



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.722176/2021-11
ACÓRDÃO	3201-012.525 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MICROSOFT DO BRASIL IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE SOFTWARE E VÍDEO GAMES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2016, 2017

BASE DE CÁLCULO. ROYALTIES. USO DE MARCA. PLATAFORMA. FERRAMENTAS DE INFORMÁTICA. ALCANCE.

Os rendimentos de qualquer espécie decorrentes da exploração de uso de marca e de utilização online de ferramentas de informática, a partir de uma plataforma, configuram royalties. Tendo a lei instituidora da contribuição remetido à legislação do imposto de renda, subsidiariamente, para fins de definição de termos por ela adotados, tal previsão compõe a fundamentação legal da autuação.

ROYALTIES. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA.

A transferência de tecnologia se configura com a exploração de patentes ou de uso de marcas e o fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica. A lei não condiciona a incidência da Cide sobre Royalties à ocorrência de transferência de tecnologia, pois tal exigência encontra-se direcionada, especificamente, a determinadas hipóteses da lei. De acordo com a súmula CARF nº 127, a incidência da Cide na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.

DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR. RESERVA LEGAL. DECRETO REGULAMENTADOR. ROL EXEMPLIFICATIVO.

A definição do fato gerador da obrigação tributária principal somente pode se dar por meio de lei (princípio da legalidade estrita), tendo o decreto regulamentador o papel de explicitar a norma legal, não necessariamente de forma exaustiva, sem ampliá-la ou reduzi-la, podendo se valer de rol exemplificativo para aclarar determinados termos nela utilizados.

BASE DE CÁLCULO. IRRF.

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assuma o ônus financeiro do imposto retido. (Súmula CARF nº 158)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016, 2017

LEI VÁLIDA E VIGENTE. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

O CARF deve observar os comandos presentes em leis válidas e vigentes, não podendo afastá-las com base em alegadas violações a princípios constitucionais, pois, nos termos da súmula CARF nº 2, o colegiado não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA.

Uma vez constatada a ausência de pagamento do tributo sujeito ao lançamento por homologação, relativamente a determinado fato gerador, especificamente definido em lei, aplica-se a regra decadencial cujo termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. ABRANGÊNCIA.

A vedação à mudança de critério jurídico somente alcança os fatos geradores já auditados pela fiscalização, em relação aos quais o novo critério não poderá ser aplicado retroativamente, situação essa que não inviabiliza a sua utilização em relação a fatos geradores diversos ainda não submetidos a ação fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. LEI VÁLIDA E VIGENTE. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

A multa de ofício prevista em lei válida e vigente, em relação à qual inexistente dúvida quanto ao seu alcance, deve ser aplicada pela Administração tributária e observada pelo julgador administrativo em razão do seu caráter obrigatório e vinculante.

JUROS SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016, 2017

PRELIMINAR DE NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO. INCORRÊNCIA.

Tendo sido lavrado auto de infração e prolatada decisão de primeira instância por autoridades competentes, devidamente fundamentados, bem como respeitado o direito à ampla defesa do sujeito passivo no âmbito do processo administrativo fiscal, afastam-se as preliminares de nulidade arguidas.

ACÓRDÃO RECORRIDO. FUNDAMENTAÇÃO. ENFRENTAMENTO DAS ALEGAÇÕES DE DEFESA.

O julgador não se encontra obrigado a responder a todas as alegações de defesa nem a rebater, um a um, todos os seus argumentos, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que dava provimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição à decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se julgou improcedente a Impugnação manejada pelo contribuinte acima identificado para contestar o auto de infração lavrado para se exigir a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), em razão da apuração de insuficiência de recolhimento da contribuição incidente sobre remessa de valores ao exterior.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF), após a lavratura de auto de infração da Cide incidente sobre remessas ao exterior realizadas pelo contribuinte entre 1º de janeiro de 2016 e 31 de janeiro de 2017, formalizado no processo administrativo nº 15746.720858/2020-08, constatou-se a necessidade de se rever a apuração da base de cálculo da referida contribuição incidente sobre remessas ao exterior efetuadas no período mencionado anteriormente e relativas a contratos que envolviam royalties e cujo objeto o contribuinte classificava irregularmente como “prestação de serviços”.

Após intimar o contribuinte por quatro vezes para obter os documentos e as informações necessários à revisão pretendida, concluiu a fiscalização pela ocorrência das seguintes infrações: (i) remessas ao exterior de royalties referentes ao contrato denominado “Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade” (anexo às fls. 461/464), que, em verdade, segundo a fiscalização, tratava-se de um acordo que envolvia o pagamento de royalties decorrentes do direito de explorar uma plataforma desenvolvida pela Microsoft Corporation, por meio da qual eram prestados serviços online a usuários finais em todo o mundo, especificamente em relação à comercialização de “Publicidade Online e Publicidade de Busca Online”, e (ii) remessas de royalties referentes ao contrato denominado “Acordo de Prestação de Serviços Online” (anexo às fls. 563 a 567), que, em verdade, segundo a fiscalização, era uma concessão, por parte da Microsoft Corporation, de acesso, disponibilizado à Microsoft do Brasil Importação e Comércio de Software e Vídeo Games Ltda. (MSBI), a uma plataforma digital por meio da qual serviços eram prestados online a usuários finais no mundo inteiro.

Na Impugnação, o contribuinte requereu o reconhecimento da nulidade do auto de infração e, no mérito, a improcedência do lançamento ou, alternativamente, a exclusão dos valores de IRRF da base de cálculo da Cide, o cancelamento da multa aplicada e o afastamento dos juros sobre o valor da multa, em razão da ocorrência dos seguintes fatos:

- (i) decadência em relação aos fatos geradores anteriores a outubro de 2016;
- (ii) ilegalidade da requalificação da natureza dos contratos de fls. 461/464 e 563/567, uma vez que tais contratos haviam sido celebrados à luz da legislação brasileira, não contendo quaisquer vícios formais ou materiais, inexistindo base legal para que a fiscalização os desconsiderasse;
- (iii) equívoco no enquadramento dado pela fiscalização à natureza jurídica dos contratos, o que maculava o auto de infração por vício de motivação e fundamentação e por erro na descrição dos fatos;

(iv) não incidência da Cide sobre as remessas efetuadas em contraprestação aos referidos contratos, pois (iv.1) o contrato de prestação de serviço de publicidade não tinha por objeto a importação do direito de uso da marca da MOI, mas, sim, a importação de serviços de inserção de publicidade na internet para revenda local, cujas remessas sujeitaram-se à tributação pelo IRRF (25%) e PIS/Cofins-importação (9,25%), e (iv.2) o contrato de acordo de prestação de serviços online tampouco transferia direitos de comercialização e distribuição de plataforma ou serviços online da Microsoft Co., pois ele visava à importação de serviços na nuvem daquela empresa para revenda local, cujas remessas também se sujeitaram à tributação pelo IRRF (25%), PIS/Cofins-importação (9,25%) e ISS;

(v) não incidência da Cide sobre as remessas que abrangiam (v.1) remessas pela importação de direitos de distribuição e comercialização de programas de computador (plataforma digital) e (v.2) remessas pela importação de direitos autorais;

(vi) ocorrência de mudança de critério jurídico na revisão das suas remessas ao exterior, a qual somente poderia ter efeito para fatos geradores posteriores a maio de 2019, conforme art. 146 do Código Tributário Nacional (“CTN”).

A Delegacia de Julgamento (DRJ) julgou improcedente a Impugnação, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE

Ano-calendário: 2016, 2017

INCIDÊNCIA A CIDE

incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto: I-fornecimento de tecnologia; II- prestação de assistência técnica: a) serviços de assistência técnica; b) serviços técnicos especializados; III- serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; IV- cessão e licença de uso de marcas; e V- cessão e licença de exploração de patentes.

BASE DE CÁLCULO. IRRF.

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido (Súmula CARF nº 158 vinculante).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do acórdão de primeira instância em 09/01/2023 (fl. 937), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 07/02/2023 (fl. 939) e reiterou seus pedidos,

repisando os argumentos de defesa, sendo solicitado, ainda, a remessa dos autos à DRJ para que fosse realizado novo julgamento de primeira instância, com a correção da deficiência na fundamentação após o devido exame dos argumentos trazidos em sede de Impugnação (nulidade).

Em 19/04/2023, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou contrarrazões, cuja peça encontra-se às fls. 973 a 1.012.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

Conforme acima relatado, trata-se de auto de infração lavrado para se exigir a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), em razão da apuração de insuficiência de recolhimento da contribuição incidente sobre remessa de valores ao exterior.

A fundamentação legal do lançamento foi a seguinte:

Lei 10.168/2000

(...)

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

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

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

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

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de **remuneração decorrente das obrigações** indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Destaques nossos)

Verifica-se dos dispositivos supra, de forma literal, que a Cide incide sobre valores remetidos a residentes ou domiciliados no exterior relativamente ao seguinte: (i) licença de uso ou aquisição de conhecimentos tecnológicos, (ii) contratos que impliquem transferência de tecnologia (exploração de patentes, uso de marcas, fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica), (iii) licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador com transferência da correspondente tecnologia, (iv) contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes e (v) pagamentos/ creditamentos/entregas/remessas feitos por pessoas jurídicas a título de royalties, a qualquer título.

Do Termo de Verificação Fiscal (TVF), extrai-se o seguinte:

2 – INFRAÇÕES CONSTATADAS EM RELAÇÃO À CIDE

2.1- O contribuinte remeteu ao exterior, no calendário 2016, valores referentes a despesas de royalties.

2.2- Às fls 470 a 476 e 652 à 680, **as invoices e as notas fiscais de serviços (nota fiscal do tomador de serviços)**, referentes às operações da tabela a seguir, **indicam no campo de descrição a expressão “Royalties”** conforme exemplos: “Royaltie Console”; “Royalties Online Services”; “Royalties Live”; “Xbox Live Goods invoice Royalties”; “Xbox Console Royalty Royalties”; “Royalty Payment Display” e “Royaltie Payment Search”.

2.3- Na ECD, o contribuinte declarou na conta “902604 - Despesas c/Royalties – Partes Relacionadas” o valor total de R\$ 179.302.806,16, com as seguintes despesas de royalties (vide coluna histórico das planilhas):

(...)

2.4 - As remessas ao exterior ocorridas no período de jan 2016 à jan 2017 e referentes às despesas de royalties podem ser divididas nos seguintes grupos:

2.4.1- Remessas ao exterior referentes às despesas de Royalties do contrato denominado “Contrato de Licença de Uso de Marca”.

A CIDE incidente sobre as remessas ao exterior, efetuadas entre 1º de janeiro de 2016 e 31 de janeiro de 2017, relativas ao “Contrato de Licença de Uso de Marca” **foi declarada em DCTF e não serão objeto deste auto de infração.**

2.4.2- Remessas ao exterior referentes às despesas de Royalties do contrato denominado “Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade” (anexo às fls. 461 a 464).

Chama a atenção o fato de a suposta prestadora de serviços, a MICROSOFT ONLINE INC., com sede nos EUA, emitir todas as invoices relativas a este contrato descrevendo que está cobrando royalties da MICROSOFT DO BRASIL IMPORTACAO E COMERCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA, que, por sua vez, também registra em sua contabilidade que as despesas relativas ao referido acordo tratam de royalties. Isso é porque o contrato, **apesar de ser denominado “Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade” é na realidade um acordo que envolve o pagamento de royalties**, como será demonstrado a seguir.

Nas considerações descritas no instrumento, verifica-se que a MICROSOFT ONLINE INC. "tem o direito de explorar uma plataforma desenvolvida pela MICROSOFT CORPORATION e de sua propriedade, por meio da qual **são prestados serviços online a usuários finais em todo o mundo, especificamente em relação à comercialização de Publicidade Online e Publicidade de Busca Online**". Além disso, a MICROSOFT ONLINE INC. "pretende ter uma penetração maior no mercado brasileiro, com a **MICROSOFT DO BRASIL IMPORTACAO E COMERCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA (MSBI) atuando como provedora local de Publicidade Online e Busca de Publicidade Online**, fornecendo essa **comercialização de publicidade à MSBI**, e permitir que a MSBI comercialize a Publicidade Online e a Publicidade de Busca Online dentro do Território da MSBI exclusivamente de acordo com os termos e as condições deste Contrato, e sujeito às limitações e às restrições contidas neste Contrato". As expressões mencionadas em negrito deixam claro que **se trata, na verdade, de um contrato envolvendo o pagamento de royalties**: “direito de explorar”, “permissão de comercialização” (...) acrescenta-se que a parte final das considerações estabelece que a MICROSOFT DO BRASIL IMPORTACAO E COMERCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA quer atuar, no Brasil, em nome da MICROSOFT CORPORATION. Isso significa que, **na realidade, o contrato está concedendo à MICROSOFT DO BRASIL IMPORTACAO E COMERCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA o direito de explorar, por meio da comercialização de Publicidade Online e Publicidade de Busca Online, a plataforma desenvolvida pela MICROSOFT CORPORATION e a qual a MICROSOFT ONLINE INC. tem o direito de explorar**.

O item 2.2 – Direitos de Comercialização do “Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade” reforça o entendimento descrito acima. **O que a cessão de direitos de comercialização tem a ver com prestação de serviços de publicidade? Nada. Daí a existência do subitem 2.2.1, que permite concluir sobre o que se trata de fato o contrato: “A MICROSOFT DO BRASIL IMPORTACAO E COMERCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA fica pelo presente autorizada a fornecer a terceiros, em base não exclusiva, Publicidade Online e Publicidade de Busca Online com as marcas detidas pela MICROSOFT CORPORATION no Território da MICROSOFT DO BRASIL IMPORTACAO E COMERCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA”.** O que é royalty? Em síntese, uma importância cobrada pelo proprietário de uma patente de produto, processo de produção, marca, entre outros, ou pelo autor de uma obra, para permitir seu uso ou comercialização.

Exatamente o que a MICROSOFT DO BRASIL IMPORTACAO E COMERCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA paga à MICROSOFT ONLINE INC. com fundamento no suposto “Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade”.

A cláusula "3 - PAGAMENTOS", determina o seguinte em seu item 3.1: **"Em contraprestação pela Publicidade Online e pela Publicidade de Busca Online que deverão ser fornecidas nos termos deste Contrato, a MSBI obriga-se a pagar à MICROSOFT ONLINE INC uma quantia igual a 50% (cinquenta por cento) das "Receitas Líquidas" de toda a Publicidade Online da Microsoft e Busca Online da Microsoft ("Espaço Alocado da Microsoft") prestadas pela MSBI no Território da MSBI". Ou seja, a MICROSOFT ONLINE INC foi remunerada com base em um percentual da receita líquida de vendas, assim como a MICROSOFT CORPORATION recebeu um percentual do “preço líquido de vendas” em relação ao “Contrato de Licença do Uso de Marca” mencionado anteriormente. Isso porque ambos os contratos tratam de royalties.**

Observe-se que não há no suposto “Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade” qualquer cláusula ou item que descreva a forma como os serviços seriam prestados. **Não há qualquer menção à criação/produção de conteúdos, aos serviços ou suprimentos necessários ao estudo, concepção e execução da publicidade ou propaganda**, nem qualquer dispositivo que faça remissão às atividades descritas no Decreto nº 57.960, de 1965, que regulamenta o exercício da profissão de publicitário e dispõe sobre a atividade.

Acrescente-se que, se o contrato fosse de prestação de serviços de publicidade, conclui-se que a MICROSOFT ONLINE INC estaria atuando na condição de agência de propaganda ou publicidade, conforme art. 6º do Decreto nº 57.690, de 1966, e item 1.3 das Normas-Padrão da Atividade Publicitária, editadas pelo Conselho Executivo de Normas-Padrão: “Agência de Propaganda é a pessoa jurídica especializada nos métodos, na arte e na técnica publicitários, que, através, de profissionais a seu serviço, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos Veículos de Divulgação, por ordem e conta de clientes anunciantes, com o objetivo de promover a venda de mercadorias, produtos e serviços, difundir ideias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições a que servem”.

Nesse sentido, a remuneração da MICROSOFT ONLINE INC teria de ser feita nos termos do item 1.11 das Normas-Padrão da Atividade Publicitária: “Desconto-Padrão de Agência ou simplesmente Desconto Padrão: é a remuneração da Agência de Publicidade pela concepção, execução e distribuição de propaganda, por ordem e conta de clientes anunciantes, na forma de percentual estipulado pelas Normas-Padrão, calculado sobre o “Valor Negociado”. Valor negociado “é o valor fixado na lista pública de preços dos Veículos de Comunicação, já deduzidos os descontos comerciais”, de acordo com o item 1.10 das Normas-Padrão da Atividade Publicitária. Logo, não há, na regulamentação da atividade de publicidade, qualquer previsão de remuneração de prestador de serviço com base na receita líquida de publicidade, muito menos com um percentual de 50%.

Por todo o exposto, o suposto **“Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade”**, cujos pagamentos a ele relativos são tratados como royalties tanto nas invoices da MICROSOFT ONLINE INC quanto na contabilidade da MICROSOFT DO BRASIL IMPORTACAO E COMERCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA, **trata-se, na realidade, de um contrato envolvendo o pagamento de royalties.**

Uma vez que o subitem 2.2.1 do referido instrumento determina que "A MICROSOFT DO BRASIL IMPORTACAO E COMERCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA fica pelo presente autorizada a fornecer a terceiros, em base não exclusiva, Publicidade Online e Publicidade de Busca Online com as marcas detidas pela MICROSOFT CORPORATION no Território da MICROSOFT DO BRASIL IMPORTACAO E COMERCIO DE SOFTWARE E VIDEO GAMES LTDA", **trata-se, na realidade de um contrato que concede à MICROSOFT DO BRASIL o direito de usar as marcas da MICROSOFT CORPORATION em Publicidade Online e Publicidade de Busca Online.** Acrescente-se que tal afirmação é reforçada pelas disposições dos subitens do **“item 2.3 – Restrições de revenda”**, que se dedicam à proteção das marcas detidas pela MICROSOFT CORPORATION, enquanto não há qualquer descrição relativa à execução dos serviços de publicidade no contrato.

Desse modo, sob o aspecto tributário federal, o suposto **“Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade”** deve ser tratado como um contrato de licenciamento de uso de marca. E, portanto, sobre as remessas ao exterior, efetuadas entre 1º de janeiro de 2016 e 31 de janeiro de 2017, relativas ao mencionado contrato incide a CIDE, conforme tabela a seguir:

(...)

2.4.3 – Remessas ao exterior referentes às despesas de Royalties do contrato denominado **“Contrato de Licença de Comercialização”**.

A CIDE incidente sobre as remessas ao exterior, efetuadas entre 1º de janeiro de 2016 e 31 de janeiro de 2017, relativas ao “Contrato de Licença de Comercialização” já foram objeto do auto de infração cobrado por meio do processo 15746-720858/2020-08.

2.4.4- Remessas referentes às **despesas de Royalties do contrato denominado “Acordo de Prestação de Serviços Online”** (anexo às fls 563 a 567).

Na realidade, o referido contrato trata de concessão, por parte da MICROSOFT CORPORATION, de acesso, a ser disponibilizado à MICROSOFT DO BRASIL IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE SOFTWARE E VÍDEO GAMES LTDA (MSBI), a uma plataforma digital por meio da qual serviços são prestados online a usuários finais no mundo inteiro. Conforme descrito nas considerações do instrumento, a MICROSOFT CORPORATION desejava ter a MSBI agindo como um provedor local desses Serviços Online, fornecendo à empresa brasileira acesso à plataforma e ao conteúdo dos Serviços Online, e permitindo à MSBI comercializar e hospedar

esses Serviços Online, bem como distribuir, no Brasil, as licenças relevantes em seu nome.

O subitem 2.1.1 da cláusula “2. FORNECIMENTO DOS SERVIÇOS ONLINE DA MICROSOFT” determina que **MICROSOFT CORPORATION “fornece pelo presente à MSBI acesso à plataforma e ao conteúdo dos Serviços Online, permitindo que esta última, durante a vigência deste Acordo e de modo não exclusivo, comercialize, distribua e hospede os Serviços Online da Microsoft no Território. Durante a vigência do presente Acordo, a MSBI poderá diretamente licenciar aos clientes a parte de software dos Serviços Online da Microsoft no Território, gratuitamente, quando necessário para o fornecimento dos serviços. Já o subitem 2.1.2 dispõe que “Durante a vigência do presente Acordo, a MSBI poderá diretamente conceder aos clientes de modo não exclusivo, o direito de reproduzir a parte de software dos Serviços Online da Microsoft para uso interno, quando necessário para o fornecimento dos serviços.**

Ou seja, o objeto do contrato não é a prestação de serviços. É o direito de acessar, concedido pela MICROSOFT CORPORATION à empresa brasileira, a plataforma e o conteúdo dos Serviços Online, permitindo que esta comercialize, distribua e hospede os Serviços Online da Microsoft no Brasil e licencie, diretamente aos clientes, a parte de software dos Serviços Online da Microsoft no Brasil, gratuitamente, quando necessário para o fornecimento dos serviços. A remuneração da MICROSOFT CORPORATION relativa a este contrato é por meio de royalties, conforme descrito nas invoices por ela emitidas e de acordo com os registros contábeis efetuados pela MICROSOFT DO BRASIL LTDA. Tal afirmação é corroborada pelos subitens 2.2.1.1 e 2.2.1.2 do contrato, transcritos a seguir:

“2.2.1.1. Para o acesso à plataforma e aos Serviços Online da Microsoft criados pela Microsoft Studios, a MSBI deverá pagar à MSFT uma taxa correspondente a 35% (trinta e cinco por cento) das vendas líquidas da MSBI referentes à comercialização e distribuição dos Serviços Online da Microsoft, com exceção do Office 365.

2.2.1.2. Para o acesso à plataforma e ao Office 365 criados pela Microsoft Studios, a MSBI deverá pagar à MSFT uma taxa correspondente a 50% (cinquenta por cento) das vendas líquidas da MSBI referentes à comercialização e distribuição do Office 365.”

Conforme já mencionado, a **remuneração calculada com base no percentual de vendas líquidas é característica de pagamentos de royalties**, como exemplificado pelo item 7.1 do Contrato de Licença do Uso de Marca e pelo item “2.2 – Taxas” do Contrato de Licença de Comercialização, ambos celebrados entre a autuada e a sua controladora, MICROSOFT CORPORATION.

E conforme o § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2001, com redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001, a **CIDE é devida 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. Desse modo, sobre as remessas ao exterior, efetuadas entre 1º de janeiro de 2016 e 31 de janeiro de 2017, relativas ao “Acordo de Prestação de Serviços Online” incide a contribuição, conforme tabela a seguir: (...) (destaques nossos)

Constata-se dos excertos supra que o lançamento se deu em relação aos seguintes fatos: (i) pagamento de **royalties** em relação ao contrato denominado “Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade” (prestação de serviços online a usuários finais, especificamente em relação à comercialização de Publicidade Online e Publicidade de Busca Online, sendo cobrados royalties, pelo proprietário da marca ou pelo autor de uma obra, para permitir seu uso ou comercialização – **direito de uso de marca**), e (ii) pagamento de **royalties** em relação ao contrato denominado “Acordo de Prestação de Serviços Online” (concessão, por parte da Microsoft Corporation, de acesso, a ser disponibilizado à Microsoft do Brasil Importação e Comércio de Software e Vídeo Games Ltda. (MSBI), a uma plataforma digital por meio da qual serviços são prestados online a usuários finais, com remuneração por meio de royalties – **direito de acesso a ferramentas de informática online**).

Nota-se que, apenas com esse pequeno introito, já se vislumbra a possibilidade de ocorrência do fato gerador da Cide, nos termos das hipóteses de incidência presentes na lei instituidora da contribuição.

Essa conclusão prévia encontra guarida na jurisprudência do CARF, parte dela bem recente, *verbis*:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. ROYALTIES. LICENÇA DE USO.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) tem incidência sobre “royalties, a qualquer título”, cujo conceito se encontra no art. 22 da Lei nº 4.506/1964, bem como é devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso.

(Acórdão 3202-014.822, de 15/10/2024)

[...]

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

CIDE-ROYALTIES. REMESSA DE ROYALTIES PARA PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

A partir de 01/01/2002, com as alterações introduzidas no artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 pela Lei nº 10.332/2001, **a CIDE passou a incidir, também, sobre o valor de royalties, a qualquer título**, que a pessoa jurídica pagar, creditar,

entregar, empregar ou remeter a residente ou domiciliado no exterior, inclusive os royalties decorrentes de licença e direito de uso na exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em televisão por assinatura.

(Acórdão 3102-002.739, j. 15/10/2024)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. ROYALTIES, A QUALQUER TÍTULO. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. IRRELEVÂNCIA.

Para efeito de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), no caso de pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, é irrelevante ter ocorrido transferência de tecnologia.

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. ROYALTIES, A QUALQUER TÍTULO. ABRANGÊNCIA.

Para efeito de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), a expressão royalties, a qualquer título abrange rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, em observância ao art. 22 da Lei no 4.506/1964 e ao parágrafo único do art. 3º da Lei no 10.168/2000, não havendo restrição do âmbito de incidência em função dos setores econômicos estimulados (referibilidade).

(Acórdão 3401-006.620, j. 19/06/2019)

[...]

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE

Período de apuração: 30/04/2003 a 22/12/2004

LICENÇA DE USO DE MARCA. INCIDÊNCIA.

Não se confunde cessão de marca com licença de uso de marca. **A licença de uso de marca é expressamente mencionada na legislação como objeto dos contratos cuja contrapartida financeira sujeita-se à incidência da CIDE.**

SERVIÇOS TÉCNICOS, DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA, ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. INCIDÊNCIA.

A partir de 1º de janeiro de 2002, está sujeita à incidência da CIDE a remuneração prevista em contratos que tenham por objeto serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes.

AQUISIÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. DESPESAS RELACIONADAS. NÃO INCIDÊNCIA.

Despesas relacionadas com a aquisição de programas de computador, em que não há a transferência de tecnologia, não se sujeitam à incidência da CIDE conquanto não sejam relativas à prestação pura de serviços de manutenção.

(Acórdão 3201-001.737, j. 17/09/2014) (g.n.)

Registre-se que, em sessão realizada em 13/08/2025, o pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) assim decidiu pela matéria ora sob análise:

13/08/2025

Julgado mérito de tema com repercussão geral

TRIBUNAL PLENO

O Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 914 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário. Em seguida, por maioria, fixou a seguinte tese: "I - É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, instituída e disciplinada pela Lei nº 10.168/2000, com as alterações empreendidas pelas Leis nºs 10.332/2001 e 11.452/2007; II - A arrecadação da CIDE, instituída pela Lei nº 10.168/2000, com as alterações empreendidas pelas Leis nºs 10.332/2001 e 11.452/2007, deve ser integralmente aplicada na área de atuação Ciência e Tecnologia, nos termos da lei", nos termos do voto do Ministro Flávio Dino (Redator para o acórdão), vencidos parcialmente os Ministros Luiz Fux (Relator), Dias Toffoli, Cármen Lúcia, André Mendonça e Nunes Marques. Presidência do Ministro Luís Roberto Barroso. Plenário, 13.8.2025. (g.n.)

Verifica-se do excerto supra que o STF julgou constitucionais as alterações promovidas na Lei nº 10.168/2000 pelas Leis nº 10.332/2001 e 11.452/2007, que vem a ser o centro da discussão de mérito neste voto.

Ressalte-se que, por se tratar de decisão no sentido de considerar constitucional a lei sob comento, aqui não se aplica a exceção prevista no *caput* do art. 100, *in fine, verbis*:

Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo **o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional** ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.

Parágrafo único. O sobrestamento do julgamento previsto no *caput* não se aplica na hipótese em que o julgamento do recurso puder ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado.

Feitas essas considerações, passa-se, na sequência, a analisar os argumentos de defesa do Recorrente.

I. Nulidade do acórdão recorrido.

O Recorrente alega que o julgador de primeira instância não apresentou “qualquer fundamento contra a alegação de nulidade da autuação”, não se posicionando “em relação a todo o conteúdo dos contratos objeto da autuação, tendo se baseado em presunções que não condizem com seu real conteúdo ou com a natureza das operações realizadas pela Recorrente, motivo pelo qual deve ser declarado nulo, com a consequente determinação de prolação de nova decisão pela DRJ.”

Argui o Recorrente que, na Impugnação, demonstrara, detalhadamente, todos os motivos que levavam à nulidade do auto de infração aqui discutido, pois a ação fiscal havia se dado ilegalmente, com erros na descrição dos fatos e na identificação da natureza jurídica dos contratos analisados, o que maculava o auto de infração por vício de motivação e fundamentação, tendo o julgador se limitado a afirmar, em dois parágrafos, que todos os requisitos de validade do auto de infração haviam sido cumpridos, motivo pelo qual ele não era nulo.

Não bastasse a ausência, continua ele, da devida análise dos argumentos apresentados quanto à nulidade da autuação aqui discutida, “o Acórdão recorrido também deixou de analisar e se manifestar sobre as alegações da Recorrente quanto ao mérito da cobrança, especialmente quanto (i) à não incidência da CIDE sobre licença de uso ou comercialização de programa de computador (plataforma), caso fosse aceita a classificação do contrato de Prestação de Serviços Online como referente a uma importação de direitos, como apontou a D. Autoridade Fiscal; (ii) não incidência da CIDE sobre a remessa pelo pagamento de direitos autorais; e (iii) a aplicação do artigo 146 do CTN (alteração de critério jurídico). Isso tudo sem mencionar a superficialidade em que os contratos sob disputa foram examinados, isto é, com meras referências às suas folhas e a repetição da conclusão da D. Fiscalização.”

Aduz, ainda, que “o Acórdão recorrido incorreu em contradição na sua fundamentação quanto à exigência da CIDE sobre as remessas referentes ao contrato de Acordo de Prestação de Serviços Online”, pois, “inicialmente, o Acórdão recorrido menciona no capítulo de mérito “Royalties x Prestação de Serviços” (fls. 923/925) que as remessas relacionadas ao Acordo de Prestação de Serviços Online teriam natureza de royalties por cessão de uso, exploração e comercialização de uma plataforma digital”, vindo, na sequência, no capítulo “Importação de serviços de Saas” (fls. 925/927), a afastar “a isenção da CIDE sobre remessas pela remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, prevista no art. 2º, § 1º-A, da Lei nº 10.168/2000, por entender que os serviços importados por meio de tal contrato seriam considerados serviços técnicos, pois classificados como Saas.”

Do voto condutor do acórdão recorrido extraem-se os seguintes trechos:

Assim, a partir de 2002, a CIDE incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos

contratos, que tenham por objeto: I-**fornecimento de tecnologia**; II-prestação de assistência técnica: a) serviços de assistência técnica; b) **serviços técnicos especializados**; III- serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; IV-**cessão e licença de uso de marcas**; e V- cessão e licença de exploração de patentes.

Inferre-se que a CIDE é devida não apenas ao pagamento de royalties, como também a remuneração paga ao exterior por outros diversos serviços: serviços de assistência técnica; serviços técnicos especializados; serviços de assistência administrativa e semelhantes.

(...)

No Contrato Social, fl. 20, o objeto social da empresa possui as seguintes atividades: (i) venda de vídeo games no Brasil, incluindo o aparelho (console) denominado “Xbox”; (ii) importação de matérias primas de vídeo games e outros acessórios; (iii) venda de acessórios relacionados a vídeo games; (iv) prestação de serviços de centro de processamento de dados (datacenter) para empresas filiadas, incluindo a Microsoft Corporation, além de terceiros; (v) prestação de serviços de busca online e exibição de propaganda através da Internet; (vi) exploração, distribuição, licenciamento, marketing e comercialização, incluindo locação, de aplicativos, software, música, filmes e vídeos, jogos eletrônicos, livros, periódicos e revistas, inclusive no formato de e-books e assinaturas de fornecimento periódico, **programas de computadores** não customizáveis, serviços e conteúdos, inclusive online; (vii) prestação de serviços de consultoria, assistência e treinamento para software licenciados; (viii) participação em outras sociedades; (ix) intermediação de negócios de terceiros relacionados a serviços de propaganda em busca; (x) **distribuição de software online e serviços relacionados**; (xi) distribuição, marketing, comercialização, importação e exportação de equipamentos de telecomunicações, especialmente telefones celulares analógicos e/ou digitais, aparelho de sistema de comunicação pessoal, seus respectivos softwares, acessórios, baterias, recarregadores de baterias e seus respectivos componentes eletrônicos, peças e partes; (xii) distribuição, marketing, comercialização, importação e exportação de equipamentos e acessórios de hardware, incluindo computadores e dispositivos móveis, telefones, celulares, tablets, consoles de vídeo games, bem como acessórios relacionados a tais equipamentos; e (xiii) preparação de documentos e serviços especializados de apoio administrativo.

Diferentemente do que faz crer a impugnante, lendo o Acordo de Prestação de Serviços Online, fls. 556 e ss., é possível ver claramente que **há uma cessão de uso, exploração e comercialização de uma plataforma** por meio da qual serviços são prestados online, criada pela Microsoft Corporation, sediada nos Estados Unidos.

(...)

Quanto ao **Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade**, fls. 461 a 464, percebe-se que **há uma relação de uso da marca** da MICROSOFT ONLINE, INC em relação a publicidade veiculada no território brasileiro pela contribuinte. Tal fato é percebido nos termos do contrato abaixo transcrito:

(...)

Ainda, pesa em desfavor da contribuinte que tais pagamentos foram escriturados, Contabilidade e notas Fiscais, como royalties. É importante ressaltar ainda a **Súmula do CARF nº. 127, na qual esclarece que a incidência da CIDE na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.**

(...)

Importação de serviços de SaaS

A contribuinte afirma, sucintamente, que **os SaaS são prestados mediante plataformas digitais**, para posterior revenda local. Tais serviços consistem em serviços prestados na nuvem, sem suporte físico e mediante uso constante da internet. Em seguida, afirma que as Soluções de Consulta Cosit nº 191/2017 e 99.001/2021 classificam os SaaS como prestação de serviços, assim como, por exemplo, o município de São Paulo, Parecer Normativo SF nº. 1/2017. Concluindo que os contratos não envolvem transferência de tecnologia, sendo assim, a cobrança de CIDE viola a matriz constitucional, arts. 149 e 218 da CR/88.

A Solução de Consulta Cosit nº 191/2017 que embasa a fundamentação da impugnação esclarece que a comercialização do uso de SaaS (software como serviço) tem por objeto a prestação de serviços técnicos aos usuários, por residentes ou domiciliados no exterior, e como tal sujeita-se à incidência da Cide nos termos do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, que prevê que **a Cide é devida pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior.**

(...)

Conforme esclarecido pela Solução de Consulta, **no caso dos “Software como Serviços” o que ocorre é a prestação de serviço não havendo que se falar em remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador**, situações que ocorrem quando o cliente efetivamente adquire o software do fornecedor. Portanto, não se aplica ao caso o disposto no § 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.168/2000 como alega a impugnante. (destaques nossos)

Constata-se dos excertos supra, que não se sustenta a alegação do Recorrente de que as matérias de mérito por ele alegadas não haviam sido enfrentadas pela DRJ, pois, na verdade, houve, sim, ampla análise dos fatos controvertidos, da legislação aplicável e de seus efeitos, ainda que em termos diferentes dos desejados pelo Recorrente, fato esse que deita por terra tais argumentos.

Além disso, deve-se destacar que os fundamentos da decisão *a quo* adotados pelo julgador administrativo devem ser enfrentados na análise do mérito da lide, não sendo causa de nulidade do ato administrativo decisório, salvo se em total desacordo com as normas jurídicas aplicáveis e aos fatos controvertidos.

Sobre a nulidade do procedimento fiscal, eis o trecho do voto condutor do acórdão recorrido ora sob exame:

Nulidade

A contribuinte clama por nulidade, uma vez que, segundo ele, houve a ilegal requalificação dos contratos. Ainda segundo a impugnante, os contratos são válidos e estão de acordo com as regras brasileiras (art. 104 do Código Civil e demais regras aplicáveis) e produzem efeitos válidos entre as partes e perante terceiros (inclusive a RFB).

No caso concreto, não houve subsunção ao art. 59 do Decreto nº. 70.235/72 e que todos os requisitos do auto foram cumpridos, art. 10 do mesmo dispositivo legal. Sendo assim, não assiste razão à impugnante nesse ponto. (g.n.)

Nota-se que, embora lacônica, a decisão acerca da nulidade se ampara no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal, cujo teor é o seguinte:

Art. 59. São **nulos**:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os **despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (g.n.)

Verifica-se do dispositivo supra em destaque que a decisão administrativa será nula quando proferida por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa do interessado, nenhuma dessas duas hipóteses aplicáveis ao presente caso, pois a decisão foi tomada por órgão colegiado de primeira instância da Administração Pública federal, cuja competência para tal não se questiona, e ao Recorrente encontra-se assegurado o pleno direito de se defender no âmbito do processo administrativo fiscal, direito esse que ele vem muito bem exercendo.

Não se pode perder de vista que, uma vez definido de forma clara e objetiva o fundamento fulcral de cada item da decisão recorrida, ela não será objeto de nulidade ou de anulabilidade por falta de análise pormenorizada de outros argumentos de defesa da parte, pois o julgador não se encontra obrigado a contestar, uma por uma, as demais argumentações do defendente, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no sentido de que o julgador/magistrado “não está obrigado a responder a todas as alegações das partes nem a rebater um a um todos seus argumentos, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão” (EDcl no AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2579313 – PR (2024/0068879-7)).

Nesse sentido, afasta-se a alegada nulidade do acórdão recorrido.

II. Decadência.

O Recorrente argui que, “considerando que (i) a CIDE é um tributo sujeito a lançamento por homologação, e (ii) [que ele] efetuou recolhimentos de CIDE no período de janeiro a outubro de 2016, [ficou demonstrado] que o prazo decadencial conferido às DD. Autoridades Fiscais para a constituição de créditos tributários de CIDE seria de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, conforme determina o artigo 150, § 4º, do CTN, de forma que só poderia exigir débitos de CIDE relacionados a fatos geradores ocorridos a partir de 19.10.2016 (já que o Auto de Infração foi lavrado em 19.10.2021).”

No acórdão recorrido, decidiu-se nos seguintes termos sobre tal questão:

O ano calendário fiscalizado refere-se a 2016 e 2017. E o pagamento objeto de autuação é o efetuado para os contratos “Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade” e “Acordo de Prestação de Serviços Online”.

O contribuinte teve ciência do Auto, por meio de Aviso de Recebimento, dia 20/10/2021, fl. 706. Ocorre que cada fato gerador de CIDE é um fato gerador próprio, completo, autônomo, individual, que não se comunica com outros pagamentos relativos a outros contratos feitos pela fonte pagadora (outros fatos geradores). O fato gerador da CIDE é um típico fato gerador instantâneo. Se cada fato gerador da CIDE é único, não há como falar em pagamento parcial de tributo.

Não há como utilizar recolhimentos da CIDE referentes a outros contratos (outros fatos geradores), independentemente do código de recolhimento, da rubrica etc., para fins de deslocar a contagem da decadência para a regra do art. 150 do CTN. O deslocamento da regra decadencial só seria possível se o contribuinte apresentasse recolhimento parcial da CIDE para esses contratos. Ainda, o deslocamento só abrangeria esse específico fato gerador, e não serviria para antecipar a contagem da decadência para todos os demais fatos geradores da CIDE ocorridos na mesma semana, no mesmo decêndio, na mesma quinzena, no mesmo mês, no mesmo trimestre, no mesmo ano etc.

Como a data do 1º fato gerador é dia 15/01/2016 e para esse contrato não houve pagamento parcial, o prazo decadencial inicia sua contagem, nos termos legais, em 01/01/2017 e termina em 31/12/2021. (g.n.)

O art. 150, *caput* e § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN) assim dispõe:

Art. 150. O **lançamento por homologação**, que ocorre quanto aos **tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa**, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º **Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (g.n.)

Considerando a regra acima estipulada, é possível concluir que a homologação tácita ocorrerá na hipótese de ter havido antecipação de pagamento em relação a determinado fato gerador.

A regra geral da decadência é aquela prevista no art. 173, inciso I, do CTN,¹ sendo a regra da homologação tácita acima referenciada regra especial, razão pela qual ela prefere à regra geral, mas desde que configurada a hipótese prevista na norma.

Para que se aplique a regra do § 4º do art. 150 do CTN, há que ter havido pagamento antecipado, não importa o valor recolhido, pois, do contrário, a norma decadencial geral se aplicará, conforme se verifica do trecho doutrinário a seguir reproduzido:

Hipótese de não-pagamento no prazo do vencimento.

Neste caso, deixa de ser aplicável o § 4º, de maneira que incide, exclusivamente, a regra geral do art. 173, I, do CTN.²

A súmula CARF nº 99,³ referenciada pelo Recorrente, rege apenas as contribuições previdenciárias, dadas as particularidades desse tributo. Além do mais, a súmula faz referência

¹ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

² PAUSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 2008, 10. ed. p. 1007.

³ Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

expressa à “competência do fato gerador”, o que vincula tal regra a cada fato gerador de forma individualizada e não a outros fatos geradores do mesmo tributo independentes entre si.

O art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal estipula que as contribuições previdenciárias serão exigidas, do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho”, razão pela qual, mesmo não tendo havido qualquer pagamento antecipado em relação a um determinado empregado, por exemplo, a regra decadencial do § 4º do art. 150 do CTN se aplicará, pois o fato gerador, nesse caso, é a folha de salários.

Quanto à Cide, o fato gerador são diferentes tipos de contratos identificados de forma individualizada na lei instituidora da contribuição, não se tratando, portanto, de fato gerador abrangente, como ocorre em relação às contribuições previdenciárias.

Não houvesse essa singularidade, não se justificaria a restrição presente na súmula nº 99 quanto ao seu alcance, qual seja, “para as contribuições previdenciárias”.

Quanto à decisão judicial mencionada na peça recursal, trata-se de decisão destituída de caráter vinculativo (sem efeito *erga omnes*), aplicável apenas ao caso submetido ao Juízo.

Esse é o entendimento que ora se extrai das normas jurídicas acima referenciadas.

Nesse sentido, afasta-se a alegação de decadência parcial.

III. Nulidade. Requalificação dos contratos.

Alega o Recorrente que, diferentemente do apontado pela fiscalização, os contratos analisados têm por objeto a importação de serviços de inserção de publicidade e a prestação de serviços de *Software as a Service* (SaaS) por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, não envolvendo, por conseguinte, pagamento de royalties.

E continua: “Assim, ao considerar que tais remessas tiveram como contraprestações o licenciamento de uso de marca e a cessão de direito para explorar plataforma online, diferente do que está consignado nos referidos contratos, a D. Fiscalização ignorou completamente as cláusulas dos contratos, a motivação das partes envolvidas no acordo e os efeitos jurídicos das operações autuadas”, razão pela qual o auto de infração deve ser considerado nulo.

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal (TVF) transcrito em parte no introito deste voto, a fiscalização analisou as *invoices* e as notas fiscais de serviços (notas fiscais do tomador de serviços), nas quais constava a expressão “Royalties”, a saber, “Royaltie Console”, “Royalties Online Services”, “Royalties Live”, “Xbox Live Goods invoice Royalties”, “Xbox Console Royalty Royalties”, “Royalty Payment Display” e “Royaltie Payment Search”, tendo a fiscalização apurado, ainda, na ECD (Escrituração Contábil Digital), que o contribuinte declarara, na conta “902604 - Despesas c/Royalties – Partes Relacionadas”, o valor total de R\$ 179.302.806,16 a título de royalties, os quais podiam ser divididos nos seguintes grupos:

1º) Remessas ao exterior referentes às despesas de Royalties do contrato denominado “Contrato de Licença de Uso de Marca”, com a Cide correspondente declarada em DCTF, razão pela qual não foi ela incluída no presente auto de infração;

2º) Remessas ao exterior referentes às despesas de Royalties do contrato denominado “Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade” (fls. 461 a 464), em cujas *invoices* constava tratar-se de royalties cobrados do Recorrente (Microsoft Brasil) pela Microsoft Online Inc. O Recorrente, segundo a fiscalização, registrava como royalties, em sua contabilidade, as despesas relativas ao referido acordo, em conformidade com o confirmado na ação fiscal, pois, embora o contrato estivesse identificado como “Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade”, tratava-se, na verdade, da disponibilização de uma plataforma por meio da qual eram prestados serviços online a usuários finais em todo o mundo, especificamente em relação à comercialização de “Publicidade Online e Publicidade de Busca Online”, com o uso das marcas da Microsoft, vindo o Recorrente a comercializar tais serviços de acordo com os termos e as condições do contrato à custa do pagamento de royalties. O contrato, na verdade, segundo a fiscalização, cuidava do direito de exploração da referida plataforma desenvolvida pela Microsoft Corporation e explorada pela Microsoft Online Inc., havendo, portanto, uma cessão de direitos e não uma prestação de serviços de publicidade. No caso, os royalties decorriam da cobrança, pelo proprietário do produto ou da marca, pelo uso da plataforma, nos termos da cláusula 3 (“Pagamentos”) do contrato. Registrou, também, a fiscalização que, no suposto “Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade”, inexistia qualquer cláusula ou item que descrevesse a forma como os serviços seriam prestados, não havendo qualquer menção à criação/produção de conteúdos, aos serviços ou suprimentos necessários ao estudo, concepção e execução da publicidade ou propaganda, nem qualquer dispositivo que fizesse remissão às atividades de propaganda, tratando-se, portanto, de um contrato de licenciamento de uso de marca;

3º) Remessas ao exterior referentes às despesas de Royalties do contrato denominado “Contrato de Licença de Comercialização”, tendo a Cide correspondente sido lançada no auto de infração formalizado no processo 15746.720858/2020-08;

4º) Remessas referentes às despesas de Royalties do contrato denominado “Acordo de Prestação de Serviços Online” (fls. 563 a 567), decorrentes, segundo a fiscalização, da disponibilização ao Recorrente, pela Microsoft Corporation, de acesso a uma plataforma digital por meio da qual serviços eram prestados online a usuários finais no mundo inteiro. Apurou a fiscalização que, conforme descrito no acordo, a Microsoft Corporation fornecia à empresa brasileira acesso à plataforma e ao conteúdo dos Serviços Online, permitindo-lhe comercializar e hospedar esses Serviços Online, bem como distribuir, no Brasil, as licenças relevantes em seu nome, conforme subitem 2.1.1 da cláusula 2 (“Fornecimento dos Serviços Online Da Microsoft”). Cuida o contrato, portanto, do direito de acessar a plataforma e o conteúdo dos Serviços Online, remunerado por meio de royalties, conforme descrito nas *invoices*, nos registros contábeis e nos subitens 2.2.1.1 e 2.2.1.2 do contrato (taxa de 35% das vendas líquidas do Recorrente referentes à comercialização e distribuição dos Serviços Online da Microsoft e taxa de 50% pelo acesso à

plataforma e ao Office 365 criados pela Microsoft Studios). De acordo com a fiscalização, a remuneração calculada com base no percentual de vendas líquidas era característica de pagamentos de royalties, cuja tributação se fundamenta no § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2001, com redação dada pela Lei nº 10.332/2001.

É de se registrar que a fiscalização, a par da análise dos contratos, em momento algum afirmou ter havido nesses acordos fraude, simulação ou dolo e muito menos a desconsideração dos negócios jurídicos, tendo havido somente interpretação de cláusulas contratuais, a partir da qual se apuraram os efeitos tributários previstos em lei delas advindos, em conformidade com o art. 109 do CTN, *verbis*: “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

Não se verifica, portanto, qualquer vício de nulidade no procedimento fiscal quanto às questões apreciadas neste item do voto.

IV. Nulidade. Erro na descrição dos fatos e na identificação da natureza jurídica dos contratos.

O Recorrente alega inexistir “qualquer base legal, documental ou fática que autorize a D. Fiscalização considerar que o contrato de fls. 461/464, de importação de serviços de inserção de publicidade, seria um contrato de licenciamento de marcas”, pois, segundo ele, “existe cláusula expressa em tal contrato afirmando o contrário (cláusula 2.2.2)”.

“Da mesma forma”, continua ele, “o contrato de fls. 563/567 não visa transferir direitos de comercialização e distribuição de plataforma ou serviços online à Recorrente”, pois ele objetiva, na verdade, “a prestação desses serviços para a Recorrente, de forma que a Recorrente seja capaz de revendê-los aos clientes locais.”

Segundo o Recorrente, “a D. Fiscalização se apegou a determinadas cláusulas desses documentos, que mencionam supostos direitos transferidos à Recorrente, e no fato de que as *invoices* e notas fiscais de importação de serviços (“NFTS”) indicariam que os pagamentos realizados em contraprestação aos contratos seriam royalties”, sendo que “esses fatores considerados pela D. Fiscalização não retratam a verdade dos fatos e desconsideram o contexto no qual os contratos foram celebrados”, tratando-se “apenas de aspectos formais, que não alteram a natureza jurídica das operações realizadas”, pois “a descrição dessas despesas como “royalties” (...) decorreu de mera influência dos usos e terminologias adotadas nos EUA, onde fica localizada a matriz do Grupo Microsoft, bem como dos termos utilizados globalmente pelo Grupo nos seus contratos com empresas parentes em vários países.”

Argumenta, ainda, que “o fato de a Recorrente pagar um percentual da sua receita local em contrapartida pela importação dos serviços em nada desvirtua a essência dos contratos celebrados”, pois trata-se “de uma escolha das partes na forma de sua remuneração, decorrente da liberdade contratual e da autonomia da vontade, que em nada altera a substância do objeto contratado.”

Conclui que “a interpretação e fundamentação adotada pela D. Fiscalização foi temerária e visou apenas arrecadar, a qualquer custo, a CIDE sobre as remessas realizadas pela Recorrente com relação à importação de serviços pelos contratos de fls. 461/464 e 563/567”, não levando em consideração “os aspectos fáticos das importações de serviço realizadas pela Recorrente e o contexto no qual tais contratos foram elaborados”, razão pela qual se teve por configurado o “vício de motivação e fundamentação do Auto de Infração, que resultou numa descrição viciada dos fatos e consequente requalificação equivocada dos contratos (art. 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72)”, devendo, portanto, o auto de infração ser declarado nulo, em vista do artigo 142 do CTN ou “determinada ao menos a exclusão dos valores de IRRF da base de cálculo da CIDE sob cobrança.”

Sobre esse pedido alternativo, trata-se de matéria sumulada neste CARF, de observância obrigatória por parte do colegiado, *verbis*:

Súmula CARF nº 158

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

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Dessa forma, mantém-se a inclusão do IRRF na base de cálculo da Cide.

Quanto às demais questões levantadas pelo Recorrente neste item, há que se destacar, a par da descrição dos fatos ensejadores da autuação abordada no item anterior, que a interpretação porventura equivocada da fiscalização acerca do alcance dos contratos analisados pode acarretar, eventualmente, o cancelamento do auto de infração, mas não a sua nulidade, conforme já abordado no item “I” deste voto.

Portanto, nada a prover neste item.

V. Mérito.

No mérito, o Recorrente controverte acerca das seguintes matérias: (i) não incidência da Cide na importação de serviços de inserção de publicidade e licenciamento de software – plataforma (Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade e Acordo de Prestação de Serviços Online), (ii) não incidência da Cide sobre licença de uso ou comercialização de programa de computador (plataforma), (iii) não incidência da Cide sobre royalties destinados ao pagamento de direitos autorais), (iv) mudança do critério jurídico e impossibilidade de cobrança da Cide em 2016 e (v) multa e juros.

V.1. Serviços de inserção de publicidade.

O Recorrente afirma que o Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade (fls. 461/464) é um “instrumento contratual no qual [ele] importa os serviços de inserção de publicidade online nas plataformas digitais da Microsoft Co., o que lhe permite a revenda desses serviços no território nacional diretamente aos usuários brasileiros”, tratando-se, portanto, de “cessão de espaço para inserção de determinado conteúdo”.

E continua: “a Recorrente atua como revendedora dos serviços de inserção de publicidade aos clientes brasileiros e não possui qualquer direito sobre marca ou plataforma da Microsoft Co., conforme claramente delimitado no contrato”, sendo que, “[a] despeito da clareza do contrato Prestação de Serviços de Publicidade de fls. 461/464 quanto ao funcionamento da atividade e os direitos e obrigações assumidos pela Recorrente, a D. Fiscalização concluiu que a natureza desse seria de licenciamento de uso de marca, e não de prestação de serviços”, sendo destacados “trechos esparsos do contrato para embasar sua tese, omitindo-se acerca de diversas disposições que deixam claro qual a natureza de prestação de serviços do negócio jurídico firmado pela Recorrente.”

Conforme registrado no item III deste voto, a fiscalização, baseada nas *invoices*, em notas fiscais e na contabilidade do Recorrente, concluiu que se tratava de royalties os pagamentos realizados em relação ao “Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade”, pagamentos esses decorrentes da disponibilização, pela Microsoft Online Inc., de uma plataforma por meio da qual eram prestados serviços online a usuários finais em todo o mundo, especificamente em relação à comercialização de publicidade, com o uso das marcas da Microsoft, estando o Recorrente habilitado a comercializar tais serviços de acordo com os termos e as condições do contrato.

Para a fiscalização, o contrato, na verdade, versava sobre o direito de exploração da referida plataforma, com cessão de direitos, não se tratando, portanto, segundo ela, de uma prestação de serviços de publicidade, pois os royalties decorriam da cobrança, pelo proprietário do produto ou da marca, pelo uso da plataforma, nos termos da cláusula 3 (“Pagamentos”) do contrato.

Registrou, também, a fiscalização que, no suposto “Contrato de Prestação de Serviços de Publicidade”, inexistia qualquer cláusula ou item que descrevesse a forma como os serviços seriam prestados, não havendo qualquer menção à criação/produção de conteúdos, aos serviços ou suprimentos necessários ao estudo, concepção e execução da publicidade ou propaganda, nem qualquer dispositivo que fizesse remissão às atividades de propaganda, tratando-se, portanto, de um contrato de licenciamento de uso de marca.

Merecem registro as seguintes cláusulas do contrato (fls. 461/464):

CONSIDERANDO QUE a **MOI tem o direito de explorar uma plataforma** desenvolvida pela MSFT e de sua propriedade, **por meio da qual são prestados serviços online a usuários finais em todo o mundo, especificamente em relação à comercialização de Publicidade Online e Publicidade de Busca Online;**

CONSIDERANDO QUE a **MOI** pretende ter uma penetração maior no mercado brasileiro, com a MSBI atuando como provedora local de Publicidade Online e Busca de Publicidade Online, **fornecendo essa comercialização de publicidade à MSBI, e permitir que a MSBI comercialize a Publicidade Online e a Publicidade de Busca Online dentro do Território da MSBI** exclusivamente de acordo com os termos e as condições deste Contrato, e sujeito às limitações e às restrições contidas neste Contrato; e

(...)

2. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PUBLICIDADE

2.1. De acordo com os termos, as condições e as limitações deste Contrato, a **MOI pelo presente obriga-se a fornecer Publicidade Online e Publicidade de Busca Online à MSBI**, em base não exclusiva.

2.2. Direitos de Comercialização.

2.2.1. **A MSBI fica pelo presente autorizada a fornecer a terceiros, em base não exclusiva, Publicidade Online e Publicidade de Busca Online com as marcas detidas pela MSFT no Território da MSBI.**

2.2.2. **A MSBI não terá nenhum direito às marcas detidas pela MSFT, nem deverá licenciá-las para qualquer uso** que seja, especialmente em relação a quaisquer prestações de serviços que possam levar o renome e o fundo de comércio da MSFT a descrédito e desrespeito.

2.3. Restrições de Revenda.

A MSBI deverá garantir que as condições mínimas a seguir sejam atendidas em qualquer revenda de Publicidade Online e de Publicidade de Busca Online feita pela MSBI nos termos desta Cláusula 2:

2.3.1 - o contrato terá de ser por escrito:

2.3.2. o contrato deverá estabelecer que **a titularidade exclusiva da MSFT em qualquer marca detida pela MSFT não seja, de modo algum, afetada ou diminuída por qualquer medida ou não medida por parte da MSBI**. e a MSBI deverá concordar em colaborar com quaisquer esforços necessários contra terceiros para garantir este resultado;

2.3.3. as prestações de serviços que tiverem qualquer marca detida pela MSFT serão da mesma alta qualidade que serviços semelhantes comercializados com as marcas detidas pela MSFT;

2.3.4. **a devida atribuição da titularidade da marca será da mesma alta qualidade que distribuições semelhantes comercializadas com as marcas detidas pela MSFT; e**

2.3.5. todas as demais salvaguardas necessárias e razoáveis para a proteção das marcas detidas pela MSF, incluindo disposições referentes à rescisão de qualquer

citado contrato e à perda do direito de prestar serviços, estejam incluídas em cada contrato.

3. PAGAMENTOS

3.1. **Em contraprestação** pela Publicidade Online e pela Publicidade de Busca Online que deverão ser fornecidas nos termos deste Contrato, **a MSBI obriga-se a pagar à MOI uma quantia igual a 50% (cinquenta por cento) das Receitas Líquidas de toda a Publicidade Online da Microsoft e Busca Online da Microsoft (Espaço Alocado da Microsoft) prestadas pela MSBI no Território da MSBI. Receitas Líquidas significam as receitas recebidas pela MSBI de clientes e parceiros** líquidas de todos os abatimentos, ajustes, diferimentos, impostos e outros encargos registrados contra receitas faturadas, incluindo Custos de Aquisição de Tráfego ou acordos de Compartilhamento de Receita com terceiros. Para evitar quaisquer dúvidas, fica esclarecido que **Receitas Líquidas também incluirão receitas recebidas pela MSBI de terceiros, segundo acordos de prestação de serviços celebrados entre a MSBI e esses terceiros.**

3.2. Em reconhecimento do fato de que a MSBI assume investimentos estratégicos em nome da MOI no desenvolvimento dos mercados para o Espaço Alocado da Microsoft no Território da MSBI, **a MOI concorda em garantir à MSBI uma margem operacional mínima de 3%** (três por cento). Na hipótese de a margem operacional mínima trimestral ser inferior a 3%, o percentual de pagamento previsto na Cláusula 3.1 será reduzido para um percentual que permita à MSBI uma margem operacional de 3%. (destaques nossos)

Conforme se verifica dos excertos supra, trata-se de contrato de disponibilização de plataforma da Microsoft, cedida pela Microsoft Online Inc. (MOI) à Microsoft do Brasil (MSBI), para que esta comercialize junto a terceiros, no território nacional, Publicidade Online e Publicidade de Busca Online com as marcas detidas pela MSFT (MOI -> MSBI -> Terceiros), permitindo assim que tais clientes do Recorrente insiram seus anúncios.

Na comercialização a terceiros, a MSBI não terá nenhum direito às marcas detidas pela MSFT, nem deverá licenciá-las para qualquer uso, não devendo a titularidade exclusiva de qualquer marca detida pela MSFT ser afetada ou diminuída por qualquer medida ou não medida por parte da MSBI, que deverá concordar em colaborar com quaisquer esforços necessários contra terceiros para garantir este resultado.

Em contraprestação pela Publicidade Online e pela Publicidade de Busca Online, a MSBI obriga-se a pagar à MOI uma quantia igual a 50% (cinquenta por cento) das Receitas Líquidas de toda a Publicidade Online da Microsoft e Busca Online da Microsoft (Espaço Alocado da Microsoft) prestadas pela MSBI no Território da MSBI, valor esse que, segundo as *invoices*, as notas fiscais e a contabilidade do Recorrente analisadas pela fiscalização, configura **royalty**.

Constata-se, portanto, que, na relação MSBI-Terceiros, embora o Recorrente (MSBI) não tenha nenhum direito às marcas detidas pela MSFT, não podendo licenciá-las para qualquer uso a terceiros (subitem 2.2.2. do contrato), na relação MOI-MSBI, há autorização para que a MSBI

forneça a terceiros, no território nacional, as marcas detidas pela MSFT (subitem 2.2.1), ou seja, se na relação MSBI-Terceiros não há licença de uso de marca, na relação MOI-MSBI, há a cessão do direito de uso da marca Microsoft para repasse juntamente com a plataforma de publicidade, cláusula essa que, segundo o Recorrente, “apenas explicita que **essa revenda de serviços se utilizará de direito de propriedade intelectual relacionado às tecnologias detidas pela MOI**, e não que a Recorrente estaria licenciando, para uso próprio, as marcas daquela empresa”, não envolvendo, portanto, transferência de tecnologia. (g.n.)

Tendo-se em conta o teor do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, transcrito no introito deste votos, verifica-se que a Cide incide sobre dois grupos de fatos geradores, a saber: (1º) licença de uso ou aquisição de conhecimentos tecnológicos, contratos que impliquem transferência de tecnologia (exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica) e licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador quando envolver a transferência da correspondente tecnologia (previsão original da Lei nº 10.168/2000) e (2º) 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 (hipóteses introduzidas pela Lei nº 10.332/2001).

Considerando tal conclusão, constata-se que a exigência de transferência de tecnologia se aplica apenas aos fatos geradores do primeiro grupo (redação original da lei), inexistindo vinculação entre essa exigência e os fatos geradores supervenientes, ou seja, aqueles introduzidos pela Lei nº 10.332/2001, dentre os quais inclui-se o fato gerador sob análise nestes autos (pagamento de royalties).

Por outro lado, o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000 estipula que “[consideram-se], para fins desta Lei, **contratos de transferência de tecnologia os relativos** à exploração de patentes ou de **uso de marcas** e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.” (g.n.)

Ou seja, havendo, no contrato, previsão de uso de marcas, ter-se-á por configurada a transferência de tecnologia.

Por outro lado, a alínea “c” do art. 22 da Lei nº 4.506/1964, cuja aplicação nos casos da espécie ora analisado encontra suporte legal no art. 3º da Lei nº 10.168/2000,⁴ estipula que “[serão] classificados como “royalties” os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:” (...) “c) **uso** ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e **de marcas** de indústria e comércio” (g.n.).

⁴ art. 3º A contribuição de que trata esta Lei sujeita-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, previstas no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, bem como, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.”

Nesse sentido, seja considerando tratar-se de contrato de uso de marca, seja em razão dos pagamentos respectivos se configurarem royalties, conclui-se por manter a autuação nessa parte.

V.2. Acordo de Prestação de Serviços Online.

Analisando o “Acordo de Prestação de Serviços Online” (fls. 563/567)”, concluiu a fiscalização que “o objeto do contrato não é a prestação de serviços. É o direito de acessar, concedido pela MICROSOFT CORPORATION à empresa brasileira, a plataforma e o conteúdo dos Serviços Online, permitindo que esta comercialize, distribua e hospede os Serviços Online da Microsoft no Brasil e licencie, diretamente aos clientes, a parte de software dos Serviços Online da Microsoft no Brasil, gratuitamente, quando necessário para o fornecimento dos serviços”, sendo a MICROSOFT CORPORATION remunerada “por meio de royalties, conforme descrito nas *invoices* por ela emitidas e de acordo com os registros contábeis efetuados pela MICROSOFT DO BRASIL LTDA. Tal afirmação é corroborada pelos subitens 2.2.1.1 e 2.2.1.2 do contrato”.

Segundo a fiscalização, “conforme o § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2001, com redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001, a CIDE é devida 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. Desse modo, sobre as remessas ao exterior, efetuadas entre 1º de janeiro de 2016 e 31 de janeiro de 2017, relativas ao “Acordo de Prestação de Serviços Online” incide a contribuição”.

O Recorrente se contrapõe a essa conclusão, arguindo que o Acordo de Prestação de Serviços Online tem por objeto “a importação de serviços de SaaS, como o pacote Office 365, Azure etc., que são prestados mediante plataformas digitais, para posterior revenda local a clientes brasileiros”, serviços esses que “consistem, essencialmente, em serviços prestados na nuvem, sem suporte físico e mediante uso constante da internet. São os chamados SaaS, assim definidos pelo Centro de Informática da Universidade Federal de Pernambuco”.

Ressalta o Recorrente “que a RFB já se posicionou nas Soluções de Consulta Cosit nº 191/2017 e 99.001/2021 no sentido de que a importação de SaaS configura prestação de serviços”, bem como o Município de São Paulo, que, por meio do Parecer Normativo SF nº 1/2017, esclareceu “que o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação quando instalados em servidor externo (SaaS) enquadra-se sob o item 1.05 da lista de serviços anexa à LC nº 116/2003, que trata dos serviços de licenciamento de uso de software”.

“Com efeito”, continua o Recorrente, “os serviços importados – Office 365, Azure etc. – são disponibilizados via plataforma digital, isto é, estão na nuvem, e dependem de conexão na internet para serem acessados. Ao conceder acesso à plataforma para o Requerente, o contrato nada mais faz do que viabilizar a prestação desses serviços de SaaS, permitindo com que a Requerente os acesse na plataforma digital da Microsoft Co. para posterior revenda no mercado

local”, advindo o termo “acesso à plataforma” de “terminologia americana utilizada na versão original do contrato”, inexistindo, nesse caso, “transferência de direitos de comercialização ou distribuição à Recorrente, mas tão somente uma forma utilizada pelas partes para encontrar um denominador comum que retratasse a natureza dos serviços importados, que são SaaS.”

Alega, ainda, que, caso não se aceitem os argumentos acima, teria que se considerar que “plataformas digitais essencialmente são softwares que viabilizam um ambiente online com variadas funcionalidades e que conecta diversos usuários, promovendo interações de valor”, em relação às quais não houve transferência de tecnologia, conforme exige o § 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

Por fim, argui que, de acordo com o item 2.2.1 do contrato, “os pagamentos efetuados à Microsoft Co. pela Recorrente são expressamente denominados “Taxas de Serviço”.

Merecem registro as seguintes cláusulas do contrato (fls. 563/567):

A MSFT desenvolveu e possui uma **plataforma através da qual serviços são prestados online a usuários finais no mundo inteiro** (os Serviços Online conforme definidos abaixo);

A MSFT deseja ter uma maior penetração no mercado brasileiro **tendo a MSBI agindo como um provedor local desses Serviços Online**, a MSFT deseja fornecer à MSBI **acesso à plataforma e ao conteúdo dos Serviços Online, e permitir à MSBI comercializar e hospedar esses Serviços Online (conforme definidos abaixo), bem como distribuir as licenças relevantes em seu nome, no Território** (conforme definido abaixo);

(...)

1. DEFINIÇÕES.

As seguintes definições devem ser aplicadas a todas as seções do presente Acordo:

“Afiliada” significa qualquer entidade jurídica que direta ou indiretamente possuir, for possuída ou controlada por, ou estiver sob controle comum pela MSFT ou MSBI.

“Serviços Online da Microsoft” significa qualquer atividade identificada periodicamente pela MSFT que não for contemplada sob uma linha estabelecida de atividades da Microsoft conduzida na internet. Na Data de Entrada em Vigor, esses serviços compreendem:

- **“Office 365”** – Pacote Office a ser **utilizado online, com exigências mínimas de software instalado;**
- **Azure** – Sistema operacional da web que promove serviços de hospedagem geridos pela Microsoft, os quais compreendem recursos informáticos, armazenamento e administração;

- **Dynamics CRM** – Business Insights: Sistema de gestão de relacionamento com o cliente, o qual **fornece ferramentas para aperfeiçoar processos de vendas, marketing e serviços de suporte ao cliente;**
- **Windows Intune** – Management & Security: **Ajuda a administrar e proteger computadores** com uma combinação de serviços na nuvem e licenciamento de atualizações do Windows. Fornece recursos de gestão e segurança baseada na nuvem através de um console administrativo único baseado na web. É possível administrar computadores em quase qualquer browser que suportar o Microsoft Silverlight;
- **XBOX Live**: Website que **fornece um mundo virtual seguro para que os clientes joguem jogos, interajam com amigos e outros clientes;**
- **Windows Phone**; e
- **Windows 8.**

(...)

2. FORNECIMENTO DOS SERVIÇOS ONLINE DA MICROSOFT.

2.1. Fornecimento de acesso à plataforma e aos serviços.

2.1.1. A MSFT fornece pelo presente à MSBI acesso à plataforma e ao conteúdo dos Serviços Online, permitindo que esta última, durante a vigência deste Acordo e de modo não exclusivo, comercialize, distribua e hospede os Serviços Online da Microsoft no Território. **Durante a vigência do presente Acordo, a MSBI poderá diretamente licenciar aos clientes a parte de software dos Serviços Online da Microsoft no Território, gratuitamente, quando necessário para o fornecimento dos serviços.**

2.1.2. Durante a vigência do presente Acordo, **a MSBI poderá diretamente conceder aos clientes de modo não exclusivo, o direito de reproduzir a parte de software dos Serviços Online da Microsoft para uso interno**, quando necessário para o fornecimento dos serviços.

2.2. Taxas.

2.2.1. Taxas de Serviço. As taxas de serviço (as “Taxas de Serviço”) conforme dispostas abaixo estão em sintonia com os padrões da indústria e são comparáveis com as taxas de serviço cobradas de outras subsidiárias da MSFT no mundo todo.

2.2.1.1. **Para o acesso à plataforma e aos Serviços Online da Microsoft criados pela Microsoft Studios, a MSBI deverá pagar à MSFT uma taxa correspondente a 35% (trinta e cinco por cento) das vendas líquidas da MSBI referentes à comercialização e distribuição dos Serviços Online da Microsoft, com exceção do Office 365.**

2.2.1.2. **Para o acesso à plataforma e ao Office 365 criados pela Microsoft Studios, a MSBI deverá pagar à MSFT uma taxa correspondente a 50%**

(cinquenta por cento) **das vendas líquidas** da MSBI referentes à comercialização e distribuição do Office 365.

(...)

3. QUESTÕES DE PROPRIEDADE INTELECTUAL.

3.1 Concessão da MSBI a Terceiros.

Dentro do contexto do presente Acordo, **a MSFT permite que a MSBI limitadamente e de modo não exclusivo, forneça aos clientes o direito de reproduzir ou de outra forma utilizar a parte de software dos Serviços Online da Microsoft**, no Território, quando necessário ao fornecimento dos serviços.

3.2 Avaliação e Licenças de Evento.

Dentro do contexto do presente Acordo, **a MSBI pode autorizar os clientes e parceiros a copiar e utilizar os Serviços Online da Microsoft** por um período limitado, unicamente com a finalidade de avaliar o software ou participar de um evento da indústria. Esta autorização deve constar em um formulário aprovado pelo Departamento Jurídico e de Assuntos Corporativos da Microsoft.

3.2.1 Programas Educacionais.

Dentro do contexto do presente Acordo, **a MSBI pode autorizar estabelecimentos de ensino e de treinamento a copiar e utilizar os Serviços Online da Microsoft**, com a finalidade de treinar pessoas que estão buscando uma qualificação ou experiência em engenharia de software ou o **uso de acordo com uma licença que foi aprovada pelo Departamento Jurídico e de Assuntos Corporativos da Microsoft**.

3.2.2 Organizações de Caridade.

Dentro do contexto do presente Acordo, a MSBI pode autorizar organizações de caridade e sem fins lucrativos a utilizar e copiar os Serviços Online da Microsoft, contanto que eles sejam utilizados apenas para fins de caridade (isto é, a organização de caridade não pode ser autorizada a explorar comercialmente os Serviços Online da Microsoft) e, caso a organização de caridade for de vigência limitada, então a autorização deverá se encerrar no término da finalidade de caridade.

3.3 Amostras de Produto, Uso Interno.

A MSFT deverá fornecer à MSBI, gratuitamente, o número de Serviços Online da Microsoft conforme a MSFT considerar necessário para a MSBI cumprir com as suas obrigações, de acordo com os termos do presente Acordo. A MSBI deverá usar as amostras somente para fins de demonstração, e não deverá fazer nenhuma cópia de nenhum componente, exceto como especificamente autorizado no presente. **A MSBI pode duplicar os Produtos e Serviços da Microsoft para o seu uso comercial interno.**

3.4 Cópia de produto.

Exceto conforme autorizado de outra forma no presente Acordo, a MSBI não poderá manufaturar, duplicar, localizar, traduzir, efetuar a engenharia reversa, descompilar ou separar quaisquer Serviços Online da Microsoft.

3.5 Prevenção de cópia não autorizada.

A MSBI deverá auxiliar a MSFT na prevenção, investigação e processo de qualquer cópia não autorizada de quaisquer produtos da MSFT por qualquer parte. A MSBI concorda em informar prontamente à MSFT sobre qualquer cópia não autorizada de quaisquer produtos da MSFT que vier ao conhecimento da MSBI. A MSBI deverá consultar a MSFT e receber a permissão desta última antes de executar quaisquer ações para prevenir a cópia não autorizada de produtos da MSFT.

(...)

4. DISPOSIÇÕES FINANCEIRAS.

(...)

4.2 Cálculo da Remuneração.

(...)

5. DISPOSIÇÕES GERAIS.

(...)

5.10 Impostos retidos na fonte.

Caso quantias pagáveis pela MSBI à MSFT em conformidade com o presente Acordo forem taxáveis por qualquer governo no(s) território(s) definido(s) aqui e os impostos tenham que ser retidos e pagos sobre essas quantias pela **MSBI**, esta última **deverá reter e pagar tais impostos em seu próprio nome ou em nome da MSFT e transmitir à MSFT os recibos tributários apropriados em comprovação do pagamento desses impostos. Quaisquer outros impostos cobrados no Brasil sobre as quantias pagáveis pela MSBI à MSFT deverão ser arcados exclusivamente pela MSBI**, inclusive as taxas de consumo referenciadas na Cláusula 2.5.

5.11 Restrições de exportação.

A MSBI concorda que não pretende e não irá, direta ou indiretamente, exportar ou reexportar intencionalmente nenhum dos Produtos e Serviços Microsoft, Produtos Microsoft OEM [Fabricante Original do Equipamento] ou **quaisquer outros Produtos e Serviços Microsoft**, exceto em conformidade com as regras e procedimentos dispostos pelos Padrões de Comercialização e Conformidade do Grupo MSFT.

5.12 Proibição de cessão.

O presente Acordo não deve ser cedido pela MSBI sem o consentimento prévio por escrito da MSFT. (destaques nossos)

Verifica-se dos trechos do contrato supra que, inobstante constar de diversos itens/cláusulas o registro de “prestação de serviços”, está-se diante da disponibilização, ao Recorrente, de ferramentas de informática, parte acessível a partir da “nuvem”, que procederá à sua distribuição a clientes residentes no território nacional.

Destaquem-se alguns termos utilizados no contrato acerca do objeto do negócio jurídico, a saber: “distribuição de licenças relevantes”, “Pacote Office a ser utilizado online”, “software instalado”, “Sistema operacional da web”, “recursos informáticos”, “ferramentas para aperfeiçoar processos de vendas, marketing e serviços de suporte ao cliente”, “mundo virtual seguro para que os clientes joguem jogos”, “licença de parte de software”, “direito de reproduzir ou de outra forma utilizar a parte de software”, “uso de acordo com uma licença que foi aprovada pelo Departamento Jurídico e de Assuntos Corporativos da Microsoft”, “duplicação dos Produtos e Serviços da Microsoft para o seu uso comercial interno” etc.

Nesse contexto, conclui-se pelo acerto do procedimento fiscal, pois, efetivamente, “o objeto do contrato não é a prestação de serviços. É o direito de acessar, concedido pela MICROSOFT CORPORATION à empresa brasileira, a plataforma e o conteúdo dos Serviços Online, permitindo que esta comercialize, distribua e hospede os Serviços Online da Microsoft no Brasil e licencie, diretamente aos clientes, a parte de software dos Serviços Online da Microsoft no Brasil, gratuitamente, quando necessário para o fornecimento dos serviços”, sendo a MICROSOFT CORPORATION remunerada “por meio de royalties, conforme descrito nas *invoices* por ela emitidas e de acordo com os registros contábeis efetuados pela MICROSOFT DO BRASIL LTDA.”

Tem-se, na verdade, portanto, licença de uso ou direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador envolvendo transferência da correspondente tecnologia, pois se está diante de efetivo fornecimento de tecnologia, prestação de serviços técnicos e semelhantes e prestação de assistência técnica, remunerados por meio de royalties a fornecedor residente ou domiciliado no exterior, conforme exigem os §§ 1º, 1º-A e 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, razão pela qual mantém-se, também, a autuação quanto a esse item.

V.3. Direitos autorais.

O Recorrente alega, alternativamente aos seus argumentos anteriores, que “as remessas objeto desta autuação fiscal se destinariam a remunerar os direitos autorais da MOI e Microsoft Co. referentes às plataformas digitais que estariam sendo supostamente licenciadas à Recorrente, para prestação local de serviços”, constatação essa, segundo ele, relevante, pois “a exploração de direitos autorais NÃO está prevista no rol dos fatos geradores da CIDE do artigo 10 do Decreto 4.195/02”.

Quanto a essa alegação, há que registrar que a Lei nº 10.168/2000, instituidora da Cide, estipula no § 2º do seu art. 2º que a contribuição incide também em relação a contratos pelos quais as pessoas jurídicas pagam, creditam, entregam, empregam ou remetem **royalties**, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

A conceituação de royalties deve ser buscada na Lei nº 4.506/1964, que dispõe sobre o imposto de renda, cujo art. 22 assim dispõe:

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

(...)

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.

Verifica-se, portanto, que o conceito de royalties encontra-se definido em lei válida e vigente, abarcando os rendimentos decorrentes do uso de marcas e a exploração de direitos autorais.

A utilização desse art. 22 da Lei nº 4.506/1964 para fins de aplicação supletiva em relação à lei instituidora da Cide encontra respaldo no parágrafo único do art. 3º da Lei nº 10.168/2000, em que se estipula que “[a] **contribuição de que trata esta Lei sujeita-se** às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, previstas no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, bem como, subsidiariamente e no que couber, **às disposições da legislação do imposto de renda**, especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.”

Tal conceito previsto em lei não pode ser suplantado por conceito específico definido em decreto. O art. 10 do Decreto n.º 4.195/2002 reporta-se ao art. 2º da Lei nº 10.168/2000 mas somente em relação a (i) fornecimento de tecnologia, (ii) prestação de assistência técnica, (iii) serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, (iv) cessão e licença de uso de marcas e (v) cessão e licença de exploração de patentes, hipóteses essas presentes no referido art. 2º, caput e §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.168/2000, porém nada dizendo sobre os pagamentos feitos por pessoas jurídicas a título de royalties a qualquer título, hipótese essa também presente no mesmo art. 2º, § 2º.

O fato de o Decreto ter a função de regulamentar a lei não pode ser interpretado como uma prescrição obrigatória no sentido de que, não se encontrando regulamentada, a matéria presente na lei deixa de se aplicar, pois, muitas vezes, a previsão legal não demanda maiores especificações. Tal possibilidade ocorreria no caso de haver previsão na lei determinando a regulamentação de determinado dispositivo para que ele pudesse gerar efeitos, hipótese essa não condizente com a ora sob análise.

Essa conclusão encontra guarida na jurisprudência do CARF, parte dela bem recente, *verbis*:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. ROYALTIES. LICENÇA DE USO.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) tem incidência sobre “royalties, a qualquer título”, cujo conceito se encontra no art. 22 da Lei nº 4.506/1964, bem como é devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso.

(...)

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. DIREITOS DE AUTOR E CONEXOS. ABRANGÊNCIA.

A CIDE-Remessas de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168/2000 incide sobre “direitos autorais” (“direitos de autor e conexos”), expressão que abrange, em âmbito nacional e internacional, transmissões de som e imagem, como filmes, programas de TV, e eventos, inclusive esportivos.

(Acórdão 3202-014.822, de 15/10/2024)

[...]

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

CIDE-ROYALTIES. REMESSA DE ROYALTIES PARA PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

A partir de 01/01/2002, com as alterações introduzidas no artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 pela Lei nº 10.332/2001, a CIDE passou a incidir, também, sobre o valor de royalties, a qualquer título, que a pessoa jurídica pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter a residente ou domiciliado no exterior, inclusive os royalties decorrentes de licença e direito de uso na exploração e transmissão de filmes, programas e eventos em televisão por assinatura.

CIDE. DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR. RESERVA LEGAL. DECRETO REGULAMENTADOR. PAPEL MERAMENTE EXEMPLIFICATIVO.

Somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal (artigo 97, inciso III, do CTN) e o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos (artigo 99 do CTN). Assim, **estabelecendo a lei que a CIDE incide sobre as remessas ao exterior de royalties a qualquer título, não poderia uma norma regulamentar restringir este alcance. Assim, forçoso concluir que o rol do artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002 é meramente exemplificativo.**

(Acórdão 3102-002.739, j. 15/10/2024)

Assim, nada a reformar quanto a essa questão levantada pelo Recorrente.

V.4. Mudança de critério jurídico.

Alega o Recorrente que “a cobrança ora promovida pela D. Fiscalização é indevida, pois viola o artigo 146 do CTN, que afasta a possibilidade de lançamento fiscal retroativo no caso

de mudança de ofício dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento.”

Segundo ele, “no presente caso, as DD. Autoridades Fiscais fiscalizaram a Recorrente quanto às suas remessas realizadas com base nos contratos ora examinados no ano de 2014 (vide doc. nº 6 da Impugnação) e concluíram que as remessas suportadas pelos contratos de fls. 461/464 e 563/567 não estariam sujeitas a essa contribuição. Na ocasião, lavrou-se Auto de Infração somente em relação às suas remessas pelo direito de comercialização de jogos eletrônicos.”

E continua: “A lavratura desse mencionado Auto de Infração para cobrança de CIDE de 2014 se deu em maio de 2019 e refletiu, naquele evento, o critério jurídico adotado pelas DD. Autoridades Fiscais no lançamento tributário dessa contribuição”, razão pela tem-se por caracterizado mudança de critério jurídico nos presentes autos, nos termos do art. 146 do CTN, “pois traz inovadora cobrança de CIDE sobre contratos até então nunca questionados”.

O art. 146 do CTN assim dispõe:

Art. 146. A **modificação introduzida**, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, **nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.** (g.n.)

O lançamento anterior a que o Recorrente se reporta referiu-se, como ele mesmo apontou, a fato gerador ocorrido em 2014, enquanto que os presentes autos se referem aos anos de 2016 e 2017, após, portanto, aquele em que o critério jurídico anterior havia sido aplicado. Tratando-se de fato gerador superveniente, o novo critério jurídico é formulado durante o novo procedimento fiscal, fase essa anterior ao novo lançamento de ofício, quando o Recorrente é intimado para prestar esclarecimentos e fornecer documentação, encontrando-se ciente, portanto, na ocasião, do encaminhamento que está sendo dado pela fiscalização quanto ao critério jurídico.

Esse entendimento está em consonância com o excerto doutrinário a seguir transcrito:

Poder-dever de alterar os critérios, resguardada a confiança.

Se a Administração identifica como correta uma determinada interpretação da norma e depois verifica que esta não é a mais adequada ao Direito, tem o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, promover a alteração do seu posicionamento. Porém, em nome da proteção da confiança legítima, deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já realizados.⁵

⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. Revista Dialética de direito tributário. São Paulo, v. 145, out/2007, p. 99.

Há, também, decisões do CARF nesse sentido, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO ARGUIDO EM RAZÃO DA INOCORRÊNCIA DE LANÇAMENTO EM FISCALIZAÇÕES ANTERIORES. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

O crédito tributário não lançado em períodos anteriores não representa impedimento para a administração tributária apreciar os elementos de fato e de direito que exigem seu lançamento, porquanto se tratar de atividade administrativa vinculada e obrigatória, **sob pena de responsabilidade funcional do agente**, conforme previsão do art. 142, parágrafo único, do CTN.

O não lançamento do tributo não representa manifestação de critério jurídico susceptível à invocação de um direito adquirido contra posterior lançamento, pois não há direito adquirido contra omissão no cumprimento da lei.

Se à administração pública é dado anular seus próprios afastar vícios que os tornem ilegais, dos quais não se originam direito, conforme súmula 473 do STF, com mais razão **é plenamente possível ao Fisco realizar o lançamento de tributos quando não o tenha feito anteriormente, sempre que encontrar razões fáticas e jurídicas para tanto, conquanto inexistir óbice de natureza legal.**

Não se aplica o art. 146 nos casos em que não houver prévia manifestação de entendimento da administração tributária ou dos órgãos de julgamento sobre fatos análises posteriores.

(Acórdão nº 1201-006.308, j. 08/04/2024)

Diante do exposto, nega-se provimento a esse argumento da defesa.

V.5. Multa e juros aplicados.

O Recorrente considera um exagero a cobrança da multa de 75% sobre o principal, nos termos do artigo 142 CTN, além da impossibilidade de aplicação de juros sobre a mesma multa.

Trata-se de multa exigida em lei válida e vigente, com comando expresso determinando a sua aplicação, de observância obrigatória por parte deste colegiado, razão pela qual não se pode excluí-la com base em argumentos valorativos destituídos de certeza e objetividade.

Eis a dicção do art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Verifica-se que inexistente dúvida quanto à capitulação legal da multa de ofício, razão pela qual ela deve ser mantida.

Quanto à exigência de juros sobre a multa de ofício, trata-se de matéria sumulada neste CARF, *verbis*:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, afasta-se a alegação sob comento.

V. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis