) daria ensejo à incidência da CIDE em foco.

Por fim, defende que as remessas remetidas ao exterior a fim de pagamento de exploração de direitos autorais não podem ser configuradas como royalties, conforme segue:

Ocorre que, como se verá adiante, não é qualquer remuneração paga, creditada, entregue ou remetida ao exterior que pode ser conceituada como royalty. A classificação da remuneração depende, antes, da análise de sua natureza, sob pena de se rotular de royalty aquilo que não ostenta semelhantes caracteres, desnaturando, ademais, o conceito e o alcance de institutos de direito privado, em desacordo com a norma do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Noutras palavras, a remuneração - ora em comento - decorrente do uso e exploração de determinados personagens de desenhos infantis é definida como direito autoral pela legislação acima mencionada, não cabendo à lei fiscal alterar os conceitos e definições de direito privado.

E isso porque, conforme bem assevera Maria Helena Diniz, em seu livro "Dicionário Jurídico", o termo royalties refere-se ao "valor que se cobra pelo uso de patente de invenção, marca industrial ou comércio e assistência técnica científica ou administrativa de origem estrangeira".

(...)

Significa dizer, então, que a CIDE só pode incidir sobre royalties, isto é, sobre valores pagos em contrapartida da fruição de direitos de propriedade industrial, conforme bem definido pelo direito interno. E é justamente nessa acepção que a frase "royalties a qualquer título" tem de ser entendida.

Como se vê, no presente caso, os valores remetidos mensalmente pela Impugnante para empresas beneficiárias no exterior não se caracterizam como royalties, mas sim uma remuneração devida pela Impugnante pela exploração de direitos autorais de determinados personagens de desenhos infantis.

Tais personagens infantis, cumpre enfatizar, não são considerados propriedade industrial, mas sim obra intelectual, protegida pela legislação de direito autoral, motivo pelo qual, mais uma vez, descabido a autuação ora rebatida.

Em 22 de maio de 2012, através do **Acórdão n.º 05-37.949**, a 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Campinas/SP, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, pessoalmente, em 13 de março de 2014, às e-folhas 371.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 11 de abril de 2014, e-folhas 375, de e-folhas 378 à 400.

Foi alegado:

- A exclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE;
- A CIDE:
 - A inexigibilidade da CIDE;
 - Da incidência;
 - Da finalidade específica da CIDE.
- Dos Royalties:
 - Do conceito;
 - Royalties no Direito Internacional;
 - Da dedutibilidade dos Royalties.

4. O PEDIDO

Ante o exposto, requer a Recorrente seja o presente Recurso Voluntário conhecido e provido para:

1. preliminarmente, reconhecer a exclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte da base de cálculo da CIDE; e
2. no mérito, reconhecer a inexigibilidade da CIDE em relação aos pagamentos realizados pela Recorrente, à título de licenciamento de direitos autorais para uso e exploração dos personagens, de forma que o presente Auto de Infração reste cancelado na íntegra.

Por fim, requer a apresentação de suas razões recursais em sustentação oral a ser realizada perante esse Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, pessoalmente, em 13 de março de 2014, às e-folhas 371.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 11 de abril de 2014, e-folhas 375.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

- A exclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE;
- A CIDE:
 - A inexigibilidade da CIDE;
 - Da incidência;
 - Da finalidade específica da CIDE.
- Dos Royalties:
 - Do conceito;
 - Royalties no Direito Internacional;
 - Da dedutibilidade dos Royalties.

Passa-se à análise.

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 30.03.2007, para a cobrança de valores relativos à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico ("CIDE") que a fiscalização entendeu ser incidentes sobre *"importâncias creditadas a beneficiárias do exterior pela exploração de direitos autorais"* durante o período de 31.03.2002 a 31.12.20026.

Os pagamentos realizados ao exterior pela Recorrente correspondem ao licenciamento de direitos autorais para uso e exploração de determinados personagens de desenhos infantis (i.e. *Barbie™*, *Pokemon™*, *Bob Esponja™*), de forma a tornar os produtos fabricados pela Recorrente mais atraentes aos consumidores do ponto de vista comercial.

- A exclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE.

É alegado às folhas 05 e 06 do Recurso Voluntário:

De início, vale dizer que a fiscalização incluiu na base de cálculo da CIDE o valor relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte ("IRRF"), o qual não corresponde a *"importâncias remetidas a beneficiárias do exterior"*, conforme demonstra a tabela a seguir que reflete o cálculo da fiscalização:

VALORES CONSOLIDADOS A PARTIR DO AUTO DE INFRAÇÃO

Descrição	Débito(E)	Crédito(F)	Saldo (G= E-F)	Base de Cálculo (H=G/0,85)	CIDE
JORDAN	95.442,07	462.925,61	(367.483,54)	(432.333,58)	(43.233,36)
BARNEY	18.565,97	64.486,54	(45.920,57)	(54.024,20)	(5.402,42)
CALMAR	15.266,76	162.047,84	(146.781,08)	(172.683,62)	(17.268,36)
DISNEY	4.491,08	193.504,35	(189.013,27)	(222.368,55)	(22.236,86)
BARBIE	39.943,94	222.530,49	(182.586,55)	(214.807,71)	(21.480,77)
POKEMON	2.336,79	62.555,19	(60.218,40)	(70.845,18)	(7.084,52)
TRISA	9.536,27	83.898,95	(74.362,68)	(87.485,51)	(8.748,55)
TOTAL	185.582,88	1.251.948,97	(1.066.366,09)	(1.254.548,34)	(125.454,83)

A forma correta de cálculo da CIDE supostamente incidente está expressa na tabela abaixo:

VALORES RECALCULADOS PELA RECORRENTE

Descrição	Débito(E)	Crédito(F)	Base de Cálculo (G= E-F)	CIDE devida	Diferença
JORDAN	95.442,07	462.925,61	(367.483,54)	(36.748,35)	(6.485,00)
BARNEY	18.565,97	64.486,54	(45.920,57)	(4.592,06)	(810,36)
CALMAR	15.266,76	162.047,84	(146.781,08)	(14.678,11)	(2.590,25)
DISNEY	4.491,08	193.504,35	(189.013,27)	(18.901,33)	(3.335,53)
BARBIE	39.943,94	222.530,49	(182.586,55)	(18.258,66)	(3.222,12)
POKEMON	2.336,79	62.555,19	(60.218,40)	(6.021,84)	(1.062,68)
TRISA	9.536,27	83.898,95	(74.362,68)	(7.436,27)	(1.312,28)
TOTAL	185.582,88	1.251.948,97	(1.066.366,09)	(106.636,61)	(18.818,23)

Como se nota, com a utilização do método correto para o cálculo da CIDE, resta evidente que a fiscalização pretendeu cobrar da Recorrente a contribuição com base em uma base de cálculo majorada em R\$ 188.182,25 (diferença entre R\$ 1.254.548,34 e R\$ 1.066.366,09), além da cobrança de juros e multa imputados no caso.

Ao analisar tal aspecto da autuação, a Delegacia Regional de Julgamento manteve a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, conforme atesta a anexa transcrição do voto vencedor:

Tendo em vista que o IRRF integra o rendimento auferido pelo beneficiário no exterior e que não há nenhum dispositivo legal que autorize a sua retirada da base de cálculo da Cide-Remessas, o valor do IRRF, ainda que a fonte pagadora brasileira assumo seu ônus, deve compor a base de cálculo da Cide-Remessas.

É importante ressaltar que a base de cálculo da Cide-Remessas não pode estar condicionada a um mero acordo entre as partes, pois bastaria que o contribuinte alegasse que suportou o ônus do IRRF sobre tal remessa para ter a base de cálculo da Cide-Remessas minorada.

Em face do exposto, conclui-se que o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide-Remessas), instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, nas hipóteses em que esta seja devida, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto.

Entretanto, cumpre expor que não há de se falar nessa forma de cobrança, eis que a contribuição deve incidir somente sobre o valor dos pagamentos feitos ao exterior. Nesse sentido, confira-se **recentíssimos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais** sobre o tema:

(...)

Para concluir às folhas 09 do Recurso Voluntário:

Assim, resta claro que a base de cálculo utilizada na autuação foi equivocada, tendo em vista a ausência de previsão legal para a inclusão do IRRF na base de cálculo da contribuição, de forma que deve ser recalculado o suposto valor da CIDE, ora em discussão, o que diminuirá significativamente o valor do lançamento.

De qualquer forma, confira-se a seguir os motivos pelos quais a CIDE não é devida na hipótese de licenciamento de direitos autorais para uso e exploração dos personagens.

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 n.º. 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"*.

A Lei n.º 10.168/2000, que instituiu a CIDE sobre as remessas ao exterior, prescreve:

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. (Redação da Lei n.º 10.332, de 19.12.2001)

§ 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.

§ 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.

Com relação à inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, entendeu o acórdão recorrido ser cabível a inclusão do IRRF na base de cálculo, amparando-se no argumento da inexistência de dispositivos legais que determinem a exclusão do IRRF da base de cálculo da CIDE.

Entendo adequada a postura, pois não há previsão legal para a exclusão do IRRF da base de cálculo da CIDE, porquanto o valor remetido pela Recorrente ao exterior foi o líquido do IRRF, mas a incidência da CIDE, nos termos do §3º supracitado é o valor da remuneração, ou seja, o valor bruto pago pelos negócios jurídicos elencados pelo *caput* e §§ 1º e 2º do art. 2º da Lei, independentemente da assunção de responsabilidade pela retenção ou pagamento do IRRF.

Nesse sentido, a Solução de Divergência COSIT n.º 17/2011:

BASE DE CÁLCULO CIDE. PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA. ASSUNÇÃO DO ÔNUS DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF).

O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF.

E os precedentes da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Acórdão n.º 9303-010.536

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Ano-calendário: 2009

BASE DE CÁLCULO. CIDE-REMESSAS AO EXTERIOR. VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO, INCLUINDO O IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE COMO ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO PELO DESTINATÁRIO. (FATOS GERADORES E SUJEITOS PASSIVOS DIVERSOS, MAS COM INCIDÊNCIA SIMULTÂNEA.

O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da contribuição, independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus do imposto. Apesar de terem fatos geradores e sujeitos passivos diversos, ambos os tributos incidem de forma simultânea, quando realizado o pagamento. Caberá ao adquirente, na qualidade de contribuinte, recolher a CIDE, e, na qualidade de responsável tributário, reter o imposto de renda. O valor da operação não se altera pela retenção, pois o instituto tem por fulcro apenas antecipar o devido pelo beneficiário no exterior em razão da obtenção

da renda, já no momento do pagamento, para fins de facilitar o recolhimento do imposto e a sua fiscalização.

CIDE-ROYALTIES. REMESSAS AO EXTERIOR. DIREITOS AUTORAIS.

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

Acórdão n.º 9303-007.067:

BASE DE CÁLCULO. IRRF. EXCLUSÃO. Inexiste amparo legal para se excluir da base de cálculo da CIDE o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados e/ ou remetidos a residentes/domiciliados no exterior.

Acórdão n.º 9303-005.982:

BASE DE CÁLCULO. CIDE-REMESSAS AO EXTERIOR. VALOR TOTAL. DA OPERAÇÃO, INCLUINDO O IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE COMO ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO PELO DESTINATÁRIO. FATOS GERADORES E SUJEITOS PASSIVOS DIVERSOS, MAS COM INCIDÊNCIA SIMULTÂNEA. O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da contribuição, independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus do imposto. Apesar de terem fatos geradores e sujeitos passivos diversos, ambos os tributos incidem de forma simultânea, quando realizado o pagamento. Caberá ao adquirente, na qualidade de contribuinte, recolher a CIDE, e, na qualidade de responsável tributário, reter o imposto de renda. O valor da operação não se altera pela retenção, pois o instituto tem por fulcro apenas antecipar o devido pelo beneficiário no exterior em razão da obtenção da renda, já no momento do pagamento, para fins de facilitar o recolhimento do imposto e a sua fiscalização.

Por fim, é importante ressaltar que esta matéria já está pacificada no âmbito dos julgamentos do CARF com a edição da Súmula CARF n.º 158:

Súmula CARF n.º 158

O Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE de que trata a Lei n.º 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido.

- A EXIGIBILIDADE DA CIDE

Na origem do lançamento de ofício, a Fiscalização entendeu que o pagamento pela exploração de direitos autorais está abrangido no conceito de royalties, e, considerando o disposto no art. 2º da Lei nº 10.168/2000, concluiu que as remessas ao exterior pagas a título de royalties (exploração de direitos autorais) configuram o fato gerador da CIDE.

É alegado às folhas 10 do Recurso Voluntário:

Conforme exposto, o presente auto de infração pretende a cobrança da CIDE supostamente incidente sobre "*importâncias creditadas a beneficiárias do exterior pela exploração de direitos autorais*".

Na análise dos argumentos expostos na Impugnação, a Delegacia Regional de Julgamento entendeu, em síntese, que "*A CIDE passa a ser devida pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior*".

Entretanto, superada a discussão acerca do cálculo da CIDE, que por si só revela a insubsistência do presente auto de infração, a Recorrente passa a demonstrar não ser cabível a aplicação da CIDE sobre tais remessas de valores a beneficiárias do exterior relativas ao licenciamento de direitos autorais. Senão vejamos.

Novamente o artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, que instituiu a CIDE sobre as remessas ao exterior:

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. (Redação da Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 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.

§ 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.

O texto original da Lei previa que a CIDE-remessas incidia sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração, nas hipóteses de:

- (a) pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de **conhecimentos tecnológicos**; e
- (b) pessoa signatária de **contratos que impliquem transferência de tecnologia**, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

A partir de 2002, passou a incidir também sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração, nas hipóteses de:

- (c) pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto **serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes**; e
- (d) pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem **royalties**, a **qualquer título**, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Com o advento do Decreto n.º 4.195/02, a incidência da CIDE sobre *royalties* foi delimitada aos casos de fornecimento de tecnologia, cessão e licença de uso de marcas e cessão e licença de exploração de patentes.

Tal Decreto, ao regulamentar o artigo 2º da Lei n.º 10.168/00, assim estabeleceu:

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

Assim, o § 2º do art. 2º da Lei n.º 10.168/2000, acima transcrito, expressamente determina a incidência da CIDE sobre o pagamento de royalties a qualquer título.

Por sua vez o art. 22, alínea “d” da Lei n.º 4.506/1964, ainda vigente, define que direitos autorais são classificados como “royalties”:

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

- a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

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

Portanto, direitos autorais são classificados como royalties e a Lei n.º 10.168/2000 determina expressamente a incidência da CIDE sobre o pagamento dessa espécie de royalties.

Assim tem sido a jurisprudência da CSRF, conforme ementas abaixo transcritas:

Acórdão n.º 9303-005.984.

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

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

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

São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, tais como as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas (Lei n.º 9.610/98, art. 7º, *caput*, e inciso VI), e serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos, tais como os autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (Lei n.º 4.506/64, art. 22, *caput*, e alínea "d").

Acórdão n.º 9303-006.990.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO
ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2002, 2003

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

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

Acórdão n.º 9303-005.293.

ASSUNTO: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE.

A partir de 1/1/2002, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incide também sobre o valor de royalties, a qualquer título, que a pessoa jurídica pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter a residente ou domiciliado no exterior, inclusive os royalties decorrentes de licença e direito de uso na exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em televisão por assinatura.

FATO GERADOR. DEFINIÇÃO POR DECRETO. IMPOSSIBILIDADE.

Dispõe o artigo 97 do Código Tributário Nacional- CTN, que somente a lei pode definir o fato gerador da obrigação tributária principal.

O Decreto tem que ser aplicado em harmonia com a lei, por uma questão hierárquica. Qualquer natureza, prevista em lei, induz o entendimento de uma listagem não taxativa, por se tratar de uma norma secundária, não se pode inovar, mas apenas dar cumprimento a lei.

CIDE X CONDECINE .

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

INCLUSÃO DO IRRF NA BASE DE CÁLCULO DA CIDE. POSSIBILIDADE.

Sujeita-se, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, a qual que conceitua o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, razão pela qual, na apuração da CIDE deve-se considerar o IRRF como integrante da importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Redator designado.

Com o devido respeito e toda a vênua, ousou discordar do entendimento do Ilmo. Conselheiro Relator, no que se refere à incidência da CIDE- royalties sobre pagamento de royalties a beneficiários no exterior a título de exploração de direitos autorais de obras audiovisuais.

Para tanto, utilizo como minhas as razões de decidir utilizadas no acórdão n. 3302-011.909, proferido no processo n. 19515.721344/2017-31, de lavra do Ilmo. Conselheiro Walker Araújo, o qual passo a descrever abaixo:

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 incontroverso 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:

Art. 2º (...)

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

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

Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - cessão e licença de uso de marcas; e

V - cessão e licença de exploração de patentes.

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 n.º 4.195/2002 se trata de “ato administrativo apto a aclarar o amplo sentido da expressão “royalties a qualquer título” utilizada na Lei n.º 10.168/00”**, nos seguintes termos:

“Atua assim o Decreto n.º 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 n.º 10.168/00 (alterada pela Lei n.º 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 n.º 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

¹ CEZAROTI, Guilherme; SCHOUERI, Luís Eduardo. A Cide-Royalties e as remessas por licença de distribuição e comercialização de programas de computador. In: Revista Dialética de Direito Tributário n.º 130. São Paulo: Dialética, p. 50.

² GRAU, Eros Roberto. Conceito de tributo e fontes do direito tributário. São Paulo: Editora Resenha Tributária, Instituto Brasileiros de Estudos Tributários, 1975, p. 53-54.

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 e 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 n.º 4.195/02, e a impossibilidade de cobrança da CIDE-Tecnologia sobre o pagamento de direitos autorais:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÓMICO CIDE

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CIDE-REMESSAS. ROYALTIES SOBRE DIREITOS AUTORAIS. INTERPRETAÇÃO CONFORME. INTELIGÊNCIA DO DECRETO FEDERAL 4.195/2002. Não incide a contribuição nas remessas de royalties decorrente de direitos autorais de carácter cultural. A CIDE-Remessas possui fundamento de sua incidência nos setores económicos 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 a título de marcas e patentes estão sob o campo de incidência da contribuição, não cabendo a esse Conselho afastar sua aplicação.

CIDE-REMESSAS. SERVIÇOS TÉCNICOS. FATO INCONTROVERSO. Não guardando qualquer questionamento, no Recurso Voluntário, sobre a parte do lançamento de ofício referente à cobrança de CIDE-Remessas sobre pagamento ao exterior por serviços técnicos, restou incontroverso o crédito lançado. (Acórdão n. 3401-003.833, julgado em 28 de junho de 2017)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÓMICO CIDE

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

CIDE ROYALTIES. DIREITOS AUTORAIS. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. DECRETO FEDERAL 4.195/2002

A Contribuição de Intervenção no Domínio Económico (CIDE Royalties) não incide sobre o valor de royalties decorrente de direitos autorais sendo afastado o tratamento dispensado como "marca" pelo lançamento de ofício, eis que inexistente a previsão de sua incidência do Decreto regulamentar.” (Acórdão n. 3401-003.802, julgado em 25 de maio de 2017)

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário ANO-CALENDÁRIO : 2002 CIDE. Royalties. Direito autoral. Não incidência. A CIDE/ Royalties, instituída pela Lei n.º 10.168/2000, não incide sobre a remessa ao exterior de pagamentos relativos a exploração de direitos autorais, mesmo que sobre a denominação de royalties, por força do comando interpretativo do artigo 10 do Decreto n.º 4.195/2002.

(...)” (Acórdão n.º 301-34.753, de 12/11/2008).

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador : 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002 CIDE/ ROYALTIES – DIREITO AUTORAL- NÃO INCIDÊNCIA. A CIDE/ royalties, instituída pela Lei n.º 10.168/2000, não incide sobre a remessa ao exterior de pagamentos relativos a exploração de direitos autorais, mesmo que sobre a denominação de royalties, por força do comando interpretativo do artigo 10 do Decreto n.º 4.195/02 (...)” (Acórdão n.º 302-38.763, de 05/10/2007).

No voto condutor do Acórdão n.º 302-28.763 lê-se o seguinte:

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

Ademais, o artigo 10 do Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, que regulamenta a Lei nº 10.168/2000, vem interpretar qual deve ser a base de cálculo da CIDE incidente sobre royalties remetidos ao exterior, verbis:

(...)

Na via estreita do processo administrativo, não cabe juízo sobre a constitucionalidade do referido Decreto, devendo a autoridade fiscal, em sua atividade vinculada, aplicar seus comandos legais enquanto não houver sua revogação ou decisão judicial em contrário. (...) (original sem destaques).

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 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:

Art. 2º (...)

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

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

Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - cessão e licença de uso de marcas; e

V - cessão e licença de exploração de patentes.

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:

(a) Até a presente data e até o final do Prazo, o Licenciado continuará distribuindo o Warner Channel e a Sony Entertainment Television (i) no Nível Básico do Licenciado (atualmente conhecido comercialmente como Nível Master e / ou Nível Família) por cabo e MMDS através dos sistemas autorizados por cabo e MMDS e (ii) na camada básica do licenciado (atualmente comercialmente conhecida como ' camada master ou camada Sky Família) no DTH através dos sistemas autorizados DTH. "

O termo " Camada Básica " significa que certa camada única de serviços de programa distribuídos pelo Licenciado que possui o maior número agregado de assinantes Residenciais, excluindo a Camada da Linha da Vida e a Camada Mini-Básica (atualmente conhecida comercialmente como a Camada Padrão). O termo " Mini-Basic Tier" significa um pacote de serviços do programa que o Licenciado oferecerá aos assinantes dos Sistemas Autorizados por um preço e que será mais barato que o

pacote de serviços do programa incluído no Basic Tier. O termo "Nível da linha da vida" significa um pacote de serviços do programa oferecidos tq

1• Assinantes por um preço menor do que a do Nível Básico e Mini Básico Nível e que é composta somente daqueles brasileira noh -pan - canais regionais conhecidas como "canais de utilização livre necessário" para ser distribuído por cabo Autorizado Sistemas nos termos do artigo 23, o item "I" da Federal brasileira Lei n ° 8.977, de 6 de janeiro de 1995. Se a qualquer ti me durante o Prazo da taxa de penetração (expressa em percentagem) de assinantes de Nível Mini-Basic para total de assinantes do Licenciado OU os sistemas autorizados excederá 20% (20%), o Licenciado deverá distribuir os Serviços como parte do Nível Mini-Básico. Além disso, se a qualquer momento durante o Prazo, haverá mais de seis (6) serviços de programas pan-regionais incluídos no Tier Mini-Basic, o Licenciado deverá ser obrigada a distribuir os serviços como parte do Nível Mini-Basic. . - . '

b) Mediante um sistema de cabo e MMDS Autorizado: (i) tornar-se totalmente digital (entendendo-se que os sistemas MMDS listados como "MMDS Digital" oh Anexo A deste instrumento será considerado para ser totalmente digital para efeitos do presente número), ou (ij) ao lançar serviços digitais em uma rede de 750 MHz ou superior, o Licenciado distribuirá por meio desse Sistema Autorizado a Cabo e MMDS: (x) O Canal Histórico no Nível Básico do Licenciado e (y) A&E Mundo e E! Televisão de entretenimento oh o pacote de serviços de programas de televisão distribuídos pelo Licenciado no Território que possui o maior número de assinantes após o Nível Básico (o "Nível Básico Estendido") ' ■ (atualmente conhecido comercialmente como Nível Avançado ou SKY Total camada), desde que no caso de (ii) acima, s ssas chanriels deve só- ser fornecida para os assinantes digitais de tal cabo e MMDS autorizados do sistema, e entendendo-se que Licenciado pode distribuir esses serviços em analógica no cabo e Sistemas Autorizados MMDS nos respectivos níveis especificados neste parágrafo, a qualquer momento durante o Prazo. "

c) Imediatamente após qualquer cabo e MMDS autorizado. O sistema que inicia serviços digitais em uma rede de 550 MHz ou superior distribuirá o The History Channel na camada básica do licenciado . através desse cabo e sistema autorizado MMDS; desde que o Canal Histórico só seja fornecido aos assinantes digitais de tal Sistema Autorizado a cabo e MMDS, e a ele. sendo entendido que o Licenciado pode distribuir os. Canal Histórico em analógico em tal Cabo e Sistema Autorizado MMDS, a qualquer momento durante o Prazo.

(...)

O Licenciado notificará o Licenciante da capacidade de rede representada por qualquer Sistema Autorizado da New Cable e MMDS como sendo a capacidade de rede desse sistema, na data em que ele se tornar um Novo. Cable e MMDS Authorized System, e esse novo Cable e MMDS Authorized System z serão adicionados ao Anexo A deste documento em conformidade. •

d) Até 1 de novembro de 2004, o Licenciado começará a distribuir o The History Channel no Nível Básico do Licenciado em DTH através dos Sistemas Autorizados DTH.

e) Até 1º de março de 2005, o Licenciado começará a distribuir o A&E Mundo e o E! Televisão de entretenimento no Extended-Basic

Nível (atualmente conhecido comercialmente como nível Avançado ou Sky Total) no DTH por meio dos Sistemas Autorizados DTH. "

f) O Licenciado concorda que, exceto para o Nível da linha da vida e o Mini . Camada Básica, ele não distribuirá um pacote de serviços do programa para

Assinantes residenciais em qualquer nível que seja mais baixo ou mais barato que o Nível Básico. ,

g) O Licenciante deve fornecer ao Licenciado todos os decodificadores de cabeçalho necessários para iniciar o The History Channel, o A&E Mundo e o E! Televisão de

entretenimento da maneira contemplada neste MOU e concederá ao Licenciado um crédito no valor igual a 50% (cinquenta por cento) de todos os custos, impostos, direitos e taxas relacionados à importação • desses decodificadores pelo Licenciado ("Impostos de importação"), desde que o Licenciado forneça ao Licenciante originais ou cópias autenticadas da documentação comprovando o pagamento total pelo Licenciado desses Impostos de Importação e a respectiva data de pagamento. No caso de rescisão deste MOU, o Licenciado retornará imediatamente esses decodificadores de headend ao Licenciador (em Despesa do Licenciado se o término for causado por uma violação pelo Licenciado e às custas do Licenciante se o término for causado por uma violação pelo Licenciante ou no final do Prazo em caso de não renovação).

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.

Destarte, 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.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Redator Designado.