



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10580.004006/2003-87
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-003.256 – 3ª Turma
Sessão de 4 de fevereiro de 2015
Matéria CIDE - Licença de uso de software
Recorrente COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Data do fato gerador: 18/01/2001, 26/01/2001, 15/03/2001, 12/04/2001, 24/04/2001, 27/04/2001, 26/07/2001, 03/08/2001, 04/12/2001, 07/12/2001, 26/12/2001

CIDE. AQUISIÇÃO DE LICENÇA DE USO DE SOFTWARES NO EXTERIOR. ANO-CALENDÁRIO DE 2001. NÃO INCIDÊNCIA.

A contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) não incide, no ano de 2001, sobre a licença de uso de software adquirida junto a residentes ou domiciliados no exterior, desde que sem transferência de tecnologia.

Recurso Especial do Contribuinte Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Rodrigo da Costa Pôssas e Joel Miyazaki.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por

JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 11/05/2015 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado

digitalmente em 11/05/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Por meio do Acórdão nº 3202-000.455, de 20/03/2012, a Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção do CARF negou provimento à parte conhecida do recurso voluntário, por unanimidade de votos.

O julgado recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Data do fato gerador: 18/01/2001, 26/01/2001, 15/03/2001, 12/04/2001, 24/04/2001, 27/04/2001, 26/07/2001, 03/08/2001, 04/12/2001, 07/12/2001, 26/12/2001.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº. 02 DO CARF. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

LANÇAMENTO CONTÁBIL. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. O lançamento contábil não constitui, por si só, fato gerador da CIDE.

LICENÇA DE USO DE SOFTWARES. Até a edição da Lei nº. 11.452/2007, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE é devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso de softwares, ainda que a licença não importe em transferência de conhecimento tecnológico.

SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA. Para fins de incidência da CIDE, por força do § 1º do art. 2º da Lei nº. 10.638/2000, devem ser considerados como contratos com transferência de tecnologia os contratos de prestação de assistência técnica firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

Recurso conhecido em parte; na parte conhecida, recurso voluntário negado.

Inconformado, o Sujeito Passivo apresentou recurso especial, onde sustenta, em relação à cobrança da CIDE sobre o valor de aquisição de software no exterior sobre fatos geradores ocorridos no ano de 2001, que o *caput* do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, previa a incidência da CIDE sobre valores pagos a residentes ou domiciliados no exterior a título de: licença de uso, conhecimentos tecnológicos e transferência de tecnologia.

Por sua vez, apenas com o advento da Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, a CIDE teria passado a incidir também sobre valores pagos a residentes ou domiciliados no exterior, pela remuneração de *royalties*, a qualquer título e serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes.

No caso, o recorrente não questiona a efetiva ocorrência dos pagamentos mencionados no auto de infração, mas discorda da pretensão do Fisco, pois entende que não existiriam os pressupostos legais para a incidência da CIDE sobre o valor da aquisição de softwares no exterior, em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2001. Aponta que a Solução de Consulta nº 290, de 10/10/2003, da 4ª Região Fiscal, teria o mesmo entendimento defendido em seu recurso, de que apenas com a edição da Lei nº 10.332/2001, a hipótese de incidência da CIDE teria incluído os pagamentos ao exterior de *royalties* a qualquer título.

Acrescenta, ainda, que a expressão “licença de uso” estaria limitada a contratos que envolvam a transferência de conhecimentos tecnológicos. Informa que o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, teria definido em seu art. 10 quais os tipos de contratos que estariam sujeitos à incidência da CIDE, sendo que a remuneração pela aquisição/licença de softwares não estaria contemplada dentre as hipóteses ali listadas, em que pese o referido Decreto ter sido editado após a Lei nº 10.332/2001.

Conclui com o pedido para que seja declarada a nulidade do lançamento em questão, no que tange aos fatos geradores ocorridos em 26/01/2001, 12/04/2001, 24/04/2001, 26/07/2001, 03/08/2001 e 04/12/2001, uma vez que ocorridos antes da vigência da Lei nº 10.332/2001.

O recurso foi admitido parcialmente, conforme Despacho nº 3200-106, de fls. 488 a 492, confirmado pelo Despacho de Reexame de fls. 493 a 494, apenas quanto à matéria relativa à cobrança da CIDE sobre o valor de aquisição de software no exterior sobre fatos geradores ocorridos no ano de 2001.

Na sequência, fls. 496/503, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões ao recurso especial interposto pelo Sujeito Passivo, onde sustenta que um contrato de aquisição de softwares no exterior possuiria a mesma natureza jurídica de um contrato de licença de uso de direito autoral. Neste sentido, na aquisição de softwares no exterior, mesmo que não implique transferência de tecnologia, restaria configurada a hipótese de incidência da CIDE, nos termos no art. 2º, *caput*, da Lei nº 10.168/00.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Conforme já relatado, o presente recurso foi admitido parcialmente, sendo que a matéria devolvida ao Colegiado cinge-se à questão da incidência da CIDE sobre aquisições de software no exterior, quanto aos fatos geradores ocorridos no ano de 2001. Neste sentido, serão aqui analisados apenas os argumentos apresentados no recurso em relação à matéria cujo seguimento foi admitido.

O contribuinte apresenta decisão divergente consubstanciada no acórdão paradigma de nº 302-37.902, entendendo que a incidência da CIDE sobre remessas para aquisição de licença de uso de software teria sido reconhecida apenas para fatos geradores ocorridos após janeiro de 2002, quando passou a vigorar a Lei nº 10.332/2001.

Em relação a essa matéria – cobrança da CIDE sobre aquisições de software no exterior quanto a fatos geradores ocorridos no ano de 2001 – a decisão recorrida manteve a incidência da CIDE desde a edição da Lei nº 10.168/2000, por força do disposto no *caput* de seu art. 2º, que aqui se transcreve (grifo nosso):

“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.”

Conforme apontado pela decisão recorrida, a terminologia empregada para descrever a hipótese de incidência da CIDE, de acordo com o acima transcrito, apresenta elementos idênticos aos que já estavam presentes na Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre os contratos de licença de uso de programas de computador, vide seus artigos 2º, 9º e 11, abaixo transcritos:

“Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

(...)

Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no caput deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

(...)

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.”

Desta forma, pela leitura de ambas as legislações, fica claro que a Lei nº 10.168/2000, em sua redação original, já previa a incidência da CIDE sobre os valores pagos ao exterior referentes a contratos de licença de uso de programas de computador (software), face à identidade com a vertente dos direitos sobre licença de uso de programas de computador, de que trata a Lei nº 9.609/98.

O recorrente sustenta, também, que a expressão “licença de uso” estaria limitada a contratos que envolvam a transferência de conhecimentos tecnológicos. Entretanto, tal argumento também não procedente porque, conforme já bem ressaltado na decisão recorrida, o art. 2º da Lei nº 10.168/2000 apresenta a expressão “licença de uso ou adquirente de conhecimento tecnológico” (grifo nosso), o que demonstra que se tratam de situações distintas e independentes, logo a licença de uso não está vinculada à suposta necessidade de haver a transferência de conhecimento tecnológico.

Além disso, somente em 2007, com a edição da Lei nº 11.452/07, vide o trecho abaixo transcrito, foi acrescentado o § 1º-A ao art. 2º da Lei nº 10.168/2000, para restringir o campo de incidência da CIDE apenas sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, apenas quando tais operações envolverem a transferência da correspondente tecnologia. Desta forma, resta corroborado o entendimento de que nesta mesma hipótese, ocorre a incidência da CIDE no período anterior a 1º de janeiro de 2006.

“Art. 20. O art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, alterado pela Lei nº 10.332, 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.”

Sobre o argumento de que o disposto no Decreto nº 4.195/2002 não teria contemplado a incidência da CIDE sobre a remuneração pela aquisição/licença de softwares no

exterior, deve-se contrapor que o aludido decreto apenas dispôs, exemplificativamente, em seu art. 10, algumas das hipóteses de incidência da CIDE. No caso, conforme já visto, toda a legislação sobre a matéria revela que ocorre a incidência da CIDE sobre os valores referentes a pagamentos de licença de uso de programas de computador (software), sendo que as disposições do referido Decreto não podem ser interpretadas para limitar a aplicação do disposto em lei.

Finalmente, quanto à alegada Solução de Consulta nº 290, de 10/10/2003, da 4ª Região Fiscal, que teria o mesmo entendimento sustentado pelo recorrente, informo que a mesma surte efeitos apenas em relação às partes ali envolvidas, sobre os fatos geradores e períodos de apuração objeto daquela consulta.

No presente caso, deve ser ressaltado que a decisão recorrida aplicou o entendimento disposto na Solução de Consulta nº 1, de 06 de janeiro de 2006, proferida pela Coordenação-Geral de Tributação da SRF, onde é apontado que a expressão “licença de uso” trata de todas as modalidades de licença de uso sobre ativos corpóreos e incorpóreos, atingindo inclusive o licenciamento de ativos protegidos por direitos autorais. Vejamos alguns de seus itens:

“12. O caput do art. 20 da Lei nº 10.168, de 2000 (na redação já alterada) instituiu a CIDE sobre a pessoa jurídica residente ou domiciliada no País detentora de licença de uso. A expressão “licença de uso”, como aparece no dispositivo, refere-se a todas as modalidades de licença de uso sobre ativos corpóreos e incorpóreos, atingindo inclusive o licenciamento de ativos protegidos por direitos autorais.

13. De outra parte, da leitura do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000 (na redação dada pela Lei nº 10.332, de 2002), percebe-se que sua intenção foi a de agregar novos fatos geradores aos até então existentes.

14. Tal intenção (de agregar novos fatos geradores aos até então existentes) foi expressamente manifestada no item 19 da Mensagem nº 1.060, de autoria conjunta dos Ministros do Estado da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, que acompanhou o projeto de lei (convertido na Lei nº 10.332, de 2001) encaminhado ao Congresso Nacional:

“19. O projeto de lei prevê ainda a adequação da base de incidência da contribuição, criada pela lei nº 10.168, de 2000, ampliando sua abrangência de forma a coincidir com a base de incidência do imposto de renda, com a redução concomitante do mesmo. (grifou-se)”

15. Assim, dentre os tipos de contratos descritos na Lei nº 10.168, de 2000, destacam-se os relativos à licença de uso de programas de computador (software).

(...)

17. A terminologia empregada nos arts. 2º, 9º e 11 da Lei nº 9.609, de 1998, apresenta elementos idênticos aos descritos na hipótese de incidência da CIDE, instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, de sorte a revelar a interface que há entre o campo de

incidência da CIDE e a vertente dos direitos sobre licença de uso de programas de computador, de que trata a Lei nº 9.609, de 1998.

18. Em resumo, constata-se da leitura conjunta da Lei nº 9.609, de 1998, e da Lei nº 10.168, de 2000, que a incidência da CIDE alcança as importâncias referentes ao pagamento de licença de uso de programas de computador (software), estejam os contratos relativos a tal licença atrelados à transferência de tecnologia ou não.

19. Assim, uma vez que, de acordo com a legislação aplicável matéria, há a incidência da CIDE sobre as importâncias referentes a pagamentos de licença de uso de programas de computador (software), não poderiam as disposições do seu decreto regulamentador, no caso o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, ser interpretadas de modo a limitar a aplicação do disposto em lei. Isto posto, verifica-se que o referido Decreto nº 4.195, de 2002, ao dispor em seu art. 10 a respeito das importâncias sobre as quais há incidência de CIDE, o fez de forma exemplificativa.”

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial, para manter o acórdão recorrido por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Henrique Pinheiro Torres

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado

Vi-me forçado a divergir do Presidente Henrique por entender que, embora a sua posição seja perfeitamente defensável e quiçá fosse a melhor interpretação do dispositivo legal, não foi ela a que prevaleceu quando de sua regulamentação por parte do Poder Executivo.

Com efeito, o artigo 2º da Lei 10.168 foi inicialmente regulamentado pelo Decreto 3.949/2001 (e não pelo 4.195, já editado após a Lei 10.332), cujas disposições relevantes precisam ser aqui transcritas:

Art. 8º 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 róialtes ou remuneração previstos nos respectivos contratos relativos a:

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica;

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - cessão e licença de uso de marcas;

IV - cessão e licença de exploração de patentes.

Parágrafo único. Os contratos a que se refere este artigo deverão estar averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial e registrados no Banco Central do Brasil

Parece-me que ao menos três aspectos, todos facilmente observáveis, são de grande relevância para as definições que buscamos.

Por primeiro, que todas as hipóteses expressamente contempladas na lei estão também aqui mencionadas, o que, a meu ver, afasta a possibilidade se considerá-lo meramente exemplificativo.

Em segundo lugar, que as licenças de uso tributáveis são unicamente aquelas relativas a marcas e patentes.

E por fim, e mais relevante, que os contratos que originam as remunerações tributadas devem estar registrados no INPI e no Banco Central.

Essa última exigência, a meu sentir, afasta, de forma cabal, a pretensão de tributabilidade no caso presente, em que os contratos não envolvem a transferência de tecnologia (fornecimento do código fonte). E isso porque o art. 11 da Lei 9.609/98, e especialmente o seu parágrafo único a seguir transcrito com destaque, dispõem:

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia

Assim, me parece, a única forma de enquadramento possível da licença de uso de programa de computador nas disposições legais em sua forma original, isto é, no ano de 2001, requer que os contratos prevejam a transferência de tecnologia (inciso I do decreto, c/c seu parágrafo único).

Por fim, tampouco entendo que a norma introduzida pela Lei 11.452, em 2007, defina o marco inicial da tributabilidade ora em discussão. Só o poderia, a meu sentir, para validar a tese defendida pelos contribuintes de que somente aí passou a ser possível a cobrança sobre programas de computador e apenas quando houvesse a transferência do código fonte.

Não a adoto; considero que, já a partir de 2002, com a ampliação introduzida pela Lei 10.332, passou a ser exigível a CIDE e independente de haver a transferência. Ou seja, o que a Lei 11.452 fez foi fixar o marco **final** para a exigência quando não há transferência do código fonte.

Como disse no início, talvez não fosse essa a intenção do legislador inicial, mas entendo-nos, os membros do Conselho Administrativo, inteiramente vinculados às disposições emanadas do Presidente da República por meio dos decretos regulamentares. Essa a lição dos nossos melhores administrativistas, a começar pelo saudoso professor Hely Lopes Meirelles¹ :

*Decretos, em sentido próprio e restrito, são atos administrativos da competência exclusiva dos chefes do Executivo, destinados a prover situações gerais ou individuais, abstratamente previstas de modo expresso, explícito ou implícito pela legislação. Comumente, o decreto é normativo e geral, constituindo exceção o decreto individual. Como ato administrativo, o decreto está sempre em situação inferior à da lei, e, por isso mesmo, não a pode contrariar. **O decreto geral tem, entretanto, a mesma normatividade da lei, desde que não ultrapasse a alçada regulamentar de que dispõe o Executivo.***

Não destoia desse entendimento o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello² , para quem o princípio da legalidade insito no art. 84, IV da Lei Maior impõe “que mesmo os atos mais conspícuos do Chefe do Poder Executivo, isto é, os decretos, inclusive quando expedem regulamentos, só podem ser produzidos para ensejar *execução fiel da lei*. Ou seja: *pressupõem sempre uma dada lei* da qual sejam os *fiéis executores*”. Definindo, na mesma obra, o que seja essa “fiel execução”, ensina, com a característica clareza (op.cit., p. 330):

*“Ditos regulamentos cumprem a imprescindível função de, balizando o comportamento dos múltiplos órgãos e agentes aos quais incumbe fazer observar a lei, de um lado, oferecer segurança jurídica aos administrados sobre **o que deve ser considerado proibido ou exigido pela lei** (e ipso facto, excluído da livre autonomia da vontade), e, de outro lado, **garantir aplicação isonômica da lei**, pois, se não existisse esta normação infralegal, alguns servidores públicos, em um dado caso, entenderiam perigosa, insalubre ou insegura dada situação, ao passo que outros, em casos iguais, dispensariam soluções diferentes”.*

E mais adiante referindo-se à vinculação dos regulamentos (op. Cit. pp. 331 a 332):

“É bem de ver que as disposições regulamentares a que ora se está aludindo presumem, sempre e necessariamente, uma interpretação da lei aplicanda...”

¹ MEIRELES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo, Malheiros, 2004, p. 181.

*A respeito destes regulamentos cabem importantes anotações. A primeira delas é a de que interpretar a lei todos fazem – tanto a Administração, para impor-lhe a obediência, quanto o administrado, para ajustar seu comportamento ao que nela esteja determinado – mas, só o Poder Judiciário realiza, caso a caso, a interpretação reconhecida como a ‘verdadeira’, a ‘certa’ juridicamente. Segue-se que, em juízo, poderá, no interesse do administrado, ser fixada interpretação da lei distinta da que resultava de algum regulamento. De outra parte, entretanto, não há duvidar que o regulamento vincula a Administração e firma para o administrado exoneração de responsabilidade ante o Poder Público por comportamentos na conformidade dele efetuados. Isto porque o Regulamento é ato de “autoridade pública”, **impositivo para a Administração** e, reflexamente, mas de modo certo e inevitável (salvo questionamento judicial), sobre os administrados, que, então, seja por isso, seja pela presunção de legitimidade dos atos administrativos, têm o direito de, confiadamente, agir na conformidade de disposições regulamentares.”*

Com essas considerações, votei por afastar a tributação no ano de 2001, no que fui acompanhado pela maioria, sendo este o acórdão que me coube redigir.

Júlio César Alves Ramos