



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

Processo nº 16561.000067/2009-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-000.925 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2013
Matéria CIDE. REMESSA PARA O EXTERIOR
Recorrente SIEMENS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 31/07/2004 a 31/12/2004

CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. LICENÇA DE USO DE SOFTWARES.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incide sobre o valor da remessa ao exterior para pagamento de licença de uso de programas de computador (software), até a edição da Lei nº 11.452/2007, ainda que a licença não importe em transferência de conhecimento tecnológico.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É cabível, por expressa disposição legal, a partir de 01/04/95, a aplicação de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC. Súmula CARF nº 4, de 2009.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão administrativa de primeira instância; no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama. O Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior declarou-se impedido. Fez sustentação oral, pela recorrente, o advogado Fernando Colucci, OAB/SP nº 227.166.

Irene Souza da Trindade Torres – Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Tatiana Midori Migiyama.

Relatório

O presente processo trata de lançamento de ofício, veiculado através de auto de infração lavrado em 29/06/2009 (e-fls. 1722/ss – volume IX), para a cobrança da CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - remessas ao exterior para aquisição de software, multa de ofício e juros moratórios, no montante de R\$ 7.138.619,10, relativo aos períodos de apuração de 31/07/2004 a 31/12/2004. O Termo de Constatação Fiscal, com o relato dos fatos, encontra-se anexado às e-fls. 1716/1739.

Para elucidar os fatos e destacar os argumentos trazidos pelas partes transcreve-se o **Relatório** constante da decisão de primeira instância administrativa (e-fls. 4.142/ss – Volume XXI), *verbis*:

Relatório:

*Cuida o presente processo da lavratura — contra o sujeito passivo em epígrafe do **Auto de Infração** às fls. 1.711 a 1.713, verso, cuja ciência ocorreu em 30/6/2009 (fl. 1.711, verso), sendo constituído o crédito tributário no valor total de R\$ 7.138.619,10, incluindo contribuição, juros de mora (calculados até 29/5/2009) e multa de ofício relativamente à contribuição de intervenção no domínio econômico — remessas ao exterior (CIDE), código Receita 9303 (CIDE — REMESSA EXTERIOR — LEI 10332/01 — LANÇAMENTO DE OFÍCIO), cujo fato gerador se refere a 31/7 a 31/12/2004; sendo que a descrição dos fatos e enquadramento legal constam às fls. 1.712, verso e 1.713, bem como às fls. 1.716 a 1.724, documentos que integram o referido Auto de Infração.*

2. Consta às fls. 1.716 a 1.724 o Termo de Constatação Fiscal cuja ciência se deu em 30/6/2009 (fl. 1.724) em que são aduzidos os procedimentos fiscais adotados.

*3. Irresignado com o lançamento, em 30/7/2009 (fl. 1.753), apresentou **peça impugnativa** às fls. 1.753 a 1.778 o contribuinte (doravante denominado (empresa) impugnante), acompanhada dos documentos As fls. 1.779 a 4.049, juntados aos autos nos termos constantes à fl. 4.050, por meio da qual, em síntese, assim se manifesta, valendo-se de jurisprudência e doutrina pátrias, *ipsis verbis*:*

I - DOS FATOS

[...]

3. De acordo com o relatório fiscal do Auto de Infração ora impugnado, a D. Fiscalização teria constatado que os softwares adquiridos pela Impugnante corresponderiam a softwares comercializados por meio de cópias únicas, tratando-se de softwares específicos, "desenvolvidos para comercialização e aplicação nos produtos produzidos pela fiscalizada". Nesse sentido, a D. Fiscalização frisou,

ainda, que os softwares adquiridos pela Impugnante não estariam "disponíveis nas lojas, livremente, para aquisição pelo consumidor".

II — PRELIMINARMENTE

14. [...] a ausência do exame dos fatos pela D. Fiscalização somada a conclusão que embasou a autuação, no sentido de que todos os softwares importados pela Impugnante tratar-se-iam de softwares desenvolvidos sob encomenda, com a finalidade de atender necessidades específicas da Impugnante e vendidos por meio de cópia única, não somente violou o [...]art. 142 do Código Tributário Nacional, mas também inverteu indevidamente o ônus da prova.

16. [...] se o Auto de Infração ora impugnado funda-se exclusivamente na alegação de que os valores remetidos ao exterior pela Impugnante se referiam a aquisição de cópias únicas de softwares desenvolvidos para atender suas necessidades específicas, deveria, no mínimo ter sido comprovada essa premissa do lançamento fiscal. Entretanto, a D. Fiscalização nem poderia ter feito essa prova, pois, [...] os softwares importados pela Impugnante não foram desenvolvidos sob encomenda nem são distribuídos sob cópias únicas.

17. A Impugnante está convicta de que os vícios acima apontados, por si só, levarão ao integral cancelamento do Auto de Infração ora impugnado. Contudo, a título de argumentação, a Impugnante passa a demonstrar que, no mérito, não resta melhor sorte ao lançamento ora recorrido.

[...]

III - DO DIREITO

III. 1.1) Da natureza dos softwares importados [...]

[...]

23. [...] os softwares objeto do Auto de Infração ora impugnado podem ser agrupados em 2 (dois) conjuntos diferentes: (i) softwares que são utilizados pela Impugnante no desenvolvimento de suas atividades; e (ii) softwares destinados aos equipamentos comercializados pela Impugnante, que podem ser instalados pela Impugnante antes ou depois da saída dos equipamentos da fábrica da Impugnante.

[...]

29. [...] [softwares que são utilizados pela impugnante no desenvolvimento de suas atividades podem ser adquiridos] [...] por qualquer interessado. Não se trata de software comercializado sob cópia única, e, muito menos, de software desenvolvido para atender às necessidades específicas da Impugnante.

30. Trata-se de produto pronto e acabado, que é utilizado como uma ferramenta de trabalho por engenheiros, a semelhança de uma planilha eletrônica (Excel) por um economista, matemático ou mesmo um engenheiro ou, então, um processador de texto (Word) por um advogado, jornalista, etc.

31. Importante notar que sem o software acima a Impugnante ainda poderia desenvolver suas atividades, no entanto, referido software automatiza muitos cálculos e, por isso, gera ganhos de produtividade e reduções de custos, em suma, a semelhança dos resultados obtidos através da utilização de um Excel ou Word por um engenheiro ou jornalista, respectivamente.

[...]

33. [...] [softwares que são importados pela impugnante e posteriormente são destinados a clientes que utilizam equipamentos industrializados pela própria

impugnante visam a] atender às necessidades dos clientes da Impugnante, bem como está disponível para qualquer interessado.

36. Importante ressaltar, portanto, que os fornecedores dos softwares importados pela Impugnante não lhe prestaram serviços consistentes no desenvolvimento de softwares que atenderiam as necessidades específicas da Impugnante.

37. Destaque-se que, tal como geralmente ocorre nas relações jurídicas de aquisição de softwares, em geral, em alguns casos, as importações dos softwares objeto do Auto de Infração ora impugnado não estavam amparadas por contrato. A exteriorização de tais relações jurídicas dava-se por meio das faturas mencionadas nos contratos de câmbio já anexados aos autos do presente processo administrativo.

38. No entanto, nas hipóteses em que as importações dos softwares estavam amparadas por contratos, tais contratos evidenciam que a natureza das relações jurídicas instauradas entre a Impugnante e os fornecedores dos softwares é totalmente diferente de uma relação jurídica de prestação de serviços.

[.. .]

46. [...] em conformidade com todo o acima exposto, fica claro que os softwares importados pela impugnante não eram distribuídos por meio de cópias únicas e que tais softwares não foram desenvolvidos com o objetivo de atender às necessidades específicas da Impugnante. Assim, [...] os pagamentos realizados pela Impugnante relativamente a tais softwares não estão sujeitos à incidência da CIDE.

[...]

III.1.2) Importação de mercadorias

52. [...] no caso presente, não há dúvidas de que os softwares importados pela Impugnante são softwares de prateleira [cuja definição aduzida pela impugnante consta fl. 1.765].

53. [...] ou a cópia adquirida pela Impugnante representa uma das diversas cópias dos softwares disponíveis no mercado para o desenvolvimento de atividades semelhantes às executadas pela Impugnante [...] ou referidos softwares serão distribuídos a diversos clientes da Impugnante [...].

54. Com relação a essa espécie de software (software de prateleira) o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal já firmaram entendimento de que é aplicável o mesmo tratamento que deve ser dispensado às mercadorias em geral.

[...]

55. [...] a importação de mercadorias está fora do campo de incidência da CIDE, [...], de acordo com o caput do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000 [...].

56. [...] a própria Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil já decidiu que a CIDE não incide sobre a importação de softwares que são distribuídos sob cópias múltiplas [consta às fls. 1.767 e 1.768 ementa da Solução de Divergência COSIT nº 27/2008].

[...]

III.1.3) Pagamentos de licença de uso de direitos autorais

58. [...] a cobrança da CIDE relativamente a tais softwares [é dizer, os de prateleira] é ilegítima, pois a transferência de softwares, em virtude de expressa disposição legal, dá-se por meio de contrato de licença que não se confunde com os contratos de licença de uso de marcas e patentes, ou outros contratos que envolvem

transferência de tecnologia, como, por exemplo, os contratos de know-how ou de transferência de código-fonte de softwares. Dessa forma, os pagamentos realizados em conformidade com tais contratos não estão dentre as hipóteses de incidência da CIDE.

[...]

65. [...] não se pode confundir a licença para a utilização de programas de computador, regulada pela Lei 9.609/1998, com a licença de uso a que faz referência o caput do art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

66. Com efeito, em decorrência de expressa disposição legal, a licença de softwares, regulada pela Lei nº 9.609/1998, está sujeita a legislação de direitos autorais e conexos e a licença de uso de marcas e patentes, que envolvem a transferência de tecnologia, está regulada pela Lei nº 9.279/96.

67. [...] apenas as licenças de uso que envolvem a transferência de tecnologia, sujeitas aos ditames da Lei nº 9.279/96, estarão sujeitas a incidência da CIDE. [...]

68. Com o objetivo de esclarecer que somente as licenças de uso de marcas e patentes estariam sujeitas à incidência da CIDE, ao regulamentar a Lei nº 10.168/2000, o Decreto nº 4.195/2002 listou taxativamente as hipóteses de incidência da referida contribuição, prevendo que estariam sujeitas a CIDE tão-somente a cessão e licença de uso de marcas e patentes.

[...]

[...]

69. Para acabar com qualquer controvérsia ainda existente quanto a impossibilidade de imposição da CIDE sobre a importação de softwares por meio de contrato de licença de uso, [...] [inseriu-se o parágrafo 1º-A no art. 2º da] [...] Lei nº 10.168/2000, por meio da Medida Provisória nº 328, de 1º de janeiro de 2006, convertida na Lei nº 11.452, de 07 de fevereiro de 2007:

[...]

71. [...] resta patente que é ilegítima a cobrança da CIDE sobre os valores remetidos pela Impugnante ao exterior para a aquisição de softwares, haja vista que tais remessas não estavam relacionadas a transferência de tecnologia.

[...]

III. 1.4) Ausência de transferência de tecnologia

[-.]

81. [...] o conteúdo do art. 2º da lei nº 10.168/2000, bem como do art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, devem ser interpretados em conformidade com os demais dispositivos desse diploma legal, e, em última instância, de acordo com as previsões constitucionais [...].

82. Portanto, sob pena de violação ao princípio da referibilidade, do art. 149 da Constituição Federal e da própria Lei nº 10.168/2000, na medida em que a finalidade da instituição da CIDE foi estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, apenas os contratos que envolvam transferência de tecnologia estarão sujeitos a esse tributo.

85. Sobre o conceito de transferência de tecnologia, destaque-se que, em conformidade com o art. 211 da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996, o Instituto Nacional de Propriedade Industrial INPI deverá averbar "os contratos que impliquem transferência de tecnologia, contratos de franquia e similares para produzirem efeitos em relação a terceiros".

86. Com o objetivo de esclarecer quais os contratos que envolvem transferência de tecnologia, e, portanto, estão sujeitos à averbação perante aquele órgão, o INPI expediu o Ato Normativo nº 135/97, formalizando o seu entendimento no sentido de que são contratos que implicam transferência de tecnologia "os de licença de direitos (exploração de patentes ou uso de marcas) e os de aquisição de conhecimentos tecnológicos (fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica e científica) e os contratos de franquia".

87. No caso de contratos referentes a softwares, o INPI, por meio de orientação interna, esclareceu que somente seriam averbáveis perante aquele órgão os contratos envolvendo software, quando fosse transferida ao adquirente "a documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários absorção da tecnologia".

89. [...] apenas pagamentos relacionados a contratos de software que envolvam transferência de tecnologia, ou seja, que envolvam a transferência do código-fonte dos softwares, estarão sujeitos à incidência da CIDE.

95. A partir da leitura dos contratos juntos aos autos do presente processo administrativo, fica claro que não houve transferência do código-fonte dos softwares importados pela Impugnante.

96. Na verdade, não seria necessária sequer a análise dos contratos referentes às importações de softwares para que se pudesse chegar a conclusão de que não houve transferência de tecnologia. A ausência de transferência de tecnologia decorre da própria natureza dos softwares importados pela Impugnante

98. [...] é totalmente ilegítima a cobrança da CIDE relativamente aos softwares objeto da presente autuação, haja vista que a importação de tais softwares não envolveu transferência de tecnologia.

III.2) Da necessidade de cancelamento dos juros moratórios calculados com base na ilegítima taxa SELIC

99. [...] a Recorrente não concorda com a fixação da Taxa SELIC para o cômputo de juros moratórios incidente sobre o débito ora recorrido, em vista da violação aos princípios da estrita legalidade em matéria tributária (art. 150, I da CF), da indelegabilidade de competência (art. 48, I e 150, I da CF); e segurança jurídica (art. 50 da CF), além da disposição contida no art. 161, 10 do CTN.

[...]

3.1. Ao final, requerer a impugnante à fls. 1.777 e 1.778 que: seja cancelado o Auto de Infração combatido, por conta das supostas nulidades que sobre ele pesariam, bem como pela alegada inversão do ônus da prova; protesta pela posterior juntada de documentos para comprovar o que foi alegado na impugnação.

4. Do que consta às fls. 4.051 e 4.052, conhece-se que a impugnante requereu a desistência parcial de sua impugnação, sob os auspícios do disposto na Lei nº 11.941/2009, restando, então, litígio apenas em relação aos débitos constantes na tabela às fls. 4.077 e 4.078. O presente processo foi encaminhado a esta Delegacia, nos termos do despacho exarado A fl. 4.080.

5. É o relatório.

A 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo proferiu o Acórdão nº 16-26.837 de 23/09/2010 (e-folhas 4.081/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Exercício: 2004

CIDE. PAGAMENTO DE ROYALTIES AO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

A contribuição interventiva 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.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2004

INVERSÃO DO ONUS DA PROVA. INOCORRÊNCIA

Não se configura inversão do ônus da prova, atribuído a Fazenda Nacional, quando há descrição dos fatos motivadores das infrações imputadas ao contribuinte, apontando os motivos determinantes da autuação e o seu respectivo valor.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Cumpridos os requisitos dispostos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, ademais, não havendo ocorrência do previsto no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que falar-se em cancelamento ou anulação de Auto de Infração.

FASE LITIGIOSA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE PROVAS

Na fase litigiosa do processo administrativo fiscal, o momento processual para apresentação de provas é o definido pelo disposto no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e alterações posteriores.

DOCUMENTO ELABORADO EM LÍNGUA ESTRANGEIRA. SEM TRADUÇÃO ELABORADA POR TRADUTOR JURAMENTADO. NÃO CONHECIMENTO

Não se toma conhecimento de documento em idioma estrangeiro desacompanhado da respectiva tradução juramentada, por conta do disposto nos art. 156 e 157 do Código do Processo Civil, dos art. 18 e 19 do Decreto nº 13.609/43, bem como na Solução de Consulta interna da Cosit da então SRF nº 21/2004.

JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC. LEGALIDADE

Nos termos da Lei nº 9.430/96, os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A interessada cientificada do Acórdão (e-folhas 4.174/4.178), interpôs Recurso Voluntário, em 20/01/2011 (e-folhas 4.179/ss), onde repisa argumentos trazidos em sua impugnação, acrescentando comentários e ponderações sobre a decisão recorrida, os quais podem ser sintetizados:

- em preliminares, alega que a decisão de primeira instância desconsiderou a maioria dos documentos juntados pela Recorrente à sua Impugnação sob a alegação de que deveriam estar acompanhados de traduções juramentadas. A fim de sanar suposta

irregularidade, junta traduções juramentadas de dois contratos de aquisição de software por ela celebradas. A desconsideração dos referidos documentos e, especialmente a ausência da análise da natureza dos softwares adquiridos pela Recorrente representa flagrante violação ao artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/72, eivando o lançamento de nulidade;

- no mérito, afirma que não deve haver a incidência da CIDE sobre software de prateleira importados do exterior;

- a jurisprudência de nossos tribunais superiores tem atribuído as seguintes classificações aos softwares: (i) software customizado, (ii) software de prateleira (p.ex. Windows, Word, Excel); e (iii) software desenvolvido sob encomenda. Em relação ao software de prateleira, o STJ e STF já firmaram entendimento que é aplicável o mesmo tratamento que deve ser dispensado às mercadorias em geral. Deste modo, a importação de mercadorias está fora do campo de incidência da CIDE. No mesmo sentido, já decidiu a Solução de Divergência COSIT nº 27/2008;

- a transferência de softwares, em virtude de expressa disposição legal, dá-se apenas por meio de contrato de licença de uso. Nesse sentido, a legislação brasileira confere aos softwares o mesmo tratamento atribuído às obras literárias. E o que se verifica no art. 2º, da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. De acordo com o artigo 9º desta Lei, todos os programas de computador (software de prateleira, customizados ou sob encomenda) devem ser objeto de *contrato de licença*, não havendo outra alternativa para transferência de software que não a celebração de contrato de licença de uso;

- não se pode confundir a licença para utilização de programas de computador (regulada pela Lei nº 9.609/1998), com a licença de uso a que faz referência o caput do art. 2º da Lei nº 10.168/2000. A licença de softwares, regulada pela Lei nº 9.609/1998, está sujeita a legislação de direitos autorais e conexos e a licença de uso de marcas e patentes está regulada pela Lei nº 9.279/96. Apenas estas últimas, que estão sujeitas aos ditames da Lei nº 9.279/96, subsomem-se à hipótese de incidência da CIDE;

- ao regulamentar a Lei nº 10.168/2000, o Decreto nº 4.195/2002 listou taxativamente as hipóteses de incidência da referida contribuição, prevendo que estariam sujeitas à CIDE tão-somente a cessão e licença de uso de marcas e patentes;

- para acabar com qualquer controvérsia ainda existente, quanto à impossibilidade de imposição da CIDE sobre a importação de softwares por meio de contrato de licença de uso, foi inserido dispositivo legal na Lei nº 10.168/2000, por meio da Medida Provisória nº 328, de 10 de janeiro de 2006, informando que a contribuição não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia;

- os softwares objeto da autuação fiscal podem ser agrupados em dois conjuntos diferentes: (i) softwares que são utilizados pela Recorrente no desenvolvimento de suas atividades; e (ii) softwares destinados aos equipamentos comercializados pela Recorrente, que podem ser instalados pela Recorrente antes ou depois da saída dos equipamentos da fábrica da Recorrente. Em ambos os casos, os fornecedores dos softwares importados pela Recorrente não lhe prestaram serviços consistentes no desenvolvimento de softwares que atenderiam às necessidades específicas da Recorrente;

- deste modo, assevera que os softwares importados pela Recorrente não eram distribuídos por meio de cópias únicas e que tais softwares não foram desenvolvidos com o objetivo de atender às necessidades específicas da Recorrente. Assim, os pagamentos

realizados pela Recorrente relativamente a tais softwares não estão sujeitos à incidência da CIDE;

- não houve transferência de tecnologia relacionada aos softwares importados pela Recorrente. Assim, sob pena de violação ao princípio da referibilidade, do art. 149 da Constituição Federal e da própria Lei nº 10.168/2000, na medida em que a finalidade da instituição da CIDE foi estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, apenas os contratos que envolvam transferência de tecnologia estarão sujeitos a esse tributo.

- não é cabível a aplicação de juros SELIC sobre a multa de ofício;

- o cômputo de juros moratórios incidente sobre o débito ora recorrido, em vista da violação aos princípios da estrita legalidade em matéria tributária (art. 150, I da CF), da indelegabilidade de competência (art. 48, I e 150, I da CF); e segurança jurídica (art. 5º da CF), além da disposição contida no art. 161, § 1º do CTN;

- requer, por fim, a reforma da decisão de primeira instância, julgando improcedente o auto de infração lavrado.

O processo digitalizado foi distribuído a este Conselheiro Relator na forma regimental.

Os autos foram baixados em diligência (Resolução nº 3201-000.068, de 27/06/2012), para sanear questão processual, mais especificamente para dirimir dúvida em relação à data da ciência da decisão recorrida ao Recorrente (e-folhas nº 4.358/4.359). A diligência solicitada foi efetuada pela autoridade administrativa da DERAT – São Paulo, que elaborou o Relatório e juntou os documentos de e-folhas 4.365 a 4.375.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

PRELIMINARES

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

A dúvida existente quanto à data da ciência da decisão de primeira instância, a meu ver, foi sanada pelas informações trazidas aos autos pela autoridade administrativa da DERAT – São Paulo (vide Relatório às e-folhas 4.373/4.375), notadamente considerando-se o documento emitido pelos Correios denominado “RM172308227BR – Histórico do Objeto” (e-folha 4.178).

Deste modo, nos termos do que dispõe o artigo 55 da Lei nº 9.784/99 c/c parágrafo único do artigo 250 do CPC, considera-se superada a questão preliminar relativa à tempestividade do Recurso Voluntário.

Da nulidade da decisão de primeira instância

A alegação de nulidade da decisão de primeira instância suscitada pela Recorrente não deve ser acolhida.

O argumento trazido pela Recorrente no sentido de que a decisão de primeira instância desconsiderou a maioria dos documentos juntados pela Recorrente à sua Impugnação sob a alegação de que deveriam estar acompanhados de traduções juramentadas não há como prosperar. De fato, o artigo 156 do CPC prescreve que é obrigatório o uso do vernáculo em todos os atos e termos do processo. Caso sejam juntados documentos redigidos em língua estrangeira, devem vir acompanhados de versão em língua portuguesa, firmada por tradutor juramentado (art. 157/CPC). No mesmo sentido o parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 9.784/99, verbis:

Art. 22. Os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir.

§ 1o Os atos do processo devem ser produzidos por escrito, em vernáculo, com a data e o local de sua realização e a assinatura da autoridade responsável.

Deste modo, não devem ser aceitos os documentos apresentados em língua estrangeira.

Quanto aos documentos apresentados em sede de recurso, não devem ser conhecidos conforme dispõe o artigo 16, parágrafo 4º, do Decreto nº 70.235/72: as provas devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito do interessado fazê-lo em outro momento, exceto nos casos excepcionais previstos. No caso dos autos não ficou demonstrada nenhuma das hipóteses que autorizam a apresentação de provas a destempo (alíneas “a”, “b” e “c” do § 4º do artigo 16). O processo deve ter uma marcha, uma sequência, com prazos e etapas demarcadas. Aceitar provas na fase recursal implicaria em supressão da análise desses documentos pela primeira instância (supressão de instância).

Em relação ao ônus de provar, como muito bem destacou a decisão recorrida “*verifica-se que foram feitas intimações por meio das quais foi a impugnante instada pela Fazenda Nacional a dar explicações sobre remessas efetuadas a título de pagamentos de aquisição de software cópia única e direitos autorais sobre programa de computador. Em verdade, o ônus de provar foi atribuído, inicialmente, à impugnante, ao exigir-lhe documentos e explicações quanto a essas matérias. Ao final, coube à Autoridade a quo, em observância ao art. 142 do CTN, como de fato o fez, identificar e descrever as irregularidades ensejadoras das infrações imputadas ao contribuinte, havendo fundamentado sua decisão com lastro na documentação apresentada pelo sujeito passivo*”. A meu ver, coube ao Fisco solicitar os esclarecimentos necessários à elucidação dos fatos e ao contribuinte o atendimento às intimações, de forma a apresentar os documentos que esclarecessem a natureza das remessas efetuadas ao exterior. E pelo que consta dos autos, os fatos foram esclarecidos: trata-se de remessas para pagamento de licença de uso de programas de computadores. Em relação a análise da natureza dos softwares adquiridos no exterior, como veremos na análise de mérito, não é questão relevante ao deslinde da questão.

A Recorrente, ao que me parece, questiona (e discorda!) dos argumentos utilizados no voto condutor da decisão de primeira instância para fundamentar sua decisão. Portanto, não é o caso suscitar a nulidade da decisão (que está corretamente motivada), mas de questionar os argumentos utilizados em sua fundamentação, o que se faz em sede do mérito. É

perfeitamente possível que se discorde da decisão, como efetivamente ocorre com a ora Recorrente, entretanto, dessa discordância não pode levar a nulidade da decisão.

Em conclusão, entendo que a decisão recorrida não violou o artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/72, como alega a Recorrente, assim, não acolho a preliminar de nulidade suscitada.

MÉRITO

Da incidência da CIDE – Remessas ao exterior

A controvérsia em discussão refere-se à incidência da CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre remessas ao exterior para pagamentos pela aquisição de software.

Segundo a fiscalização (e-folha 1734), os softwares adquiridos pela empresa são específicos, isto é, foram desenvolvidos para comercialização e aplicação nos produtos produzidos pela fiscalizada.

A Recorrente, por sua vez, faz extensa explanação argumentando que não deve haver a incidência da CIDE sobre software de prateleira importados do exterior, uma vez os softwares objeto da autuação fiscal são (i) softwares que são utilizados no desenvolvimento de suas atividades; e (ii) softwares destinados aos equipamentos comercializados que podem ser instalados antes ou depois da saída dos equipamentos da fábrica da Recorrente. Destarte, os softwares importados não eram distribuídos por meio de cópias únicas e não foram desenvolvidos com o objetivo de atender às necessidades específicas, logo, não estariam sujeitos à incidência da CIDE;

Inicialmente, antes de adentrarmos ao caso concreto, vejamos os dispositivos normativos relativos à matéria.

A CIDE – Remessas ao Exterior encontra fundamento constitucional no artigo 149 da Carta Magna, *verbis*:

*“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, **de intervenção no domínio econômico** e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”* (o destaque não é original).

Com base nessa competência constitucional, a União instituiu a CIDE inicialmente através da Lei nº 10.168/2000, posteriormente alterada pela Lei nº 10.332/2001. O artigo 1º da Lei nº 10.168/2000 delimitou a área de domínio econômico em que a União intervirá, e o artigo 2º detalhou a fonte de custeio dessa intervenção, nos seguintes termos:

Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

*Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, **devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos,***

bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

§ 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.

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

(...) (Negritei)

Por sua vez, a Medida Provisória nº 328, de 10 de janeiro de 2006, convertida na Lei nº 11.452/2007, inseriu o § 1º-A no art. 2º da Lei nº 10.168/2000, *verbis*:

Art. 20. O art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, alterado pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, passa a vigorar acrescido do seguinte §1º-A:

“Art. 2o.....

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

.....” (NR)

*Art. 21. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, **produzindo efeitos** em relação ao disposto no art. 20 a partir de 1º de janeiro de 2006”.*

Pois bem. Passemos à aplicação dos dispositivos normativos ao caso concreto em litígio.

A Lei nº 10.332/2001, ao dar nova redação ao §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, alargou o campo de incidência da CIDE, fazendo-a incidir, a partir de 01/01/2002, sobre mais duas materialidades. Deste modo, com a alteração trazida pela Lei nº 10.332/2001, a partir de 1º de janeiro de 2002, a referida contribuição passou a incidir sobre as seguintes hipóteses:

- (i) 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 (caput do artigo 2º);
- (ii) serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes (primeira parte do §2º do artigo 2º); e
- (iii) *royalties*, a qualquer título (parte final do §2º do artigo 2º).

O *caput* do artigo 2º da Lei nº 10.332/2001, portanto, prescreve que a CIDE incide sobre as seguintes materialidades: na remessa ao exterior efetuada (a) pela pessoa

jurídica **detentora de licença de uso ou** (b) pela pessoa jurídica adquirente de conhecimentos tecnológicos, e, também, (c) nos contratos que impliquem transferência de tecnologia.

Deste modo, o fato de ter havido ou não transferência de tecnologia não é condição necessária para haver a incidência da CIDE para todas as hipóteses de incidências previstas no citado *caput* do artigo 2º da Lei nº 10.332/2001. O conectivo “ou” empregado no enunciado prescritivo acima transcrito tem função includente, ou seja, relaciona mais hipóteses de incidência, além da “licença de uso”, também para a “adquirente de conhecimentos tecnológicos” e da “signatária de contratos com transferência de tecnologia”.

Por outro lado, é certo que a partir de 1º de janeiro de 2006, em decorrência dos artigos 20 e 21 da Lei nº 11.452/2007, a remessa ao exterior em decorrência da licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software), que não envolvesse a transferência da correspondente tecnologia, não estaria mais sujeita à incidência da CIDE.

A Lei nº 11.452/2007, a meu ver, não é lei meramente interpretativa, pois determina expressamente, em seu artigo 21, a eficácia do artigo 20 a partir de 1º de janeiro de 2006. Portanto, não pode fazer retroagir seus efeitos nos termos do que prescreve o artigo 106, inciso I, do CTN.

Assim, apenas para os eventos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2006 é que não haverá a incidência sobre as remunerações pela licença de uso de programa de computador (software). *A contrario sensu*, deve haver a incidência para os períodos anteriores a esta data, conforme norma extraída do *caput* do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000. No caso dos autos, o período de apuração refere-se ao ano de 2004.

Em nenhum momento a Lei nº 10.168/2000 restringiu a incidência apenas sobre determinadas espécies de softwares, como argumenta a Recorrente. Destarte, não é relevante a diferenciação apresentada pela Recorrente entre os denominados “software customizado”, “software de prateleira” e “software desenvolvido sob encomenda”. A incidência é devida pela pessoa jurídica detentora de *licença de uso de software*, independentemente de sua espécie. Portanto, não cabe ao intérprete ao aplicar a norma estabelecer restrições onde a lei não o fez.

Assim, fazendo-se uma interpretação sistemática, a partir dos dispositivos legais insculpidos na Lei nº 10.168/2000, com a alteração trazida pela Lei nº 11.452/2007, é de se concluir que a CIDE é devida pelas pessoas jurídicas **detentora de licença de uso ao efetuarem o pagamento/remessa ao exterior, dentre os quais inclui-se a remuneração por licença de uso de software até 1º de janeiro de 2006.**

Este entendimento, inclusive, restou assentado em julgado proferido por esta 2ª Turma (Acórdão nº 3202-000.455, de 20/03/2012, Relatora Conselheira Irene Souza da Trindade Torres), o qual adoto também como razões de decidir. Vejam-se trechos da ementa e do voto do julgado:

Ementa:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CIDE

(...)

LICENÇA DE USO DE SOFTWARES. Até a edição da Lei nº 11.452/2007, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE é devida pela pessoa jurídica detentora de

licença de uso de softwares, ainda que a licença não importe em transferência de conhecimento tecnológico.

Voto:

Da Aquisição de Licença de Uso de Softwares

Trata esta matéria do lançamento efetuado em relação aos fatos geradores ocorridos em 26/01/2001, 12/04/2001, 24/04/2001, 26/07/2001, 03/08/2001 e 04/12/2001.

Aduz a contribuinte que não há previsão legal para a incidência da CIDE sobre o valor de aquisição de softwares no exterior, em relação ao ano-calendário de 2001, vez que a contribuição, nesses casos, só passou a ser devida com a edição da Lei nº. 10.332/2001, a qual entrou em vigor em 1º de janeiro de 2002. Alega que o art. 2º da Lei nº. 10.168/2000, ao utilizar a expressão “licença de uso”, quis abranger tão-somente os eventos cujo objeto compreendesse a transferência do conhecimento tecnológico.

Ao meu sentir, tal entendimento não é aquele que deve orientar a interpretação do texto legal. Isso porque a lei traz, literalmente, a expressão “licença de uso ou adquirente de conhecimento tecnológico”, demonstrando, com isso, tratar-se de situações distintas e independentes, não estando a licença de uso necessariamente atrelada à transferência do conhecimento tecnológico. Veja-se:

“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”.

(grifo não constante do original)

Tanto assim o é que, para excluir os casos em que a licença de uso não importava em transferência de tecnologia, foi editada a Lei nº. 11.452/2007 que, dentre outras disposições, acrescentou o § 1º A ao art. 2º da Lei nº. 10.168/2000, estabelecendo a não incidência da CIDE sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando tais operações envolverem a transferência da correspondente tecnologia. Vê-se, com isso, a ratificação de que há a incidência da CIDE no período anterior a 1º de janeiro de 2006, data em que a Lei nº 11.452/2007, quanto a esta mudança que introduziu, passou a produzir efeitos. Veja-se:

“Art. 20. O art. 2º da Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000, alterado pela Lei no 10.332, de 19 de dezembro de 2001, passa a vigorar acrescido do seguinte § 1º-A:

“Art.

2º MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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

..... ”
(NR)

Art. 21. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação ao disposto no art. 20 a partir de 1º de janeiro de 2006”.

Desta forma, tenho por correto o entendimento manifestado na Solução de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação da SRF nº 1, de 06 de janeiro de 2006, abaixo transcrita e na qual a expressão "licença de uso" é identificada tratando-se de todas as modalidades de licença de uso sobre ativos corpóreos e incorpóreos, atingindo inclusive o licenciamento de ativos protegidos por direitos autorais:

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

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

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

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

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

16. Tal entendimento é reforçado pelo disposto na Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, a qual dispõe sobre os contratos de licença de uso de programa de computador nos arts. 2º, 9º e 11, in verbis:

"Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido as obras literárias pela

legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Da aplicação de juros sobre a multa de ofício

A Recorrente questiona, ainda, a cobrança dos juros Selic exigidos sobre a multa de ofício.

A meu ver, há previsão legal para a cobrança. Vejamos, inicialmente, o que dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(grifamos)

Os defensores da tese da não aplicação de juros sobre a multa salientam a menção do legislador a débitos de “tributos e contribuições”, diferentemente de legislação anterior, que reportava a débitos de qualquer natureza (Decreto-Lei nº 2.323, de 1987, e Lei nº 8.218, de 1991). Assim, alegam que deve ser feita uma interpretação literal do texto normativo.

Discordamos deste entendimento, até porque a interpretação literal, na maioria das vezes, é apenas o ponto de partida para a construção dos sentidos da norma a ser aplicada. Não devemos desprezar a expressão “**decorrente de**”, aposta antes dos vocábulos “tributos e contribuições”, constante do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. A melhor leitura que se deve dar à expressão “decorrentes de tributos e contribuições”, a meu sentir, refere-se aos débitos “cuja **origem** remonta de tributos e contribuições”.

A multa de ofício **decorre** do não pagamento do tributo! Diferente seria se o citado artigo 61 prescrevesse que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora”. Não foi essa, a meu ver, a intenção do legislador. Não devemos, portanto, interpretar o dispositivo legal desprezando o sentido da expressão “decorrente de”, constante do texto em vigor.

E mais, uma interpretação exclusivamente literal não é a mais adequada como leciona Paulo de Barros Carvalho (in Direito Tributário, Linguagem e Método, 1ª edição, p. 201): “O critério sistemático da interpretação envolve os três planos (sintático, semântico e pragmático) e é, por isso mesmo, exaustivo da linguagem do direito. Isoladamente, só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque ante supõe os anteriores. É assim, considerado o método por excelência”.

Se fizermos uma interpretação teleológica, pautada na finalidade do dispositivo legal, ressalta sobremaneira a necessidade de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. É preciso ser dito que as multas encerram em si duas finalidades precípua: uma finalidade punitiva, em razão da prática de uma conduta reprovada pelo ordenamento jurídico e uma finalidade educativa, na medida em que o contribuinte que cometeu o ilícito tributário, bem como os demais contribuintes, será compelido a não repetir tal conduta juridicamente indesejada. Tem-se, assim, que afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício seria frustrar totalmente a finalidade dos dispositivos legais que cominam a multa de ofício.

Em outro giro, se fizermos uma interpretação sistemática dos dispositivos do CTN, também chegaremos à conclusão que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício. Vejamos.

Não adimplida a obrigação tributária no prazo legal, nasce para o contribuinte o dever de pagar o valor do tributo e mais a multa por sua mora. Por ocasião da constituição do crédito tributário, pelo lançamento de ofício, a multa de ofício correspondente passa a integrar aquele valor, composto do tributo e devidos acréscimos legais (juros de mora + multa de ofício), nos termos do que prescreve o artigo 113/CTN. Como se observa, a partir do

lançamento, tributo e multa de ofício passam a ser devidos pelo contribuinte, e esse valor será uniformemente corrigido de acordo com a legislação. Não há possibilidade para a segregação das formas de correção deste montante total. Em outras palavras, não é lógico que apenas o valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo - crédito tributário.

Como dispõe o artigo 139 do CTN, o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação principal e esta, por sua vez, é composta tanto pelo tributo quanto pela penalidade pecuniária. Após o lançamento, tributo e multa se convolam em crédito tributário, e é sobre essa quantia que os juros deverão incidir.

Neste sentido, convém transcrever julgados do Superior Tribunal de Justiça que já decidiram por manter os juros sobre a multa de ofício, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. MULTA PUNITIVA. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS DE MORA INCIDÊNCIA.

1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.
 2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.
 3. Recurso especial não provido.
- (STJ, 2ª T, REsp 1146859/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, publ. 11/05/2010)

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.
 2. Recurso especial provido.
- (STJ, 2ª T, REsp 1129990/PR, Rel. Ministro Castro Meira, em 14/09/2009)

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, há diversos julgados do CARF reconhecendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, dentre eles citamos os seguintes:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(Acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; Relator: Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

(Acórdão 103-22197, de 07/12/2005; Relator: Aloysio José Percínio da Silva)

Entendo que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação esta que harmoniza os diversos dispositivos do CTN. Acrescente-se, ainda, que a legislação ordinária (*ex vi* artigo 43 e 61, Lei nº 9.430/96) de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.

Conclui-se, assim, que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre o crédito tributário, incluindo-se nesta rubrica, como argumentado, a multa de ofício. O § 1º do artigo 161 prescreve que os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de modo diverso. E a lei dispôs de forma diversa. O artigo 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96, determina que sobre os débitos incida juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º (juros equivalentes à Taxa Selic), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A dicção da Súmula nº 4 do CARF corrobora nossos argumentos, na medida em que fala genericamente em débitos tributários (e não restritivamente apenas “tributos”), *verbis*:

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

Da utilização da taxa SELIC na aplicação de juros moratórios

Em relação à utilização da taxa Selic como juros moratórios, o argumento apresentado pela Recorrente também não merece ser acolhido. Vejamos.

A Lei nº 9.065, de 20/06/1995, que deu nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, dispôs em seu art. 13, que a partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora incidentes sobre tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, de que trata o art. 84, inciso I, e §§ 1º, 2º e 3º, da Lei nº 8.981/1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao do pagamento e a 1% no mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

De igual modo dispõe o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, em relação aos débitos decorrentes de tributos e contribuições administrativos pela SRF cujos fatos geradores tenham ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica.

Os juros de mora representam a indenização da mora. Constituem o rendimento que o credor teria se pudesse contar com o principal desde a data do vencimento da

obrigação. Seu objetivo é reparar, com pecúnia, o Erário, pelo atraso no recolhimento do débito tributário. Tais juros são calculados sobre o tributo não pago, repita-se, a título de ressarcir o Estado pela não disponibilidade do dinheiro, representado pelo crédito tributário.

A adoção da taxa de referência SELIC como medida de percentual de juros de mora sobre tributos não pagos nos prazos legais se fez via lei ordinária já reportada, conforme faculta o § 1º do art. 161 da Lei nº 5.172/1966.

Convém lembrar que as Leis nº 9.065/1995 e nº 9.430/1996 foram editadas pelo Poder Legislativo e sancionadas pelo Poder Executivo, a quem compete a fiel execução das normas legais. Assim, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Ademais, cumpre reiterar que a autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico. Conforme já mencionado, cabe tão-somente verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está ou não conforme a legislação tributária, sem emitir juízo de legalidade ou constitucionalidade das normas jurídicas que embasaram o ato.

Em última análise, não existe qualquer vedação legal à instituição da taxa referencial SELIC para fins de utilização no cálculo dos juros de mora devidos pelo contribuinte em mora. Este, inclusive, é o teor da Súmula CARF nº 4, *verbis*:

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

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso posto que presentes os requisitos de admissibilidade, para rejeitar a preliminar de nulidade da decisão administrativa de primeira instância, e no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

Processo nº 16561.000067/2009-75
Acórdão n.º **3202-000.925**

S3-C2T2
Fl. 4.401

CÓPIA