



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

Processo nº 10980.723122/2010-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-003.507 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria CIDE REM
Recorrente POSITIVO INFORMATICA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 07/01/2005 a 27/12/2005

DECADÊNCIA. DESCABIMENTO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO. REGRA DO ARTIGO 173, I, DO CTN.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu, na sistemática de recursos repetitivos, que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, inexistindo antecipação de pagamento, o prazo decadencial deve ser contado segundo a regra do art. 173, I, do CTN. Esse entendimento por força regimental deve ser reproduzido no julgamento dos recursos.

JUROS MORATÓRIOS. SELIC.

Os juros moratórios, calculados com aplicação da taxa Selic, são devidos pelo não pagamento de tributos nos prazos previstos na legislação específica.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 07/01/2005 a 27/12/2005

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. MATÉRIA SUMULADA NO CARF. CARÁTER CONFISCATÓRIO DE MULTA APLICADA IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE QUESTÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 07/01/2005 a 27/12/2005

LICENÇA DE USO. AQUISIÇÃO DE CONHECIMENTO TECNOLÓGICO. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. CONDIÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) onera os valores pagos creditados, entregues, empregados ou remetidos a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, nas várias situações enumeradas na Lei nº 10.168, de 2000, com as alterações dadas pela Lei nº 10.332, 2001, vigente à época dos fatos.

SOFTWARES DE PRATELEIRAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CONTRIBUINTE INTIMADO. PROVA NÃO APRESENTADA.

Deixando o sujeito passivo de apresentar a documentação solicitada em diligência pelo CARF referente aos fatos sob autuação, visando comprovar se os contratos firmados pela Recorrente tratam de *softwares* de prateleiras ou não, mantém-se a autuação como formalizada, exceção feita ao contrato com LOGO COMPUTER SYSTEMS INC., o qual indica se tratar de contrato de comercialização de softwares de prateleira.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a prejudicial de decadência, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir a tributação decorrente do contrato firmado com a empresa LOGO, parcialmente vencida a Conselheira Maria do Socorro, Relatora, que negava provimento ao Recurso, a Conselheira Sarah Linhares que dava parcial provimento ao Recurso apenas para excluir a incidência de juros sobre a multa de ofício e os Conselheiros Domingos de Sá e a Conselheira Lenisa Prado que davam provimento ao Recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Fez sustentação ora o Dr. Luiz Romana - OAB 14.303 - DF

Fez sustentação oral o Procurador Pedro Cestari

[assinado digitalmente]

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

[assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Relatora.

[assinado digitalmente]

Paulo Guilherme Déroulède - Redator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Prado, Paulo Guilherme Déroulède, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados de forma minudente, adoto parcialmente o relatório da r. decisão recorrida, conforme a seguir.

Trata-se de Auto de Infração, fls. 328/344, para exigência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE (remessas ao exterior), fls. 454/458, relativo ao ano-calendário de 2005, no total de R\$ 9.742.410,36, já incluídos o principal (R\$ 4.171.836,12), a multa de ofício de 75% e os juros de mora calculados até 30/07/2010.

Destaca a fiscalização no TERMO DE VERIFICAÇÃO E ENCERRAMENTO PARCIAL de fls. 345/351.

(...) foram feitas verificações relativas à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incidente sobre remessas ao exterior para pagamento de aquisição de licença de uso ou de direitos de comercialização de programas de computador, no ano de 2005.

(...)para apuração do tributo foram feitas três intimações fiscais. No Termo de Intimação nº 01 (05/07/2010), foram solicitados esclarecimentos sobre as remessas para o exterior para pagamento de licenças ou direitos de uso de programas de computador. No Termo de Intimação nº 02 (14/07/2010), a empresa foi solicitada a apresentar os comprovantes de recolhimento da CIDE incidente sobre os valores remetidos para pagamento de aquisição de licença de uso ou de direitos de comercialização de programas de computador, no ano de 2005, ou justificar a falta de recolhimento. No Termo de Intimação nº 03 (05/08/2010), a empresa foi intimada a relacionar todos os valores remetidos a título de pagamento de aquisição de licença de uso ou de direitos de comercialização de programas de computador, no ano de 2005.

(...) conforme se constata na resposta ao Termo de Intimação nº 02, a contribuinte não recolheu a CIDE incidente sobre os valores remetidos para pagamento de aquisição de licença de uso ou de direitos de comercialização de programas de computador, apresentando as seguintes justificativas para o não recolhimento:

O decreto nº 4.195/02, que regulamenta o artigo 2º da Lei nº 10.168/00, enumera expressamente os contratos e os tipos de pagamento que estariam sujeitos à CIDE, e que dentre eles não se encontram os pagamentos relativos a aquisição de programas de computador (softwares).(sic).

A consultoria jurídica do Ministério da Ciência e Tecnologia, através do Parecer CONJUR/MCT-PEMA Nº 72/2002 e Parecer CONJUR/MCT-ACF Nº 139/2002, exarou a conclusão de que as remessas relativas a direitos autorais alusivas a softwares estão

fora da incidência da CIDE, mesmo após a inclusão da expressão “royalties, a qualquer título” no parágrafo 2º da Lei 10.168/00.

No mesmo sentido a Associação Brasileira das Empresas de Software publicou os boletins jurídicos Orientador ABES nº Janeiro/01, Janeiro/02 e Fevereiro/03.

Por fim, a própria Lei nº 11.452/07 em seu artigo 20, alterando a Lei 10.168/00, estabeleceu literalmente que a contribuição não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador, salvo se envolverem a transferência da correspondente tecnologia, com vigência retroativa a 01/jan/06.

(...) entendeu a Autoridade fiscal que os argumentos acima não justificam o não recolhimento da CIDE pelos seguintes motivos:

Quanto à alegação de que o Decreto nº 4.195/02 não prevê a incidência sobre os pagamentos de aquisição de software, diz que está explícito no artigo 2º, §2º, da Lei 10.168, de 29 de dezembro de 2000, alterado pela Lei nº. 10.332, de 19.12.2001, a incidência da CIDE sobre royalties.

Quanto ao parecer do Ministério da Ciência e Tecnologia e boletins jurídicos da Associação Brasileira das Empresas de Software, afirma que estes não desobrigam a contribuinte do recolhimento da CIDE, que é prevista em Lei.

Por fim, diz que o presente auto de infração só abrange os fatos geradores até 31/12/2005, estando, portanto, em consonância com o art. 20 da Lei nº 11.452/07.

Segundo o “Termo de Verificação e Encerramento Parcial” existem ainda as seguintes informações.

No item “BASE LEGAL PARA COBRANÇA DA CIDE” é informado que a incidência da CIDE sobre o uso de licenças ou direitos de comercialização de programas de computadores, que se enquadram no conceito de royalties, está prevista no artigo 2º, §2º, da Lei nº. 10.168, de 29/12/2000, alterada pela Lei nº. 10.332, de 19/12/2001. Diz que o artigo 20 da Lei nº. 11.452, de 27 de fevereiro de 2007, determinou a não incidência da CIDE sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador. Entretanto, o artigo 21 da mesma lei restringiu os efeitos desta não incidência aos fatos geradores ocorridos a partir 01 de janeiro de 2006. Do exposto, se concluiu que os pagamentos pelo uso das licenças pagos pela fiscalizada, em 2005, estavam sujeitos à incidência da Contribuição.

No item “BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA”, relata que, de acordo com o §3º do artigo 2º da Lei nº 10.168/00, com a redação dada pela Lei nº 10.332/01, 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 do mesmo artigo. A base de cálculo é composta do valor efetivamente remetido ao fornecedor, acrescido do

valor do Imposto de Renda Retido na Fonte. A relação dos valores pagos às empresas fornecedoras de softwares encontram-se anexado às fls. 23 a 25. A alíquota da Contribuição é de 10%, conforme previsto no parágrafo 4º do artigo 2º da Lei nº 10.168/00, com a redação dada pela Lei nº 10.332/01.

No item “DOS ACRÉSCIMOS E DEMAIS COMINAÇÕES LEGAIS”, observa que o descumprimento da legislação tributária federal implica a constituição das exações da contribuição não recolhida e dos acréscimos legais. Em decorrência da infração apurada, o contribuinte deixou de oferecer os valores à tributação da CIDE, o que a sujeita à aplicação da multa prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

(...)

Cientificada em 19/08/2010, a contribuinte interpôs impugnação em 20/09/2010, alegando, em síntese, o seguinte.

Requer, inicialmente, que o recurso seja considerado tempestivo.

Relativamente aos fatos, diz que em razão de suas atividades operacionais a Requerente celebrou contratos de distribuição de software com poderes para distribuir/sublicenciar determinados programas de computador a usuários finais no Brasil. Em decorrência, a Requerente efetua pagamentos ao exterior, a título de direitos autorais. Porém, afirma que na regular consecução de suas atividades, a Requerente teve lavrado contra si o Auto de Infração ora discutido, expondo em diversos itens os fundamentos de fato e de direito que, segundo afirma, demonstrará a sua improcedência.

Inicialmente, no item (a), alega a decadência do direito de o Fisco constituir os supostos créditos de CIDE relativos a fatos geradores ocorridos até 19/08/2005, uma vez que estes ocorreram há mais de cinco anos. Sustenta que a CIDE se submete à modalidade de lançamento por homologação, disciplinada no artigo 150 do CTN, de modo que se aplica, para fins de cômputo do prazo decadencial, o disposto no seu §4º. Entende, portanto, que como a ciência do Auto de Infração ocorreu em 19/08/2010 a Fiscalização não poderia ter constituído os créditos de CIDE relativos a fatos geradores ocorridos até o dia 19/08/2005 (inclusive aqueles ocorridos nesta data).

Em seguida, no item (b), argumenta que não há previsão legal para a incidência da CIDE nos contratos de cessão de licença de uso e/ou comercialização de software e a inexistência de transferência de tecnologia. Aduz que a CIDE foi instituída com base no art. 149 da CF/1988, a qual deve servir como instrumento de atuação do Estado em determinado setor econômico. Diz que a atuação interventiva do Estado não é ilimitada, dependendo de justificado motivo. Diante disso,

assevera que o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação, financiado pelos recursos advindos da CIDE, nos termos da Lei n.º 10.168/2000, objetiva incrementar o desenvolvimento tecnológico nacional. A promoção, o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológica estão presentes no art. 218 da CF/88. Por tal motivo, entende que tal exação não pode alcançar bens, pessoas ou relações que não digam respeito à ciência ou tecnologia.

Transcreve, em seguida, o art. 10 do Decreto 4.195/2002, que relaciona as hipóteses de incidência da CIDE em questão. Diz que os contratos de distribuição de software celebrados pela Requerente não se enquadram em nenhum dos casos, **já que são relativos à concessão de licença de uso e comercialização de softwares, que corresponde a um direito de autor**. Entende, assim, que não há qualquer previsão legal, consoante se verifica da leitura do referido Decreto e das Leis n.ºs 10.168/00 e 10.332/01, acerca da incidência da CIDE em remessas ao exterior decorrentes do pagamento de direito autoral, como no presente caso.

Discorda do entendimento da Fiscalização, segundo o qual “licenças ou direitos de comercialização de programas de computadores se enquadram no conceito de royalties”. Argumenta que o art. 2º da Lei n.º 9.609/98 (Lei do Software) dispõe que “o regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é aquele conferido pela legislação de direitos autorais vigentes no País”.

Argumenta, então, que a simples leitura da legislação aplicável conduz ao entendimento de que **o pagamento decorrente do uso de programa de computador deve ser entendido como pagamento de direito autoral** e, portanto, protegido pela legislação aplicável.

Por isso, afirma que se os pagamentos decorrentes de concessão de licença de uso de software são pagamentos de direitos autorais, **os quais não se confundem com pagamentos decorrentes de royalties**. Aduz que a legislação estabelece clara diferença entre ambos, conforme se depreende da redação do inciso III do artigo 19 e do artigo 22, alínea “d” da Lei n.º 4.506/1964:

(...)

Nesse contexto, entende que os “pagamentos pela exploração de direitos autorais, quando feitos diretamente ao autor ou criador do bem ou obra, não são classificados como royalties. **Portanto, estão fora do âmbito de incidência do § 2º do artigo 2º da Lei n.10.168/2000.**” Entende, assim, que as remessa a título de cessão de uso ou licença de software não configuram royalty para os fins da incidência da Contribuição criada pela Lei n.10.168/2000. Para a Recorrente, esta lei não contém uma definição de royalty, a qual pode ser encontrada no art. 22 da Lei n. 4.506/64, para a aplicação subsidiária à Contribuição em exame.

Afirma que “o pagamento de licença de uso de software nos casos em que é efetuado diretamente ao autor da obra não configura royalty por expressa exclusão contida na parte final da letra ‘d’ do mencionado art. 22 da Lei 4.506/64”.

Argumenta, ainda, que o inc. III do art. 19 da Lei nº 4.506/64 menciona isoladamente as expressões “royalties” e “direitos autorais”, o que demonstraria que elas são figuras distintas. Enfim, sustenta que não há outra conclusão “senão a de que direitos autorais decorrentes de licenças de uso e/ou comercialização de software, cuja figura é regulada pela Lei nº 9.609/98, não podem ser confundidos ou equiparados a royalties para qualquer fim, muito menos para fins fiscais”.

Aduz, ainda, que a Consultoria Jurídica do Ministério da Ciência e Tecnologia já se posicionou acerca da inexigibilidade da CIDE nas remessas ao exterior pelo licenciamento de software, conforme pode se constatar pelos Pareceres CONJUR/MCT-PEMA nº. 72/2002 e CONJUR/MCT-ACF n.º 139/2002.

Ademais, diz que é fundamental esclarecer que nos contratos de distribuição de software celebrados pela Requerente não há transferência de tecnologia, pressuposto indispensável à incidência da CIDE. Tais contratos prevêem tão somente a sua distribuição, como, inclusive, reconhecido pela Autoridade Fiscal no Auto de Infração. Cita, então, dois Acórdãos (30238763 e 30134753) do antigo Conselho de Contribuinte segundo os quais “só deve haver incidência de CIDE nas hipóteses expressamente descritas no artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002, e concluiu-se que as hipóteses de pagamento de direito de autor a residente ou domiciliado no exterior (tais como a tratada no presente caso) não devem sofrer a incidência da CIDE”.

Em seguida, no item (c), aduz que a Lei 11.452/2007 tem caráter interpretativo. Diz que o Auto de Infração expressamente atesta que o artigo 20 da referida lei determinou a não incidência da CIDE sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização de programa de computador. Entretanto, o seu artigo 21 restringiu os efeitos desta não incidência aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2006, de modo que os pagamentos pelo uso das licenças pagos pela fiscalizada, em 2005, estavam sujeitos à incidência da Contribuição. Todavia, entende que tal limite temporal não pode prevalecer.

Após citar o entendimento de alguns doutrinadores e decisões do STJ, afirma que “pelo fato da Lei 11.452/07 ser interpretativa, seus efeitos retroagem, segundo os ditames do artigo 106, I do CTN, até o momento da publicação da norma interpretada”. Por isso, entende que não é possível limitar tal interpretação somente para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2006.

No item (d), assevera que a CIDE deve ser instituída por lei complementar.

Tal afirmativa decorre da remissão expressa feita pelo art. 149 do Texto Constitucional ao inc. III do art. 146, que trata das matérias cuja disciplina obrigatoriamente devem ser regidas por lei complementar. Porém, diz que a CIDE em discussão foi instituída por lei ordinária, o que, por si só, comprovaria a inconstitucionalidade da exação. Tal posição, alega a recorrente, está ressaltada em voto do Ministro Marco Aurélio e de decisão em sede liminar do TRF3.

A seguir, no item (e), a recorrente destaca os limites de atuação da CIDE (referibilidade e intervenção temporária). Diz que o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação, financiado pelos recursos advindos da CIDE, objetiva incrementar o desenvolvimento tecnológico nacional. A promoção, o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológica estão presentes no artigo 218 do Capítulo IV da Constituição Federal. Assim, argumenta que “ainda que se admita a incidência de contribuição de intervenção no domínio econômico em área ou setor delimitado no contexto constitucional, tal incidência somente seria legítima se fosse possível verificar a existência de benefício específico para o sujeito passivo, ou seja, caso se concretizasse a denominada referibilidade”. No entanto, diz que “os benefícios advindos da sua arrecadação não são direcionados aos seus sujeitos passivos, e sim a toda sociedade”, o que contrariaria o aspecto da referibilidade, que é essencial às CIDE. Além disso, diz que “a natureza da exação impõe também como condição de sua validade a temporariedade de sua exigência, no intuito de incidir apenas e enquanto as irregularidades constatadas estejam sendo sanadas, o que não ocorre no presente caso”.

No item (f), a Recorrente argumenta que a CIDE em discussão tem natureza de imposto, pois conforme demonstrou ela não possui o aspecto da referibilidade.

Assim, entende que fica configurada a natureza da exação como imposto, de modo que sua cobrança só será válida se preencher os requisitos do art. 154, I, da CF/1988.

No item (g), a recorrente alega que a CIDE e o Imposto de Renda na Fonte (IRF) têm o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo, situação que configuraria o bis in idem, o que é vedado pela Constituição Federal.

Na sequência, no item (h), alega que há conflito material da CIDE em questão com a EC n.º 33/01. Diz que a base de cálculo da CIDE, descrita no art. 2º, § 2º, da Lei 10.168/2000, conflita com o disposto no art. 149, § 2º, inciso III, da CF/1988. Aduz que o referido dispositivo constitucional determinou que este tributo poderá ter como base de cálculo somente o faturamento, a receita bruta, o valor da operação ou o valor aduaneiro. Diz que o STF já definiu que se trata, no caso, de exigência que atinge a “renda” e não uma das quatro hipóteses prevista pelo art. 149, §2º, inciso III. Conclui que o artigo 2º, §2º, da Lei n.º10.168/00, foi tacitamente revogado pela EC 33/01, bem como que a Lei n.º 10.332/01, publicada posteriormente à EC 33/01, é inconstitucional.

No item (i), explica a impossibilidade de vinculação de receita a fundo, conforme dispõe o art. 167, IV, da CF/1988. Afirma que a Lei n.º 10.168/2000 determina que o produto da arrecadação da CIDE será destinado ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT). Entende que, por ter natureza de imposto, não poderia haver tal vinculação, o que a torna, também por esse motivo, inconstitucional.

No item (j), diz que a CIDE ofende as normas do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) e do Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), segundo os quais, o Brasil não poderia tributar produtos ou serviços provenientes do exterior de forma distinta daquela aplicável aos similares nacionais.

Em seguida, defende-se da aplicação da multa e dos juros aplicados, alegando que a multa de ofício possui caráter confiscatório, além do que é inaplicável a taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora. Ressalta ainda que a multa não tem natureza tributária, não havendo, pois, razão para ser aplicada a taxa de juros SELIC sobre o seu valor.

Pede que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, além de protestar pela produção de todas provas admitidas em Direito ou, ainda, a realização de perícia, caso se façam necessárias tais providências.(grifei).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sintetizou, na ementa a seguir transcrita, a decisão proferida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÓMICO-CIDE

Ano-calendário: 2005

CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES. CONTRATOS DE LICENÇA DE USO DE SOFTWARE.

No período fiscalizado, a empresa signatária de contratos de cessão ou licença de uso de programa de computador (software), independentemente da transferência de tecnologia, enquadra-se na condição de sujeito passivo da CIDE, no que concerne às remessas efetuadas ao exterior sob a forma de remuneração ou royalties.

NÃO TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. NÃO INCIDÊNCIA. FATOS GERADORES A PARTIR DE 01/01/2006. IRRETROATIVIDADE.

Somente a partir de 1º de janeiro de 2006, em razão do disposto nos arts.20 e 21 da Lei nº 11.452, de 2007, deixou de incidir a CIDE sobre as operações sem transferência de tecnologia, relativas às remessas para o exterior, decorrentes de contratos de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. REGRA.

Nos termos do art. 150, § 4º do CTN, existindo pagamento suscetível de ser homologado, o prazo decadencial deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador; em não havendo pagamento, a contagem deve ocorrer segundo a regra do art. 173, I, do CTN.

INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. PENALIDADE. MULTA DE OFÍCIO.

Detectada infração à legislação tributária, consistente na falta de declaração/recolhimento de tributos federais ou mesmo sua insuficiência, impõe-se a aplicação da multa de ofício, no percentual de 75% sobre os valores devidos constituídos pela auditoria fiscal, nos termos do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996 (inciso I).

COMPETÊNCIA. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. PODER JUDICIÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE/LEGALIDADE.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, de competência exclusiva do Poder Judiciário, restringindo-se o contencioso administrativo ao controle de legalidade dos atos praticados pelos agentes do fisco.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, excetuando-se as súmulas e/ou sentenças prolatadas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não vinculam as instâncias julgadoras, restringindo-se às matérias e às partes envolvidas no litígio.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

Nos termos da legislação em vigor, os juros são calculados pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia para títulos federais aplicada sobre o valor principal do tributo.

PERÍCIA. PEDIDO NÃO FORMULADO.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que não indica os quesitos referentes aos exames desejados, assim como, não menciona o nome, endereço e a qualificação profissional de seu perito.

Assim, inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa após ciência em 16/04/2012, conforme AR de fl. 539, apresenta em 16/05/2012, fls. 540/594 e documentos de fls. 595/925, Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, no qual reitera os termos de sua impugnação, acrescentado ainda os seguintes argumentos/documentos:

- Em razão das atividades que compõem seu objeto social celebrou contratos de distribuição de *software* que lhe conferem poderes para distribuir/sublicenciar determinados programas de computador a usuários finais no Brasil. Em decorrência de tais contratos, a Requerente efetua pagamentos ao exterior, a título de direitos autorais.

- (...) resta claro que o entendimento adotado pelo V. Acórdão Recorrido no presente caso não pode prosperar, na medida em que, conforme visto (i) as hipóteses de incidência da CIDE estão elencadas no artigo 10 do Decreto nº 4.195, de 2002, ii) pagamentos decorrentes de licenças de uso e/ou comercialização de *software* devem ser entendidos como pagamentos de direitos autorais, os quais não constam no rol do referido artigo e (iii) direitos autorais decorrentes de licenças de uso e/ou comercialização de *software* sequer podem ser confundidas ou equiparadas a *royalties*.

- Cita a Solução de Divergência nº 27, de 2008 e a decisão do STF, RE nº 176.626/SP segundo as quais os pagamentos pela aquisição ou licença dos direitos de comercialização dos softwares de cópias múltiplas (prateleiras) não estariam sujeitos à incidência da CIDE;

- Da análise dos contratos de distribuição/licenciamento de softwares, juntados pela Recorrente, não é difícil perceber que os programas de computador a serem distribuídos/sublicenciados pela Recorrente no País têm clara natureza de "cópias múltiplas" ("softwares de prateleira", ou seja, aqueles produzidos em série e comercializados no varejo, tal como definido pelo E. STF no julgamento do RE nº 176.626/SP);

Nos referidos contratos, há diversas menções a CD-ROMs, DVDs, dentre outras definições que denotam que os *softwares* em questão devem ser entendidos como "softwares de prateleira", dentre as quais o fato a Recorrente receber o "master" do software licenciado para mera replicação;

É da própria natureza da atividade principal da Recorrente, sabidamente grande fabricante e distribuidora de computadores, que os computadores por ela manufaturados saiam da fábrica com determinados softwares padronizados já instalados, como ocorre, por exemplo em relação ao Windows XP, mencionado nos contratos ora juntados firmados com a Microsoft Licensing GP).

- Junta ao recurso cópias de contratos de fls. 615/885 acompanhados de traduções juramentadas.

Cita respeitável jurisprudência administrativa.

A PFN apresentou contrarrazões às fls.932/964, nos termos a seguir resumidos:

Não há que se falar em decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, no presente caso, porque, na hipótese dos autos, em que o contribuinte não antecipou o pagamento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial deverá se dar com fulcro no art. 173, inciso I, do CTN e não nos termos do art. 150, § 4º, como pretende a Recorrente.

Afirmando ser impossível a cobrança da contribuição que ora lhe é exigida, face à ausência de Lei Complementar para a sua instituição, a Recorrente busca, na verdade, o reconhecimento, por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da inconstitucionalidade do tributo sem, no entanto, atentar para os termos da Súmula CARF nº 02 que determina que “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Nesse sentido, nos termos do artigo 67, § 2º do Regimento Interno deste Conselho, o recurso, neste particular, sequer deve ser conhecido.

Destacando as disposições da Lei nº 10.168, de 2000, alterada pela Lei nº 10.332, de 2001, ressalta que ao contrário do que afirma a Recorrente, não se faz necessária a efetiva transferência de tecnologia para fins de incidência da contribuição, uma vez que a CIDE não é devida, unicamente, quando há transferência de tecnologia, incidindo, também, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residentes ou domiciliados no exterior, independentemente de os contratos relativos a tais obrigações estarem atrelados àquela transferência, razão pela qual não faz diferença se a licença de uso se refere aos chamados “softwares de prateleira” ou aos “softwares customizados”.

Não resta dúvida de que sobre os valores remetidos ao exterior para pagamento de aquisição de licença de uso de programas de computador deve incidir a referida contribuição, já que esta hipótese de incidência está expressa no artigo 2º, da Lei 10.168, de 2000, que determina a exigência da contribuição tanto sobre o pagamento de licença de uso,

A referibilidade ou vinculação dos elementos estruturais da CIDE (hipótese de incidência, base de cálculo e sujeição passiva) à finalidade para a qual a mesma foi instituída (estimular o desenvolvimento do setor tecnológico da economia, tornando-o menos subordinado à tecnologia estrangeira), pode ser confirmada na medida em que a contribuição atinge aqueles que, atuando na cadeia tecnológica, operem negócios que impliquem em remessa de divisas para o exterior.

Nesse sentido afirma, à luz da legislação vigente acerca da matéria, que o contrato de aquisição de softwares no exterior para a sua posterior comercialização no País possui a natureza jurídica de contrato de licença de uso de direito autoral.

E assim, continua.

*Quanto à natureza jurídica da remuneração devida nesse tipo de contrato, tem-se cristalizado o entendimento de que **a mesma se faz através do pagamento de royalty**, uma vez que, ao contrário do que defende a recorrente, **é sob esta rubrica que se remunera a aquisição de direitos autorais de terceiros**.(grifei).*

Isto porque, nos termos do que já demonstrado à exaustão, até o advento da Lei nº 11.452/07 os programas de computador eram equiparados a obras intelectuais, segundo a Lei nº 9.610/98. Esta tutela conferia a natureza de royalties aos rendimentos obtidos pelo uso ou exploração daqueles programas.

*Com isso, e aplicando-se, então, a legislação da CIDE em vigor antes da alteração trazida pela Lei 11.452/07, conclui-se que era devida a contribuição sobre as remessas desses valores (**royalties** a qualquer título) ao exterior, em razão do pagamento pela licença de uso de software. Sendo assim, a contraprestação pelo direito de utilizar comercialmente obra derivada do ímpeto*

criativo de outrem, de que são exemplo os softwares (equiparados, pela legislação brasileira, às obras literárias), enquadra-se perfeitamente no conceito econômico de royalty

O entendimento de que o pagamento pela utilização de direito autoral (p.ex, licença de uso de software) possui a natureza jurídica de royalty, inclusive, encontra-se atualmente plasmado no art. 22 da Lei 4506/1964.

Corroborando a disciplina conferida pela legislação tributária brasileira aos rendimentos pagos pela exploração de direitos autorais, a Convenção Modelo da OECD enquadra no conceito de royalties as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de autor sobre uma obra literária, artística ou científica.

*Diante dessas considerações, conclui-se que os valores remetidos ao exterior a título de contraprestação pela licença de uso e de comercialização de softwares **estão incluídos no âmbito de incidência da CIDE** instituída pela Lei 10.168/00, quer por consistirem em remuneração **decorrente de contrato de licença de uso** (art. 2º, caput), quer por possuírem a natureza jurídica de **royalties** (art. 2º, parág. 2º).*

Por fim, também a alegação de que a cobrança da CIDE em questão ofenderia o princípio do tratamento nacional, previsto no GATT e no GATS deve ser afastada. De início, percebe-se que a instituição da referida contribuição não é, de modo algum, discriminatória, uma vez que não busca proteger as mercadorias internas, mas ao contrário, a destinação de sua arrecadação é, justamente, para fomentar a tecnologia do país, de modo a se permitir que os produtos nacionais possam concorrer em condições de igualdade com os importados.

Prossegue destacando quanto à natureza interpretativa da Lei 11.452, de 2007 arguida pela Recorrente que apenas seria viável esta noção se a legislação até então em vigor permitisse a conclusão de que não haveria incidência da CIDE sobre os royalties pagos a residentes no exterior, em razão da obtenção de licença de uso e comercialização daqueles programas por empresas nacionais, no entanto, nos termos da legislação aplicável ao presente lançamento, não se pode chegar a esse entendimento. A legislação da CIDE sempre determinou que a contribuição deveria incidir sobre contratos como os celebrados pela Recorrente.

Quanto à Solução de Divergência nº 27, de 30/02/2008, emitida pela COSIT ressalta que, a referida solução de divergência foi editada já sob a vigência da Lei nº 11.452, de 2007, a qual determina expressamente que as remessas ao exterior para o pagamento de royalties devidos em razão de contratos de licença de uso de programas de computador não estão sujeitos à CIDE, salvo se houver transferência de tecnologia.

Ressalta que a referida lei e, conseqüentemente, a mencionada solução de divergência não se aplicam ao caso dos autos, considerando-se que o período lançado se refere a 2005, quando ainda não havia qualquer proibição à cobrança da CIDE sobre as remessas para pagamento de licença de uso de software, mas ao contrário, havia determinação para o recolhimento da mesma.

Quanto à ilegitimidade da cobrança da taxa SELIC para o cálculo dos juros, afirma que referida matéria já reconhecida pelo CARF, consagrando-se, inclusive, na Súmula CARF nº 4.

Com relação aos juros de mora sobre a multa de ofício, pondera que por ser a multa, indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão que não a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa. Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Através da Resolução Carf nº 3302-000.438, de 16/09/2014, o julgamento foi convertido em diligência, cabendo destacar os seguintes excertos:

Dentre os vários argumentos desenvolvidos pela recorrente, destaca-se a análise da Solução de Divergência nº 27, de 2008.

...que a solução foi decidida com base no RE nº 176.626/SP...

Com fulcro neste voto, entendeu-se, na Solução de Divergência nº 27, de 2008, que os pagamentos pela aquisição ou licença dos direitos de comercialização dos softwares de cópias múltiplas (prateleiras) não estariam sujeitos à incidência da CIDE, ressaltando, porém, a modalidade de licenciamento de cópia única, conforme excerto abaixo:

*“Ressalte-se que a Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989, já determinava que os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores **software**, para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única, fossem tributados na forma dos arts. 554 e 555, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.1980 RIR/ 1980 :*

“Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989.

*Dispõe sobre a tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de "software", pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior 1. Serão tributados na forma dos arts. 554 e 555, I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980 RIR/ 80, os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores " software", **para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única.**” (grifo nosso).*

(...)

*A decisão caminhou no sentido de que a licença para comercialização de software de prateleira ou de cópias múltiplas não sofre a incidência de CIDE. Destarte, **torna-se necessário verificar se os contratos firmados pela recorrente tratam de softwares de prateleiras ou não, ou seja, se estão***

preponderantes as características de comercialização de mercadoria ou as de exploração de direitos autorais, mediante contrato de licenciamento para distribuição de programa de computador.(grifei).

Da análise dos contratos juntados aos autos, dúvidas surgiram quanto à caracterização de alguns contratos. Para dirimi-las, propõe-se a conversão deste julgamento em diligência para que a recorrente esclareça/apresente os seguintes pontos:(grifei).

Em virtude da importância da análise em conjunto dos quesitos formulados na resolução com as respostas apresentadas pelo sujeito passivo, estes serão apresentados na parte meritória.

(...)

Após apresentadas as respostas acima, deve a autoridade fiscal elaborar relatório fiscal, facultando à recorrente o prazo de trinta dias para se pronunciar sobre o relatório elaborado, nos termos do parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574, de 2011.

Em decorrência da diligência foi emitido o Termo de Intimação Fiscal - TIF nº 1, fls. 988/990, com o objetivo de que o sujeito passivo esclarecesse/apresentasse os pontos abordados pelos julgadores na referida Resolução, reproduzidos no citado termo, no prazo de 30 (trinta) dias.

O contribuinte teve ciência do TIF, em 28/01/2015 14:44 h, pela abertura dos arquivos digitais, conforme Termo de Abertura de Documento, fl.992.

Em 27/02/2015, através do Termo de Solicitação de Juntada, fl.994 o contribuinte apresentou resposta à intimação de fls.995/1.095, ensejando o Relatório de Diligência Fiscal de fl.1097.

Após ciência do Relatório de Diligência Fiscal em 03/03/2015 17:46 h, pela abertura dos arquivos digitais, o contribuinte apresentou em 01/04/2015, conforme Termo de Solicitação de Juntada, fl.1.101, Resposta à Intimação, de fls.1.102/1.103

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Relatora:

Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Decadência

Como já relatado, pleiteia a Recorrente a declaração de decadência referente aos créditos de CIDE relativos a fatos geradores ocorridos até 19/08/2005, uma vez que estes teriam ocorrido há mais de cinco anos.

Com efeito, na hipótese dos autos, cujo tributo se insere na modalidade de lançamento por homologação, inexistindo antecipação de pagamento do referido tributo, como é o caso em espécie, a contagem do prazo decadencial submete-se às disposições do art. 173, inciso I, do CTN e não nos termos do art. 150, § 4º, como pretende a Recorrente.

Observe-se que o E. Superior Tribunal de Justiça - STJ, quando a Primeira Seção, em 12.08.2009, ao analisar o Recurso Especial 973.733/SC, de Relatoria do Min. Luiz Fux, na sistemática dos Recursos Repetitivos, art. 543-C do CPC, vigente à época, definiu que **no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado**, nas hipóteses em que o contribuinte não declara, nem efetua o pagamento do tributo.

Esse entendimento por força regimental, artigo 62, § 2º do RICARF deve ser reproduzido no julgamento dos recursos.

Assim, no caso dos autos, cujos fatos geradores se referem ao período de 07/01/2005 a 27/12/2005, aplicando-se a regra do artigo 173, I do CTN, o prazo decadencial se iniciou em 01/01/2006 e tendo o contribuinte sido cientificado do Auto de Infração em 19/08/2010, não há que se falar em decadência no presente feito fiscal.

Inconstitucionalidade da CIDE

Destacou pertinentemente a decisão de piso as questões suscitadas pela Recorrente sob o argumento de inconstitucionalidade como a seguir se reproduz:

As alegações trazidas pela Recorrente nos itens (d), que aduz que a CIDE deve ser instituída por lei complementar; item (e), que discorre sobre os limites para a instituição da CIDE (referibilidade e intervenção temporária); item (f), que assevera que a CIDE em discussão tem natureza de imposto; item (g), que argumenta que a CIDE e o Imposto de Renda na Fonte (IRF) têm o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo; item (h), onde a contribuinte discorre sobre a existência de conflito material da CIDE com o disposto no art. 149, §2º, inc. III, da CF/1988; item (i), no qual a Recorrente explica a impossibilidade de vinculação de receita a fundo, conforme dispõe o art. 167, IV, da CF/1988; e, por fim, no item (j), onde é afirmado que a CIDE ofende as normas do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) e do Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), são, todas, alegações que defendem a inconstitucionalidade da CIDE instituída pela Lei 10.168/2000.

Quanto à inconstitucionalidade arguída na peça recursal, matéria em essência de natureza constitucional, de competência decisória exclusiva do Poder Judiciário, cabe ressaltar que o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, à exceção do disposto em seu § 6º, vedou expressamente aos órgãos de julgamento, no âmbito do processo administrativo fiscal, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, *in verbis*:

Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6.º. O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I—que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II—que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Todo o parágrafo 6.º incluído pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 2009).

Na esteira das referidas disposições legais o Regimento Interno deste E. Conselho prevê em seu artigo ¹62 que é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, exceto nas hipóteses previstas no § 1º do mencionado dispositivo regimental.

¹ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Não se enquadrando o caso em exame em qualquer das hipóteses excepcionadas, aplica-se como fundamento decisório sobre essa matéria a Súmula CARF nº 2.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MÉRITO

Esclareça-se inicialmente que o argumento nuclear da impugnação, peça processual que instaurou a lide administrativa reside no seguinte:

o pagamento de licença de uso de software nos casos em que é efetuado diretamente ao autor da obra não configura royalty por expressa exclusão contida na parte final da letra 'd' do mencionado art. 22 da Lei 4.506/64".(grifei).

(...) não há previsão legal para a incidência da CIDE nos contratos de cessão de licença de uso e/ou comercialização de software e a inexistência de transferência de tecnologia.(grifei).

Observa-se no entanto, que em sede recursal inovou a Recorrente em sua linha argumentativa, uma vez que aos argumentos já aduzidos em sede impugnatória trouxe a interpretação conferida pela Solução de Divergência nº 27, de 2008 quanto aos (*"software de prateleira"*) decorrente em verdade do RE nº 176.626/SP, que em seu item 22 assim dispõe:

*"A segunda parte da Solução de Consulta nº 169, de 19 de setembro de 2003, da 8ª Região Fiscal, estabelece argumentação de que, por serem **royalties**, as remessas estariam sujeitas à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), com base no art.. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, combinado com o Decreto nº 3.949, de 03 de outubro de 2001. Tal interpretação é inconsistente com o RE nº 176.6263 (SP) do STF, que negou a condição de licenciado ou de cessionário de licença de uso ao comerciante que revende cópias múltiplas de **software**, não reconhecendo a classificação de **royalties** às remessas em pagamento naquelas hipóteses." ."*

O RE nº 176.626/SP foi ementado como se transcreve a seguir:

*III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" " matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, **constituem mercadorias postas no comércio.**" (grifei).*

Esse viés interpretativo, à época, em face de alguns contratos que instruíram a peça recursal motivou a diligência materializada na Resolução Carf nº 3302-000.438, de 16/09/2014, que visou comprovar se os contratos firmados pela Recorrente tratam de "*software de prateleira*" (*off the shelf*), ou não.

Cabe salientar que embora constem 15 (quinze) fornecedores e os números das respectivas faturas na relação de remessas ao exterior no ano de 2005 em resposta ao TIF nº 3, fls.22/26, foram anexados à impugnação os contratos não traduzidos com a Microsoft Licensing, GP de fls.459/471 e ao recurso os seguintes contratos traduzidos referentes somente a 7 (sete) fornecedores, entre estes com a Microsoft Licensing, GP:

i) Microsoft Licensing, GP; ii) Edusoft Ltd.; iii) Encyclopaedia Britannica, Inc (sucessora da Centre for Educational Tecnology); iv) Riverdeep Interactive Learning Limited; v) Compedia Software & Hardware Development Ltd.; vi) Logo Computer Systems, Inc.; e vii) Terzio Möllers & Bellinghausen Verlag GmbH, durante o período objeto da autuação, acompanhados de suas traduções juramentadas;

Note-se que embora constem na relação de remessas ao exterior no ano de 2005 em resposta ao TIF nº 3, fls.22/26, não foram anexados ao recurso os contratos referentes aos seguintes fornecedores:

i) Design Science; ii) Editorial Quark; iii) Edu Team; iv) Granada Learning; v) Pass Mark; vi) Buenas Vista Games; vii) Vmware, Inc e viii) Northcode Inc.

Postos estes esclarecimentos analisar-se-á a matéria em lide como a seguir se demonstra.

CONTEXTUALIZAÇÃO FÁTICA APÓS A DILIGÊNCIA

O sujeito passivo apresentou resposta à intimação da diligência de fls.995/1.095 nos seguintes termos:

CONTRATO COM A MICROSOFT (MS) – fls. 615 a 694

1. Juntar as tabelas de sistemas de clientes, mencionadas na alínea “e” do Item 1. Definições do documento de Condições do Negócio, fl 635;

Resposta: A definição contratual de Customer System Table refere-se a todos os produtos licenciados à Positivo Informática (em quaisquer das versões). Para ilustrar o que seria o “Customer System Table”, segue em anexo (doc. nº 01 – 42 páginas) a versão 2015 do referido documento, que contém uma lista dos softwares que são licenciados pela MS, bem como os royalties que são devidos em face a cada um desses softwares. Note que o “Customer System Table” referente aos softwares licenciados pela MS em 2005 ainda não foi localizado justamente por serem esses documentos muito antigos. Assim que os localizar, a Positivo disponibilizará o referido documento.

2.Como são recebidas as licenças para serem instalados no sistema do cliente, descritas no Item 2. Concessão de licença, fl. 652? A recorrente recebe as licenças em meio físico (CD, DVD

etc)? Se sim, como ocorre o desembaraço aduaneiro? São mediante cópias-master?

Anexar documentação exemplificativa que comprove as respostas;

Resposta: Trata-se de contrato de licenciamento de cópias múltiplas que permite a Positivo instalar as licenças dos produtos da Microsoft (“MS”) nos computadores que serão distribuídos no mercado. Vejam que no contrato há definição de Product System que é o equipamento da Positivo que receberá a pré-instalação da licença da MS que será ativada pelo usuário final.

Em especial atenção para o item 2 alíneas b; c; d do contrato, que tratam das diversas obrigações da Positivo em relação às licenças da MS, deixando claro que não são permitidas quaisquer alterações, modificações ou cópias das respectivas licenças.

Existem 2 formas de licença:

Licença digital. As licenças são adquiridas via um sistema integrado entre o servidor da Positivo e o servidor da MS. Não existe desembaraço aduaneiro. A Positivo (fabricante) recebe as senhas de ativação para o usuário do sistema, que ficam gravadas na BIOS do PC. Após receber o produto, o usuário (consumidor final) ativa a licença. Os pagamentos são feitos pela Positivo com base em uma fatura/invoice que a MS gera no final de cada mês com o volume consolidado das licenças múltiplas.

b) Licença - COA (certificate of authenticity) – a COA é uma etiqueta física (selo) na qual se encontra impressa a licença de ativação (serial number) dos softwares adquiridos pela Positivo. Essa licença é adquirida pela Positivo de empresas indicadas e autorizadas pela MS no Brasil, que, com o recebimento dos pedidos de COA da Positivo, consolidam o volume mensal comprado em um relatório e encaminham este documento para a MS, que gera uma invoice para cobrança. Com a realização desse pedido, o Autorizado da MS grava as mídias licenciadas no Brasil e as vende para a Positivo. Essas cópias são feitas por meio de gravação ou injeção das mídias em CDs/DVDs a partir de um original que só o Autorizado possui, que busca esse conteúdo (quando aplicável) disponibilizado em ftp (“nuvem”). Não há desembaraço aduaneiro. Pagamos a esta empresa valores de R\$1,00 a R\$5,00 pelos selos e dvds. Temos a opção de colocar a Imagem Positivo ou a Imagem Cliente, que nada mais é do que a “foto” que aparecerá na tela quando o computador for ligado. O pagamento das licenças é feito direto da Positivo para a MS (valores de aproximadamente US\$100,00) conforme as utilizamos (no faturamento das máquinas ao mercado). Segue anexo jogo de documentos que evidencia a realização de uma transação relativa a licenças COA (doc. nº02 - 3 páginas).

3. Como a recorrente adquire e recebe a unidade de APM e o COA mencionados no item 2. Concessão de licença, fl. 652? Há distribuição de cópias de APM e de meios de recuperação, de que tratam as alíneas c(i) e c(ii) do item 2. Concessão de

licença fl. 652, mediante reprodução pelo recorrente? São de alguma forma modificados pela recorrente, seja por tradução para o português? Ou já são recebidos em português? São enviados pelos reprodutores autorizados?

Resposta: Conforme indicado na resposta à pergunta 2 acima, os selos COA são adquiridos pela Positivo de um parceiro indicado pela MS. Estes selos são feitos em papel moeda – são eles que conferem a legitimidade pela licença instalada em cada equipamento. Cada selo COA possui um “serial number”, para controle e conferência das licenças que são vendidas aos clientes finais. O controle dos selos é severo já que estes determinam se uma licença é legal (autêntica).

Tais como os Selos COA, os materiais (APM) são também adquiridos de um parceiro autorizado da MS. Dentre os materiais, podem ser listados os manuais e o disco de recuperação. Estas definições e procedimentos estão previstos no item 1 a. do contrato “Terms and Conditions”.

O fabricante do equipamento não faz qualquer tradução dos materiais. No item mencionado (item 2c.i e c.ii) resta claro que o fabricante pode fornecer cópias dos manuais aos clientes – material este que é adquirido do parceiro autorizado e indicado pela MS para fornecê-los. O uso de tais materiais é restrito e atrelado ao equipamento que o contém.

Mais especificamente sobre a tradução dos Materiais, verificar o item 2”l” - do contrato “Microsoft Business Terms Document for OEM Customers” - que veda expressamente o fabricante de modificar ou traduzir os OPKs. De acordo com a Cláusula 1, (“U”), DO CONTRATO, um OPK é “o kit de pré-instalação do OEM que, inclui, onde cabível, instruções de instalação, utilitários, software do produto e/ou do complemento entregue à empresa [neste caso, a Positivo] pela MS ou afiliada da MS para instalação do software do produto no sistema do cliente”.

Os materiais (APM) já são recebidos em português e não são modificados de nenhuma forma pela Positivo.

4. Esclarecer de que se trata o item d(ii), constante do item 2. Concessão de licença , fl. 652;

Resposta: Quer dizer que a MS pode conceder sem custo a Positivo, que poderá repassar a seus Fornecedores Independentes de Software (ISV) e a seus Fornecedores Independentes de Hardware (IHV), cópias do software do produto com bios travado e criptografados para testes em produtos. Neste ponto não podemos esquecer que a performance de determinado hardware pode estar vinculada ao sistema operacional. Para definição de um produto, é comum a realização de testes pelo fabricante para avaliar melhor performance diante de uma determinada configuração de hardware.

5. O que quer dizer a alínea (h) (i) ao estipular que a Empresa poderá usar o OPK separadamente ou com uma imagem de software fornecida por um cliente constante do item 2. Concessão de licença, fl 653;

Resposta: O OPK é o kit de pré-instalação do software da MS (vide cláusula 1, item “u”, de Definições do contrato). A imagem do software faz parte do OPK, porém, é um arquivo de uso opcional. Para venda de equipamentos ao varejo – a imagem utilizada é sempre a da MS (tela de descanso do Windows). Para clientes corporativos ou governo, é comum que tais clientes utilizem sua imagem (sua logomarca). A alteração da imagem não implica de modo algum a alteração do sistema operacional – software licenciado -, que, conforme indicado na resposta à pergunta 3 acima, não pode ser alterado.

6. O significa software de downgrade?

Resposta: Tal prática é comum no mercado corporativo em que as grandes empresas utilizam versões anteriores do software, por questões de rede e de configuração técnica próprias, e ao renovarem o parque precisam instalar uma versão anterior do software (embora o fabricante tenha somente disponível as versões vigentes de produtos).

Nestes casos, o cliente recebe também uma mídia de recuperação da versão licenciada recente (última versão) para o cliente atualizar a licença – caso pretenda posteriormente.

7. Esclarecer de que se trata a disposição da alínea (h) (iv), fl. 653?

Resposta: De acordo com a referida alínea (h)(iv), a Positivo assume o dever de manter a MS e suas afiliadas indenadas em relação à instalação e/ou uso, por clientes usuários finais, de versões antigas de softwares da MS pertencentes a tais clientes da Positivo (“softwares de downgrade”), que não tenham sido licenciados pela Microsoft e que tenham, por solicitação desses próprios clientes usuários finais, recebido a imagem do cliente inserida pela Positivo de acordo com a alínea (h)(i) da cláusula 2, de que trata a questão 5 acima. Note que esta imagem do cliente inserida pela Positivo nada mais é do que a “foto” que aparecerá na tela quando o computador for ligado (não há modificação do software).

8. Em alguma situação a recorrente reproduz um meio de recuperação ou uma cópia de produto em CD-ROM?

Resposta: Não há qualquer reprodução. A Positivo apenas tem uma cópia da licença num sistema de recuperação ou CD, tal como ocorre em relação a uma licença adquirida numa livraria. Portanto, não há que se falar em pagamento de licença em relação ao sistema de recuperação, que é parte componente do software licenciado. Adicionalmente, note-se na definição de OPK que tais CDs são fornecidos pelo parceiro indicado e autorizado pela MS para fazer esta gravação na mídia.

9. Que são instaladores terceirizados pelo OEM, de que trata a alínea (p) (ii), fl. 654

Resposta: A Positivo pode nomear um terceiro para fazer a pré-instalação destas licenças em seus equipamentos – mediante autorização e comunicação da MS –, desde que cumpra com todas as obrigações previstas em contrato e manutenção dos controles das licenças. É importante notar que a Positivo não se utiliza de instaladores terceirizados, pois realiza internamente todas as etapas necessárias para tal instalação do software.

10. Qual a diferença entre produtos licenciados em base por sistema e produtos licenciados em base por cópia, mencionados no item 3. Royalties, fl. 654? Como são adquiridos estes produtos, há remessas de cópias pela Microsoft em meio físico?

Resposta: Os termos “produtos licenciados em base por sistema” e “produtos licenciados em base por cópia” fazem referência aos dois tipos de licença de software que são adquiridos pela Positivo da MS, sendo o primeiro a “licença digital” e o segundo a “licença COA”. Neste sentido, favor verificar a resposta dada à pergunta 2 acima.

11. Há pagamentos realizados quando do envio das licenças pela Microsoft ou apenas quando a recorrente distribui/sublicencia aos usuários finais?

Resposta: Até 31 de dezembro de 2006 os pagamentos eram feitos à MS com base no faturamento da Positivo. A partir de janeiro de 2007, os pagamentos passaram a ser feito com base na compra, pela Positivo, dos selos (COA) dos autorizados MS.

12. Juntar as Tabelas de produtos de Produtos/taxas de royalties relativos aos contratos apresentados, juntamente com exemplos dos relatórios e dos pagamentos mencionados no item 3. Royalties, fl. 654;

Resposta: Conforme indicado na resposta à questão 1 acima, já se encontra anexa à presente petição a versão 2015 do “Customer System Table” (tabela de produtos/taxas de royalties).

Note que o “Customer System Table” referente aos softwares licenciados pela MS em 2005 –da mesma forma que os exemplos de relatórios e pagamentos mencionados na pergunta –ainda não foram localizados justamente por serem documentos muito antigos. Assim que os localizar, a Positivo disponibilizará os documentos em questão.

13. A recorrente realiza alguma distribuição de licenças não previamente instaladas nos equipamentos vendidos pela recorrente?

Resposta: Não, porque há vedação em contrato. Ademais, vale lembrar que esse é um modelo de comercialização mundial padrão da MS com os fabricantes de equipamentos (OEM).

14. De que situação trata o disposto na alínea (h) (ii), fl. 692, ao mencionar a solicitação de imagem customizada por Cliente Usuário Final?

Resposta: Conforme explicado acima, o cliente pode solicitar a instalação de arquivos próprios no seu equipamento. Tal instalação é apenas um acréscimo no hardware, que não altera o sistema operacional. O Sistema operacional é recebido da MS em sistema binário – compilado –, o que impede sua alteração. A MS não disponibiliza ferramentas para que o sistema operacional possa ser alterado – a política é restritiva e proibitiva.

15. Houve algum situação de engenharia reversa, descompilação ou desmontagem prevista na alínea(e) do item 2. Restrição para Concessão de Licenças, fl.634?

Resposta: Não houve e nem poderia ter havido, já que tal fato geraria a rescisão do contrato com a MS.

16. Que significa licenciar ou distribuir rótulo privado, de que trata a alínea (i)(i), fl. 635?

Resposta: A alínea (i)(i) da cláusula 2 do contrato diz que, a depender de solicitação do cliente final da Positivo, a Positivo poderá entregar a esse cliente os computadores com a cópia do software da MS já instalado na máquina que contenha as logomarcas tanto da Positivo quanto desse cliente final, desde que observadas determinadas condições. Esta é uma forma de controlar suas licenças e ter visão nas auditorias feitas em campo.

17. Qual a finalidade das disposições relativas a marcas de terceiros, constantes nas alíneas (i)(iii) e (i) (iv), fl.635;

Resposta: A alínea (i)(iii) da cláusula 2 do contrato trata das chamadas “Marcas de um Componente”. De acordo com a referida alínea, a Positivo pode apor, no computador a ser vendido no mercado, marcas de fornecedores de serviços de tecnologia ou projeto, ou fabricantes de componentes cujas tecnologias, projetos ou componentes tenham sido incorporados ao computador a ser vendido, desde que observadas certas condições.

Já a alínea (i)(iv) da cláusula 2 do contrato trata das chamadas “Marcas provisórias de um Terceiro”, que cuida de situações nas quais a Positivo tenha adquirido de terceiros o total ou parte significativa dos ativos utilizados no projeto, fabricação, montagem, comercialização, licenciamento e distribuição de computadores. Neste caso, a Positivo também está autorizada pela MS a comercializar, licenciar ou distribuir os computadores com a marca do(s) terceiro(s) no gabinete ou embalagem do computador, desde que respeitadas determinadas condições.

18. Esclarecer a definição de Licença Excluída, se possível com exemplos, mencionada na alínea(i)636;

Resposta: São aquelas licenças gratuitas utilizadas pela Positivo para testes, avaliações e que não são objeto de pagamento da

Positivo à MS. Tais licenças são semelhantes às descritas na resposta à pergunta 4 acima.

19. Que significa a cobrança por produto identificados como Tipo I ou cobrança por remessa e Tipo II ou cobrança por relatório OEM, de que trata o item 3, Pagamentos e relatórios, fl.636? Qual foi utilizada nos contratos apresentados? Qual a relação deste tipo de cobrança com licenciamento por sistema e por cópia?

Resposta: O pagamento por produto identificado como Tipo I e Tipo II ocorrem da seguinte forma:

Tipo I: O pagamento é realizado conforme adquire-se a licença;

Tipo II: O pagamento é realizado por venda de máquina. Ou seja, depois de realizado a venda é gerado um relatório das vendas e sobre este relatório é realizado o pagamento da licença.

Neste mesmo sentido, vide resposta às perguntas 2 e 10 acima. Por fim, a Positivo informa que a modalidade de pagamento utilizada nos contratos apresentados foi a do tipo II.

20. Qual a finalidade de auditoria prevista no item 4. Auditoria, fl. 638?

Resposta: Manter o controle das licenças múltiplas do fabricante. Evitar quaisquer mudanças nas licenças, criação de derivados, não pagamento, manutenção e controle do modelo de contratação que é mundial, evitando desvios ou descontrole nas quantidades utilizadas.

21. Esclarecer se o pagamento a que se refere a alínea (g), do item 2. Restrições para Concessão de Licença, fl. 635, é o relativo aos royalties de que trata o item 3, fl. 636;

Resposta: A Positivo é responsável pelos pagamentos das licenças e por fazer com que um instalador terceirizado autorizado cumpra com os procedimentos definidos em contrato. Neste cenário, a Positivo deve também reportar e passar os relatórios de tais licenças instaladas por este terceiro. Vale notar que, conforme indicado na resposta à pergunta 9 acima, a Positivo não se utiliza de instaladores terceirizados, pois realiza internamente todas as etapas necessárias para tal instalação do software.

22. Esclarecer como são emitidas notas fiscais relativas às vendas dos softwares. Juntar documentação exemplificativa para cada tipo de procedimento.

Resposta: A Positivo emite notas fiscais apenas no momento da venda dos computadores (já com os softwares da MS instalados nas máquinas) aos clientes finais. A título exemplificativo, seguem em anexo algumas das notas fiscais emitidas pela Positivo no momento da venda dos computadores (doc. nº03- 2 páginas).

23. Qual é a diferença entre um software do sistema operacional MS adquirido por um usuário no varejo (em mercados, livrarias e mesmo pela internet), e aquele instalado nos equipamentos de informática produzidos por fabricantes autorizados pela MS?

Resposta: Não há nenhuma diferença no tocante ao sistema operacional MS. A distinção se refere apenas à forma pela qual o sistema operacional é distribuído no mercado brasileiro, o que se dá ou (i) pela compra de um computador no qual o sistema operacional já está instalado (OEM/System Builder), ou (ii) pela aquisição - em mercados, livrarias, etc. - da "caixinha" do produto, também chamada de FPP (Full Packaged Product).

24. Pode-se dizer que os contratos da MS com fabricantes de equipamentos de informática que utilizam seus sistemas operacionais embarcados em seus produtos, são padronizados? É possível a alteração nos termos do contrato assinado com a MS? É permitido qualquer tipo de alteração ou customização nos sistemas operacionais MS embarcados? Explique e identifique no contrato.

Resposta: Sim, podemos afirmar que os contratos da MS com fabricantes de equipamentos de informática que utilizam seus sistemas operacionais embarcados em seus produtos são relativos a cópias de software padronizados. De acordo com esse contrato padronizado (celebrado pela Positivo), não é possível alterar os softwares licenciados pela MS ou mesmo realizar qualquer tipo de customização, conforme dispõem as alíneas (e) e (l) da Cláusula 2 do contrato "Microsoft Business Terms Document for OEM Customers":

Cláusula 2, alíneas (e): "A EMPRESA [neste caso, a Positivo] não poderá fazer engenharia reversa, decompilar nem desmontar um software de Produto OPK (...)".

Cláusula 2, alíneas (l): "A MS se reserva todos os direitos que não forem expressamente concedidos no Contrato de Licenciamento salvo permissão específica em contrário contida no Contrato de Licenciamento, a EMPRESA [neste caso, a Positivo] concorda em (i) não modificar nem traduzir o OPK ou o Produto, nem (ii) distribuir, sublicenciar, arrendar, alugar, emprestar ou de outra forma transferir o OPK ou os Produtos a terceiros. (...)".

CONTRATO COM A EDUSOFT- fls. 695

1. Como a recorrente recebe os produtos da EDUSOFT, meio físico (CD, DVD etc) ou outro? Se físico, informar como ocorreu o desembaraço aduaneiro;

Resposta: Houve situações nas quais os produtos finais (mídias gravadas com os programas) foram importados e posteriormente distribuídos aos consumidores finais e também houve casos nos quais a Positivo, com o consentimento da Edusoft, importou apenas uma mídia física contendo o original e reproduziu cópias dos programas em outras mídias físicas que foram posteriormente distribuídas no mercado.

2. De que se tratam as operações de Bundling, mencionados no item 2.3., fl. 719?

Resposta: Bundling significa vender um produto como parte de uma oferta. Por exemplo, uma revista e com um CD. Note-se que apesar de existir previsão contratual para tanto, o bundling não é praticado pela Positivo em relação aos programas de Edusoft desde 2003.

3. De acordo com o item 3. Aceitação para o território e Produção, Requisitos, a EDUSOFT fornecerá cópias-master, cabendo à recorrente a tradução para o português e reprodução em CD's ou DVD'S?

Resposta: Como o produto é Mundial (o que pode ser comprovado pela cláusula 2.3 que menciona a venda no exterior do produto), o Manual de uso e a embalagem do produto são traduzidos pelo Distribuidor para atendimento das regras locais (conforme o país que é vendido), porém, a licença não pode ser alterada, modificada, reproduzida ou duplicada. Vale lembrar que tais traduções são feitas na caixa (embalagem) do Produto, portanto, nada interferem no Produto, já que este não pode ser de qualquer forma alterado.

4. No anexo I, fl. 725, que significam:

a) Pagamento de uma estação e licença de site;

b) Pagamento por Conjunto estação única;

Resposta: Item a – Por estação é quando as licenças são compradas para instalar em um determinado número de equipamentos. Licença Site permite instalar o software em um número limitado de equipamentos desde que esteja no mesmo local.

Item b – Trata-se do pagamento pela licença de cópia única de software, a ser usado apenas em um determinado computador específico. Como se vê, os dois tipos de pagamentos indicados na pergunta são, na verdade, parte da política comercial adotada pela Edusoft para garantir preços mais atrativos para consumidores que adquirem mais licenças do que para aqueles que adquirem apenas uma licença.

5. Qual a diferença entre os produtos sujeitos a preço de transferência (item 1a 5 do Anexo I) e a royalties (item 6 e 7 do Anexo I)?

Resposta: Embora os produtos listados no Anexo I sejam diferentes tipos de software, os pagamentos decorrem da mesma natureza, qual seja, o licenciamento e, portanto, os termos preço de transferência e os royalties utilizados no contrato se confundem como denominações do preço a ser pago pela Positivo.

Diante do exposto e dos documentos apresentados, esperemos ter esclarecido todos os questionamentos formulados por V.Sª, e

sendo assim, firmamos a presente resposta de mandado de procedimento fiscal.

Após as informações prestadas pelo sujeito passivo, destaca o Relatório de Diligência Fiscal de fl.1097:

3. Com a resposta (fls. 995 a 1095) entregue em 27/02/2015, analisei a questão suscitada pelo Órgão Julgador.

4. Todas as perguntas formuladas foram respondidas pelo Sujeito Passivo. No caso da resposta ao item 1 do CONTRATO COM A EDUSOFT (fl. 1006), entendo que pode haver alguma dúvida quanto ao desembaraço aduaneiro, devendo o Sujeito Passivo informar melhor como ocorreu o desembaraço aduaneiro nas importações de mídias realizadas .

5. Não foi juntada a tabela de sistema de clientes (itens 1 e 12) da época, pois o Sujeito Passivo alegou não tê-la localizado. Apresentou, a título exemplificativo, a versão 2015 do referido documento. Reforço ser necessário e importante a apresentação da tabela da época, devendo o Sujeito Passivo esforçar-se no intuito de localizá-la e juntar ao processo.

6. A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pelo lançamento não está mais lotada neste Serviço de Fiscalização, setor competente para a realização da diligência, o que impede a distribuição desse trabalho para a emissão de comentários adicionais sobre o caso.

7. Assim sendo, concluo que a diligência pretendida pelo Órgão Julgador está satisfeita, com as mencionadas ressalvas dos parágrafos 4 e 5, que ainda podem ser resolvidas pelo contribuinte.

8. Por fim, abre-se prazo de 30 (trinta) dias, a contar do recebimento deste Relatório, para o Sujeito Passivo apresentar, manifestação por escrito, datada e assinada, caso tenha interesse, podendo ser entregue através de juntada eletrônica no processo pelo eCAC –Centro Virtual de Atendimento ou pessoalmente no seguinte endereço: R. Mal. Deodoro nº 555, térreo, Centro, Curitiba-PR, CEP 80020-911, entre 07:00h e 19:00h.

O sujeito passivo após o Relatório de Diligência Fiscal de fls.1.102/1.103, assim se manifesta:

*Resposta: A importação e desembaraço aduaneiro do software objeto do contrato com a EDUSOFT era realizada conforme descrito a seguir: **O meio físico utilizado para importação do Software eram mídias CD-rom, que eram importadas por via aérea, e quando a mercadoria chegava no Brasil era realizado o registro da correspondente declaração de importação, e a depender do canal em que era parametrizada era feita a análise documental e vistoria física por parte do Agente Fiscal responsável, e em seguida a mercadoria era desembaraçada..***

*Resposta: Tendo em vista **tratar-se de documento antigo, de aproximadamente 10 anos, não conseguimos obter a tabela de preço referente ao ano de 2005. Contudo, a Positivo***

Informática S.A se coloca à disposição da RFB para prestar esclarecimentos sobre eventuais dúvidas eventualmente existentes ou informações ainda faltantes que possam de algum modo suprir o conteúdo da tabela não encontrada.(grifei).

Do não atendimento à diligência

Tendo em vista a autuação ora em análise, com escopo na legislação de regência à época dos fatos e em face da argumentação e peças juntadas aos autos pela Recorrente, visou a diligência requerida pelo CARF:

(...) verificar se os contratos firmados pela recorrente tratam de softwares de prateleiras ou não, ou seja, se estão preponderantes as características de comercialização de mercadoria ou as de exploração de direitos autorais, mediante contrato de licenciamento para distribuição de programa de computador.(grifei).

Pelas respostas acima transcritas, cabe ressaltar que embora tenha o sujeito passivo respondido a todas as perguntas formuladas pela Resolução Carf nº 3302-000.438, deixou de fornecer a documentação referente às remessas efetuadas ao exterior no ano de 2005, (cujos fornecedores e respectivos valores arroladas no auto de infração, constam do demonstrativo de fls.26/27), conforme destacou referida resolução [***Anexar documentação exemplificativa que comprove as respostas***] (quesito 2), impossibilitando assim ao julgador formar um juízo de cognição quanto à principal questão a ser dirimida pela diligência [***se os contratos firmados pela recorrente tratam de softwares de prateleiras ou não***], uma vez que deixou de fornecer os principais documentos, **tabelas de sistemas de clientes** (quesito 1), **tabelas de produtos/taxas de royalties relativos aos contratos apresentados, juntamente com exemplos dos relatórios e dos pagamentos mencionados no item 3, Royalties, fl.654**) (quesito 12), nos termos solicitados pela resolução, que possibilitariam analisar, como são recebidas as licenças para serem instaladas no sistema do cliente, conforme disposições contratuais apresentadas, como exemplificativamente a seguir se demonstrará com alguns excertos das perguntas cujo objeto central visava conhecer a documentação que respaldou à época, a aquisição dos *softwares* licenciados pela MS e EDUSOFT em 2005.

CONTRATO COM A MICROSOFT (MS) – fls. 615 a 694

1. Juntar as tabelas de sistemas de clientes, mencionadas na alínea “e” do Item 1. Definições do documento de Condições do Negócio, fl 635;

Resposta: A definição contratual de Customer System Table refere-se a todos os produtos licenciados à Positivo Informática (em quaisquer das versões). Para ilustrar o que seria o “Customer System Table”, segue em anexo (doc. nº 01 – 42 páginas) a versão 2015 do referido documento, que contém uma lista dos softwares que são licenciados pela MS, bem como os royalties que são devidos em face a cada um desses softwares. Note que o “Customer System Table” referente aos softwares licenciados pela MS em 2005 ainda não foi localizado justamente por serem esses documentos muito antigos. Assim que os localizar, a Positivo disponibilizará o referido documento.

O objeto do quesito acima se refere à seguinte disposição contratual, fl.635:

TERMOS E CONDIÇÕES

1. Definições

(...)

(e) "Sistema do Cliente" significa os produtos de computação da EMPRESA descritos na Tabela de Sistemas do Clientes no Contrato de Licenciamento relativo a cada Produto.

OBSERVAÇÃO:

a) os fatos arrolados no auto de infração se referem ao período de 07/01/2005 a 27/12/2005, no entanto o documento de fls. 1010/1051 traz programas e respectivas versões referentes à versão de 2015, como destaca a própria Recorrente uma vez que não localizou os documentos referentes às operações objeto da lide em exame;

b) segundo o próprio sujeito passivo [referido documento, (...) *contém uma lista dos softwares que são licenciados pela MS, bem como os royalties que são devidos em face a cada um desses softwares*].

Portanto a disponibilização dessa documentação quanto aos *softwares* que são licenciados pela MS, bem como os royalties que são devidos em face a cada um desses *softwares* era imprescindível para a perfeita cognição da operação realizada entre a Positivo e a MS.

2. Como são recebidas as licenças para serem instalados no sistema do cliente, descritas no Item 2. Concessão de licença, fl. 652? A recorrente recebe as licenças em meio físico (CD, DVD etc)? Se sim, como ocorre o desembaraço aduaneiro? São mediante cópias-master?

Anexar documentação exemplificativa que comprove as respostas;

Resposta: Trata-se de contrato de licenciamento de cópias múltiplas que permite a Positivo instalar as licenças dos produtos da Microsoft ("MS") nos computadores que serão distribuídos no mercado. Vejam que no contrato há definição de Product System que é o equipamento da Positivo que receberá a pré-instalação da licença da MS que será ativada pelo usuário final.

Em especial atenção para o item 2 alíneas b; c; d do contrato, que tratam das diversas obrigações da Positivo em relação às licenças da MS, deixando claro que não são permitidas quaisquer alterações, modificações ou cópias das respectivas licenças.

Existem 2 formas de licença:

Licença digital. As licenças são adquiridas via um sistema integrado entre o servidor da Positivo e o servidor da MS. Não existe desembaraço aduaneiro. A Positivo (fabricante) recebe as senhas de ativação para o usuário do sistema, que ficam gravadas na BIOS do PC. Após receber o produto, o usuário (consumidor final) ativa a licença. Os pagamentos são feitos pela Positivo com base em uma fatura/invoice que a MS gera no

final de cada mês com o volume consolidado das licenças múltiplas.

b) Licença - COA (certificate of authenticity) – a COA é uma etiqueta física (selo) na qual se encontra impressa a licença de ativação (serial number) dos softwares adquiridos pela Positivo. Essa licença é adquirida pela Positivo de empresas indicadas e autorizadas pela MS no Brasil, que, com o recebimento dos pedidos de COA da Positivo, consolidam o volume mensal comprado em um relatório e encaminham este documento para a MS, que gera uma invoice para cobrança. Com a realização desse pedido, o Autorizado da MS grava as mídias licenciadas no Brasil e as vende para a Positivo. Essas cópias são feitas por meio de gravação ou injeção das mídias em CDs/DVDs a partir de um original que só o Autorizado possui, que busca esse conteúdo (quando aplicável) disponibilizado em ftp (“nuvem”). Não há desembaraço aduaneiro. Pagamos a esta empresa valores de R\$1,00 a R\$5,00 pelos selos e dvds. Temos a opção de colocar a Imagem Positivo ou a Imagem Cliente, que nada mais é do que a “foto” que aparecerá na tela quando o computador for ligado. O pagamento das licenças é feito direto da Positivo para a MS (valores de aproximadamente U\$100,00) conforme as utilizamos (no faturamento das máquinas ao mercado). Segue anexo jogo de documentos que evidencia a realização de uma transação relativa a licenças COA (doc. nº02 - 3 páginas).

A empresa apresenta o jogo de documentos segundo o qual demonstra a realização de uma transação relativa a licença COA (*certificate of authenticity*). Ocorre que há duas questões quanto à documentação apresentada:

i) as operações demonstradas se referem ao período de 28/04/2014, fls.1053/1054 e 05/05/2014, fl.1055;

ii) o jogo de documentos, fls. fls.1053/1055 não reflete as etapas descritas na resposta acima transcrita como se demonstrará pelas alíneas a.1, a.2, a.3 e reprodução dos referidos documentos :

a) **Definição:** Licença - COA (*certificate of authenticity*) – a COA é uma etiqueta física (selo) na qual se encontra impressa a licença de ativação (serial number) dos softwares adquiridos pela Positivo;

b) **aquisição:** Essa licença é adquirida pela Positivo de empresas indicadas e autorizadas pela MS no Brasil;

a.1- **com o recebimento dos pedidos de COA da Positivo, consolidam o volume mensal comprado em um relatório e encaminham este documento para a MS que gera uma invoice para cobrança;**

a.2- **Com a realização desse pedido, o Autorizado da MS grava as mídias licenciadas no Brasil e as vende para a Positivo.** Essas cópias são feitas por meio de gravação ou injeção das mídias em CDs/DVDs a partir de um original que só o Autorizado possui, que busca esse conteúdo (quando aplicável) disponibilizado em ftp (“nuvem”). **Não há desembaraço aduaneiro. Pagamos a esta empresa valores de R\$1,00 a R\$5,00 pelos selos e**

DVDS. Temos a opção de colocar a Imagem Positivo ou a Imagem Cliente, que nada mais é do que a “foto” que aparecerá na tela quando o computador for ligado;

a.3- **O pagamento das licenças é feito direto da Positivo para a MS** (valores de aproximadamente U\$100,00) conforme as utilizamos (no faturamento das máquinas ao mercado). Segue anexo jogo de documentos que evidencia a realização de uma transação relativa a licenças COA (doc. nº02 - 3 páginas).

Pedido de Compra



POSITIVO INFORMÁTICA S/A
Rua João Bettge 5200
Cidade Industrial de Curitiba
CNPJ: 81243.735/0001-48
Telefone: 4132397542

81350-000 Curitiba PR Brasil
IE: 1017302473
FAX: 4132397601

PARA:
Fornecedor
CNPJ/IE: 01.036.332/0001-99 / 286331606117
Empresa: DEK COMERCIO E SERVICOS LTDA
Endereço: AV FAGUNDES DE OLIVEIRA 538
PIRAPORINHA

Local de Entrega
Empresa: Positivo Informática S/A
Endereço: Rua João Bettge 5200
Cidade Industrial de Curitiba
81350-000 Curitiba PR

Dados da Transportadora
Empresa:
Endereço:

CEP/Cidade/Estado:

Autorizamos o fornecimento dos materiais abaixo relacionados, nas condições especificadas:

Item	Material	Descrição	NCM	Origem	Utilização	Quantidade	Valor	Alíquota	Alíquota	Valor	Data de
	Part Number	Fabricante		Material	Material	Lote	UM	Unitário	IP(%)	ICMS(%)	Moeda Faturamento
00010	11076259	COA WIN 7 PRO SP1	4821.10.00	2	Industrial	4.500	PC	1,45	0,00	4,00	6.525,01 BRL 28.04.2014
		FQC-01265/FQC-00551									
		COA WIN 7 PRO SP1 FQC-01265/FQC-00551									
		RMA: NA									
		Garantia: 12									
		FQC-01265/FQC-0055									

Valor Total da Nota Fiscal: 6.525,01

PEDIDO DE COMPRA

Número/Data do Pedido: 4500313575 28.04.2014

Dados do Comprador
Comprador/Telefone: ROSANGELA APARECIDA DUTRA 4132397551
E-mail: rdutra@positivo.com.br

Condição de Fornecimento: FOB SAO
Condição de Pagamento: Pag. em 90 dias D/D
Referência:

Observações:

Processo nº 10980.723122/2010-15
Acórdão n.º 3302-003.507

S3-C3T2
Fl. 1.162

NF emitida pelo Autorizado da MS

Quadro Identificação do Emitente DEK COMERCIO E SERVICOS LTDA Avenida Fernandes de Oliveira, 638 - Imperinha 09950-300 DIADEMA - SP Fone (011)2376-3726		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - Emitida 1 - Saída 1 N: 000.004.212 SERIE: 1	Controle do Fisco  Chave de Acesso 35 1404 01 036 3320001-99-55-001-000004212-100000000-7 Protocolo de Autorização de Uso 135140258255210
Natureza da Operação VENDAS			
Inscrição Estadual do Emitente 286331606117	Inscrição Estadual do St do Emitente	Cnpj do Emitente 01 036 3320001-99	
DESTINATÁRIO/REMITENTE			
Razão Social POSITIVO INFORMATICA SA		CNPJ/CPF 81.243.735/0001-48	Data da Emissão 28/04/2014
Endereço Avenida JOAO BETTEGA, 5200		Bairro/Distrito CIDADE INDUSTRIAL	Cep 81350-000
Município CURITIBA	Fone/Fax (041)3239-7398	UF PR	Inscrição Estadual 1017302473
DATA DE EMISSÃO 28/04/2014			
CÁLCULO DO IMPOSTO			
Base de Cálculo do ICMS 6525.00	Valor do ICMS 261.00	Base de Cálculo do ICMS ST 0.00	Valor do ICMS ST 0.00
Valor do Frete 0.00	Valor do Seguro 0.00	Desconto 0.00	Outras Despesas Acessórias 0.00
Valor Total dos Produtos 6525.00		Valor Total da Nota 6525.00	
TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS			
Razão Social BBC TRANSPORTES LTDA		Frete por Conta de 1 - Destinatário	Código ANH 0000
Endereço Rodovia ANHANGUERA KM 62, - CENTRO LOGISTICO ANH		Município JUNDIAI	UF SP
Quantidade de Volumes 1	Espécie CAIXA	Marca	Numeração 1.000
Peso Bruto 1.000		Peso Líquido 0.000	
DADOS DO PRODUTO/SERVIÇO			
Cod. Produto 000003	Descrição do Produto/Serviço P00-01265 Wm.Pro 7.32-8m 64-bit LATAIM COA ORY 08LPC 08MAst	NCM/SH 48211000	CST 100
CPOP 08	Unid/Quant 4500.0000	Valor UNIT 14500.000	Valor Total 6525.00
B Calc ICMS	Valor ICMS	Valor IPI	Aliq ICMS
Aliq IPI	Aliq IPI	Aliq IPI	Aliq IPI
CÁLCULO DO ISSQN			
Inscrição Municipal	Valor Total dos Serviços	Base de Cálculo do ISSQN	Valor do ISSQN
DADOS ADICIONAIS			

Invoice emitida pela Microsoft Licensing, GP:

Invoice
Microsoft Licensing, GP

MICROSOFT LICENSING, GP
1100 NEIL ROAD
SNO, NV 89511-1132 USA
75-823-5600
FAX 775-826-0531
FEDERAL I.D.# 88-0443249

Customer Number: 53179		Date Issued: 05-May-2014	
19-Jun-2014 Due Date	5169700005 License Number	Invoice Document Category	115075911 Invoice Number
Order Number		Page 1	

Billed To
POSITIVO INFORMATICA S.A.
Marcia Queiroz
R. Sen. Accioly Filho, 1021
CIC
Curitiba PR 81310-000
Brazil

Sold To
POSITIVO INFORMATICA S.A.
Daniela Colin
Rua Senador Accioly Filho 1021
CIC
Curitiba PR 81310-000
Brazil

Item Description	Item No.	Quantity	Unit Price	Extended Price
COAs shipped for period ending April 30, 2014				
WIN PRO 7 XC LATAM OLC OEM	FQC-00551	13,680 PCO	115.00	1,573,200.00
(MDA Discount)			(10.00)	(136,800.00)
(Vol Disc Win Pro)			(1.75)	(23,940.00)
WIN HOME BASIC 7 XC LATAM OLC OEM	F2C-00100	1,110 PCO	66.00	73,260.00
(EM Discount)			(2.00)	(2,220.00)
(LVD EM)			(3.45)	(3,829.50)
(MDA Discount)			(10.00)	(11,100.00)
(Other Discount)			(5.00)	(5,550.00)
WIN PRO 7 XC EM OLC OEM NATL. ACADE	FQC-03453	37,005 PCO	1.00	37,005.00
WIN PRO 8 32-BIT/X64 XC OLC OEM	FQC-05649	1 PCO	115.00	115.00
(MDA Discount)			(10.00)	(10.00)
(Vol Disc Win Pro)			(1.75)	(1.75)
WIN PRO 8 32-BIT/X64 XC OLC OEM REG	FQC-06363	463 PCO	1.00	463.00
Sub Total				1,500,591.75
VAT/GST TAX 0.00 %				0.00

Wire Transfers Intl & Domestic
Microsoft Licensing, GP
Bank of America
Account #3750891058
Wire / SWIFT ABA #0260-0959-3
Wire ABA #01000017
SWIFT Code BOFAUS3N
DALLAS, TX 75202
United States

USD Currency

Total (USD)

1,500,591.75

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

Please indicate invoice # _____ Microsoft Confidential

Ressalte-se a título de argumentação, visto que a documentação apresentada não se refere às operações objeto do auto de infração no período autuado, que pelas etapas de aquisição descritas na resposta ao item 2 e com a afirmação de que o pagamento das licenças é feito direto da Positivo para a MS, na *Invoice* gerada pela MS deveriam estar consignados todos os produtos que estão no pedido de compra ao **Autorizado da MS**, no entanto, não se constata a identidade de produtos de modo a que o jogo dos três documentos represente as etapas de aquisição de licenças à MS como demonstrado na resposta 2.

Digno de realce ainda que a importância da documentação solicitada nas perguntas 1 e 2 se reflete em outras respostas, já que o sujeito passivo faz remissão às respostas 1 e 2, como é o caso das perguntas 13, 12 e 19.

11. Há pagamentos realizados quando do envio das licenças pela Microsoft ou apenas quando a recorrente distribui/sublicencia aos usuários finais?

Resposta: Até 31 de dezembro de 2006 os pagamentos eram feitos à MS com base no faturamento da Positivo. A partir de janeiro de 2007, os pagamentos passaram a ser feito com base na compra, pela Positivo, dos selos (COA) dos autorizados MS.

12. Juntar as Tabelas de produtos de Produtos/taxas de royalties relativos aos contratos apresentados, juntamente com

exemplos dos relatórios e dos pagamentos mencionados no item 3. Royalties, fl. 654;

Resposta: *Conforme indicado na resposta à questão 1 acima, já se encontra anexa à presente petição a versão 2015 do “Customer System Table” (tabela de produtos/taxas de royalties). Note que o “Customer System Table” referente aos softwares licenciados pela MS em 2005 –da mesma forma que os exemplos de relatórios e pagamentos mencionados na pergunta – ainda não foram localizados justamente por serem documentos muito antigos. Assim que os localizar, a Positivo disponibilizará os documentos em questão.*

1. Como a recorrente recebe os produtos da EDUSOFT, meio físico (CD, DVD etc) ou outro? Se físico, informar como ocorreu o desembaraço aduaneiro;

Resposta: *Houve situações nas quais os produtos finais (mídias gravadas com os programas) foram importados e posteriormente distribuídos aos consumidores finais e também houve casos nos quais a Positivo, com o consentimento da Edusoft, importou apenas uma mídia física contendo o original e reproduziu cópias dos programas em outras mídias físicas que foram posteriormente distribuídas no mercado.*

Observa-se com relação ao contrato com a empresa **EDUSOFT** que a resposta ao item 1, também veio desacompanha de documentação que demonstrasse a importação apenas da mídia física contendo o original, com a reprodução de cópias dos programas em outras mídias físicas posteriormente distribuídas ao mercado, segundo descreve o sujeito passivo.

Cabe ainda destacar que o RE nº 176.626/SP ao se manifestar a respeito da matéria categorizou os programas de computador em três espécies, reproduzidas em síntese, na Solução de Consulta nº 123 - Cosit, de 28/05/2014 a seguir transcrita, na parte de interesse.

Temos que os softwares dividem-se em três categorias: programas standard, que são desenvolvidos e postos à disposição de clientes indistintamente (“softwares de prateleira”); programas por encomenda, que são aqueles desenvolvidos especificamente para determinado cliente; e programas adaptados (customized), os quais constituem uma forma híbrida, ou seja, programas “standard” que permitem adaptação às necessidades de um cliente em particular.

Assim em face da interpretação do STF e posteriormente da Solução de Divergência nº 27, de 2008, faz-se necessário a identificação do tipo de *software* objeto do envio de remessa ao fornecedor no exterior. Esse foi o escopo da diligência, visto que as disposições contratuais anexadas aos autos não foram suficientes para a constatar se a espécie dos autos trata-se de *software* sob a modalidade de cópias múltiplas.

No entanto, das considerações e demonstrações acima, embora exemplificativas da situação fática arrolada na autuação e posteriormente objeto de Resolução CARF para averiguar se os contratos firmados pela recorrente tratam de softwares de

prateleiras ou não, constata-se que o sujeito passivo não trouxe aos autos os principais elementos probatórios para esclarecer a questão central objeto da citada resolução.

Com efeito, é importante consignar que é incontroverso nos autos as remessas ao exterior para pagamento de aquisição de licença de uso ou de direitos de comercialização de programas de computador, no ano de 2005, no entanto em face dos argumentos e documentação apresentados no recurso voluntário, visou a resolução esclarecer através de documentação a ser apresentada pelo sujeito passivo, a natureza das remessas efetuadas, se em decorrência de comercialização de mercadoria ou de exploração de direitos autorais, uma vez que somente os contratos juntados não foram suficientes para identificar a natureza das remessas efetuadas no ano de 2005.

Destaque-se ainda que o dever de apresentação ao fisco da documentação exigida repousa em base legal, **cujos comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram**, conforme prescreve o artigo 195 do Código Tributário Nacional - CTN:

- Código Tributário Nacional - CTN, artigo 195:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.(grifei)..

Cabia portanto ao sujeito passivo conservar a documentação referente aos fatos sob autuação e assim, demonstrar quando solicitado, a natureza das operações efetuadas de modo que se pudesse dirimir se eram preponderantes as características de comercialização de mercadoria ou as de exploração de direitos autorais, mediante contrato de licenciamento para distribuição de programa de computador.

Como já ressaltado, somente 7 (sete) contratos da relação de 15 (quinze) fornecedores foram juntados dos autos pela Recorrente e destes não foram abrangidos pela diligência os contratos a seguir destacados com a indicação das referidas cláusulas de pagamentos de *royalties*:

iii) Encyclopaedia Britannica, Inc (sucessora da Centre for Educational Technology), fls.746/770

- Pagamento de royalties - item 5, fls.749/770

ANEXO D, fl.763

iv) Riverdeep Interactive Learning Limited, fls. 771/805

- Pagamento de royalties - sim- item 4 - fl.787

fl.14, "b", fl.797;

v) Compedia Software & Hardware Development Ltd., fls.806/836.

- Pagamento de royalties - conforme anexo A, fl.824 - há cláusula de pagamento de royalties.

- Pagamento de preço para transferência - item 6, fl.818.

vi) Logo Computer Systems, Inc., fls. 837/873

Pagamento de royalties - não - itens 2 e 3, fl.851.

vii) Terzio Möllers & Bellinghausen Verlag GmbH, fls. 874/885

ROYALTIES - SIM - §5(1) - fl. 879

Carta de Intenção , fl. 884, fl.854.

É importante destacar que embora conteste a Recorrente acerca da natureza dos pagamentos efetuados (...o pagamento de licença de uso de software nos casos em que é efetuado diretamente ao autor da obra não configura royalty), a quase totalidade dos contratos acostados aos autos, revelam através de cláusulas específicas que a remuneração contratual far-se-ia através do pagamento de *royalties* aos respectivos fornecedores, nos termos e condições contratuais próprios a cada contrato.

Com efeito, disciplina o processo administrativo fiscal, Decreto nº 70.235, de 1972, em seu art. 9º que *[a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito]*.

Já o art. 16, III, do citado diploma legal estabelece que a impugnação mencionará *[os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir]*.

Como já relatado no Termo de Verificação e Encerramento Parcial de fls. 345/351, além da descrição minudente sobre as remessas ao exterior para pagamento de aquisição de licença de uso ou de direitos de comercialização de programas de computador, no ano de 2005, acostou a fiscalização às fls.26/27 os demonstrativos das referidas remessas, com especificação dos fornecedores, números e datas das faturas, valor pago em moeda estrangeira, dentre outros, além dos contratos de câmbio.

Constata-se do referido termo que a motivação da autuação se diferencia sobremaneira da argumentação trazida em sede recursal, e nesse sentido cabe destacar as prescrições do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e alterações promovidas pelo Decreto nº 8.853, de 2016:

Art.28.Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29 (Lei nº 9.784, de 1999, art. 36).(grifei).

Observe-se que o julgador tem a prerrogativa legal da livre convicção motivada na apreciação das provas dos autos, conforme lhe assegura o ²art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, assim, amparada nessa prerrogativa a r. turma solicitou a diligência quanto aos contratos já referidos, no entanto com relação aos contratos não abrangidos pela diligência, em que pese a importância dos contratos anexados, em face da categorização dos *softwares* que implica na necessária identificação se a espécie dos autos trata-se de software sob a modalidade de cópias múltiplas, fazia-se premente que a Recorrente apresentasse também outros elementos probatórios que associados às cláusulas contratuais permitissem a distinção pretendida no recurso, notadamente quanto à efetiva aquisição (modo de aquisição e pagamento), ou seja, como são recebidas as licenças para serem instaladas, bem como são os pagamentos dos *royalties*, conforme avençado nas disposições contratuais anexadas.

Em sua peça recursal ressalta a Recorrente que da análise dos contratos de distribuição/licenciamento de softwares, **não é difícil perceber que os programas de computador a serem distribuídos/sublicenciados pela Recorrente no País têm clara natureza de "cópias múltiplas"**(" softwares de prateleira"). Diz ainda que nos referidos contratos, há diversas menções a CD-ROMs, DVDs, dentre outras definições que denotam que os *softwares* em questão **devem ser entendidos como " softwares de prateleira"**, dentre as quais o fato a Recorrente receber o "master" do software licenciado para mera replicação

Vale também ressaltar que a linha argumentativa da Recorrente é bastante ampla, permeando desde a ausência de base legal para a incidência da CIDE à caracterização *softwares* como de múltiplas cópias em função da clareza das disposições contratuais, argumento esse, trazido somente em sede recursal, como já destacado.

Com a devida vênia, é importante que se destaque que os documentos juntados ao processo com vistas a provar os fatos pretendidos devem estar contextualizados e possuir a necessária referibilidade com o que se pretende provar, logo o fato de existirem cláusulas que possam denotar a pertinência das alegações da Recorrente, no presente caso, tratando-se de um lançamento tributário, cuja obrigação é *ex-lege*, e estando as remessas de pagamentos devidamente identificadas na autuação faz-se mister que a Recorrente além das cláusulas contratuais demonstre através de seus assentamentos/contábeis e fiscais a efetiva operacionalização de aquisição e pagamento dos *softwares*, no ano de 2005, para que se possa depreender do cotejo dos documentos anexados com o suporte probatório da fiscalização qual a natureza do *software* adquirido, haja vista que há uma distinção relevante entre a aquisição do ("*software* de prateleira") e aquisição de licença de uso, distinção essa que se refletirá invariavelmente em sua escrita fiscal, pois ou se trata da comercialização de mercadoria e com essa característica será escriturada com o pagamento respectivo ou se trata do pagamento pela utilização de licença de uso de *software* que possui a natureza jurídica de *royalty*, segundo a legislação já referenciada.

Assim, as disposições contratuais desacompanhadas de outros relevantes elementos probatórios passam longe da clareza destacada pela Recorrente das diversas cláusulas contratuais, para que **devam ser entendidos como " softwares de prateleira"**.

Das considerações expendidas, restando constatado que a Recorrente permaneceu silente quando da oportunidade processual de demonstrar a natureza das remessas efetuadas em decorrência dos contratos firmados, se referentes à aquisição de *software* de prateleira ou não, subsiste a autuação nos termos em que formalizada, com relação às remessas efetuadas ao exterior no ano de 2005, conforme demonstrativo de fls.22/26 em resposta ao TIF

² Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

nº 3, amparada pela legislação de regência vigente à época dos fatos, artigo 2º, §2º, da Lei nº 10.168, de 29/12/2000, alterada pela Lei nº 10.332, de 19/12/2001:

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

(...)

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

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

Dos fundamentos da autuação

É importante nesse momento repisar os fundamentos da autuação, conforme se extrai do Termo de Verificação e Encerramento Parcial, fls. 451/458:

BASE LEGAL PARA COBRANÇA DA CIDE

A incidência da CIDE sobre o uso de licenças ou direitos de comercialização de programas de computadores, que se enquadram no conceito de royalties, está prevista no artigo 2º, parágrafo 2º, da Lei 10.168, de dezembro de 2000, alterada pela Lei nº. 10.332, de 19 de dezembro de 2001.

O artigo 20 da Lei nº. 11.452, de 27 de fevereiro de 2007, determinou a não incidência da CIDE sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador. Entretanto, o artigo 21 da mesma lei restringiu os efeitos desta não incidência aos fatos geradores ocorridos a partir 01 de janeiro de 2006. Do exposto, se concluiu que os pagamentos pelo uso das licenças pagos pela fiscalizada, em 2005, estavam sujeitos à incidência da Contribuição. (grifei)

Demonstram os excertos acima as premissas que nortearam a fiscalização: fatos, cuja hipótese de incidência estando descrita na lei ao tempo de sua ocorrência, revelaram a tipicidade para a exigência da CIDE, conhecida nesse caso como CIDE-royalties.

Questiona a Recorrente a natureza da remuneração devida em contratos de aquisição de *softwares* no exterior para a sua posterior comercialização no País. Ocorre que o ordenamento jurídico brasileiro, precisamente nas disposições da Lei nº 9.609, de 1998, artigos 2º e 9º e da Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, XII prevê que os programas de computador são protegidos como direitos autorais e que a exploração do *software* ocorre por meio de licença de uso.

Lei nº 9.609, de 1998

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.(grifei).

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

Lei nº 9.610, de 1998

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...);

XII - os programas de computador;

Infere-se dos dispositivos acima transcritos que há uma equiparação legal dos direitos de *softwares* aos direitos autorais e que o uso do *software* no país submete-se à prévia licença de uso.

Na esteira do ordenamento jurídico, prevê o art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964 (que "Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza"):

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

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

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

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

Assim, percebe-se que para fins tributários a classificação dada aos **rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso** nas hipóteses elencadas no artigo 22 é de "royalties".

A par das disposições legais acima referidas, acrescente-se que no caso em tela, sendo a Recorrente detentora de licença de uso nos termos do ³artigo 9º da Lei 9.609, de 1998, a remuneração para essa espécie contratual se efetiva através da remessa de **royalties, a qualquer título**, conforme expressamente dispõe o § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, sem contudo estar atrelada à transferência de tecnologia, como defende a Recorrente, haja vista que à época dos fatos não havia essa condição.

Outrossim, em face da fundamentação destacada e com esteio nas disposições do artigo 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, com relação à instrução probatória dos autos, tratando a espécie em comento de remessa de *royalties* ao exterior a título de pagamento pela licença de uso e de comercialização de *softwares*, infere-se que ocorre a incidência da CIDE, nos termos no art. 2º, *caput*, e § 2º da Lei 10.168, de 2000.

Da irretroatividade da Lei nº 11.452, de 2007

Por oportuno, destaque-se que em 27/07/2007, a Lei nº 11.452, de 2007, em seu art. 20, acresceu o §1º -A, conforme a seguir se transcreve, determinando, no art. 21, que o art. 20 produziria efeitos a partir de 01/01/2006:

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 § 1ºA:

Art. 2º

§ 1ºA.

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.

.....

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.

A alteração legal dispõe portanto que a partir de 01/01/2006, as remessas para o exterior, relativas a contratos de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de *softwares*, estão sujeitas à incidência da CIDE apenas quando ocorrer a transferência da correspondente tecnologia, disposição não aplicável ao caso dos autos, visto que o período autuado corresponde às remessas efetuadas de 07/01/2005 a 27/12/2005, não sendo a referida lei meramente interpretativa como destaca a Recorrente uma vez não se vislumbra nenhuma das hipóteses elencadas no artigo 106 do CTN que enseje a aplicação retroativa da citada lei, tampouco há o regramento mais benéfico de sanções, assim não há que se falar em retroatividade no caso em exame em razão de seu suposto caráter interpretativo como pretende a Recorrente.

³ 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.

É digno de realce que segundo dispõe o *caput* do art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Da arguição de natureza confiscatória da multa de ofício

Em relação à alegação de ofensa a dispositivos constitucionais como o do não confisco, como já destacado, por força de disposição legal é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme dispõe a Súmula CARF nº 2, já transcrita na análise da preliminar quanto às questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Recorrente.

Dos Juros de Mora

Quanto à incidência dos juros de mora, está prevista no artigo 161 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

"Art. 161 - O Crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária."

§1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês."(grifei).

Os juros de mora, *ex vi* do art. 161 retrotranscrito, incidem quando da insuficiência ou do retardo do pagamento do crédito tributário, qualquer que seja a intenção do contribuinte ou o motivo do atraso.

Sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme disciplina o parágrafo único do art. 142 do CTN, cumpre ao agente público, no caso em espécie, ao Auditor-Fiscal, desempenhá-la na forma e nas condições estabelecidas por lei. Nesse mister, foi aplicado aos débitos objeto da presente lide o percentual de juros de mora com escopo na legislação específica.

Acrescente-se que, por força das disposições do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, não se pode em sede de julgamento administrativo fiscal, afastar a aplicação da lei motivos de ilegalidade e inconstitucionalidade, assim a arguição de supostas ilegalidades ou inconstitucionalidades advindas da aplicação da taxa SELIC em função da Lei nº 9.065, de 1995, não serão objeto de análise por esta instância administrativa.

Aplica-se ainda à presente matéria a Súmula CARF nº 4 nos termos a seguir transcritos:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Ante o exposto, VOTO POR NÃO RECONHECER a decadência dos fatos geradores referentes ao período de 07/01/2005 a 27/12/2005; REJEITAR AS PRELIMINARES suscitadas e no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Com o devido respeito aos argumentos da ilustre relatora, divirjo de seu entendimento quanto ao lançamento de CIDE relativo aos contratos firmados com LOGO COMPUTER SYSTEMS INC, traduzido às e-fls. 851/855.

A Solução de Divergência nº 27/2008 dispôs em sua ementa que *"não estão sujeitos à incidência de Imposto de Renda na Fonte (IRRF) nem à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) os valores remetidos ao exterior em pagamento pela aquisição ou pela licença de direitos de comercialização de **software** sob a modalidade de cópias múltiplas (**"software de prateleira"**)."*

A solução foi decidida com base no RE nº 176.626/SP e assim dispôs em seu item 22:

*"A segunda parte da Solução de Consulta nº 169, de 19 de setembro de 2003, da 8ª Região Fiscal, estabelece argumentação de que, por serem **royalties**, as remessas estariam sujeitas à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), com base no art.º 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, combinado com o Decreto nº 3.949, de 03 de outubro de 2001. Tal interpretação é inconsistente com o RE nº 176.626-3 (SP) do STF, que negou a condição de licenciado ou de cessionário de licença de uso ao comerciante que revende cópias múltiplas de **software**, não reconhecendo a classificação de **royalties** às remessas em pagamento naquelas hipóteses."*

Já no voto do referido RE, o Ministro Sepúlveda Pertence expôs a classificação de programas de computador de Rui Saveedra: os programas standard, os programas por encomenda, os programas adaptados a clientes, entendendo que:

*"O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso, que, em consequência, não pode transferir ao comprador: **sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o corpus mechanicum de obra intelectual que nele se materializa.**"*

As premissas utilizadas no RE foram de aquisição de software de prateleira, isto é modalidade "standard", expressão utilizada no julgamento, afastando as modalidades sob encomenda e customizadas, bem como a existência de cessão a título definitivo (fl. 16 do voto), conforme abaixo transcrito:

“Diferentemente sucede” – assinala o autor – “nas relações com o utilizador de um software standard, porque este vocaciona-se a ser comercializado junto de uma clientela potencialmente vasta: a propriedade do software em si, normalmente, nunca é cedida ao cliente, apenas um direito de uso não exclusivo. Isso não obsta a que se considere que o cliente adquire as “manifestações físicas” do software, com todas as prerrogativas ligadas a esta propriedade, se a licença de uso lhas tiver concedido a título definitivo e por um preço”.

A partir das considerações do RE nº 176.626/SP e da Solução de Divergência nº 27/2008, as seguintes premissas devem ser observadas para a não incidências da CIDE: ser o contrato destinado à aquisição para revenda de software standard (de prateleira), isto é, sem ocorrência de encomenda ou customização, bem como a cessão de uso ser a título definitivo.

A análise do contrato com a LOGO COMPUTER SYSTEMS (LCSI) prevê em sua cláusula 2, que a POSITIVO comprará os produtos da LCSI pelo preço FOB em dólares, pagando as despesas de frete e seguro, além de outras taxas, inexistindo qualquer cláusula que indique encomenda, customização ou cessão temporária, caracterizando a mera aquisição para revenda, estando, portanto, fora do campo de incidência da CIDE.

Destarte, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, para exonerar os lançamentos relativos ao contrato com a LOGO COMPUTER SYSTEMS (LCSI), de e-fls. 851/855.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède