



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>15746.722424/2021-15</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3202-003.023 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 11 de novembro de 2025                               |
| <b>RECURSO</b>     | EMBARGOS                                             |
| <b>EMBARGANTE</b>  | BRASOFTWARE INFORMÁTICA LTDA                         |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ART. 65 DO RICARF. CONTRADIÇÃO. OBSCURIDADE. EXISTÊNCIA.

O art. 65 do RICARF prescreve que cabem embargos de declaração contra decisões que contenham obscuridade, omissão e contradição. Configurado está o vício de contradição se os resultados na ementa e no dispositivo do acórdão embargado forem diferentes.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em acolher os embargos de declaração, sanando o vício de contradição/obscuridade, sem efeitos infringentes.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo sujeito passivo em face do acórdão nº 3202-002.044, proferido em 17 de setembro de 2024, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Embargos de declaração opostos pelo sujeito passivo em face do acórdão nº 3202-002.044, proferido em 17 de setembro de 2024, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO O sujeito passivo tomou ciência do acórdão embargado em 29/10/2024, tendo protocolado os embargos de declaração em 04/11/2024; portanto, dentro do prazo previsto no artigo 116, § 1º, do Anexo ao Regimento Interno do CARF.

DAS ALEGAÇÕES Inicia pela alegação de que o acórdão incorreu nos vícios de contradição e obscuridade ao fundamentar a decisão na interpretação sistemática da legislação aplicável.

Em suas palavras, Não há dúvida sobre a importância/relevância do método de interpretação sistemático, mas a simples citação do método, não materializa sua aplicação.

Faz-se necessário citar quais as normas que formam o “sistema” arguido e a coerência delas com a tese defendida.

Ademais, diante do fato de ser o Direito Tributário, um “Direito de Sobreposição”, ao afastar o conceito de importação advinda do Direito Aduaneiro, torna-se necessário identificar na Lei, o novo conceito adotado.

Considera, também, que o acórdão incorreu nos mesmos vícios de contradição e obscuridade na aplicação do termo importado para o software produzido no exterior.

Quanto a isso, após transcrever excerto do acórdão embargado, procura demonstrar que o raciocínio adotado na decisão carece de conexão lógica ou sistemática.

E que o acórdão também incorreu em contradição/obscuridade no que diz respeito ao direito superveniente.

Neste ponto, alega que o Colegiado aplicou apenas em parte a inovação jurisprudencial decorrente de decisão recente tomada no âmbito do Supremo Tribunal Federal -STF, justamente, no entender da embargante, na parte que lhe interessa.

Segundo entende, Vê-se que, mesmo com a radical mudança da interpretação, constituindo verdadeiro direito novo a vigorar sobre a matéria (Direito Superveniente), a conclusão mantém-se: não se configura a importação do software pela embargante, mas somente por aqueles em relação aos quais se

verifique o resultado do serviço, que se dará pelo download ou uso do serviço em nuvem, por exemplo.

Na situação concreta da embargante, não ocorrendo o fato gerador do PIS e Cofins-importação, fica evidente que não há a figura do software importado, que somente se configurará quando os resultados dos serviços sejam observados no país. Enquanto não ocorrer o download ou o uso em nuvem do software licenciado, não há de se falar em software importado.

A seguir, alega que o acórdão incorreu nos vícios de contradição/obscuridade na apuração de créditos sobre as Contribuições.

Faz referência ao vício de contradição no qual incorreu o acórdão nº 9303-010.248, utilizado como referência na decisão. Depois, adentra às particularidades do sistema de apuração não cumulativo das Contribuições em comparação com outros impostos e aos problemas nos quais incorreu o acórdão embargado na definição dos critérios aplicáveis ao caso concreto.

Conclui, então, que Se a própria administração tributária, em seus pronunciamentos à época, entendeu não incidir o PIS e a Cofins-importação no caso de incidência de royalties e, mais de 20 anos após, muda seu entendimento, para a incidência do PIS e COFINS-Importação nesses casos, isso não pode levar à consequência da perda do direito de se creditar dos valores calculados sobre os royalties.

O entendimento de que a Embargante não poderia adotar o método cumulativo e, também, não poderia se utilizar dos créditos gerados pelos insumos necessários ao seu negócio, geraria um aumento extraordinário em sua carga tributária, pois seria uma situação de sistema não cumulativo sem créditos, ou seja, um aumento de carga de 3,65% para 9,25%, pura e simplesmente.

Ainda mais, que o acórdão foi contraditório/obscuro na caracterização do software como sendo importado ou nacional com base na verificação do usuário.

Quanto a isso, aponta omissão do acórdão em relação ao disposto na Solução Cosit nº 177/2024 que estabelece que não sofrem incidência das Contribuições as importâncias pagas, creditadas e entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior a título de royalties em decorrência do direito de distribuição ou comercialização de software.

E que o acórdão também foi omissso pela inobservância das regras do Acordo Geral de Tarifas e Comércio – GATT. Explica que dedicou extenso arrazoado no recurso interposto com o intuito de demonstrar que as regras do Acordo, como, por exemplo, a igualdade de tratamento tributário entre produtos estrangeiros e nacionais, não foram observadas, e que o acórdão, inobstante, não se pronunciou a respeito.

Aduz que o acórdão se omitiu quanto a ilegalidade da Instrução Normativa nº 2.121/2022 que, ao definir o conceito de software importado, extrapolou os limites de sua competência.

Segundo entende, No entanto, no acórdão Embargado, a negativa de uso do conceito advindo do Direito Aduaneiro não é seguida, como deveria, da devida indicação expressa de qual base normativa permite o uso do conceito de “software importado” como sinônimo de “software estrangeiro” ou de “software produzido no exterior”.

Por fim, alega que o acórdão foi omissivo em razão da inobservância do contexto no qual a Lei 10.833/2003 foi inserida.

Quanto a isso, explica ter demonstrado que era diferente a realidade do mercado de software ao tempo em que foi editada a Lei 10.883/2003 e alterações posteriores. Que, na época, os softwares eram considerados mercadorias, dependiam de um suporte físico e estavam sujeitos ao desembaraço aduaneiro e procedimentos alfandegários.

E que, Assim, no contexto em que a Lei 10.833/2003 foi editada, o termo “software importado”, utilizado no §2º do artigo 10 da referida Lei, pressupunha que o software deveria se submeter a desembaraço aduaneiro e procedimentos alfandegários. Por essa razão, os softwares objeto do contrato de licenciamento e comercialização para terceiros firmados pela Embargante, por não terem sido objeto de procedimentos alfandegários, tais como despacho aduaneiro, vinculação à Declaração de Importação, etc., não poderiam ser considerados como “importados” para fins de aplicação da regra do §2º do artigo 10 da Lei 10.833/2003.

Alega que o acórdão, contudo, nada disse a esse respeito.

Nos demais pontos, o r. despacho de admissibilidade rejeitou as alegações da Embargante:

Isto posto, tem-se que a primeira alegação da embargante está dirigida à afirmação contida no voto de que a interpretação sistemática do arcabouço normativo que disciplina a matéria remete a determinada conclusão. Afirma que a relatora baseia-se na dita interpretação sistemática, sem, no entanto, referir-se às demais normas integrativas que compõe o sistema onde buscou fundamento de validade para sua decisão.

Ora, o fato de o acórdão não ter feito expressa referência às disposições normativas que integram o sistema como um todo não macula a decisão dos vícios de contradição e/ou obscuridade.

O que se pode depreender do racional empregado pela i. Relatora é que todo o arcabouço normativo vigente antes e depois das normas modificativas foram levados em consideração na formação de sua convicção quanto ao merecimento do direito controvertido. A simples falta da expressa indicação das normas que

deram suporte à decisão não macula o acórdão do vício de contradição ou de obscuridade.

Ainda mais, a única referência contida no acórdão à interpretação sistemática da legislação refere-se aos critérios de convencimento contidos no Relatório Fiscal e não às razões de decidir da Turma, como faz crer a embargante. Observe.

Em síntese, a recorrente defende que o entendimento de que software importado é somente aquele que passa pelo despacho aduaneiro de importação. No entanto, com base em interpretação sistemática, o Relatório Fiscal adota a seguinte definição para software importado:

trata-se de “programas de computador cujos titulares dos direitos de propriedade intelectual sejam residentes ou domiciliados no exterior” (fl. 7.957 A segunda alegação da embargante refere-se aos vícios de contradição e obscuridade em que o acórdão teria incorrido na aplicação do termo importado para o software produzido no exterior.

Neste ponto, os embargos trazem a seguinte narrativa.

No raciocínio acima desenvolvido, esse fundamento seria:

“Com efeito, o art. 2º da Lei 9.609/1998 determina que, observado o disposto nesta lei, o regime de proteção dos programas de computador é o mesmo conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País.

Portanto, a natureza do software é essencialmente intangível, incorpórea, e essa característica determina a forma como a dogmática jurídica o concebe e o disciplina.”

A conclusão adotada, que aceita essa premissa, foi: “O termo “importado” remete simplesmente à origem do bem, isto é, ao país onde o programa de computador foi desenvolvido.” A alegação da embargante, neste ponto e da maneira como foi colocada, demonstra-se mal fundamentada.

Não há no excerto extraído do voto condutor da decisão recorrida, acima reproduzido, nenhuma referência ao termo importado. O texto trata, apenas, das características dos bens objeto da lide (intangível e incorpórea).

No parágrafo seguinte do excerto transcrito nos aclaratórios, fica bem claro a razão pela qual o voto adentrou a esta particularidade. Observe.

Ou seja, não possui relação alguma com a forma pela qual o acesso ao software é realizado – mediante dispositivo físico (mercadoria), por download ou por uso em nuvem (Software as a Service) –, sobretudo quando se observa que a difusão da internet propiciou a superação daquele primeiro meio de aquisição de programas, o que se dava pela compra de um disquete ou CD-ROM, por exemplo. Isso porque o entendimento contrário implicaria considerar nacional todo e qualquer software que não estivesse contido em suporte físico submetido a despacho aduaneiro, o que evidentemente soa absurdo.

Como se vê, a fundamentação do voto apenas procura afastar a absurda hipótese de que apenas se considera estrangeiro o bem submetido a despacho aduaneiro de importação.

Em nenhum momento o texto sugere que “se o software é intangível, então o termo software importado é o que foi produzido fora do país”, tanto é que desde o início a fundamentação do voto, ao introduzir a matéria, deixa claro que o “termo ‘importado’ remete simplesmente à origem do bem, isto é, ao país onde o programa de computador foi desenvolvido”.

Logo depois, a embargante alega que acórdão aplicou a novel interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal da forma como melhor lhe favorecia, deixando de lado aspectos importantes dessa decisão, tal como o fato de o resultado do serviço se dar apenas por ocasião do download ou utilização do serviço em nuvem. Considera, neste ponto, que o aresto incorreu nos vícios de contradição e/ou obscuridade.

A matéria foi assim abordada no voto.

Nessa linha, a recorrente sustenta que duas questões ferem a autuação discutida nesses autos, vejamos: “1. Em primeiro lugar, apurar se o software foi de fato utilizado no Brasil; 2. Em segundo lugar, se constatada que ocorreu a utilização do software no Brasil, apurar quem utilizou: se foi a Recorrente (quem vendeu a licença) ou o usuário final (quem comprou a licença), visto que essa definição é importante para se identificar o sujeito passivo de eventual obrigação tributária”.

Dessa forma, a recorrente reitera que não é possível se precisar e nem quantificar se os softwares decorrentes das licenças vendidas foram ou não utilizados no Brasil e, se foram, quando e por quem. Isso porque, a recorrente entende que não cabe qualquer autuação decorrente da qualificação das licenças de softwares comercializadas como softwares importados, visto que a alegada importação pode, simplesmente, não ter acontecido. E, se não são qualificados como softwares importados, não há como serem alcançados pela exceção ao regime cumulativo trazida pelo § 2º do art. 10 da Lei nº 10.833, 2003, e não pode haver autuação pela reclassificação das receitas da empresa para apuração pelo regime não-cumulativo do PIS e da COFINS.

Em síntese, a recorrente defende que o entendimento de que software importado é somente aquele que passa pelo despacho aduaneiro de importação. No entanto, com base em interpretação sistemática, o Relatório Fiscal adota a seguinte definição para software importado: trata-se de “programas de computador cujos titulares dos direitos de propriedade intelectual sejam residentes ou domiciliados no exterior” (fl. 7.957).

(...)Com efeito, o art. 2º da Lei 9.609/1998 determina que, observado o disposto nesta lei, o regime de proteção dos programas de computador é o mesmo conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País.

Portanto, a natureza do software é essencialmente intangível, incorpórea, e essa característica determina a forma como a dogmática jurídica o concebe e o disciplina. O termo “importado” remete simplesmente à origem do bem, isto é, ao país onde o programa de computador foi desenvolvido.

Ou seja, não possui relação alguma com a forma pela qual o acesso ao software é realizado – mediante dispositivo físico (mercadoria), por download ou por uso em nuvem (Software as a Service) –, sobretudo quando se observa que a difusão da internet propiciou a superação daquele primeiro meio de aquisição de programas, o que se dava pela compra de um disquete ou CD-ROM, por exemplo. Isso porque o entendimento contrário implicaria considerar nacional todo e qualquer software que não estivesse contido em suporte físico submetido a despacho aduaneiro, o que evidentemente soa absurdo.

Nesse sentido, a decisão recorrida acolheu entendimento que deve prevalecer, ao assentar que importado é o “software desenvolvido fora do País e para cá ‘trazido’ por qualquer meio, seja em um suporte físico, seja por meio de download pela internet” (fl. 9.261).

(...)Assim, em linha com sua natureza de propriedade intelectual e por não se tratar de mercadoria, o software não é submetido a despacho aduaneiro. Com base nessas premissas, o CARF possui o seguinte entendimento acerca do conceito de software importado para fins de definir o regime jurídico do PIS e da COFINS.

Trata-se do Acórdão nº 3201-009.359 assim ementado:

A afirmação de que o acórdão teria interpretado a decisão do Supremo Tribunal Federal levando em consideração apenas o que melhor lhe aprouvesse não procede. Trata-se, uma vez mais, de uma manifestação de irresignação da parte quanto a decisão de mérito do litígio. Contudo, me parece que assiste razão à embargante quando assevera que o voto, neste ponto, incorreu nos vícios de contradição/obscuridade.

De fato, a premissa adotado no voto, para chegar à conclusão de que está correto o entendimento defendido pelo Fisco, passa pela afirmação de que “a recorrente defende que o entendimento de que software importado é somente aquele que passa pelo despacho aduaneiro de importação” e como, com base nas mais novas decisões sobre a matéria, em especial a tomada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, o software não é submetido a despacho aduaneiro, a contribuinte estaria equivocada.

Contudo, algumas linhas antes de fazer essas ponderações, a i. Relatora do processo afirma que Nessa linha, a recorrente sustenta que duas questões ferem a autuação discutida nesses autos, vejamos: “1. Em primeiro lugar, apurar se o software foi de fato utilizado no Brasil; 2. Em segundo lugar, se constatada que ocorreu a utilização do software no Brasil, apurar quem utilizou: se foi a Recorrente (quem vendeu a licença) ou o usuário final (quem comprou a licença),



visto que essa definição é importante para se identificar o sujeito passivo de eventual obrigação tributária”.

Ou seja, a premissa de que “a recorrente defende o entendimento de que software importado é somente aquele que passa pelo despacho aduaneiro de importação” não é consentânea com os apontamentos feitos na parte em que o exame destas questões é introduzido.

E, de fato, no recurso voluntário, a então recorrente suscita justamente as questões reproduzidas no excerto acima, extraído do voto.

Já no que diz respeito ao sistema de apuração das Contribuições comparado com os sistemas de outros tributos, à mudança de entendimento da Administração Tributária quanto em relação à matéria e a desigualdade observada entre os créditos a que teria direito de acordo com a leitura empregada pelo Fisco em comparação com os débitos calculados a partir desse mesmo critério, são matérias afetas ao mérito do litígio.

Por outro lado, no item 5 dos aclaratórios, intitulado Caracterização como "importado" ou "nacional" com base na verificação do usuário do software, a contradição/obscuridade apontada pela embargante teria ocorrido, tal como explica, entre o acórdão e o entendimento defendido pela Secretaria da Receita Federal. Contudo, vícios dessa natureza somente são assim considerados quando envolvem a fundamentação do próprio acórdão, suas partes dispositivas e ementa.

E também não há que se falar em omissão ante a falta de observância do GATT e de tudo o que sobre ele foi dito no recurso voluntário. Tal como posto linhas acima, não é necessário que a decisão se manifeste sobre cada um dos argumentos de defesa, basta que o racional da decisão seja contrário aos apontamentos de defesa.

E tampouco o acórdão estava obrigado a se manifestar sobre a alegação de ilegalidade da Instrução Normativa nº 2.121/2022 ao definir o conceito de software importado. O voto explica com suficientes argumentos o entendimento que considera correto sobre o uso do conceito de software importado e outros conceitos sobre os quais tenha recaído dúvidas capazes de gerar controvérsia quanto a procedência da exigência fiscal controvertida (exceção feita para os entraves neste reconhecidos).

Por fim, a alegação final, de omissão quanto a evolução histórica das normas tributárias do regime não cumulativo de apuração também não procede. Mais uma vez, não é necessário que o acórdão se manifeste sobre tudo o quanto foi dito pela defesa. No caso, os fundamentos da decisão não comportam a leitura empregada pela parte.

Assim, em despacho de encaminhamento, tendo em vista a oposição dos referidos Embargos, os presentes autos foram remetidos à minha relatoria, conforme trecho transcrito a seguir:



De todo o exposto, concluo que o acórdão padece de parte dos vícios apontados pelo sujeito passivo.

**Acolho em parte os embargados de declaração apenas para que o acórdão seja integrado em relação ao item 3.3 Contradição/obscuridade, 3 – Do Direito Superveniente, nos termos do que expresse neste despacho.**

Encaminhe-se à Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro para reinclusão do processo em pauta de julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Os embargos de declaração são tempestivos e devem ser conhecidos nos exatos termos do r. despacho de admissibilidade.

A embargante alega que o acórdão aplicou a novel interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal da forma como melhor lhe favorecia, deixando de lado aspectos importantes dessa decisão, tal como o fato de o resultado do serviço se dar apenas por ocasião do download ou utilização do serviço em nuvem. Considera, neste ponto, que o aresto incorreu nos vícios de contradição e/ou obscuridade.

A matéria foi assim abordada no voto:

Nessa linha, a recorrente sustenta que duas questões ferem a autuação discutida nesses autos, vejamos: “1. Em primeiro lugar, apurar se o software foi de fato utilizado no Brasil; 2. Em segundo lugar, se constatada que ocorreu a utilização do software no Brasil, apurar quem utilizou: se foi a Recorrente (quem vendeu a licença) ou o usuário final (quem comprou a licença), visto que essa definição é importante para se identificar o sujeito passivo de eventual obrigação tributária”.

Dessa forma, a recorrente reitera que não é possível se precisar e nem quantificar se os softwares decorrentes das licenças vendidas foram ou não utilizados no Brasil e, se foram, quando e por quem. Isso porque, a recorrente entende que não cabe qualquer autuação decorrente da qualificação das licenças de softwares comercializadas como softwares importados, visto que a alegada importação pode, simplesmente, não ter acontecido. E, se não são qualificados como softwares importados, não há como serem alcançados pela exceção ao regime cumulativo trazida pelo § 2º do art. 10 da Lei nº 10.833, 2003, e não pode haver autuação pela reclassificação das receitas da empresa para apuração pelo regime não-cumulativo do PIS e da COFINS.

Em síntese, a recorrente defende que o entendimento de que software importado é somente aquele que passa pelo despacho aduaneiro de importação. No entanto, com base em interpretação sistemática, o Relatório Fiscal adota a

seguinte definição para software importado: trata-se de “programas de computador cujos titulares dos direitos de propriedade intelectual sejam residentes ou domiciliados no exterior” (fl. 7.957).

(...)Com efeito, o art. 2º da Lei 9.609/1998 determina que, observado o disposto nesta lei, o regime de proteção dos programas de computador é o mesmo conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País.

Portanto, a natureza do software é essencialmente intangível, incorpórea, e essa característica determina a forma como a dogmática jurídica o concebe e o disciplina. O termo “importado” remete simplesmente à origem do bem, isto é, ao país onde o programa de computador foi desenvolvido.

Ou seja, não possui relação alguma com a forma pela qual o acesso ao software é realizado – mediante dispositivo físico (mercadoria), por download ou por uso em nuvem (Software as a Service) –, sobretudo quando se observa que a difusão da internet propiciou a superação daquele primeiro meio de aquisição de programas, o que se dava pela compra de um disquete ou CD-ROM, por exemplo. Isso porque o entendimento contrário implicaria considerar nacional todo e qualquer software que não estivesse contido em suporte físico submetido a despacho aduaneiro, o que evidentemente soa absurdo.

Nesse sentido, a decisão recorrida acolheu entendimento que deve prevalecer, ao assentar que importado é o “software desenvolvido fora do País e para cá ‘trazido’ por qualquer meio, seja em um suporte físico, seja por meio de download pela internet” (fl. 9.261).

(...)Assim, em linha com sua natureza de propriedade intelectual e por não se tratar de mercadoria, o software não é submetido a despacho aduaneiro. Com base nessas premissas, o CARF possui o seguinte entendimento acerca do conceito de software importado para fins de definir o regime jurídico do PIS e da COFINS. Trata-se do Acórdão nº 3201-009.359 assim ementado.

Em breve síntese, a embargante defende que:

O Acórdão utiliza como fundamento o Direito Superveniente, e é contraditório ao aceitar apenas parcialmente o entendimento firmado, adotando o sentido que lhe interessa na defesa de sua tese e se omitindo sobre as demais consequências.

Ora, se no momento da ocorrência do fato gerador e da decisão de primeira instância vigorava o entendimento dado pela Suprema Corte, de que haveria sim importação de software e que essa se submetia ao despacho aduaneiro, após a decisão do STF, reconhecida pela própria RFB, passa a ser tributada a importação de serviços, conforme esclarece a SC Cosit nº 107/2023.

Nessa guinada interpretativa, a discussão passa para a questão da importação de software como serviços, mas, na essência, não há mudança nas suas conclusões.

(...)

Vê-se que, mesmo com a radical mudança da interpretação, constituindo verdadeiro Direito novo a vigorar sobre a matéria (Direito Superveniente), a conclusão mantém-se: não se configura a importação do software pela embargante, mas somente por aqueles em relação aos quais se verifique o resultado do serviço, que se dará pelo download ou uso do serviço em nuvem, por exemplo.

Na situação concreta da embargante, não ocorrendo o fato gerador do PIS e Cofins-importação, fica evidente que não há a figura do software importado, que somente se configurará quando os resultados dos serviços sejam observados no país. Enquanto não ocorrer o download ou o uso em nuvem do software licenciado, não há de se falar em software importado.

Assim, consoante análise do despacho de admissibilidade, verifica-se que:

A afirmação de que o acórdão teria interpretado a decisão do Supremo Tribunal Federal levando em consideração apenas o que melhor lhe aprouvesse não procede. Trata-se, uma vez mais, de uma manifestação de irresignação da parte quanto a decisão de mérito do litígio. Contudo, me parece que assiste razão à embargante quando assevera que o voto, neste ponto, incorreu nos vícios de contradição/obscuridade.

De fato, a premissa adotada no voto, para chegar à conclusão de que está correto o entendimento defendido pelo Fisco, passa pela afirmação de que “a recorrente defende que o entendimento de que software importado é somente aquele que passa pelo despacho aduaneiro de importação” e como, com base nas mais novas decisões sobre a matéria, em especial a tomada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, o software não é submetido a despacho aduaneiro, a contribuinte estaria equivocada.

Contudo, algumas linhas antes de fazer essas ponderações, a i. Relatora do processo afirma que:

Nessa linha, a recorrente sustenta que duas questões ferem a autuação discutida nesses autos, vejamos: “1. Em primeiro lugar, apurar se o software foi de fato utilizado no Brasil; 2. Em segundo lugar, se constatada que ocorreu a utilização do software no Brasil, apurar quem utilizou: se foi a Recorrente (quem vendeu a licença) ou o usuário final (quem comprou a licença), visto que essa definição é importante para se identificar o sujeito passivo de eventual obrigação tributária”.

Ou seja, a premissa de que “a recorrente defende o entendimento de que software importado é somente aquele que passa pelo despacho aduaneiro de importação” não é consentânea com os apontamentos feitos na parte em que o exame destas questões é introduzido.

E, de fato, no recurso voluntário, a então recorrente suscita justamente as questões reproduzidas no excerto acima, extraído do voto.

**Logo, os vícios de contradição/obscuridade devem ser sanados.**

Consoante análise da solução de Consulta COSIT nº 107/202, incidem PIS-Importação e Cofins-Importação sobre a remessa de valores ao exterior decorrente da adesão a contratos de licenciamento de uso de softwares não personalizados ou “de prateleira”, quando o acesso a esses é disponibilizado ao contratante ou aderente por meio de download:

“Solução de Consulta COSIT nº 107, de 06 de junho de 2023 Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep IMPORTAÇÃO. SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. LICENÇA DE USO. SERVIÇOS CONEXOS.

CONTRATO. PREVISÃO CONCOMITANTE DE LICENÇA DE USO E SERVIÇOS CONEXOS. INCIDÊNCIA.

No contrato de licenciamento de uso de softwares a obrigação de fazer está presente nº esforço intelectual, seja a aquisição por meio físico ou eletrônico, o que configura contraprestação por serviço prestado os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior como remuneração decorrente dessa adesão, incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre tais valores, nos termos do inciso II do art. 7º c/c o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004.

A Contribuição para o PIS/Pasep-Importação incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, como contraprestação à prestação de serviços decorrentes de contratos de licenciamento de uso de softwares, como a manutenção e o suporte a esses relacionados.

REFORMA PARCIALMENTE A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 303, DE 2017; A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 374, DE 2017; A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 262, DE 2017; A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 448, DE 2017 E A SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 2, DE 2019.

Dispositivos Legais: arts. 21, 22 e 23 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; arts.

1º, 2º, 6º, e 9º a 12 da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; arts. 1º, 3º, 4º e inciso II do art. 7º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins IMPORTAÇÃO. SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. LICENÇA DE USO. SERVIÇOS CONEXOS. CONTRATO. PREVISÃO CONCOMITANTE DE LICENÇA DE USO E SERVIÇOS CONEXOS. INCIDÊNCIA.

No contrato de licenciamento de uso de softwares a obrigação de fazer está presente nº esforço intelectual, seja a aquisição por meio físico ou eletrônico, o que configura contraprestação por serviço prestado os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior como remuneração decorrente dessa adesão, incidindo a Cofins-Importação sobre tais valores, nos termos do inciso II do art. 7º c/c o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004.

A Cofins-Importação incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, como contraprestação à prestação de serviços decorrentes de contratos de licenciamento de uso de softwares, como a manutenção e o suporte a esses relacionados.

REFORMA PARCIALMENTE A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 303, DE 2017; A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 374, DE 2017; A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 262, DE 2017; A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 448, DE 2017 E A SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 2, DE 2019.

Dispositivos Legais: arts. 21, 22 e 23 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; arts. 1º, 2º, 6º, e 9º a 12 da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; arts. 1º, 3º, 4º e inciso II do art. 7º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.”

Já a Solução de Consulta COSIT Nº 218 DE 24/07/2024 trata da contribuição para o PIS/Pasep, regimes de apuração. Empresa de serviços de informática. Receitas decorrentes do licenciamento ou da cessão de direito de uso de software.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

REGIMES DE APURAÇÃO. EMPRESA DE SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. RECEITAS DECORRENTES DO LICENCIAMENTO OU DA CESSÃO DE DIREITO DE USO DE SOFTWARE.

Na hipótese de empresa de serviços de informática sujeita à apuração do Imposto sobre a Renda com base no lucro real:

- a) estão sujeitas à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas auferidas em decorrência do licenciamento ou da cessão de uso de software nacional desenvolvido pela referida empresa;
- b) estão sujeitas à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas auferidas em decorrência do licenciamento ou da cessão de uso de software desenvolvido por terceiros ou importado; e
- c) considera-se software importado aquele produzido por pessoa jurídica cuja sede não está localizada no País.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 303, DE 23 DE OUTUBRO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso XXV e § 2º, e art. 15, inciso V; e Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2021, art. 126, § 2º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

REGIMES DE APURAÇÃO. EMPRESA DE SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. RECEITAS DECORRENTES DO LICENCIAMENTO OU DA CESSÃO DE DIREITO DE USO DE SOFTWARE.

Na hipótese de empresa de serviços de informática sujeita à apuração do Imposto sobre a Renda com base no lucro real:

- a) estão sujeitas à apuração cumulativa da Cofins as receitas auferidas em decorrência do licenciamento ou da cessão de uso de software nacional desenvolvido pela referida empresa;
- b) estão sujeitas à apuração não cumulativa da Cofins as receitas auferidas em decorrência do licenciamento ou da cessão de uso de software desenvolvido por terceiros ou importado; e
- c) considera-se software importado aquele produzido por pessoa jurídica cuja sede não está localizada no País.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 303, DE 23 DE OUTUBRO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso XXV e § 2º; e Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2021, art. 126, § 2º.

A tese fixada na ADI 5.659/MG foi a de que é inconstitucional a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. Nesse sentido, o julgamento do STF estabeleceu que a operação é uma obrigação de fazer e, portanto, deve ser tributada pelo ISS, e não pelo ICMS, independentemente de o software ser padronizado ou personalizado e do meio de transferência (como download ou nuvem).

O motivo da alteração foi o resultado do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.659/MG e da ADI, de mesmo teor, nº 1.945/MT, em 24 de fevereiro de 2021, em que foi superada a antiga jurisprudência contida na decisão do Recurso Extraordinário nº 176.626/SP, que consagrara a expressão software “de prateleira”.

O acórdão do julgamento do STF foi assim ementado:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS- comunicação. Atividadesmeio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado.

Necessidade de lei. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência.

Modulação dos efeitos da decisão.

1. Consoante a jurisprudência da Corte, o ICMS-comunicação “apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-

meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98” (RE nº 570.020/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux).

2. Os critérios para a fixação da margem de valor agregado para efeito de cálculo do ICMS em regime de substituição tributária progressiva devem ser disciplinados por lei estadual, em sentido formal e material, não sendo possível a delegação em branco dessa matéria a ato normativo infralegal, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade tributária.

3. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos.

4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.

5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-as-a-Service(SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.

7. Ação direta não conhecida no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso; julgada prejudicada em relação ao art. 3º, § 3º, da mesma lei; e, no mérito, julgada parcialmente procedente, declarando-se a inconstitucionalidade (i) das expressões “adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura” e “ainda que preparatórios”, constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, com a redação dada pela Lei nº 9.226/09; (ii) da expressão “observados os demais



critérios determinados pelo regulamento”, presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98; (iii) dos arts. 2º, § 1º, VI; e 6º, § 6º, da mesma lei.

8. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento.”

Em seu voto na ADI nº 5.659/MG, o Ministro Dias Toffoli fundamentou:

“Com efeito, no caso de licenciamento ou cessão de uso de software personalizado por meio de transferência eletrônica direta, parece não haver controvérsia na jurisprudência da Corte quanto à incidência do ISS, com base no entendimento firmado no RE nº 176.626/SP e sinalizado na ADI nº 1.945-MC. Anote-se que esse tributo sempre incidiu sobre a operação relativa a software personalizado gravado em suporte físico realizada por meio do comércio tradicional ou do comércio eletrônico indireto. Isso preserva a neutralidade tributária e a não discriminação .

O mesmo entendimento, a meu sentir, deve ser adotado quanto ao licenciamento ou à cessão de uso de software padronizado.

Reafirmo que o software é produto do engenho humano, é criação intelectual, sendo essa sua característica fundamental. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para o desenvolvimento de um programa de computador.

Não há como, a meu ver, desconsiderar esse elemento, ainda que estejamos diante de software que é replicado para comercialização com diversos usuários.

E, mesmo se considerando que, na operação com software padronizado, existe a transferência de um bem digital, consubstanciado, usualmente, no arquivo digital ou nº conjunto de arquivos digitais, julgo que deve incidir sobre a operação o ISS.

É que, analisando-se a questão dessa perspectiva, constata-se que há uma operação mista ou complexa, envolvendo, além da obrigação de dar um bem digital, uma obrigação de fazer. A obrigação de fazer está presente naquele esforço intelectual e, ainda, nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk, a disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento ou de cessão de uso.”

Dessa forma, transcrevo a conclusão da Solução de Consulta COSIT nº 107/2023, em reflexo à decisão:

“70. Portanto, por todo o exposto em relação ao julgado do STF, em virtude da publicação do acórdão proferido na ADI nº 1.945/MT e na ADI nº 5.659/MG, conclui-se que, a partir da referida decisão, reconhece-se que na adesão a contrato de licenciamento de uso de softwares a obrigação de fazer está presente no esforço intelectual, seja a aquisição por meio físico ou eletrônico, o que configuram contraprestação por serviço prestado os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no

exterior como remuneração decorrente dessa adesão, incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação sobre tais valores, nos termos do inciso II do art. 7º c/c o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004.

71. Nessa mesma toada, haja vista que a atualização de software é considerada serviço, cumpre analisar a incidência das contribuições em relação à remessa de valores ao exterior em remuneração à prestação desse e de outros serviços relacionados aos programas de computador como o treinamento e o suporte.

72. Como já anteriormente explanado, o contrato de licenciamento de uso de software contém requisitos que são considerados essenciais, como objeto, condições, entrega, instalação, implantação, prazo de validade etc. Alguns desses requisitos denotam nítida prestação de serviços, como acontece com o treinamento, a manutenção e o suporte.

73. Somando-se a isso, cabe mais uma vez citar o disposto no julgado da Suprema Corte, quando deixa evidente que a obrigação de fazer está presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, por exemplo, a disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento ou de cessão de uso.

74. Dessa maneira, estão sujeitos também à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, nos termos do inciso II do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, como contraprestação à prestação de serviços decorrentes de contratos de licenciamento de uso de softwares, como a atualização, a manutenção, o suporte e o treinamento a eles relacionados.”

Nesse sentido, a 3ª Turma da CSRF deu provimento ao Recurso Especial do contribuinte para admitir o crédito somente quando comprovado o pagamento da contribuição incidente na importação:

“COFINS. CRÉDITOS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ROYALTIES Os royalties tratados como transferência de tecnologia - know-how devem ser considerados como bens móveis nos termos do artigo 83 do Código Civil e, consequentemente, enquadrados como "bens" nos termos do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e geram crédito da contribuição nos casos em que for comprovado o pagamento da COFINS importação, na sua remessa ao exterior.” (Processo nº 10865.002467/2006-71, Acórdão nº 9303-010.248, sessão de 11.03.2020, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos).

No presente caso, verifica-se que os fatos geradores ocorreram no período de 31/01/2017 a 31/12/2017.

Além disso, verifica-se que o objeto social da embargante, destaca sua atuação preponderante no setor de informática, em especial na comercialização e no licenciamento de softwares, inclusive de fabricantes estrangeiros.

Nesse sentido, a legislação que disciplina o PIS e a COFINS mantém no regime cumulativo receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, mas estabelece uma ressalva ao impor o regime não cumulativo às receitas oriundas da comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado (art. 10, XXV, e § 2º c/c art. 15, V, da Lei nº 10.833/2003).

Dessa forma, a fiscalização com base em interpretação sistemática, considerou a definição para software importado como “programas de computador cujos titulares dos direitos de propriedade intelectual sejam residentes ou domiciliados no exterior”.

No entanto, no presente caso, verifica-se que em relação ao suposto direito à apuração de créditos pelo sujeito passivo, a conclusão é de que estes são condicionados ao pagamento das contribuições na etapa anterior de aquisição de bens ou serviços (art. 3º, §2º, II, das Leis 10.637 e 10.833, e art. 15, §1º, da Lei 10.865/2004), o que não se verifica na hipótese dos autos.

Assim, em relação ao suposto direito superveniente da embargante, cumpre esclarecer que o conjunto normativo acima mencionado reforça o entendimento de que, no regime da não cumulatividade, o aproveitamento de crédito pressupõe o efetivo recolhimento do PIS-Importação e da Cofins-Importação, não se admitindo a constituição de crédito ficto.

Portanto, incidentes ou não as contribuições sobre os royalties, o fato é que só haverá crédito, na sistemática da não cumulatividade, caso haja pagamento do PIS-Importação e da Cofins-Importação. O que não se verifica na hipótese dos autos.

Por fim, cumpre destacar que esta Turma já enfrentou matéria idêntica no Acórdão nº 3301-013.815, proferido no âmbito do Processo nº 18088.720199/2018-76, sob relatoria do Ilmo. Conselheiro e Presidente Dr. Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, no qual a embargante igualmente figurou como parte recorrente:

“PIS/COFINS. LICENCIAMENTO DE SOFTWARES. ROYALTIES. CRÉDITO.

IMPOSSIBILIDADE. Não incidem o PIS-Importação e a Cofins-Importação sobre pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior a título de royalties como contrapartida pelo licenciamento de softwares e, sendo assim, não haverá crédito a ser descontado no regime não cumulativo. (...) Incidentes ou não as contribuições sobre os royalties, o fato é que só haverá crédito, na sistemática da não cumulatividade, caso haja pagamento do PIS-Importação e da Cofins-Importação, não se admitindo crédito ficto.

Nesse sentido, a 3ª Turma da CSRF deu provimento ao Recurso Especial do contribuinte para admitir o crédito somente quando comprovado o pagamento da

contribuição incidente na importação.” (Acórdão 3301-013.815. Relator Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe. Julgado em 27/02/2024).

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de acolher os embargos de declaração, sanando o vício de contradição/obscuridade, mas sem efeitos infringentes sobre a decisão embargada.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**