ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16643.000085/2010-81

COPIA

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

Processo nº	16643.000085/2010-81
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3402-003.109 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	22 de junho de 2016
Matéria	CIDE TECNOLOGIA
Recorrente	TIM CELULAR S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2005, 2006

CONCOMITÂNCIA. PROCESSO JUDICIAL E PROCESSO ADMINISTRATIVO.

A concomitância entre processos judiciais e administrativos exclui da apreciação dos órgãos administrativos de julgamento a matéria submetida ao crivo do Judiciário.

NULIDADE.

A mora do contribuinte em obter a imagem do processo junto à repartição fiscal não acarreta nulidade do procedimento, mormente quando ele recebeu o auto de infração e o termo de verificação fiscal contendo minuciosa descrição da metodologia utilizada pela fiscalização.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não tem competência para se manifestar sobre alegações de inconstitucionalidade das leis.

CIDE. INCIDÊNCIA. DIREITO DE IMAGEM.

É legítima a incidência da CIDE sobre remessas a título de royalties provenientes da cessão do direito de imagem.

CIDE. INCIDÊNCIA. LICENCIAMENTO DE SOFTWARE.

É legítima a incidência da CIDE sobre remessas a título de pagamento pela licença de software, sendo que a partir de janeiro de 2006 a incidência só ocorre se houver transferência de tecnologia.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe à defesa a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CIDE. INCIDÊNCIA. SERVIÇOS DE ROAMING INTERNACIONAL.

É legítima a incidência da CIDE sobre remessas a título de pagamento do serviço de roaming internacional.

CIDE. REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ISS.

A base de cálculo da CIDE é o valor da remuneração do fornecedor domiciliado no exterior estipulada em contrato, sendo ilegal a inclusão do ISS em sua base de cálculo.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

Sempre que o contribuinte deixar de atender, no prazo fixado, intimação para prestar esclarecimentos, para apresentar arquivos ou sistemas, ou para apresentar documentação técnica, nos termos estabelecidos em lei, a multa deve ser agravada em 50%.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não tomar conhecimento do recurso na parte em que existe concomitância com os processos judiciais e, na parte conhecida, em dar provimento parcial da seguinte forma: a) por unanimidade de votos, para (i) deduzir o pagamento da CIDE, no valor de R$ 210.855,62, do valor apurado pelo fisco no item 107 da planilha das 200 maiores remessas (fls. 6144/6145); e (ii) excluir o crédito tributário decorrente do reajustamento da base de cálculo da CIDE pelo ISS; b) por maioria de votos, para excluir o agravamento da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire e Waldir Navarro Bezerra. Designado o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto. Vencidos os Conselheiros Carlos Augusto Daniel Neto, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, que deram provimento em maior extensão para excluir o crédito tributário em relação à tributação do direito de imagem e licença de uso de software. Vencida a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, que deu provimento em maior extensão para excluir a tributação sobre a licença de uso do direito de imagem. Esteve presente ao julgamento a Dra. Fernanda Duarte Calmon Carvalho, OAB/DF 33.282.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Carlos Augusto Daniel Neto - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de auto de infração com ciência do contribuinte por via postal em 13/05/2010, lavrado para exigir a CIDE TECNOLOGIA, instituída pela Lei nº 10.168/2000, em relação aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre julho de 2005 e dezembro de 2006.

Segundo o Termo de Verificação, o contribuinte impetrou dois mandados de segurança preventivos para contestar a exigência do IRRF e da CIDE TECNOLOGIA perante o Poder Judiciário. No mandado de segurança 2009.61.00.006526-6, relativo ao IRRF, obteve liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário relativamente às remessas efetuadas para a TELECOM ITÁLIA. No mandado de segurança 2008.61.00.001303-1, relativo à CIDE, o contribuinte sucumbiu sem que houvesse expedição de medida liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário. A fiscalização, contudo, entendeu que se tratam de mandados de segurança preventivos, cujas tutelas, ainda que fossem concedidas, não alcançariam os fatos geradores pretéritos às impetrações (ocorridos durante os anos de 2005 e 2006). A fiscalização apurou falta de recolhimento em relação ao fato gerador de 08/2005; falta de recolhimento e recolhimento insuficiente em relação a uma amostra composta pelas 200 maiores remessas ao exterior; e falta de recolhimento da CIDE em relação às remessas cuja causa foi o Serviço de Roaming Internacional. A base de cálculo da CIDE TECNOLOGIA foi reajustada pela adição do IRRF, incidente sobre a mesma remessa, e também pelo ISS, pois tal como ocorre com o IRRF, o contribuinte do imposto municipal é o prestador do serviço no exterior. Relata a fiscalização que agravou a multa de ofício, com base no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, em face de a empresa ter postergado o cumprimento das diversas intimações; de não ter entregue contratos comerciais de prestação de serviço; de não ter apresentado os esclarecimentos e as informações solicitadas pelo fisco ou, quando as apresentou, o fez com erros e de forma inconsistente. Relata a fiscalização que a TIM CELULAR é contumaz em não atender às solicitações do fisco, citando ocorrências no processo administrativo 18471.000778/2006-31.

Em sede de impugnação, o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte:

a) Ocorreu cerceamento de defesa, pois (i) não recebeu os volumes anexos onde a fiscalização diz que se encontram as planilhas elaboradas durante o procedimento; (ii) não teve os 30 dias legais para defesa, pois os autos estiveram indisponíveis para consulta por dois terços desse tempo; (iii) a repartição fiscal informou que as cópias requeridas do processo só poderiam ser entregues em 15 dias, ou seja, após o encerramento do prazo legal para impugnação;

b) Contestou a cobrança da CIDE-Royalties nos casos em que o beneficiário do pagamento se encontra em País com o qual o Brasil mantém acordo para evitar a bitributação. No seu entender, a contribuição deverá respeitar as disposições desse acordo e, consequentemente, havendo previsão de limite máximo de tributação de importâncias pagas a título de royalties, a sua tributação pelo IRRF e CIDE jamais poderá ser superior àquele limite. A União reduziu a alíquota do IRRF para 15% e criou a CIDE de 10% com o objetivo de burlar esses acordos internacionais que visam evitar a bitributação, em flagrante violação do art. 98 do CTN. Sendo assim, pleiteou o cancelamento da CIDE nos casos em que os valores foram remetidos a beneficiários residentes em países com os quais o Brasil celebrou acordo para evitar a dupla tributação da renda;

c) Contestou a apuração da CIDE relativa ao fato gerador de 08/2005, pois ainda venha a ficar constatado o erro do contribuinte alegado pelo fisco (a empresa ter tomado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

por base os valores do IRRF em vez dos valores das remessas em Reais), a exigência deve ser cancelada porque a fiscalização não poderia ter reajustado a base de cálculo dessa contribuição;

d) Contestou a cobrança da CIDE sobre as remessas efetuadas à FOOT VISION e ao REAL MADRID (itens 66, 68, 99, 109, 118, 119, 120, 121, 134, 138, 178 e 179 da planilha dos 200 itens). Alegou que o contrato celebrado em 02/10/2003 (doc. 06) não deixa dúvida de que seu objeto se refere à cessão do uso da imagem do jogador de futebol brasileiro (Ronaldo, o fenômeno). Segundo seu entendimento, embora o art. 22, "d" da Lei nº 4.506/64 classifique como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos autorais (salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra), os direitos de imagem são vinculados aos direitos da personalidade e não aos direitos autorais, razão pela qual não estão sujeitos à CIDE. O art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 enumerou de forma taxativa os contratos cujos objetos rendem ensejo à cobrança da CIDE e entre os listados não existe o contrato de cessão dos direitos de uso da imagem;

e) Contestou a cobrança da CIDE sobre remessas efetuadas cuja natureza da operação seja "DIR AUTORAIS SOBRE PROG DE COMPUTADOR" (itens 54, 58, 59, 63, 64, 69, 77, 78, 79, 96, 98 e 133 da planilha de fls. 28/29 do termo de verificação). Segundo seu entendimento, a hipótese de incidência da CIDE não abrange e nunca abrangeu o pagamento de direitos autorais. Além disso, a Lei nº 11.452/2007, que no seu entender tem caráter meramente interpretativo, alterou a redação do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, deixando claro que a CIDE não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização de programas de computador, salvo se envolverem transferência de tecnologia;

f) Contestou a cobrança da CIDE sobre as remessas a título de remuneração do Serviço de Roaming Internacional, pois esse serviço não se enquadra na definição de serviço técnico, uma vez que não existe obrigação de fazer, mas apenas e tão-somente a cessão do direito de uso das redes de outra empresa de telecomunicações no exterior; não há transferência de tecnologia; e o citado contrato não está arrolado no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002. De outro lado, existe o Tratado Internacional que incorporou o Acordo de Melbourne, que concede isenção à receitas de roaming auferidas pelas empresas de telecomunicações. O referido tratado foi incorporado regularmente ao ordenamento jurídico brasileiro, sendo inaplicável o ADI SRF nº 25/2004, no qual se baseou a fiscalização para fundamentar o auto de infração;

g) É ilegal o reajustamento da base de cálculo da CIDE pela adição do IRRF e do ISS. Segundo seu entendimento, a base de cálculo do IRRF sofre reajuste quando a fonte pagadora assume o ônus do tributo, em face de expressa determinação legal. Na legislação da CIDE não existe nenhum dispositivo determinando a adição do IRRF e do ISS à base de cálculo da contribuição;

h) Contestou o agravamento da multa, sob o argumento de que a recorrente jamais pretendeu prejudicar o andamento da fiscalização, tendo atendido a todas as intimações. O problema foi que as intimações exigiam a apresentação volumosa de documentos, fato que nem sempre permitiu à empresa atender às solicitações no prazo. Isso não pode ser tomado como fato caracterizador do embaraço à fiscalização, mormente quando os documentos apresentados permitiram a lavratura do auto de infração. Deve ser aplicado o art. 112, IV, do CTN, segundo o qual a lei que comina penalidades deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, sempre que haja dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável. A manutenção da multa no patamar de 112,5% reveste-se de caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição e pela jurisprudência.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por meio do Acórdão 28.067, de 26/11/2010 a DRJ - São Paulo julgou improcedente a impugnação. O julgado recebeu a seguinte ementa:

CÓPIA

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2005, 2006

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. DESCABIMENTO.

É incabível de ser pronunciada a nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente, tendo em conta o art. 59 do Decreto 70.235/72. No processo administrativo fiscal, a nulidade por preterição do direito de defesa pode decorrer de despachos ou decisões, não da lavratura de ato ou termo.

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

Não há cerceamento de direito de defesa quando é facultada ao sujeito passivo a oportunidade para se defender, por ocasião da impugnação, das imputações em que se baseia a autuação, mormente quando o contribuinte não traz aos autos regular aditamento à impugnação ou razões complementares.

PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.

A submissão de matéria à tutela do Poder Judiciário importa em renúncia ou desistência da via administrativa. Descabe à instância julgadora administrativa pronunciar-se sobre matéria levada pelo contribuinte ao Poder Judiciário. Todavia, o processo administrativo terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada daquela do processo judicial.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Dcscabem ser apreciados no julgamento administrativo argumentos de inconstitucionalidade.

DIREITO DE IMAGEM.

Recai a CIDE sobre remessas ao exterior relativas a direito dc imagem.

REDES DE TELECOMUNICAÇÃO ESTRANGEIRAS.

É devida a CIDE sobre o total dos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos às empresas de telecomunicações domiciliadas no exterior, a título de pagamento pela contraprestação de serviços técnicos realizados em chamadas de longa distância internacional, iniciadas no Brasil, ou a chamadas de longa distância nacional, em que haja a utilização de redes de propriedade de empresas congêneres, domiciliadas no exterior.

PROGRAMA DE COMPUTADOR.

Até a Lei 11.452/2007, a CIDE é devida sobre a remuneração pela licença de uso de programa de computador, haja ou não transferência de tecnologia. Somente a partir da vigência da Lei 11.452/2007, a contribuição não é mais devida sobre a remuneração pela licença de uso de programa de computador, se não houver transferência de tecnologia.

CIDE. BASE DE CÁLCULO. ISS.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sendo considerada líquida a quantia enviada ao exterior, a CIDE recai sobre o valor do ISS relativo às obrigações contraídas com residentes ou domiciliados fora do País.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Sempre que o contribuinte deixar de atender, no prazo fixado, intimação para prestar esclarecimentos, ficará sujeito à aplicação de multa agravada.

MULTA CONFISCATÓRIA. INEXISTÊNCIA.

O princípio do não-confisco é dirigido ao legislador, não ao aplicador da lei.

AÇÃO JUDICIAL. ADAPTAÇÃO À COISA JULGADA.

Diante de ação judicial, cabe à Unidade administrativa jurisdicionante do contribuinte adaptar à coisa julgada o crédito tributário, se for o caso, fazendo os ajustes administrativos porventura necessários ao cumprimento das decisões judiciais aplicáveis.

CÓPIA

Regularmente notificado da decisão de primeira instância em 24/04/2011, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 25/05/2011 (fl. 6525), no qual, basicamente, reeditou as alegações de impugnação. Reforçou a alegação de nulidade por cerceamento do direito de defesa, atacou pontos específicos do acórdão de primeira instância e contestou a magnitude do valor lançado no item 107 da planilha das 200 maiores remessas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE.

O contribuinte alegou cerceamento de defesa porque os autos teriam ficado indisponíveis para consulta e extração de cópias, o que teria reduzido o prazo para a apresentação da impugnação.

Analisando-se a cronologia dos autos, verifica-se que o contribuinte tomou ciência do auto de infração em 13/05/2010 (fl. 5758); requereu vista dos autos em 08/06/2010 (fl. 5761); requereu a extração de cópias dos autos em 09/06/2010 (fl. 5764); e efetuou o pagamento do preço da cópia do processo em **12/07/2010** (fl. 5762).

No requerimento de cópia do processo existe notícia de que o contribuinte estava ciente de que as cópias só seriam providenciadas **após** a apresentação do comprovante de recolhimento do respectivo valor, *in verbis*:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

SOLICITAÇÃO DE CÓPIAS

Nome / Nome Empresarial: TIM Celular S.A.		
CPF/CNPJ/ 04.206.050/0001-80	Cidade São Paulo	U.F. SP
Telefone 3443-6233		

PROCESSO Nº: 16643.000085/2010-81

(X) da capa a capa ( ) folhas abaixo discriminadas

(*) As cópias somente são programadas a partir da apresentação do DARF recolhido.

Portanto, o contribuinte recebeu as cópias do processo após o encerramento do prazo para impugnação, não porque os autos ficaram indisponíveis para extração de cópias, mas sim porque o próprio contribuinte demorou para recolher aos cofres públicos o valor referente ao preço das cópias.

Não existe nenhuma prova da alegação de que os autos ficaram indisponíveis para consulta. Pelo contrário, os documentos anexados aos autos mostrando a cronologia do processo, revelam que foi o contribuinte quem demorou para efetuar o pagamento das cópias do processo.

A obtenção tardia da cópia do processo não prejudicou o direito de defesa, porque o contribuinte recebeu o auto de infração e o minucioso termo de verificação contendo a fundamentação legal do lançamento; a exposição da situação fática constatada; e a metodologia aplicada pela fiscalização, inclusive com a indicação das fórmulas de cálculo utilizadas.

A leitura do termo de verificação permite a compreensão da metodologia empregada e das imputações que foram feitas pelo fisco ao contribuinte, conforme deixou bem claro a seguinte passagem do voto da decisão recorrida:

(...)

Quanto à alegação de que "'*volumes específicos destinados a Anexos*'" (fl. 3474) não foram entregues à Impugnante, calha assinalar que o Termo de Verificação Fiscal traz os procedimentos da Fiscalização, bastando lê-lo para se ter presente as circunstâncias que envolveram o Lançamento, mas para "*maior visibilidade*" (fl. 3431), como relata a Autoridade Lançadora, há registros em volumes específicos.

Tais volumes constam dos autos, constituindo-se em elementos processuais em relação aos quais a Contribuinte poderia emitir as considerações que lhe aprouvesse.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A propósito, quanto à alegação de que, tomando como exemplo a tributação relativa à amostra das 200 maiores remessas, "*o auto de infração se limita a especificar 12 da 93 remessas*" (fl. 3475), não se sabendo a que se referem as outras 81 remessas consideradas pela Fiscalização, cabem as seguintes considerações.

As remessas que foram tributadas, extraídas desse grupo de 200 maiores remessas, constam todas elas do Termo de Verificação Fiscal lavrado em 12 de maio de 2010, na planilha de fls. 3445/3446, da qual constam datas, beneficiários e valores, sem prejuízo da planilha de fl. 95 e seguintes do volume 1 Anexo aos autos que traz, de forma mais detalhada, os dados relativos a todas as 200 maiores remessas, tributadas ou não pela Fiscalização.

Conclui-se, portanto, que o andamento processual, os elementos dos autos e o Lançamento (cientificado em 13 de maio de 2010, fl. 3458) permitiram à Impugnante que fizesse uma farta e robusta defesa quanto às irregularidades a ela imputadas.

CÓPIA

(...)

Com esses fundamentos, voto no sentido de rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

DO MÉRITO

No mérito, verifica-se que o contribuinte ajuizou um mandado de segurança para contestar especificamente a incidência da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000.

A inicial do mandado de segurança nº 2008.61.00.001303-1 encontra-se às fls. 58 e ss. dos autos e seu exame revela que o contribuinte alegou: a) inconstitucionalidade da Lei nº 10.168/2000 por violação de várias normas constitucionais; b) a existência de acordos internacionais com vários Países para evitar a dupla tributação e que suas inobservâncias por parte da União violam o art. 98 do CTN; e c) a inconstitucionalidade e a ilegalidade do reajustamento da base de cálculo da CIDE por meio da inclusão do IRRF, com base no art. 725 do RIR/99.

O pedido formulado no referido mandado de segurança tem o seguinte teor (fl. 90):

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

IV - DO PEDIDO

Ex positis, requer a Impetrante:

a) seja concedida medida liminar *inaudita altera parte* para (i) determinar que a autoridades Impetradas se abstenham de promover atos de cobrança relativos à CIDE-*Royalties* nos termos do artigo 2º da Lei n.º 10.168/2000, ou, subsidiariamente, (ii) se abstenham de efetuar a cobrança da contribuição no que tange à inclusão do IRRF em sua base de cálculo;

b) que, depois de prestadas as informações pela Autoridade Coatora e ouvido o Ministério Público Federal, seja proferida sentença confirmando a liminar e concedendo a ordem pleiteada, para determinar que as autoridades coatoras se abstenham de cobrar a CIDE-*Royalties* nas operações em questão, bem como autorizem a compensação dos valores da CIDE-*Royalties* que foram indevida e anteriormente recolhidos com outros tributos, ou, subsidiariamente, se abstenham de exigir a cobrança da CIDE-*Royalties* com a inclusão do IRRF em sua base de cálculo.

(...)

Desse modo, a teor da Súmula CARF nº 1 este colegiado não pode tomar conhecimento do recurso voluntário na parte em que solicita a aplicação dos acordos internacionais para limitar a incidência da contribuição à alíquota máxima fixada com cada País signatário e nem quanto ao reajustamento da base de cálculo da CIDE pela adição do IRRF incidente sobre a mesma remessa.

Passa-se ao exame das razões recursais passíveis de serem analisadas por este colegiado, na ordem em que foram apresentadas no recurso.

DA CIDE RELATIVA AO FATO GERADOR 08/2005

A fiscalização alegou que na planilha de remessas ao exterior denominada "Fechamento de Câmbio", que foi apresentada pelo contribuinte (fls. 346 e ss. do PDF), ocorreu erro de cálculo, pois o contribuinte tomou por base os valores do IRRF devido em vez de tomar os valores das remessas convertidas para Reais.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A defesa não contestou o erro alegado nem na impugnação e nem no recurso voluntário, limitando-se a pleitear a exclusão dos valores apurados pelo fisco, pois foram apurados de forma ilegal, sobre bases de cálculo reajustadas.

A questão do reajustamento da base de cálculo pelo IRRF não pode ser apreciada neste processo por ter sido submetida ao Poder Judiciário no mandado de segurança específico da CIDE.

O reajustamento da base de cálculo da CIDE pela inclusão do ISS será analisado em tópico específico.

DO ITEM 107 DA PLANILHA RELATIVA ÀS 200 MAIORES REMESSAS

A defesa alegou que a CIDE relativa à remessa indicada no item 107 da planilha das 200 maiores remessas (fls. 94 e seguintes do anexo), foi recolhida no valor de R$ 210.855,62, conforme comprovante de arrecadação de fls. 6593, no valor de R$ 1.645.171,67 e planilha de apuração em anexo (fls. 6594 e ss).

Segundo a defesa, a diferença entre o valor recolhido e o valor lançado, se deve a dois fatores: (i) à diferença entre a taxa de câmbio usada pela empresa (2,6508) e aquela usada pela fiscalização (2,6719) para a apuração da base de cálculo e (ii) ao reajustamento da base de cálculo feito pela fiscalização. A fiscalização não poderia ter feito o reajuste da base de cálculo porque nessa remessa a recorrente não assumiu o ônus pelo pagamento do IRRF e do ISS.

São dois os fatos probandos, relativos ao quanto alegado pelo contribuinte: a) que o valor de R$ 210.855,62 está englobado no pagamento de R$ 1.645.171,67; e b) que o contribuinte não assumiu o ônus pelos tributos devidos pelo beneficiário do pagamento.

A planilha de apuração apresentada pela da defesa comprova que a referida remessa integrou a apuração do valor de R$ 1.645.171,67, conforme se pode conferir na última linha da planilha da fl. 6594; na última linha da planilha de fl. 6595; e na última linha e no quadro de apuração de fl. 6596, cujo valor apurado coincide com o valor do pagamento efetuado (fl. 6593).

Por outro lado, verificando-se a planilha das 200 maiores remessas nas fls. 6144/6145 do Anexo, constata-se que a fiscalização não deduziu o valor pago de R$ 210.855,62 quando da apuração relativa à referida remessa.

A base de cálculo reajustada pelo IRRF e pelo ISS relativa a essa remessa, totalizou R$ 2.658.663,62 (fl. 6144 do Anexo).

Na folha seguinte (fl. 6145) se pode notar que a CIDE apurada foi de R$ 265.866,36 e que a célula relativa à CIDE recolhida está em branco. O valor calculado de R$ 265.866,36 é o valor que foi lançado de ofício (última coluna da planilha) sem a dedução dos R$ 210.855,62 que estão englobados no pagamento de fl. 6593.

Portanto, o pagamento de R$ 210.855,62 deverá ser deduzido do valor apurado pelo fisco, no item 107 da planilha das 200 maiores remessas (fls. 6144/6145).

No que concerne à alegação de que seria incabível o reajustamento da base de cálculo dessa remessa, em razão de a empresa não ter assumido o ônus pelo pagamento dos tributos, não existem provas dessa alegação de defesa nos autos. Não se olvide que a teor do art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72 cabe à defesa o ônus de provar os fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DA NÃO INCIDÊNCIA DA CIDE SOBRE REMESSAS RELATIVAS A LICENÇA DE USO DE SOFTWARE

Alegou o contribuinte que a contribuição não incide sobre o pagamento de direitos autorais. Além disso, a Lei nº 11.452/2007, que no seu entender tem caráter meramente interpretativo, alterou a redação do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, deixando clara a não incidência sobre esse tipo de remuneração, salvo se houver transferência de tecnologia.

Inicialmente, é improcedente a alegação de que a CIDE não pode incidir sobre a remuneração pelo licenciamento de programas de computador pelo fato de tal remuneração ser equiparada à remuneração pela cessão de direito autoral.

Isso porque as hipóteses em que a CIDE deve ser exigida encontram-se no art. 2º da Lei nº 10.168/2000, que estabelece que a contribuição é devida pela pessoa jurídica detentora de **licença de uso** .

A lei em momento algum restringiu o termo "licença de uso", de forma a excluir da incidência a licença de uso de software. Então a incidência poderá ocorrer sobre licença de uso de uma obra literária, licença de uso de um *reality show*, ou a licença de uso de um programa de computador.

Nem mesmo a omissão a esse tipo de contrato no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, permite a exclusão da incidência sobre a remuneração em contratos de licenciamento de software, uma vez que aquele dispositivo regulamentar não é taxativo.

E a prova de que o regulamento não foi taxativo encontra-se nos arts. 20 e 21 da Lei nº 11.452/2007, que **sete anos** após a instituição da CIDE, e **cinco anos** após a publicação do seu regulamento, dispôs sobre a exigência da CIDE sobre contratos de licença de software.

Os referidos dispositivos legais dispuseram da seguinte forma quanto à incidência da CIDE sobre a remuneração pelo uso de software:

> *Art. 20. O art. 2º da Lei nº10.168, de 29 de dezembro de 2000, alterado pela Lei nº10.332, de 19 de dezembro de 2001, passa a vigorar acrescido do seguinte § 1º-A:*
>
> *"Art. 2º.....*
>
> *.....*
>
> *§ 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.***
>
> *....." (NR)*
>
> *Art. 21. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, **produzindo efeitos em relação ao disposto no art. 20 a partir de 1º de janeiro de 2006.***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por força dos dispositivos legais acima transcritos e do disposto no art. 2º, § 2º da Lei nº 10.168/2000, no período compreendido entre 01/01/2002 e 31/12/2005 existiu autorização legal para a exigência da CIDE sobre as remessas ao exterior a título de remuneração pelo licenciamento de software, **ainda que não tenha havido transferência de tecnologia.**

Portanto, no caso concreto, só seria cabível a exclusão da CIDE, sobre a remuneração a título de licenciamento de *software*, em relação aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2006, caso o contribuinte tivesse comprovado que nos contratos pela remuneração de uso de *software* não havia sido pactuada a transferência de tecnologia.

Acontece que a empresa, apesar de ter sido intimada várias vezes, não entregou os referidos contratos à fiscalização e a defesa, por sua vez, não se desincumbiu do ônus de provar a alegação do fato modificativo da pretensão fazendária, pois os recursos interpostos neste processo não trouxeram um só contrato que verse sobre licença de programa de uso de computador.

Sendo assim, devem ser mantidos os valores lançados sob esta rubrica, nos moldes postos no auto de infração.

DA NÃO INCIDÊNCIA DA CIDE SOBRE REMESSAS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM

Entende o contribuinte que, embora o art. 22, "d" da Lei nº 4.506/64 classifique como *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, ou exploração de direitos autorais, os direitos de imagem são vinculados aos direitos da personalidade e não aos direitos autorais, razão pela qual não estão sujeitos à CIDE.

Além disso, a defesa disse que a cobrança seria indevida porque esse tipo de contrato não constou do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, que teria enumerado de forma taxativa os contratos cujos objetos rendem ensejo à cobrança da CIDE.

Conforme já restou demonstrado alhures, o rol de contratos estabelecidos no regulamento não é taxativo, pois a Lei nº 11.452/2007 esclareceu que a partir de janeiro de 2006 a contribuição só poderia incidir sobre as remessas a título de remuneração pelo uso de software quando houvesse transferência de tecnologia, ainda que tal tipo de contrato não constasse do rol do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002.

Desse modo, não pairam dúvidas de que o rol de contratos estabelecido no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 não é taxativo, mesmo porque é humanamente impossível ao Poder Executivo prever todas as situações fáticas passíveis de serem enquadradas na lei no momento de expedir o regulamento.

Por outro lado, o fato de o direito de imagem ser afeto ao campo dos direitos da personalidade e não ao campo dos direitos autorais, não tem aptidão para afastar a cobrança da CIDE sobre a remuneração pelo uso da imagem do nosso maior artilheiro de todas as Copas Mundo: Ronaldinho, o fenômeno, com a marca de 15 gols em 19 partidas.

Isso porque o art. 2º, § 2º da Lei nº 10.168/2000, introduzido pela Lei nº 10.332/2001, estabelece que a CIDE pode ser exigida de pessoas jurídicas que remeterem ao exterior *royalties* **a qualquer título**, *in verbis*:

> *§ 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*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *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)*

Tendo em vista que o art. 22, "d" da Lei nº 4.506/64 considera *royaltie* o rendimento obtido pela exploração de direitos autorais e que o art. 90, § 2º da Lei nº 9.610/98[1] (lei de direitos autorais) **considera o direito de imagem conexo com os direitos autorais**, então é lícita a exigência da CIDE sobre a remessa ao exterior a título de remuneração pelo uso da imagem do jogador.

Com tais fundamentos, meu voto é por manter o lançamento nesta parte.

DA NÃO INCIDÊNCIA DA CIDE SOBRE AS REMESSAS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DO ROAMING INTERNACIONAL

Alegou a defesa que a CIDE não pode ser cobrada sobre o serviço de *roaming* internacional basicamente porque: (i) não é um serviço técnico que envolva transferência de tecnologia e (ii) o Tratado de Melbourne concede isenção às receitas de roaming auferidas por empresas de telecomunicações.

Pois bem. No mandado de segurança impetrado especificamente para contestar a exigência da CIDE, a segurança foi denegada sem expedição de medida liminar e o recurso de apelação foi recebido apenas no efeito devolutivo, o que significa que até o presente momento a norma individual e concreta emanada do Judiciário estabelece que a CIDE é devida pelo contribuinte.

Sendo assim, é perfeitamente válida a exigência da CIDE segundo os ditames do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29/12/2000 (DOU 30/12/200 extra), com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.332, de 19/12/2001 (DOU de 20/12/2001), que para maior comodidade transcreve-se a seguir:

> "Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico**,** devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.
>
> § 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.
>
> § 2º A 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*,

[1] Art. 90. Tem o artista intérprete ou executante o direito exclusivo de, a título oneroso ou gratuito, autorizar ou proibir:
(...)
§ 2º A proteção aos artistas intérpretes ou executantes estende-se à reprodução da voz e imagem, quando associadas às suas atuações.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (introduzido pela Lei nº 10.332/2001)
>
> § 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 dada pela Lei nº 10.332/2001)
>
> § 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (redação dada pela Lei nº 10.332/2001)
>
> § 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador." (incluído pela Lei nº 10.332/2001)

CÓPIA

Conforme se pode verificar no dispositivo legal acima, a redação original da Lei nº 10.168/2000 realmente previa a incidência da contribuição apenas sobre pagamentos de obrigações estipuladas em contratos que envolvessem a transferência de tecnologia (§ 1º).

Entretanto, com o advento da Lei nº 10.332/2001, foi incluído o § 2º que ampliou a hipótese de incidência para outros pagamentos efetuados em contratos que não necessariamente envolvam a transferência de tecnologia, como os contratos de assistência administrativa e os royalties remetidos "a qualquer título".

Na regulamentação, o art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 estabeleceu 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.

A redação do § 2º da Lei e a redação do art. 10 do Regulamento autorizam a interpretação oficial da Administração Tributária no sentido de que a hipótese de incidência da CIDE TECNOLOGIA abrange pagamentos relativos a contratos que não envolvam a transferência de tecnologia.

Isso porque no art. 10 do Regulamento o Poder Executivo discriminou cinco categorias de contratos, sendo que os contratos incluídos nos incisos III, IV e V não envolvem a obrigatoriedade de transferência de tecnologia.

Reforça este entendimento a inclusão do § 1º-A pela Lei nº 11.452/2007, posteriormente ao advento do Regulamento, por meio do qual o legislador ressalvou da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

incidência a remuneração pela licença ou direitos de comercialização e uso de programas de computador, quando o contrato não envolva a transferência de tecnologia.

Em outras palavras, até a inclusão do referido § 1º-A qualquer remuneração relativa a contrato relativo a licença ou direito de comercialização de software deveria ser tributado pela CIDE, situação que só se alterou com a ressalva introduzida pelo § 1º- A . A partir da inclusão desse parágrafo, somente haverá incidência da CIDE sobre a remuneração decorrente desses contratos, se houver transferência de tecnologia.

Isso significa que o legislador, por meio da introdução do § 2º, realmente quis ampliar a incidência da CIDE TECNOLOGIA para contratos que não envolvam a transferência de tecnologia.

A tese da defesa não pode ser acolhida em sede de julgamento administrativo, por duas razões. A uma porque envolve o confronto das leis ordinárias com o art. 149 da Constituição, pois para que a Administração possa restringir o alcance da redação do § 2º aos contratos e royalties que envolvam a transferência de tecnologia é preciso invocar o desvio de finalidade em relação ao disposto no art. 149 da Constituição. E a duas, porque o CARF não pode afastar o art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, que impede este colegiado de negar vigência a norma jurídica de hierarquia igual ou superior a decreto.

Esclareça-se que não existe nenhuma incompatibilidade ou contradição entre a vinculação do CARF ao regulamento e o fato deste colegiado ter considerado legítima a tributação do direito de imagem (que não consta expressamente do regulamento), pois conforme restou assentado alhures, o art. 10 não apresenta um rol exaustivo de contratos.

Desse modo, o fato de não existir transferência de tecnologia nos contratos de *roaming* internacional, não é fato impeditivo da cobrança da contribuição, pelo menos após a edição da Lei nº 10.332/2001.

A defesa se insurgiu contra a aplicação do ADI nº 25/2004 por parte do fisco, alegando, em síntese, que nem todo serviço de telecomunicações pode ser enquadrado como serviço técnico e que caberia à fiscalização o ônus da prova desse fato, argumentando com os arts. 16 e 17 da IN SRF nº 252/2002.

No que concerne ao ônus da prova, entendo que a fiscalização se desincumbiu desse encargo, pois diante de sua vinculação ao ADI nº 25/2004 e do teor dos contratos de serviço de *roaming* internacional anexados às fls. 1984 e ss. dos autos, os quais mencionam expressamente que se referem à contratação de um serviço, não subsiste a alegação do contribuinte.

Da mesma forma não merece reparo a fundamentação contida no acórdão de primeira instância, no sentido de que o *roaming* configura serviço técnico e não a cessão de uso das redes das empresas estrangeiras, pois os contratos anexados ao processo não fazem menção alguma a cessão de uso ("use assignment"), mas sim a serviços ("services"), conforme excerto a seguir extraído da fl. 1997:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

OPERATOR A		OPERATOR B	
Annex I Section no.:	Annex name	Annex I Section no.:	Annex name
0	REVISION SHEET	0	REVISION SHEET
1	AGREEMENT MANAGEMENT PRINCIPLES	1	AGREEMENT MANAGEMENT PRINCIPLES
1.1	Contact Points for Agreement Management	1.1	Contact Points for Agreement Management
2	SERVICES	2	SERVICES
2.1	GSM services and GPRS Capabilities provided for Roaming Subscribers	2.1	GSM services and GPRS Capabilities provided for Roaming Subscribers
2.2	Additional Services provided for Roaming Subscribers	2.2	Additional Services provided for Roaming Subscribers
2.3	SMS Interworking Services	2.3	SMS Interworking Services
2.4	GPRS Services and Applications	2.4	GPRS Services and Applications

Está provado nos autos que os contratos versam sobre a contratação de um serviço e não sobre o mero direito de uso das redes das empresas estrangeiras, pois não é a TIM CELULAR quem opera essas redes, mas sim as empresas estrangeiras, suas legítimas proprietárias, que são contratadas pela empresa brasileira para completarem as chamadas originadas do Brasil.

No que concerne à caracterização de serviço técnico, considero que o serviço de *roaming* internacional, prestado pelas operadoras estrangeiras à TIM CELULAR, preenche os requisitos da definição de serviço técnico estabelecido no art. 17, II, "a" da IN 252/2002:

> *(...)*
>
> *II- considera-se*
>
> *a) serviço técnico o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;*

Os contratos de serviço de *roaming* internacional anexados ao processo pela fiscalização comprovam que seu objeto consiste em uma **obrigação de fazer** caracterizada pela obrigatoriedade da empresa estrangeira, mediante a remuneração pactuada, completar as chamadas originadas no Brasil.

O fato de ser necessário que as ondas eletromagnéticas transitem pela rede da empresa estrangeira não configura mera cessão de uso daquelas redes, pois sua operação depende da existência de inúmeros profissionais que possuem conhecimento técnico especializado, como engenheiros eletrônicos e de telecomunicações, que operam e mantêm em funcionamento aquelas redes, ainda que prestem esse serviço como empregados daquelas operadoras.

Ao contrário do alegado, a interpretação contida no acórdão recorrido não transforma em letra morta os arts. 685, II, "a", do RIR/99 e nem sua matriz legal, os arts. 7º e 8º

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

da Lei nº 9.779/99, pois o referido dispositivo regulamentar faz referência a outras espécies de rendimentos, como os ganhos de capital, que não se confundem com a remuneração por serviços técnicos prestados a domiciliados no exterior. Desse modo, em se tratando de rendimentos do trabalho ou mesmo da prestação de serviços que não se enquadrem na definição de serviço técnico contida no art. 17 da IN nº 252/2002, a tributação será efetuada na forma prevista no art. 685, II, "a" do RIR/99.

Já a alegação da defesa no sentido de que não houve prejuízo ao fisco e que a tributação pela CIDE desses serviços caracterizaria enriquecimento ilícito da União, é totalmente absurda, pois o sujeito ativo do tributo não tem culpa de o contribuinte ter interpretado de forma errada as normas que regem a incidência da contribuição.

Se havia dúvida do contribuinte quanto à incidência da contribuição sobre os serviços de roaming, ele deveria ter ingressado com consulta específica sobre o tema, tal como fez quando consultou a Superintendência da 8ª Região acerca do reajustamento da base de cálculo, como nos dá conta a inicial do mandado de segurança (fl. 61).

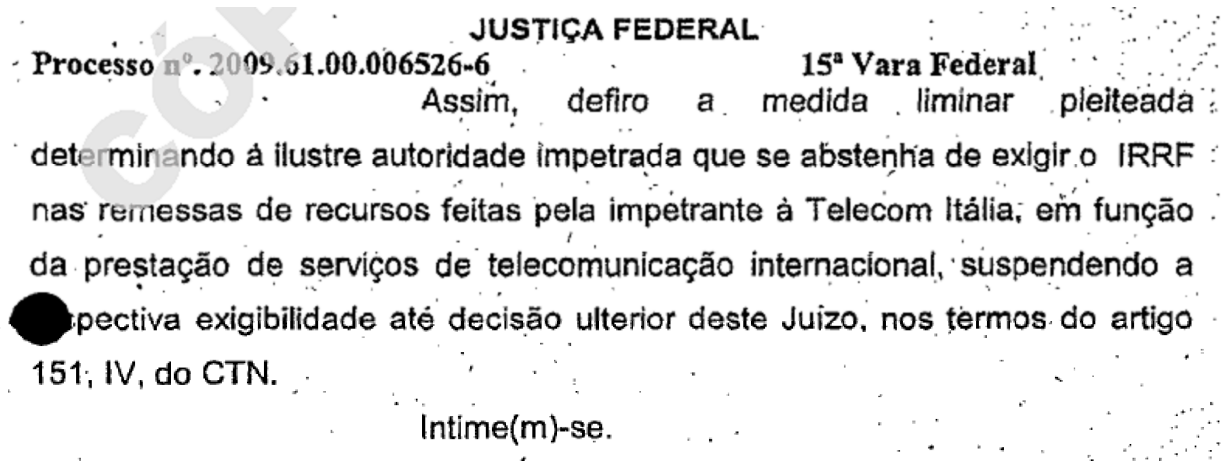
O contribuinte reclama que a manutenção da exigência de mais 10% de CIDE acarretará uma tributação de 35% sobre as remessas.

Este colegiado não tem base legal para dispensar a exigência do lançamento da CIDE, sob tal alegação.

Da mesma forma, é totalmente inaplicável à CIDE as disposições do Regulamento de Melbourne. Isso porque a isenção das receitas de que se cuida se refere às receitas das empresas prestadoras dos serviços de telecomunicações domiciliada no exterior. No caso concreto, a incidência da CIDE recaiu sobre valores pagos pela TIM CELULAR às empresas no estrangeiro, não havendo que se falar em isenção da CIDE, cujo contribuinte é a própria TIM CELULAR.

Desse modo, é totalmente impertinente a este processo a argumentação relativa à validade da incorporação do Regulamento de Melbourne ao direito interno.

Observe-se que no mandado de segurança específico para o IRRF (fls. 29/53) o contribuinte obteve a medida liminar para não efetuar retenção do IRRF nas remessas à Telecom Itália, nos seguintes termos:



JUSTIÇA FEDERAL

Processo nº. 2009.61.00.006526-6 15ª Vara Federal

Assim, defiro a medida liminar pleiteada determinando à ilustre autoridade impetrada que se abstenha de exigir o IRRF nas remessas de recursos feitas pela impetrante à Telecom Itália, em função da prestação de serviços de telecomunicação internacional, suspendendo a respectiva exigibilidade até decisão ulterior deste Juízo, nos termos do artigo 151, IV, do CTN.

Intime(m)-se.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O exame das iniciais dos mandados de segurança do IRRF e da CIDE revela que nada foi alegado sobre a aplicabilidade do Regulamento de Melbourne em relação à CIDE, justamente porque o contribuinte dessa exação é a própria TIM CELULAR.

DA IMPROCEDÊNCIA DO REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DA CIDE

Neste tópico o contribuinte se insurge contra o reajustamento da base de cálculo da contribuição pela adição do IRRF e do ISS, pois entende que isso só poderia ser feito se houvesse autorização legal, como ocorre no caso do reajustamento da base de cálculo do IRRF.

CÓPIA

Embora este relator concorde em gênero número e grau com as alegações do contribuinte quanto a esta parte do recurso, este colegiado não pode acolher suas alegações no que pertine ao reajustamento da base de cálculo pela adição do IRRF, pois essa questão foi submetida ao Poder Judiciário no mandado de segurança específico da CIDE.

No que concerne ao reajustamento da base de cálculo da CIDE pelo ISS, verifica-se que o contribuinte está com a razão, pois para que a Administração Tributária pudesse reajustar a base de cálculo do IRRF, nos casos em que a fonte pagadora assume o ônus por esse tributo, foi necessária a introdução de dispositivo legal expresso nesse sentido (o art. 5º da Lei nº 4.154/62, que se encontra reproduzido no art. 725 do RIR/99).

O raciocínio econômico que a fiscalização fez para corrigir a base de cálculo da CIDE, por meio da adição do ISS, é idêntico ao raciocínio econômico utilizado para reajustar a base de cálculo do IRRF, por meio da adição do próprio IRRF. A diferença é que no caso do IRRF, existe lei autorizando esse procedimento e no caso da CIDE não. Se para reajustar a base de cálculo do IRRF, pela adição do próprio IRRF, foi necessária uma lei a fim de não tornar o reajustamento ilegal, é patente a ilegalidade do procedimento da fiscalização em reajustar a base de cálculo da CIDE, por meio da adição do ISS, sem que haja autorização específica na Lei nº 10.168/2000.

Essa questão já foi abordada inúmeras vezes na Turma 3403, razão pela qual adoto as razões de decidir adotadas no voto vencedor no Acórdão 3403-002.702, que, *mutatis mutandis*, são inteiramente aplicáveis em relação ao reajustamento da base de cálculo da CIDE pelo ISS, *in verbis*:

> "No que tange ao reajustamento da base de cálculo da CIDE, controverte-se exclusivamente sobre matéria de direito.
>
> A questão versada nos autos diz respeito à possibilidade jurídica de a CIDE incidir sobre o valor pago ao fornecedor no exterior, adicionado do IRRF retido sobre o valor da remessa, cujo ônus foi assumido pelo tomador do serviço no Brasil.
>
> O art. 149 da CF/88 atribuiu à União a competência para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais, observadas as limitações contidas no art. 146, III, e 150, I e III, quanto às duas últimas espécies.
>
> No julgamento do RE nº 451.915, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento segundo o qual as contribuições de intervenção no domínio econômico podem ser instituídas por lei ordinária. A menção à observância do art. 146, III pelo art. 149 da Constituição significa apenas que as contribuições de intervenção no domínio econômico estão sujeitas à lei complementar de normas gerais e não que a União deva lançar mão dessa espécie normativa para instituí-las.
>
> Sendo assim, é perfeitamente válida a exigência da CIDE segundo os ditames do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29/12/2000 (DOU 30/12/200 extra), com a redação

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

que lhe foi dada pela Lei nº 10.332, de 19/12/2001 (DOU de 20/12/2001), que para maior comodidade transcreve-se a seguir:

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

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

§ 2º A 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."

Interessa ao deslinde da controvérsia instaurada nos autos desvendar o conteúdo do critério quantitativo do consequente da regra-matiz de incidência do tributo. No caso da CIDE, o critério quantitativo é definido pela alíquota de 10%, prevista no § 4º, que deverá incidir sobre a base de cálculo prevista no § 3º.

A base de cálculo está descrita no texto legal como sendo o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título da **remuneração** estipulada para as obrigações contraídas por meio de contratos que envolvam licença de uso ou transferência de conhecimentos tecnológicos.

A palavra chave para definir a base de incidência da CIDE é **remuneração**. Isto porque "pagar", "creditar", "entregar", "empregar" ou "remeter" quantias ao exterior como contraprestação dos contratos que envolvam o uso ou a transferência de tecnologia, significa o mesmo que **remunerar** o fornecedor domiciliado ou residente no exterior pelas obrigações contraídas.

O estudo do critério quantitativo do consequente da regra-matriz revela que em momento algum a Lei nº 10.168/2000 cogitou da incidência da CIDE sobre o IRRF quando o tomador do serviço, domiciliado no Brasil, assume o ônus financeiro por aquele imposto. Muito menos cogitou da hipótese contrária, qual seja: a de exclusão do IRPF da base de cálculo da CIDE, quando o contribuinte daquele imposto (o prestador do serviço domiciliado no exterior) arca com o ônus pelo recolhimento do tributo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em outras palavras: a assunção do ônus financeiro pelo recolhimento do IRRF é um fato juridicamente irrelevante para o fim de se determinar a base de cálculo da CIDE. Isto porque a base de incidência é mesmo aquela definida no art. 2º, § 3º da Lei nº 10.168/2000, *in verbis*:

"§ 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."

A fiscalização e o ilustre relator entenderam que o valor do IRRF deveria ser adicionado ao valor transferido para o exterior a título de remuneração pois, no caso concreto, a empresa brasileira (tomadora do serviço) assumiu o ônus pelo pagamento do IRRF, cujo contribuinte é o beneficiário do pagamento localizado no exterior. Em outras palavras, entenderam que os pagamentos efetivamente realizados teriam sido maiores do que os valores remetidos a título de remuneração, consistindo a base de cálculo efetiva da CIDE na soma desta quantia com a quantia provisionada ou recolhida pela empresa brasileira a título de IRRF.

Tal entendimento seria o resultado lógico da comparação do caso concreto com a situação econômica encontrada na hipótese contrária, quando o ônus do IRRF é suportado pelo próprio beneficiário do pagamento no exterior. Nesta hipótese, entendem alguns que ocorreria a incidência da CIDE sobre o IRRF, em razão de o valor do imposto de renda estar "embutido" no valor da remuneração paga ao beneficiário no exterior. É que após a retenção do valor do IRRF pelo tomador do serviço (responsável pela retenção), o valor líquido efetivamente enviado ao exterior seria menor do que o valor da remuneração pactuada em contrato.

Desse modo, com base nesse raciocínio econômico, os partidários do reajustamento da base de cálculo da CIDE sustentam que se ocorre a incidência da CIDE sobre o IRRF quando o contribuinte deste imposto assume o ônus financeiro por seu recolhimento, por uma questão de isonomia também deverá incidir quando o ônus financeiro for assumido pela fonte pagadora (tomador do serviço), resultando daí a conclusão no sentido de que é preciso reajustar a base de cálculo da CIDE por meio da adição do valor do IRRF.

Entretanto, tal raciocínio carece de sustentabilidade jurídica. A uma porque o fato de o IRRF estar "embutido" na remuneração do serviço e de uma das partes assumir o ônus pelo seu recolhimento é um dado econômico não juridicizado pelo legislador. E, a duas, porque o aplicador do direito não pode estabelecer como premissa válida que o IRRF deve incidir antes da CIDE para, em seguida, concluir que a CIDE deve incidir sobre o IRRF. Vejamos.

A incidência tributária é um fenômeno puramente jurídico, não sendo lícito ao aplicador do direito utilizar dados econômicos para alterar a base de cálculo da CIDE, que se encontra prevista em lei. Não se olvide que a assunção do ônus financeiro pelo recolhimento do IRRF é um fato juridicamente irrelevante para a Lei nº 10.168/2000.

Nesse passo, não se pode assumir que o valor a ser pago ao beneficiário no exterior seja composto pela remuneração do serviço e pelo IRRF. Isto porque, num primeiro momento, o que existe é apenas a remuneração estabelecida em contrato, ou seja, um valor único a ser pago a título de contraprestação por um bem ou serviço recebido. Somente após o pagamento, ou melhor, somente após o pagamento se transformar em rendimento do beneficiário no exterior é que será cabível falar em incidência de Imposto de Renda. Assim, embora sob o ponto de vista econômico seja possível sustentar que o valor do IRRF esteja contido no valor da remuneração do serviço, sob o ponto de vista jurídico o que existe é apenas a remuneração. E

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

apenas a remuneração estipulada em contrato foi eleita pela lei como sendo a base de cálculo da CIDE.

Além disso, o raciocínio engendrado para sustentar a possibilidade de reajustamento da base de cálculo da CIDE encerra um vício de ordem lógica, pois estabelece como válida a premissa de que o IRRF incide ou deve incidir antes da CIDE.

Ao criticar as teorias tradicionais que tentam explicar o fenômeno da isenção tributária, Paulo de Barros Carvalho consignou que não existe cronologia entre as normas jurídicas que incidem sobre um mesmo fato da realidade social, *in verbis*:

"(...) E, de fato, é insustentável a teoria da isenção como dispensa do pagamento de tributo devido. Traz o pressuposto de que se dá a incidência da regra-matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percussão da norma isentiva. O preceito da isenção permaneceria latente, aguardando que o fato ocorresse, que fosse juridicizado pela norma tributária, para, então, irradiar seus efeitos peculiares, desjuridicizando-o como evento ensejador de tributo, e transformando-o em fato isento. Essa desqualificação factual seria obtida mediante a exclusão do crédito, outra providência logicamente impossível. Traduz, na verdade, uma cadeia de expedientes imaginativos, para amparar uma inferência absurda e contrária ao mecanismo da dinâmica normativa.

Não há cronologia na atuação de normas vigorantes num dado sistema, quando contemplam idêntico fato do relacionamento social. Equivaleria a atribuir maior velocidade à regra-matriz de incidência tributária, que chegaria primeiro ao fato, de tal sorte que, quando chegasse a norma de isenção, o acontecimento do mundo real já se encontrasse juridicizado. Sobre ferir concepções elementares do modo como se processa a normatização dos fatos sociais pelo direito, a tese confere predicados à dinâmica de atuação das normas, que elas verdadeiramente não têm. (...)"[2]

Mutatis mutandis, não se pode atribuir maior velocidade de incidência à norma-padrão do IRRF de modo que ela alcance a remessa efetuada ao exterior antes do que a norma-padrão da CIDE.

Portanto, se não existe cronologia na incidência de normas jurídicas que atuem sobre um mesmo fato, então não é possível estabelecer como premissa válida, no caso das remessas ao exterior pela remuneração de serviços, que primeiro se deve apurar o imposto de renda sobre a operação para depois adicioná-lo à base de cálculo da CIDE, caso o responsável pela retenção do IRRF assuma o ônus financeiro pelo seu pagamento.

Sem previsão legal expressa, o aplicador do direito não pode escolher o tributo que deve incidir primeiro sobre as remessas ao exterior. Isto porque as hipóteses de incidência do IRRF e da CIDE estão previstas em normas jurídicas de igual hierarquia, vigentes de forma concomitante no tempo e no espaço. Se as duas leis são concomitantes no tempo e no espaço, é necessário fazer as seguintes indagações: 1) com base em que o aplicador do direito escolherá a norma que incidirá primeiro?; 2) por qual razão o IRRF deve incidir primeiro? 3) no caso do ônus pelo IRRF ser assumido pelo tomador do serviço, com base em qual razão jurídica o IRRF deve ser adicionado ao valor da remuneração para só então ocorrer a incidência da CIDE?

[2] Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 7 ed, 1995, pág 326-327.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Parece óbvio que diante da inexistência de lei determinando a precedência de um tributo sobre o outro ou mesmo a incidência em cascata de um sobre o outro, não cabe ao intérprete valer-se de considerações econômicas e não cogitadas pela lei (o IRRF estar embutido" na remuneração e a assunção do ônus pelo seu pagamento) para concluir que o valor desse imposto deva ser adicionado à base de cálculo da CIDE.

Tratando-se de tributos cujas normas de incidência estão vigentes de forma concomitante no tempo e no espaço e diante da inexistência de lei, não só no sentido de determinar a precedência de um tributo relação ao outro, mas também no sentido de que um deva integrar a base de cálculo do outro, só resta ao aplicador do direito fazer com que as normas incidam de forma isolada e simultânea sobre o mesmo fato. Não há como sustentar com argumentos jurídicos válidos a incidência de um tributo sobre o outro.

Se não existe cronologia entre normas que incidam sobre o mesmo fato, o IRRF e a CIDE devem incidir no mesmo instante sobre a remuneração estipulada em contrato, não havendo que se cogitar da inclusão ou da exclusão do IRRF de sua base de cálculo.

Não foi por outro motivo que o art. 10 do Decreto nº 4.195/02, que regulamentou a Lei nº 10.168/00, reafirmou que a base de cálculo da contribuição é a remuneração prevista "nos respectivos contratos", *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, (...)"

Por outro lado, é necessário lembrar que a fonte pagadora ao assumir o ônus financeiro pelo pagamento do IRRF recolhe tributo de terceiro, mas, ao recolher a CIDE, recolhe tributo em nome próprio.

No caso do IRRF, sustentou-se no passado que quando o ônus financeiro do contribuinte era suportado pela fonte pagadora, o pagamento efetivo era maior do que a importância líquida transferida ao beneficiário, pois nesta hipótese a fonte pagadora incorria em uma despesa maior ao recolher um encargo que não era dela.

Tratava-se, como é óbvio, de um raciocínio econômico e para que fosse possível o reajustamento da base de cálculo nos casos em que o ônus financeiro do imposto de renda fosse assumido pela fonte pagadora, foi necessária a introdução de previsão legal específica no art. 5º da Lei nº 4.154/62 (art. 725 do RIR/99).

Com o advento do art. 5º da Lei nº 4.154/62, o raciocínio econômico foi juridicizado pelo legislador, tornando jurídica a exigência no sentido de que a fonte pagadora considerasse líquida a quantia creditada ao beneficiário, cabendo o reajustamento da base de cálculo do IRRF.

Entretanto, a mesma situação não ocorre no caso da CIDE, pois neste caso o contribuinte é a própria fonte pagadora da remuneração. Portanto, não existe justificativa econômica para reajustar a base de cálculo da CIDE, uma vez que ao recolher esta contribuição a fonte pagadora recolhe tributo próprio e não de terceiro.

Por tais razões é que nem a Lei nº 10.168/2000 e tampouco o decreto que a regulamentou cogitaram do reajustamento da base de cálculo da CIDE por meio da adição de um valor que corresponde a outra espécie tributária: o IRRF.

Resumindo: independente de quem assuma o ônus financeiro pelo recolhimento do IRRF, a contribuição instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168/00

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

incide sobre o valor da remuneração pactuada em contrato, sendo incabível incluir ou excluir de sua base de cálculo o IRRF incidente sobre o mesmo fato.

(...)"

Com esses fundamentos, voto no sentido de excluir o crédito tributário resultante do reajustamento da base de cálculo da CIDE pelo ISS.

DA IMPROCEDÊNCIA DA MULTA APLICADA

A recorrente procurou justificar o não atendimento às solicitações da fiscalização com base no volume de documentos a serem apresentados e no fato de não ter tido a intenção de atrapalhar a fiscalização.

A conduta estabelecida no art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96 não exige a comprovação do dolo. Basta que o contribuinte não preste os esclarecimentos ou não apresente os arquivos ou sistemas, ou a documentação técnica mencionada para ficar sujeito à inflição da referida multa.

No caso concreto, o Termo de Verificação Fiscal elencou quais intimações e reintimações não foram atendidas. O exame do referido termo (fls. 5722/5728) revela a quantidade de reintimações e a quantidade de solicitações que não foram atendidas ou que foram parcialmente atendidas.

O demonstrativo elaborado pela fiscalização às fls. 5722/5728 fala por si.

A majoração da multa não pode ser afastada com base no art. 112 do CTN, pois não existe nenhuma dúvida quanto à capitulação legal do fato, à autoria, à natureza da penalidade ou sua gradação.

Também não socorre a recorrente a alegação de violação do princípio do não-confisco, pois a majoração da multa estabelecida no art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96 não corresponde ao mandamento constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco, pois os arts. 3º, 5º, 113, § 1º e 121 do CTN fazem clara distinção entre tributo e multas.

Ademais, os órgãos administrativos de julgamento não podem afastar a aplicação de normas jurídicas de hierarquia igual ou superior a decreto sob o argumento de inconstitucionalidade a teor do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e da Súmula CARF nº 2.

Com esses fundamentos, voto no sentido de não tomar conhecimento do recurso voluntário na parte em que existe concomitância com o processo judicial e, na parte conhecida, voto no sentido de dar provimento parcial para que (i) seja deduzido o pagamento da CIDE, no valor de R$ 210.855,62, do valor apurado pelo fisco no item 107 da planilha das 200 maiores remessas (fls. 6144/6145); e (ii) seja excluído o crédito tributário decorrente do reajustamento da base de cálculo da CIDE pelo ISS.

Antonio Carlos Atulim

Voto Vencedor

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, redator designado.

Da improcedência do agravamento da multa aplicada

A recorrente procurou justificar o não atendimento às solicitações da fiscalização com base no volume de documentos a serem apresentados e no fato de não ter tido a intenção de atrapalhar a fiscalização, como forma de afastar o agravamento de multa do art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

> *Art.44. (...)*
>
> *§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1ºdeste artigo serão aumentados de metade, **nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo**, no prazo marcado, de intimação para:*
>
> *I - prestar esclarecimentos;*
>
> *II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;*
>
> *III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.*

O agravamento está condicionado ao não atendimento, isto é, a negativa ***plena*** do contribuinte em adimplir as solicitações fiscais veiculadas pelas intimações fiscais recebidas.

Conforme descrito pelo relator e descritivo presente no relatório fiscal (fls. 5722-5728), é claro e inconteste que o atendimento às solicitações fiscais se deu parcialmente, mas não com uma negativa total.

Em termo numéricos, e de acordo com a tabela fornecida pela Fazenda, há 110 (cento e dez) itens constantes em diversas intimações fiscais, dos quais 40 (quarenta) não houve atendimento do contribuinte - totalizando aproximadamente 36% das solicitações - ao passo que as demais receberam atendimento integral, parcial, ou solicitação de prorrogação para apresentação (o que configura uma forma de atendimento, sobretudo em razão da complexidade documental).

Desse modo, se há algo que pode ser *matematicamente* afirmado é que não há um ***não atendimento***, mas sim um atendimento parcial das intimações fiscais, o que discrepa da hipótese de agravamento da multa, que se configura apenas quando o Contribuinte ignora absolutamente as intimações fiscais.

Isso implica, pois, a incompatibilidade da situação fática com a hipótese de agravamento, não ocorrendo a tipicidade estrita essencial à incidência da penalidade.

Ad argumentandum, ainda que se compreenda a possibilidade de se interpretar o referido dispositivo como abarcando tanto o inadimplemento total quanto parcial, é inegável a existência de uma indeterminação lingüística objetivamente perceptível, o que enseja a aplicação do art.112 do Código Tributário Nacional, impondo ao Colegiado a adoção da interpretação mais favorável ao contribuinte, qual seja, a exigência de um descumprimento total das intimações fiscais.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Corrobora esse entendimento o Acórdão 101-94.820, julgado pelo 1º Conselho de Contribuintes em 27.01.2005, onde rechaçou-se a aplicação da multa agravada sob o fundamento: "*Nos termos do § 2º do art. 42, o que justifica o agravamento é o não atendimento da intimação para prestar esclarecimentos,* ***e não a prestação de forma insatisfatória.***". No caso, inclusive, considerou o relator ser irrelevante a intenção de ocultar ou fraudar a apuração dos fatos geradores para fins do agravamento em comento, quando houver o atendimento - ainda que insatisfatório - da intimação fiscal.

No mesmo sentido, pode-se mencionar, *exempli gratia*, os Acórdãos 101-94.715 e 101-94.711, ambos julgados no 1º Conselho de Contribuintes.

A existência de precedentes julgados pelos tribunais administrativos fazem prova empírica da dúvida objetiva que se aponta, a exigir a aplicação do art.112 do CTN.

Desse modo, afasto o agravamento de multa previsto no art.44, §2º da Lei 9.430/96.

(Assinado com certificado digital)

Carlos Augusto Daniel Neto

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto.

A presente manifestação versa sobre a incidência de CIDE-*Royalties* sobre a) remessa relativa à licença de uso de software; b) remessas a título de remuneração do direito de imagem.

1. Da não incidência da CIDE sobre remessas relativas a licença de uso de software.

Alegou o contribuinte que a contribuição não incide sobre o pagamento de licença de uso de software, afirmando que a Lei nº 11.452/2007, tem caráter meramente interpretativo, ao alterar a redação do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, deixando clara a não incidência sobre esse tipo de remuneração, salvo se houver transferência de tecnologia.

Entendeu o ilustre Relator que:

> *Isso porque as hipóteses em que a CIDE deve ser exigida encontram-se no art. 2º da Lei nº 10.168/2000, que estabelece que* ***a contribuição é devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso*** .
>
> ***A lei em momento algum restringiu o termo "licença de uso", de forma a excluir da incidência a licença de uso de software.*** *Então a incidência poderá ocorrer sobre licença de uso de uma obra literária, licença de uso de um reality show, ou a licença de uso de um programa de computador. (grifo nosso)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em que pese o entendimento esposado acima, parece-nos que o mesmo encontra-se contrário à literalidade do art.2º da lei nº 10.168/2000, senão vejamos:

> *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.*

O legislador estabeleceu duas hipóteses de incidência distintas para a referida CIDE, uma relativa aos *conhecimentos tecnológicos*, outra relativa à *transferência de tecnologia*, entendida como os contratos relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica, nos termos do art.2º, §1º daquela lei.

No caso, analisa-se a primeira hipótese, isto é, de contratos que envolvam conhecimentos tecnológicos. Todavia, o legislador não estendeu a incidência para qualquer contrato, mas apenas para aqueles de ***cessão de direito de uso*** e de ***compra e venda***, e o fez referindo-se expressamente à licença de uso que passa a ser detida por aquele que participa do contrato.

Discordamos da interpretação feita pelo Ilustre Relator, por entender que a expressão *cessão de licença de uso* deve ter como objeto *conhecimentos tecnológicos*, pois nos parece que a estrutura frástica assim indica, pela adoção da ***conjunção alternativa*** "ou", que tem a função gramatical de enlaçar unidades coordenadas matizando-as de um valor alternativo (Cf.BECHARA, Evanildo. *Moderna Gramática da Língua Portuguesa*, 37ªed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2009. P.321).

No caso, a alternatividade se dá em relação ao predicativo do sujeito ("pessoa jurídica") que tenha acesso a conhecimentos tecnológicos, qualificando-se como devedora da CIDE. Fosse a intenção do legislador afastar essa compreensão para abranger qualquer espécie de licença de uso, e pressupondo a utilização da norma culta da língua portuguesa, haveria necessariamente de interpor uma vírgula antes da conjunção alternativa, isolando os predicativos.

O cotejo de um exemplo simples elucidará o que se disse: "*A guerra afetou todos os gregos ou troianos que participaram dela.*" e "*A guerra afetou todos os gregos, ou troianos que participaram dela*". Fica claro que na primeira oração os afetados serão apenas os gregos e troianos participantes da guerra, enquanto na segunda depreende-se que todos os gregos foram afetados indistintamente.

Para além do sentido literal-gramatical da expressão, uma análise jurídica corrobora as conclusões.

Em se tratando a CIDE de uma contribuição voltada à arrecadação de valores para implementação de uma atuação do Estado sobre determinado setor da economia, há que se determinar a quem cabe suportar tal custo.

No direito alemão, existe uma figura cujo regime jurídico é excepcionalmente próximo às nossas CIDEs, denominada *Sonderabgaben*, cuja competência impositiva deriva diretamente da competência para regulação da economia. Conforme a lição de Bernd Hansjürgens, três são os critérios que a doutrina e a jurisprudência alemã indicam para que se

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

autorizem essas contribuições: a) um grupo social somente poderá ser tributado por ela quando ele puder ser individualizado por um interesse ou características comuns; b) necessidade de uma conexão material entre esse conjunto de contribuintes e a finalidade da exação; e c) a arrecadação deverá ser aplicada em prol daquele grupo (Cf. HANSJÜRGENS, Bernd. "Sonderabgaben aus finanzwissenschaftlicher Sicht - am Beispiel der Umweltpolitik", *Steuer Wirtschaft* nº 1, 1993. p.21).

Como elucida Luís Eduardo Schoueri, no que lhe fazem coro Roque Carrazza, Marco Aurélio Greco e Estevão Horvath:

> *Ora, se a intervenção estatal é voltada a determinado setor da economia, parece claro que é ali que se buscarão, em primeiro lugar, os recursos para a atuação estatal (teoria do benefício e equivalência); se a intervenção é ampla e indistinta, justificado estará que seja igualmente abrangente a busca dos recursos para o seu financiamento.*
>
> *(...)*
>
> *Válido parece, portanto, propor uma correção entre a finalidade da contribuição e a sua fonte financeira: o universo de contribuintes da contribuição de intervenção no domínio econômico há de corresponder àqueles imediatamente atingidos pela intervenção; (SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005. P.198-199)*
>
> *Reiteramos que as contribuições de intervenção no domínio econômico só poderão ser exigidas de quem efetivamente vier a se beneficiar atuando num dado setor econômico ou de quem, ao assim proceder, causar especial detrimento à coletividade. Noutras palavras, o legislador federal só poderá eleger o sujeito passivo de tais contribuições dentre os que estiverem diretamente envolvidos com a exploração da atividade econômica que se pretende disciplinar. (CARRAZZA, Roque.* Curso de Direito Constitucional Tributário*, 17ªed. Malheiros: São Paulo, 2002. P.519)*
>
> *Se os contribuintes, indicados na lei que instituir a contribuição, não fazem parte do grupo ao qual a finalidade diretamente se atrela, das duas uma: ou falta racionalidade à exigência, o que fere o princípio da razoabilidade e a garantia do devido processo legal material; ou o grupo é mais amplo do que aparenta ser, dele fazendo parte também os contribuintes indicados na lei. (GRECO, Marco Aurélio. "Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Parâmetros para a sua Criação"* in Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins - *Coord. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001. P.23)*
>
> *Podermos concluir este ponto dizendo que, embora a contribuição de intervenção no domínio econômico não tenha necessariamente que acarretar um benefício especial para um determinado grupo de contribuintes - e sim deverá obrigatoriamente acarretá-lo a um determinado setor (aquele*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *objeto da intervenção). (HORVATH, Estevão.* Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Dialética, 2009. P.95)*

O próprio art. 1º da Lei 10.168/2000 determina que a lei tem objetivo principal "*estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo* ", de modo que os sujeitos passivos deverão ter uma relação de pertinência com setores da economia relacionados ao desenvolvimento tecnológico e se beneficiarão desse estímulo.

Entender o caput do art.2º como pretende o Relator, que "*a incidência poderá ocorrer sobre licença de uso de uma obra literária, licença de uso de um reality show* " seria abranger a incidência a um grupo de contribuintes que não tem nenhuma relação com o setor econômico objeto da intervenção do Estado.

Trata-se de uma interpretação que, a meu ver, não goza de suporte da literalidade da regra, tampouco da sua finalidade expressa, e muito menos da sua compreensão sistêmica, pelo que *há de se compreender como abrangidos pela incidência apenas os detentores de licença de uso de conhecimentos tecnológicos*.

Dito isto, o deslinde da questão depende de se determinar se "programa de computador" é "conhecimento tecnológico".

Trata-se de questão sobremaneira mais simples que a anterior. Conhecimento tecnológico compreende, em sua literalidade, o objeto da Tecnologia (do grego **τεχνη** — "técnica, ofício" e **λογια** — "estudo"), o ramo científico que estuda técnicas humanas, buscando seu desenvolvimento e aperfeiçoamento.

À partir das técnicas - que compõem o conhecimento tecnológico - o homem elabora produtos que lhe servem aos mais diversos fins. Entre os produtos, podemos seguramente incluir o *software*, elaborado à partir de técnicas de programação que compõem o conhecimento tecnológico da Tecnologia Computacional e Informática.

Desse modo, não há que se confundir a técnica e seu produto.

O que é efetivamente abrangido pela regra de incidência, portanto, é a pessoa jurídica detentora de licença de uso de conhecimentos tecnológicos, e não do produto.

Data venia, ousamos discordamos do relator sobre o art. 10 do Decreto 4.195/2002 não ser taxativo. Entendemos que ele é taxativo, mas apenas na parcela do âmbito de incidência a que ele se refere.

Noutros termos, ao regular a lei 10.168/2000, o Poder Executivo cingiu-se a tratar dos casos de pessoas jurídica signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, definidos no art.2º, §1º daquela lei. Quanto à parcela restante, que envolve as detentoras de licença de uso e adquirentes de conhecimentos tecnológicos, não houve necessidade de regulação.

Além disso, afirmou em seu voto que a alteração promovida nos arts.20 e 21 da Lei nº 11.452/2007 seriam provas cabais da exigência de CIDE sobre licença de software. Novamente ousamos discordar do relator, nesse ponto, por entendermos que o dispositivo inserido não inovou de qualquer forma no ordenamento, trazendo apenas a interpretação autêntica como forma de eliminar dúvidas decerto nascidas na prática fiscalizatória,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

estipulando sua eficácia retroativa como forma de salvaguardar direitos de contribuintes eventualmente afetados, a exemplo da própria Recorrente.

Nesse sentido, já nos manifestamos noutra ocasião sobre a identificação de leis interpretativas:

CÓPIA

> *Outro problema, esse mais relevante ao deslinde da questão, é qual critério para identificação de uma lei interpretativa. Como coloca Ricardo Guastini (Interpretare e Argomentare., p.86-87), essa questão comporta duas respostas, em tradução livre:*
>
> *a) Um primeiro modo de ver a questão é aquele segundo o qual as leis interpretativas se identificam sobre a base de indícios puramente textuais, como o título da lei ("Lei de interpretação autêntica") e/ou a formulação de suas disposições ("A disposição tal deve ser entendida no sentido que...", e similares).*
>
> *b) Um segundo - e mais estendido - modo de ver a questão é aquele segundo o qual* ***as leis interpretativas se identificam sobre a base de um não textual, mas estrutural, e precisamente pelo fato de que as disposições interpretativas não ditam normas em sentido estrito (reguladoras de algum tipo de suposto de fato), mas sim metanormas (ou normas de segundo grau), que tem por objeto nada mais que o significado das disposições interpretadas****. De maneira que uma disposição interpretativa é tal sempre que não seja idônea para resolver controvérsia alguma por si mesma, senão que em combinação com a disposição interpretada, com a qual "se solda", de maneira que as duas formam, por assim dizer, um único texto normativo (sujeito, por suposto, a ulteriores interpretações).*
>
> *Parece-nos que a segunda solução é a mais consentânea, pois seria de um artificialismo exacerbado exigir que houvesse menção nominal à natureza interpretativa para que uma lei fosse compreendida como tal. Nesse mesmo sentido entendeu Aliomar Baleeiro:*
>
> *"Expressamente interpretativa", todavia, não quer dizer que o novo diploma empregue essas palavras sacramentais, apresentando-se como tal na ementa ou no contexto. Basta que, reportando-se aos dispositivos interpretados, lhes defina o sentido e aclare as dúvidas. (Direito Tributário Brasileiro, 11ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P.670)*
>
> *Além disso,* ***a prática jurisdicional pátria tem reconhecido a possibilidade de leis interpretativas sob um critério estrutural, mesmo que não venha a remissão expressa à natureza interpretativa.*** *Exemplo disso foi a discussão sobre o art.11 da Lei 9.779/99 e seu caráter interpretativo, sem prejuízo da sua redação não constar nenhuma referência expressa nesse sentido.*
>
> *Ao analisar a aplicação desse dispositivo à tomada de crédito por empresas que produziam produtos isentos ou com alíquota zero anteriores à vigência da lei, o STJ entendeu, no julgamento do* ***REsp 746.768****, relatado pelo Min. Castro Meira, que não há*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

como emprestar eficácia constitutiva a tal dispositivo, haja vista que a regra de não cumulatividade é anterior e já prescreve, per si, o direito ao creditamento, reconhecendo em seu voto que:

A Lei nº 9779/99, por força do assento constitucional do princípio da não-cumulatividade, tem caráter meramente elucidativo e explicador. Apresenta nítida feição interpretativa, podendo operar efeitos retroativos para atingir a operações anteriores ao seu advento, em conformidade com o que preceitua o art.106, I do CTN, segundo o qual "a lei se aplica a ato ou fato pretérito" sempre que apresentar conteúdo interpretativo.

Inclusive, o acórdão se destaca por trazer em seu bojo menção expressa à jurisprudência do STF que entendia que pelo direito ao creditamento como elemento caracterizador de um sentido prévio da regra de não cumulatividade que foi apenas explicitado ou declarado por meio de Lei 9779/99.

CÓPIA

À partir de uma análise linguístico-gramatical - o que de certo não é suficiente, posto que necessária - verifica-se a utilização do *tempo presente* do *modo indicativo*. A adoção desse modo verbal indica uma certeza do falante, um enunciado assertivo alheio a qualquer dúvida - um juízo de verdade que discrepa do *modo imperativo* que as normas utilizam para veicular seus comandos para o futuro.

Por outro lado, o tempo verbal utilizado (presente) torna-se peculiar em razão da natureza do texto legal, que é por natureza vocacionado a regular situações futuras, pelo que demanda usualmente o *tempo futuro* em sua proposições. A utilização do tempo presente denota que o fato descrito está ocorrendo no momento da proposição, ou se trata de um fato habitual, que ocorre com frequência.

Parece-nos que a redação do dispositivo dá claros indicativos da intenção do legislador de simplesmente declarar uma situação que habitualmente existem, qual seja, exclusão da remuneração pela licença de uso de *software* da incidência da CIDE, o que de resto parece cabalmente conduzir à natureza meramente explanatória ou declarativa desse dispositivo.

E o fato do art. 21 veicular expressamente a eficácia retroativa em nada afeta a situação do contribuinte, visto que a natureza explanatória do dispositivo só evidencia que o contribuinte estava correto desde a promulgação da lei em não recolher a CIDE sobre essas operações.

Ao estabelecer que a eficácia do dispositivo iniciaria em 1º de Janeiro de 2006, isso não repercutiu sobre a situação jurídica do Recorrente porque o art.2º, que diz exatamente o mesmo que era dito pelo referido parágrafo §1º-A, já prescrevia os casos de incidência.

Desse modo, dou reconheço e dou provimento ao Recurso Voluntário para não incidência da da CIDE sobre remessas relativas a licença de uso de software.

2. Da não incidência da CIDE sobre remessas a título de remuneração do direito de imagem.

Sustenta o contribuinte que, embora o art. 22, "d" da Lei nº 4.506/64 classifique como *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, ou

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

exploração de direitos autorais, os direitos de imagem são vinculados aos direitos da personalidade e não aos direitos autorais, razão pela qual não estão sujeitos à CIDE.

O contribuinte tem razão ao ponderar que os direitos de imagem se distinguem dos direitos autorais - como o próprio art.22, "d" da mencionada lei deixa claro, ao restringir os *royalties* à exploração de direitos autorais relativos a bem ou obra, *desde que tal exploração não se dê pelo autor ou criador*.

É dizer, o próprio dispositivo evidencia a necessidade de um componente autoral - a existência de um criador ou autor - relacionado ao bem ou obra cuja exploração de direitos sobre ela dê ensejo ao pagamento dos *royalties*, o que não se verifica, de forma alguma, acerca dos direitos de imagem - ninguém é autor ou criador da imagem de alguém, o que evidencia a distinção entre as duas figuras.

Apesar disso, entendo que a distinção não surte efeitos sobre a classificação da remuneração do direito de imagem como *royalty*, pois o mesmo consiste nos rendimentos decorrentes da exploração, uso ou fruição de *bens incorpóreos*.

Isso não implica dizer, todavia, que tal classificação automaticamente o insira no âmbito de incidência da CIDE, pois o §2º do art.2º da Lei 10.186/2000 não deve ser lido individualmente, sem recurso ao conteúdo limitador do seu *caput*.

É o que se depreende das diretrizes interpretativas da Lei Complementar nº95/98, em seu art.11, III, "c", *verbis*:

> *Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica,* ***observadas, para esse propósito, as seguintes normas****:*
>
> *III - para a obtenção de ordem lógica:*
>
> *(...)*
>
> *c) expressar por meio dos* ***parágrafos*** ***os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo*** *e* ***as exceções à regra por este estabelecida****;*

O respectivo diploma, que antecede a lei que instituiu a CIDE e, portanto, foi vinculativa de sua redação e, portanto, interpretação, prescreve que os parágrafos deverão trazer aspectos complementares ao *caput*, no sentido de lhe fornecer uma melhor compreensão ou execução, ou veicular exceções ao mesmo.

No caso em tela, interpretar o §2 do art.2º da forma como veiculada no voto do Ilustre relator traria uma extensão gigantesca ao alcance do *caput*, indo muito além do escopo pretendido da norma, claramente veiculado pelo Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp nº 1.186.160/SP, no qual seu relator, Min. Mauro Campbell, consignou:

> *A referida exação tem por finalidade atender ao Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo (art. 1º da Lei n. 10.168/00).*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

> ***O tributo em tela tem, portanto, nítido intuito de fomentar o desenvolvimento tecnológico nacional por meio da intervenção em determinado setor da economia****, a partir da tributação da remessa de divisas ao exterior, propiciando o fortalecimento do mercado interno de produção e consumo dos referidos serviços, bens e tecnologia. (grifo nosso)*

O relator recorre à expressão "*a qualquer título*" como fundamento para ampliar indevidamente o alcance da hipótese de incidência de tributo que alcança tão somente os contribuintes partícipes do setor da economia em que ele busca intervir, como é consolidado pela doutrina citada anteriormente. Tal interpretação atingiria equivocadamente *royalties* pagos por contribuintes inteiramente alheios ao setor tecnológico, fraudando a intenção legal.

Como ensina Carlos Maximiliano, "*o Direito deve ser interpretado inteligentemente, e não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis.*" (Hermenêutica e Aplicação do Direito, p. 166).

Parece-nos que a interpretação da expressão "*a qualquer título*" mais consentânea com a finalidade expressa da exação, bem como com os limites de incidência estipulados pelo *caput* (vinculativo para os parágrafos subjacentes), é o significado de título como rótulo ou denominação (sendo inclusive seu significado mais usual) do valor remetido para o exterior.

Desse modo, ele pretendeu afastar a possibilidade de *royalties* serem denominados de outra forma com o objetivo de escapar à tributação nos casos de operações previstas no *caput* do art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

Aduziu também, o relator, que:

> *Tendo em vista que o art. 22, "d" da Lei nº 4.506/64 considera royaltie o rendimento obtido pela exploração de direitos autorais e que o art. 90, § 2º da Lei nº 9.610/98[3] (lei de direitos autorais)* ***considera o direito de imagem conexo com os direitos autorais****, então é lícita a exigência da CIDE sobre a remessa ao exterior a título de remuneração pelo uso da imagem do jogador.*

Ora, o referido argumento não considera que o título V do referido diploma tem um âmbito de eficácia extremamente restrito, conforme seu art.89, veiculando "*As normas relativas aos direitos de autor aplicam-se, no que couber, aos direitos dos artistas intérpretes ou executantes, dos produtores fonográficos e das empresas de radiodifusão.*".

Tanto é assim que o dispositivo invocado para a alegada conexão é prescreve que "*A proteção aos artistas intérpretes ou executantes estende-se à reprodução da voz e imagem, quando associadas às suas atuações.*" - não se trata de uma conexão em função de uma semelhança entre os referidos direitos de imagem e autoral, mas sim em função de um mesmo sujeito que os ostenta, o artista intérprete ou executante, e se justifica em razão do escopo protetivo que essa lei possui.

---

[3] Art. 90. Tem o artista intérprete ou executante o direito exclusivo de, a título oneroso ou gratuito, autorizar ou proibir:
(...)
§ 2º A proteção aos artistas intérpretes ou executantes estende-se à reprodução da voz e imagem, quando associadas às suas atuações.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Mutatis mutandis, seria o mesmo que passar a aplicar o conceito de serviço do Código de Defesa do Consumidor para identificar a hipótese de incidência do ISS, ou o conceito de veículo do Código de Trânsito para excluir tratores e empilhadeiras do conceito de máquinas da legislação de PIS/Cofins.

Portanto, entendemos que os *royalties* pagos a título de remuneração de direito de imagem estão fora do âmbito de incidência da referida contribuição, pelo que damos provimento ao Recurso Voluntário nesse aspecto.

3. Conclusão

Nos termos acima, dou provimento parcial para anular o crédito referido aos tópicos acima, acompanhando o relator quanto aos demais itens.

É como voto.

(Assinado com certificado digital)

Carlos Augusto Daniel Neto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/06/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
Impresso em 14/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA