



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

Processo nº 11080.010264/2008-19
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-005.983 – 3ª Turma
Sessão de 29 de novembro de 2017
Matéria CIDE - REMESSAS AO EXTERIOR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SERVICE INFORMÁTICA LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2003, 2004

REMESSAS AO EXTERIOR DE ROYALTIES PELA LICENÇA DE USO OU DE DIREITOS DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR, DE JANEIRO/2002 A DEZEMBRO/2005. INCIDÊNCIA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. DESNECESSIDADE.

De 1º de janeiro de 2002, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/2001 na Lei nº 10.168/2000, a 31 de dezembro de 2005, data após a qual passou a ter vigência o art. 20 da Lei nº 11.452/2007, a contribuição passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas que remetessem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, havendo ou não transferência de tecnologia, aí incluída a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador.

EFEITOS RETROATIVOS SOBRE COBRANÇA DE TRIBUTO. LEI EXPRESSAMENTE INTERPRETATIVA. ART. 20 DA LEI Nº 11.452/2007. FIXAÇÃO EXPRESSA DA SUA EFICÁCIA, NA MESMA LEI (ART. 21), A PARTIR DE 01/01/2006.

A teor do art 106, I, do CTN, para que uma lei retroaja seus efeitos, no que tange à cobrança de tributo, ela tem que ser expressamente interpretativa, o que não ocorre com a Lei nº 11.452/2007, que é expressa, outrossim, ao fixar, em seu art. 21, a data a partir da qual passou a ter efeitos o seu art. 20 (1º de janeiro de 2006), que exige, para a incidência da contribuição sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, que esteja envolvida a transferência de tecnologia.

“SOFTWARES DE PRATELEIRA”. REFORMA DA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 27/2008 PELA DE Nº 18/2017. REMUNERAÇÃO PELO DIREITO DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARES, PARA REVENDA A CONSUMIDOR FINAL. *ROYALTIES*. INCIDÊNCIA.

A Solução de Divergência Cosit nº 27, de 30/05/2008, que retirava da incidência os chamados “softwares de prateleira”, foi reformada pela Solução de Divergência Cosit nº 18, de 27/03/2017, que diz que as importâncias remetidas ao exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, enquadram-se no conceito de *royalties*.

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

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

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Valcir Gassen (Suplente convocado em substituição à Conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (Suplente convocado), Valcir Gassen (Suplente convocado em substituição à Conselheira Érika Costa Camargos Autran), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente, justificadamente, a Conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 728 a 746), interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, contra Acórdão 3403-001.717, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 722 a 726), sob a seguinte Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2003, 2004

CIDE . NÃO INCIDÊNCIA.

A incidência da CIDE não alcança pagamentos efetuados por pessoas sediadas no Brasil a pessoas residentes ou domiciliados no exterior por compra de programa de computadores que não representam transferência de tecnologia e a título royalties, ainda mais quando resta evidente tratar-se de mercadorias, jogos.

Recurso Voluntário Provido.

Foi dado seguimento (fls. 758 a 760) ao Recurso Especial, no qual a PGFN utiliza-se do seguinte paradigma:

Acórdão nº: 3202-000.455 (2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

(...)

LICENÇA DE USO DE SOFTWARES.

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

(...)

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

Diz a recorrente que a divergência jurisprudencial é manifesta, considerando que:

“a) de acordo com o PARADIGMA, até a edição da Lei n. 11.452/2007, a CIDE é devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso de softwares, ainda que a licença não importe em transferência de conhecimento tecnológico;

b) DIFERENTEMENTE, o v. acórdão ora recorrido, assentou ser indevida a CIDE na mesma hipótese, sendo que os fatos

geradores analisados eram anteriores à Lei n. 11.452/2007 (ano-calendário 2003/2004)."

No mérito, traz os seguintes argumentos basilares:

"8. A empresa em epígrafe foi autuada em decorrência do não recolhimento da Cide incidente sobre remessas, para o exterior, de valores concernentes a pagamentos de licença de uso/comercialização de software, efetuadas nos anos-calendários 2003 e 2004.

9. Observe-se, antes de mais nada, que a natureza dessas atividades foi confirmada pela própria empresa, que, ainda durante a ação fiscal, declarou expressamente, fl. 06, que "as remessas de numerário ao exterior referem-se exclusivamente ao pagamento de licenças de uso para a comercialização de programas de computador".

Quanto à necessidade de transferência de tecnologia, diz que o art. 20 da Lei nº 11.452/2007 – o qual restabeleceu esta condição para que ocorra a incidência da Cide sobre as remessas ao exterior vinculadas a contratos de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programas de computadores – só passou a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2006, conforme claramente consignado no art. 21 da mesma lei (para ser retroativa "sem limite temporal", como pretende o contribuinte, a teor do art. 106, I, do CTN, a lei teria que ser expressamente interpretativa).

Em outro trecho, faz referência, ainda que de forma indireta, à Solução de Divergência Cosit nº 27/2008 (que não trarei à baila, pois foi reformada pela Solução de Divergência Cosit nº 18, de 30/03/2017).

No que se refere à inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, ao final de uma digressão a respeito da legislação que levou à "convergência" do primeiro com a segunda, conclui que *"na medida em que são idênticas as bases de cálculo da Cide e o Irrf, é forçoso concluir-se que o valor deste integra o rendimento auferido pelo beneficiário no exterior, ainda que a fonte pagadora no País tenha assumido o ônus do imposto. Ademais, inexistente dispositivo legal que autorize a exclusão do valor do Irrf da base de cálculo da Cide"*.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 769 a 784), pugnando, de início, pelo não conhecimento do recurso, *"diante (i) da ausência de confronto analítico entre o julgado paradigma e o v. acórdão objurgado; (ii) da alusão a apenas 01 (um) acórdão para fins de demonstrar a divergência; e (iii) da constatação que, mesmo que aplicáveis fossem os fundamentos do v. acórdão paradigma à quaestio em testilha, ainda assim manter-se-ia hígido o r. ato decisório recorrido"*.

Busca fulcro em seus argumentos (i) e (ii) no §§ 8º e 6º do art. 67 do RICARF, respectivamente.

No mérito utiliza-se dos argumentos que sintetiza em seus pedidos finais:

"Outrossim, ainda que se viesse entender por se lhe conceder seguimento, do que se cogita ad argumentandum tantum, impor-se-ia a manutenção do r. ato decisório recorrido, uma vez que (i) se encontra de acordo com a legislação de regência e à Solução de Consulta n. 27/2008 (na realidade uma Solução de Divergência e, como já dito, reformada pela

Solução de Divergência Cosit nº 18, de 27/03/2017) ou, ainda, (ii) por fundamento diverso, qual seja a natureza interpretativa do § 1º-A do art. 2º da Lei n. 10.168/00, incluído pela Lei n. 11.452/07.

De outra banda, para a hipótese de que se venha prover o recurso fazendário, forçoso reconhecer - o que ora se admite apenas em prol da ampla articulação do pedido - de forma alternativa, que seja afastado o valor do IRRF da base de cálculo da CIDE, conforme entendimento já manifestado por esse e. Conselho, e que deixe de ser aplicada multa de ofício ou seja ela reclassificada para multa de natureza moratória ...”

A principal alegação do contribuinte (que permeia todas as suas Contrarrazões) é a de que as remessas feitas para o exterior seriam para a simples aquisição de “softwares de prateleira”, com natureza de mercadoria (inclusive jogos) – ao contrário do que diz a PGFN que ele teria afirmado à Fiscalização (“pagamento de licenças de cessão de direito de uso para a comercialização de software para computador”).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Analisemos primeiramente a preliminar de não conhecimento do Recurso Especial trazida pelo contribuinte em sua Contrarrazões.

Vejamos o que diz o RICARF no que interessa à discussão:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

~~*§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente.*~~

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

Fica claro, assim, que não se exige a apresentação de mais de um acórdão paradigma, mas sim o número a ser considerado é de até dois paradigmas.

Quanto à divergência, o acórdão recorrido diz que *"A incidência da CIDE não alcança pagamentos efetuados por pessoas sediadas no Brasil a pessoas residentes ou domiciliados no exterior por compra de programa de computadores que não representam transferência de tecnologia e a título royalties, ainda mais quando resta evidente tratar-se de mercadorias, jogos".*

Já o paradigma consigna que *"Até a edição da Lei nº. 11.452/2007, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE é devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso de softwares, ainda que a licença não importe em transferência de conhecimento tecnológico".*

Vemos que efetivamente o paradigma não entra na discussão específica sobre se os softwares tratam-se ou não de "mercadorias, jogos", mas esta parte é colocada no acórdão recorrido como um caso particular (que, por definição, faz parte do geral), um "plus" fático, que se aproxima da exigência do § 1º do art. 67 do RICARF, na sua redação original, revogada, quando fala em *"demonstrar de forma objetiva qual a legislação ..."*, enquanto, pela redação atual, a exigência de que simplesmente se demonstre a legislação tributária interpretada de forma diferente está plenamente atendida, pois a decisão recorrida diz que a contribuição não é devida quando não há transferência de tecnologia e a título de *royalties*, enquanto o paradigma diz que é sim devida, ainda que não haja transferência de tecnologia, pela detentora de licença de uso.

Assim, cumpridos os requisitos regimentais para se admitir o Recurso Especial, **dele conheço**.

Vamos ao Mérito:

As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, por definição, sempre têm algum caráter regulatório, extrafiscal, não deixando, por isto, de ter também a sua função arrecadatória, inerente a todos os tributos.

Sem dúvida, a função precípua da CIDE-Remessas ao Exterior (ou CIDE-REM, ou CIDERE) é o de estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, onerando quem destina recursos ao exterior para comprar serviços/produtos e utilizar-se da tecnologia neles embutida, com o objetivo tanto de desestimular esta prática (com limites, já que, na mais das vezes, não há como deixar de se buscar "na fonte" as fontes de aprimoramento) como de obter recursos para que o mesmo serviço/produto possa um dia vir a ser prestado/desenvolvido aqui no Brasil.

Mas a transferência de tecnologia **não é**, como regra, pressuposto para a incidência da CIDE.

Não vou procurar "espaço" no *caput* do art. 2º da Lei nº 10.168/2000 para aí também encontrar a não exigência, para determinadas remessas, de transferência de tecnologia (mesmo sendo plausível esta interpretação), pois estamos a tratar aqui do ano-calendário 2005, ou seja, já na vigência da Lei nº 10.332/2001, que ampliou (e muito) o campo de incidência da contribuição, atingindo fatos geradores apartados de forma expressa dos previstos originalmente, quando no § 2º do mesmo artigo se diz que a contribuição **"passa ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias ..."**.

Isto poderia ter sido feito através de outra lei, “independente”? Sem dúvida. A União pode – observados, obviamente, os balizamentos constitucionais – instituir outras CIDE (como eram as para o IAA e para o IBC e, ainda hoje, o ARFMM), por lei ordinária, mas se optou por se utilizar de um arcabouço legal que já existia, pois, em grande parte, seria aplicável também às novas hipóteses de incidência.

Vejamos o que diz a Solução de Consulta Cosit nº 1, de 06/01/2006:

Ementa: CIDE. LICENÇA DE USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE) INCIDÊNCIA

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, para atendimento ao Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residentes ou domiciliados no exterior a título de remuneração decorrente de licença de uso de programas de computador (software), independentemente de os contratos relativos a tal licença estarem atrelados à transferência de tecnologia.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.609, de 1998, arts. 2º, 9º e 11; Lei nº 10.168, de 2000, arts. 1º e 2º; Lei nº 10.332, de 2001, art. 6º.

A Ementa não traz algo diferente do aqui até agora quis dizer, mas a Fundamentação é preciosa, neste sentido, de forma taxativa – e acrescentando um elemento, obviamente não verificável na simples leitura da lei, que é a relação com a legislação do Imposto de Renda na Fonte:

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

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

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

Tanto é fato que se buscou esta convergência com a incidência do Imposto de Renda, que o § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001, em boa parte, é cópia fiel da conjugação dos arts. 718 e 710 do RIR/99 [transcrevi somente os trechos que interessam especificamente a este tópico, repetindo – para maior clareza – os da Lei 10.168/2000 (alterada)]:

Lei nº 10.168/2000 (com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001)

Art. 2º (...)

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

(...)

Art. 3º (...)

Parágrafo único. *A contribuição de que trata esta Lei sujeita-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal ..., bem como, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.*

Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto nº 3.000/99)

Art. 708. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 6º, Lei nº 9.249, de 1995, art. 28 e Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º).

(...)

Art. 710. *Estão sujeitas à incidência na fonte ... as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título.*

E norma legal superveniente (outra questão nodal da discussão) deixa ainda mais claro o que aqui defendo, se vista *a contrario sensu*, que é o § 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, incluído pelo art. 20 da Lei nº 11.452/2007:

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

Ora, se a transferência de tecnologia fosse pressuposto para a incidência da contribuição, qual a razão de ser desta norma? Se a CIDE já não incidisse pelo fato de que não

estivesse envolvida na operação a transferência de tecnologia, por óbvio, seria ela totalmente desnecessária.

O contribuinte alega que o dispositivo teria caráter interpretativo, ou seja, seus efeitos seriam retroativos, mas a própria lei (nº 11.452/2007), em seu art. 21, como já visto, tratou logo de afastar este entendimento:

***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.*

O CTN é claríssimo ao exigir que, para ser retroativa, a lei seja expressamente interpretativa (por exemplo, que diga, como em regra ocorre, “*para fins de interpretação do art.*”):

***Art. 106.** A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

***I** - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

Não estamos aqui diante de aplicação **pretérta** de penalidades, mas tão-somente de cobrança de tributo. Absolutamente, então, não vejo nenhuma razão para que alguém entenda que esta lei seja retroativa até janeiro de 2002, pois ela fixa, outrossim, expressamente, a data em que o seu art. 20 passaria a produzir efeitos, qual seja, 1º de janeiro de 2006.

No sentido de tudo o que foi aqui colocado, aos paradigmas acrescento este Acórdão do CARF (nº 3102-002.141, de 25/02/2014, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção), pois abarca, ao mesmo tempo a: **(i)** Não exigência de transferência de tecnologia para a incidência da CIDE; **(ii)** Irretroatividade, além de 01/01/2006, do § 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, incluído pela Lei nº 11.452/2007:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/04/2004, 01/08/2004 a 31/08/2004, 01/10/2004 a 30/11/2004

LICENÇA DE USO. AQUISIÇÃO DE CONHECIMENTO TECNOLÓGICO. CONTRATOS QUE IMPLIQUEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. SERVIÇOS TÉCNICOS, DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. ROYALTIES. PAGAMENTO, CREDITAMENTO. ENTREGA. EMPREGO OU REMESSA AO EXTERIOR. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. 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, por licença de uso de conhecimentos tecnológicos, aquisição de conhecimentos tecnológicos, contratos que impliquem

transferência tecnológica, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes e royalties.

A transferência de tecnologia ou de conhecimento tecnológico não é condição sine qua non à incidência da Contribuição.

LICENÇAS DE USO OU DE DIREITOS DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. EXCLUSÃO DAS HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. VIGÊNCIA.

A exclusão das hipóteses de incidência da CIDE da remuneração paga pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador quando não houver transferência de tecnologia, determinada pela Lei 11.452/07, não é disposição de natureza interpretativa. Não há menção expressa na norma a essa condição e seu artigo 21 determinou que a regra entraria em vigor no dia 1º de janeiro de 2006.

(...)

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vamos agora à questão da natureza das aquisições.

Diz a autuada que tratam-se simplesmente da revenda dos chamados de "softwares de prateleira", o que foi "acatado" na decisão recorrida.

Já a PGFN afirma que o próprio contribuinte teria sido confirmado a efetiva natureza das suas atividades, declarado expressamente, no curso da Fiscalização, que "*as remessas de numerário ao exterior referem-se exclusivamente ao pagamento de licenças de uso para a comercialização de programas de computador*".

Para que eu possa verificar qual das afirmações está correta, não me resta outra alternativa senão recorrer aos autos.

Não se faz necessário "folheá-los" muito. Já à fl. 007 se encontra a resposta dada pelo contribuinte ao solicitado no Termo de Início da Fiscalização, qual seja:

"... estas remessas de numerário ao exterior referem-se exclusivamente ao pagamento de licenças de uso para a comercialização de programas de computador, conforme se comprova com notas de compra emitidas para dar entrada no estoque da empresa como produto a fim de poder revendê-lo e com as notas fiscais de venda dos mesmos programas.(cópias em anexo)

... a Lei 8.820/89 trata os programas de computador como mercadorias, cuja comercialização situa-se no campo da incidência do ICMS. Esta mesma lei em seu artigo 55 inciso I letra d concede isenção de ICMS aos programas de computador.(copia em anexo)

O parágrafo 1º-A do artigo 2º da Lei 10.168 de 29/12/2000 é taxativo em afirmar que a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) não é devida sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (o grifo é nosso), razão pela qual não recolheu dita contribuição, bem como deixou de informar em DCTF por não haver valores a serem informados."

Dirimida, portanto, está a dúvida, pois a afirmação, além de ser expressa, ainda é dada por duas vezes seguidas, a segunda negritada pelo próprio contribuinte.

Esta analogia com o ICMS, mais especificamente tendo como parâmetro o julgamento do STF no RE nº 176.626/SP, procurando embasar a argumentação de que a contribuição não incide no caso de revendas de "softwares de prateleira", vem sempre junto (como aqui também ocorre), com a invocação da (reformada, anote-se, desde logo) Solução de Divergência Cosit nº 27, de 30/05/2008, a qual traz esta jurisprudência em seus Fundamentos e diz o seguinte, em sua Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

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").

Explicitando o já salientado, esta SD foi reformada pela Solução de Divergência COSIT nº 18, de 27/03/2017, a qual, dentre outros Fundamentos, afasta a utilização como parâmetro do referido Recurso Extraordinário, e o que consigna em sua Ementa não poderia se adequar melhor ao caso concreto:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do software, enquadram-se no conceito de royalties e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA QUE REFORMA A SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 27, DE 30 DE MAIO DE 2008.

Em seus Fundamentos, esta nova SD faz um interessante uso do art. 20 da Lei nº 11.452/2007, que como já visto, a partir de 1º de janeiro de 2006 (conforme art. 21), reza que a contribuição "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".

Diz a SD, no Item 37 dos seus Fundamentos, que *"A hipótese de isenção prevista na norma acima transcrita, ao afastar a incidência da Cide sobre a remuneração paga pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, corrobora com a conclusão de que ... esses pagamentos possuem a natureza de royalties".*

A rigor, não se trata de uma hipótese de isenção, mas sim de não-incidência, mas isto pouco importa. O que interessa é que isto me fez ver justamente neste dispositivo outro argumento baseado na sua razão de ser. Pelo fato de ter sua retroatividade limitada a janeiro/2006, seria totalmente inócuo se a contribuição efetivamente não incidisse, à época dos fatos geradores (2003 e 2004) sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, precisamente a natureza das remessas que o contribuinte disse ter.

Por fim, analisemos a discussão sobre a inclusão ("gross up") ou não do IRRF na base de cálculo da CIDE-Remessas ao Exterior.

Este assunto, no âmbito da RFB, encontra-se pacificado, via Solução de Divergência Cosit nº 17, de 29/06/2011:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

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

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

Dispositivos Legais: arts. 97 e 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; art. 682, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; Art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, e pela Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007.

Há decisão, relativamente recente (09/06/2016), desta mesma 3ª Turma da CSRF, com composição não muito diversa, no mesmo sentido. Vejamos a Ementa do Acórdão nº 9303-004.142:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

CIDE. BASE DE CÁLCULO.

A contribuição incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações contraídas, sendo considerada líquida a quantia enviada ao exterior.

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

Recurso Especial do Procurador Provido.

A mesma empresa (uma gigante mundial do ramo alimentício) discutiu a mesma questão no Judiciário, tendo sido o TRF da 3ª Região claríssimo sobre a inclusão do IRRF da base de Cálculo da CIDE, em decisão publicada em 20/04/2016 (contra a qual foram opostos Embargos de Declaração pela autora, os quais foram pouco depois rejeitados, e interpostos Recursos Especial e Extraordinário, cuja admissibilidade ainda se encontra sujeita a apreciação pelo TRF):

APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO IRRF DA BASE DE CÁLCULO DA CIDE-ROYALTIES PREVISTA NA LEI 10.168/00. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SIMULTÂNEA, ENVOLVENDO SUJEITOS PASSIVOS DIVERSOS. CONCEITO DE RENDA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. SEGURANÇA DENEGADA. (grifei)

1. Nos termos da Lei 10.168/00, a CIDE tem por objetivo o custeio do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, tendo por fato gerador a transferência onerosa de tecnologia detida por residente ou domiciliado no exterior para pessoa jurídica. Sua base de cálculo será a contraprestação ofertada, a título de remuneração pela transferência.

2. O imposto de renda retido na operação, por força do art. 710 do RIR/99, tem por fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica da renda auferida pelo residente no exterior, tendo por base de cálculo também a contraprestação alcançada pela transferência.

3. Na espécie, não obstante terem fatos geradores e sujeitos passivos diversos, ambos os tributos incidem de forma simultânea, quando realizado o pagamento pela transferência da tecnologia. Caberá ao adquirente da tecnologia, na qualidade de contribuinte, recolher a CIDE, e, na qualidade de responsável tributário, reter o imposto de renda, tomando por base de cálculo de ambos o pagamento efetuado.

4. O valor da operação não se altera pela retenção, pois o instituto tem por fulcro apenas antecipar o que seria devido pelo

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

5. Entendimento obediente do previsto no art. 43 do CTN, pois nosso ordenamento adota um conceito de renda amplo para fins de tributação, bastando a sua disponibilidade econômica ou jurídica para a incidência tributária, independentemente do valor efetivamente auferido pelo contribuinte. Apesar do artigo questionado referir-se ao imposto de renda, é plenamente aplicável à CIDE - ROYALTIES, visto se valer do mesmo conceito ao caracterizar a base de cálculo da contribuição, como se percebe da redação idêntica utilizada no art. 2º, § 3º, da Lei 10.168/00 e no art. 710 do RIR/99. Ademais, o legislador não instituiu a dedução do IRRF do valor da operação para fins de incidência da CIDE, ou o inverso, até porque os contribuintes não são os mesmos.

6. Recurso de apelação e reexame necessário providos, denegando-se a segurança com cassação da liminar.

(Apelação/Reexame Necessário Nº 0016434-92.2011.4.03.6100/SP, Rel. Des. Federal Johonsom di Salvio, Publicação 20/04/2016)

A transcrição de excertos do Voto do eminente Relator dispensa qualquer argumentação adicional (veja-se que também é suscitada a convergência com a legislação do Imposto de Renda trazida no Recurso Especial):

"O raciocínio fica mais claro se mantivermos o recolhimento do imposto de renda no momento do pagamento, mas agora de responsabilidade de seu contribuinte. Nesse caso, receberia os royalties devidos e recolheria a tributação, e tomaríamos como valor da operação aquele determinado no contrato, não descontando o imposto de renda recolhido. Por que, tornando o adquirente o responsável tributário pelo recolhimento, o raciocínio seria diferente ?

Não o é, até porque o valor pago é sim aquele acordado pelas partes contratantes, recaindo sobre o mesmo os tributos devidos. Tudo o que o adquirente faz é reter o imposto de renda devido pelo titular da tecnologia justamente em razão do valor recebido.

Ao contrário do alegado pelas impetrantes, as normas em comento não trouxeram como base de cálculo o valor efetivamente pago, excluída a retenção, mas sim a disponibilidade de renda decorrente do contrato de transferência de tecnologia.

Isso porque, conforme previsto no art. 43 do CTN, nosso ordenamento adota um conceito de renda amplo para fins de tributação, bastando a sua disponibilidade econômica ou jurídica para a incidência tributária, independentemente do valor efetivamente auferido pelo contribuinte.

Apesar do artigo legal referir-se ao imposto de renda, é plenamente aplicável à CIDE -ROYALTIES, visto se valer do mesmo conceito ao caracterizar a base de cálculo da contribuição, como se percebe da redação idêntica utilizada no art. 2º, § 3º, da Lei 10.168/00 e no art. 710 do RIR/99.

De forma a tornar a tributação mais próxima da realidade e atender à capacidade contributiva, o legislador elenca uma série de deduções da base de cálculo, possibilitando ao contribuinte reduzir o quantum tributário devido. O legislador não fez qualquer ressalva nesse sentido no caso, não permitindo a dedução do IRRF do valor da operação para fins de incidência da CIDE, ou o inverso, até porque os contribuintes não são os mesmos.

Assim, ambos devem recair sobre o valor total do contrato, em respeito às normas de incidência em comento.”

Matematicamente, teríamos o seguinte: Para se encontrar a base de cálculo da CIDE, há que tomar como referência o valor efetivamente remetido e fazer a recomposição (“cálculo por dentro” ou “gross up”) do valor bruto, antes da retenção do IRRF.

Exemplifico:

- Valor do Contrato de Câmbio (Valor "Líquido" da Remessa): R\$ 17.000,00
- IRRF: 15 %
- Valor Bruto (Base de Cálculo da CIDE): $R\$ 17.000,00 / (1 - 0,15) = R\$ 17.000,00 / 0,85 = R\$ 20.000,00$
- Valor da CIDE: $R\$ 20.000,00 \times 10 \% = R\$ 2.000,00$.

Quanto à multa de ofício, de 75%, ela foi aplicada com base em norma válida, vigente e eficaz, pela constatação de infrações à legislação tributária em procedimento de fiscalização, não havendo qualquer razão para que seja reduzida para o patamar de 20 % da multa moratória.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas