



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

Processo nº 16561.000067/2009-75
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.251 – 3ª Turma
Sessão de 24 de janeiro de 2018
Matéria CIDE - REMESSAS AO EXTERIOR
Recorrente SIEMENS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

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

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

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

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

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

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

A Solução de Divergência Cosit nº 27, de 30/05/2008, que retirava da incidência os chamados “softwares de prateleira”, incorporando, por analogia, o entendimento da natureza de mercadoria sujeita ao ICMS exposto no julgamento pelo STF no RE nº 176.616/SP, foi reformada pela Solução de Divergência Cosit nº 18, de 27/03/2017, que diz que as importâncias remetidas ao exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, enquadram-se no conceito de *royalties*.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

De uma simples análise sistemática dos arts. 113, 139 e 161 do CTN, c/c art. 43 da Lei nº 9.430/96, depreende-se que crédito tributário, quer se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculados à taxa Selic, até o mês anterior, e de um por cento no mês de pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (Suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 4.445 a 4.486), interposto pelo contribuinte, contra o Acórdão 3202-000.925, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 4.381 a 4.400), sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÓMICO - 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.

O contribuinte, inicialmente, apresentou Embargos de Declaração (fls. 4.407 a 4.412), os quais foram rejeitados (fls. 4.430 a 4.434).

Já, ao seu Recurso Especial, foi dado seguimento (fls. 4.619 a 4.621).

Em síntese, alega **(i)** que as remessas que faz ao exterior para uso e revenda de *softwares* não estão sujeitas à incidência da CIDE, pois não há transferência de tecnologia, assemelhando-se à aquisição e revenda de “softwares de prateleira”, e **(ii)** é incabível a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em relação ao primeiro ponto, no que tange à natureza dos softwares em questão, diz o seguinte:

39. Os softwares objeto do Auto de Infração 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 por esta antes ou depois da saída dos equipamentos de sua fábrica.

40. Como exemplo da primeira espécie de software importado pela Recorrente, cite-se o produto "Board Station RE" adquirido da empresa Mentor Graphics. Referido software destinou-se a engenheiros da fábrica da Recorrente localizada no Município de Curitiba, responsável pelo desenvolvimento de equipamentos para empresa de telecomunicações.

41. Mais especificamente, o "Board Station RE" contém um pacote de ferramentas utilizadas no desenvolvimento de placas de circuito impresso que fazem parte dos equipamentos industrializados e comercializados pela Recorrente.

42. Esse software permite aos engenheiros agilizar e automatizar o desenho do circuito elétrico dos equipamentos fabricados e vendidos pela Recorrente.

(...)

48. *Como exemplos de softwares do segundo grupo, aqueles que são importados pela Recorrente e posteriormente são destinados a clientes que utilizam equipamentos industrializados pela própria Recorrente, vale mencionar o "Simatic Controller Software" ... Tal software tem por objetivo maximizar a eficiência de uma máquina ou de diversas máquinas em uma planta industrial, maximizar a transparência de dados em todos os níveis de automação, possibilitar a detecção de falhas nos sistemas dos clientes da Recorrente, dentre outros. ...*

49. *Assim, como se verifica do próprio folder do produto, que pode ser obtido no site da Recorrente ... este não visa a atender às necessidades dos clientes da Recorrente, bem como está disponível para qualquer interessado.*

50. *Para ilustrar outro caso em que o software importado pela Recorrente foi posteriormente transferido a seus clientes, a Recorrente cita os ... que são utilizados ...em relê de proteção produzidos na sua fábrica localizada no Município de Jundiá ...*

51. *O relê de proteção consiste em equipamento utilizado para proteger equipamentos elétricos como geradores, linhas de transmissão, transformadores, motores, etc. A Recorrente juntou aos autos do presente processo administrativo cópia do folder referente ao equipamento ao qual referido software é incorporado."*

Feita esta contextualização, defende, em especial, dois pontos basilares:

- A contribuição não incidiria sobre a "importação" dos chamados "softwares de prateleira", com fulcro, em especial, na Solução de Divergência Cosit nº 27/2008 (não entrarei em maiores detalhes, pois esta SD foi reformada pela Solução de Divergência Cosit nº 18/2007), e fazendo uma analogia com a incidência do ICMS (pois teriam natureza de mercadorias) suscitando o entendimento consignado na decisão do STF no julgamento do RE nº 176.626/SP;

- Para a incidência da contribuição sobre a importação de *softwares* por meio de contrato de licença de uso teria que haver a transferência de tecnologia, conforme previsto no art. 20 da Lei nº 11.452/2007, o qual teria efeito retroativo.

Ao final, contesta a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 4.653 a 4.681) , nas quais, em apertada síntese, defende que:

- O art. 20 da Lei nº 11.452/2007 não tem efeito retroativo além de 1º de janeiro de 2016, data expressamente fixada para a sua produção de efeitos pelo art. 21 da mesma lei, além do que o CTN (art. 160, I) exige, para a alegada retroatividade *ex nunc*, que ela seja expressamente interpretativa.

- Correta a aplicação dos juros de mora, com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício, pois, (i) uma simples análise sistemática dos arts. 113, 139 e 161 do CTN, bem como do art. 43 da Lei nº 9.430/96, revela que a multa de ofício (penalidade pecuniária), por integrar o crédito tributário, recebe igualmente o acréscimo moratório de juros; (ii) não cabe

interpretação literal da expressão “*os débitos ... decorrentes de tributos e contribuições ...*” do *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/96; e (iii) em termos práticos, a não-incidência dos juros frustraria as finalidades punitiva e educativa da multa, pois ela teria seu valor muito reduzido ao longo do tempo, até a decisão final administrativa.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Os requisitos para se admitir o Recurso Especial foram todos cumpridos e respeitadas as formalidades previstas no RICARF, pelo que dele conheço.

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

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

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

Não vou procurar “espaço” no *caput* do art. 2º da Lei nº 10.168/2000 para aí também encontrar a não exigência, para determinadas remessas, de transferência de tecnologia (mesmo sendo plausível esta interpretação), pois estamos a tratar aqui do ano-calendário 2004, ou seja, já na vigência da Lei nº 10.332/2001, que ampliou (e muito) o campo de incidência da contribuição, atingindo fatos geradores apartados de forma expressa dos previstos originalmente, quando no § 2º do mesmo artigo se diz que a contribuição “passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias ...”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 2º (...)

(...)

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

entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

(...)

Art. 3º (...)

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

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

Art. 708. *Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte ... os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior ...*

(...)

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

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

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

Ora, se a transferência de tecnologia fosse pressuposto para a incidência da contribuição, qual a razão de ser desta norma?? Se a CIDE já não incidisse pelo fato de que não estivesse envolvida na operação a transferência de tecnologia, por óbvio, seria ela totalmente desnecessária.

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

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

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

LICENÇA DE USO. AQUISIÇÃO DE CONHECIMENTO TECNOLÓGICO. CONTRATOS QUE IMPLIQUEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. SERVIÇOS TÉCNICOS, DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. ROYALTIES. PAGAMENTO, CREDITAMENTO. ENTREGA. EMPREGO OU REMESSA AO EXTERIOR. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. CONDIÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE onera os valores pagos creditados, entregues, empregados ou remetidos a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, por licença de uso de conhecimentos tecnológicos, aquisição de conhecimentos tecnológicos, contratos que impliquem transferência tecnológica, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes e royalties.

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

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

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

(...)

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vamos agora à questão da natureza das aquisições.

Diz a autuada que se tratariam simplesmente dos chamados de "softwares de prateleira"

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Não estão sujeitos à incidência de Imposto de Renda na Fonte (IRRF) nem à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) os valores remetidos ao exterior em pagamento pela aquisição ou pela licença de direitos de comercialização de software sob a modalidade de cópias múltiplas ("software de prateleira").

Explicitando o já salientado, esta SD foi reformada pela Solução de Divergência COSIT nº 18, de 27/03/2017, a qual, dentre outros Fundamentos, afasta a utilização como parâmetro do referido Recurso Extraordinário, consignando o seguinte em sua Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

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

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

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

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

que a contribuição "não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia".

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

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

E não poderia melhor se aplicar ao caso concreto a redação *"remuneração paga pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador"*, pois o contribuinte, como já visto, diz que *"Os softwares objeto do Auto de Infração 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 por esta antes ou depois da saída dos equipamentos de sua fábrica"*.

Muito recentemente (23/10/2017), foram publicados dois **acórdãos do STJ**, exatamente com o mesmo teor (REsp nº 1.642.249-SP e nº 1.650.115-SP, respectivamente, das empresas SYMANTEC e TELEFÔNICA), que convergem para tudo o que aqui defendo – e ainda vão além, tratando das mais recorrentes discussões quanto à incidência ou não da CIDE-Remessas em casos análogos.

Transcrevo, no que interessa, a ementa do segundo, cuja simples leitura dispensa maiores comentários (os grifos são originais):

... CIDE - REMESSAS. ART. 2º, CAPUT E § 1º, DA LEI N. 10.168/2000 E ART. 10, I, DO DECRETO N. 4.195/2002. INCIDÊNCIA SOBRE O PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR PELA EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS RELATIVOS A PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE) AINDA QUE DESACOMPANHADOS DA "TRANSFERÊNCIA DA CORRESPONDENTE TECNOLOGIA". ISENÇÃO APENAS PARA OS FATOS GERADORES POSTERIORES A 31.12.2005. ART. 20, DA LEI N. 11.452/2007. SIGNIFICADOS DAS EXPRESSÕES: "TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA", "TRANSFERÊNCIA DA CORRESPONDENTE TECNOLOGIA", "FORNECIMENTO DE TECNOLOGIA" E "ABSORÇÃO DE TECNOLOGIA".

(...)

3. O fato gerador da CIDE - Remessas é haver pagamento a residente ou domiciliado no exterior a fim de remunerar (art. 2º, caput e §§ 2º e 3º, da Lei n. 10.168/2000):

a) a detenção da licença de uso de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000);

b) a aquisição de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000);

c) a "transferência de tecnologia" (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000) que, para este exclusivo fim, compreende c.1) a exploração de patentes (art. 2º, § 1º, primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.2) o uso de marcas (art. 2º, § 1º, primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.3) o "fornecimento de tecnologia" (art. 2º, § 1º, segunda parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.4) a prestação de assistência técnica (art. 2º, § 1º, terceira parte, da Lei n. 10.168/2000);

d) a prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes (art. 2º, § 2º, da Lei n. 10.168/2000); ou

e) royalties, a qualquer título (art. 2º, § 2º, da Lei n. 10.168/2000).

4. Por especialidade (expressão "para fins desta Lei" contida no art. 2º, § 1º, da Lei n. 10.168/2000 - Lei da CIDE - Remessas), o conceito de "transferência de tecnologia" previsto no art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000 não coincide com aquele adotado pelo art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98 ("Lei do software "). O primeiro não exige a "absorção da tecnologia", já o segundo, sim.

5. Desse modo, **exclusivamente para os fins da incidência da CIDE - Remessas, o art. 2º, § 1º, da Lei n. 10.168/2000 expressamente não exigiu a entrega dos dados técnicos necessários à "absorção da tecnologia" para caracterizar o fato gerador da exação, contentando-se com a existência do mero "fornecimento de tecnologia" em suas mais variadas formas.**

6. Nessa linha, o "fornecimento de tecnologia" de que fala o art. 2º, § 1º, da Lei n. 10.168/2000 também engloba a aquisição dos direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, isto porque para ser comercializada a tecnologia precisa primeiramente ser de algum modo fornecida a quem a comercializará. Não há aqui, por especialidade, a necessidade de "absorção da tecnologia" (exigência apenas do art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98).

7. Consoante o art. 2º, § 5º, da Lei n. 9.609/98, os direitos de autor abrangem qualquer forma de transferência da cópia do programa (software). O que há, portanto, nos contratos de distribuição de software proveniente do estrangeiro, é uma remuneração pela exploração de direitos autorais, seja diretamente ao autor, seja a terceiro a título de royalties, o que se enquadra no conceito de "fornecimento de tecnologia" previsto no art. 2º, § 1º, da Lei n. 10.168/2000, **pois há o fornecimento a adquirente no Brasil da cópia do programa pelo autor ou por terceiro que explora os direitos autorais no**

estrangeiro. Em suma: o fornecimento de cópia do programa (software) é "fornecimento de tecnologia", ainda que não haja a "absorção da tecnologia" (acesso ao código fonte) por quem a recebe.

8. A isenção para a remessa ao exterior da remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software) desacompanhada da "transferência da correspondente tecnologia" ("absorção da tecnologia") somente adveio a partir de 1º de janeiro de 2006, com o art. 20, da Lei n. 11.452/2007, ao adicionar o § 1º-A ao art. 2º, da Lei n. 10.168/2000.

9. Não há qualquer contradição deste raciocínio com as finalidades da Lei n. 10.168/2000 de incentivar o desenvolvimento tecnológico nacional, visto que a contribuição CIDE - Remessas onera a importação da tecnologia estrangeira nas mais variadas formas. O objetivo então é fazer com que a tecnologia (nas várias vertentes: licença, conhecimento/comercialização, transferência) seja adquirida no mercado nacional e não no exterior, evitando-se as remessas de remuneração ou royalties. Tal a intervenção no domínio econômico. Precedente: REsp 1.186.160-SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 26.08.2010.

10. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(Resp nº 1.650.115-SP, Relator Min. Mauro Campbell Marques, Dje 23/10/2017)

Por fim, no que tange aos juros sobre a multa de ofício, transcrevo aqui os excertos de interesse do Acórdão nº 9303-004.570, de 8 de dezembro de 2016, desta mesma 3ª Turma (com composição similar à atual), no qual fui Relator:

“No mérito, argui a Recorrente que, sobre a multa de ofício, não incidiriam os juros de mora, calculados com base na taxa Selic.

Essa matéria já foi objeto de análise nesta CSRF em 15 de agosto de 2013, no acórdão nº 9303-002.400, da relatoria do conselheiro Joel Miyazaki, tendo este relator acompanhado o respectivo voto condutor, quando se decidiu nos seguintes termos:

A decisão recorrida afastou os juros sobre a multa de ofício sob o argumento de que haveria necessidade de lei específica que previsse tal hipótese. A meu sentir esse entendimento não merece prosperar, vez que a legislação tributária prevê, expressamente, a incidência de juros moratórios sobre os créditos tributários não pagos no vencimento, aí incluídos aqueles decorrentes de penalidades, senão vejamos.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente, conforme o § 1º do art. 113 do CTN.

Art. 113. *A obrigação tributária é principal ou acessória*

§ 1º *A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

§ 2º *A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

§ 3º *A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Paralelamente, o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, indubitavelmente, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente.

Art. 139. *O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

Conforme palavras do ilustre conselheiro Henrique Pinheiro Torres:

"Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se transmutar para o pólo oposto, o que se verá será, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro. "

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica é que a penalidade é crédito tributário.

Passamos agora a verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

A norma geral, estabelecida no art. 161 do Código Tributário Nacional, dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Art. 161. *O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e*

da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

A par dessa norma geral, para não deixar margem à dúvida, o legislador ordinário, estabeleceu que os créditos decorrentes de penalidades que não forem pagos nos respectivos vencimentos estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que transcrevo abaixo.

Art. 43. *Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

Parágrafo único. *Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, 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.*

Em suma, tem-se que o crédito tributário, independentemente de se referir a tributo ou a penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado 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.

Nesse sentido, tem-se que incide juros moratórios sobre a multa de ofício não paga na data do respectivo vencimento”.

Transcrevo ainda recentes decisões das demais Turmas desta CSRF:

- Acórdão nº 9101-002.514, de 13 de dezembro de 2016 (Relator Conselheiro Rafael Vidal de Araújo):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

[...]

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.

- Acórdão nº 9202-004.250, de 23 de junho de 2016 (Relatora Maria Helena Cotta Cardozo):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 01/01/2004 a 10/09/2004

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Recurso Especial do Contribuinte conhecido e negado.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, peço vênua ao ilustre relator, que tanto admiro, para trazer meu entendimento acerca da matéria em debate.

Recordo, para tanto, que se trata de auto de infração lavrado com exigência de CIDE relativo à aquisição de software de prateleira no período de julho a dezembro de 2004.

O cerne da lide posta em recurso versa sobre a discussão acerca do caráter a ser dado ao art. 20 da Lei 11.452/07 para fins de se definir se o r. dispositivo ao prever que a CIDE não incide sobre as remessas para a aquisição de softwares sem transferência de tecnologia, inovou no plano tributário, instituindo uma norma de isenção, não retroagindo a fatos pretéritos, OU se reconheceu/esclareceu uma hipótese de não incidência tributária com alcance, por conseguinte, a fatos geradores ocorridos anteriormente à sua vigência, considerando a disposição contida no art. 2º da Lei 10.168/00.

A priori, importante destacar que não há dúvida de que o software objeto do processo que ensejou a remessa ora discutida **não ensejou transferência de tecnologia**, eis que, se tratam de software de prateleira.

Vê-se que para sustentar a acusação feita no auto de infração – a própria autoridade fiscal à fl. 42 traz “*constatou que os softwares adquiridos pelo contribuinte, são específicos, isto é, foram desenvolvidos para comercialização e aplicação nos produtos produzidos pela fiscalizada*”.

Trata-se de programas de computador produzidos em larga escala e que não tinham por objetivo serem customizados ou encomendados pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, passo a analisar as normas para elucidar o meu entendimento.

Para tanto, importante trazer que a Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico foi instituída pela Lei 10.168/00 para financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação.

Para fins de atendimento ao Programa, então, foi instituída a CIDE que, nos termos do “caput” do art. 2º da r. Lei, seria 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.

Nesse *interim*, vê-se que o próprio “caput” do art. 2º da Lei já trazia que a CIDE não incidiria sobre a remuneração pela aquisição de software de prateleira que não envolva transferência de tecnologia.

Ora, a CIDE somente foi instituída para onerar a pessoa jurídica adquirente de conhecimentos tecnológicos em contratos que impliquem a transferência de tecnologia firmados com não residentes, eis que tinha como intuito basilar motivar à inovação NACIONAL utilizando nosso capital humano e científico NACIONAL.

Para tanto, deveria haver um estímulo para a utilização de recursos humanos, científicos nacional com aplicação ao capital nacional, quer seja, através de “criação de pedágio tributário” para as pessoas jurídicas que, ao invés de se utilizarem ou disporem oportunidades aos residentes ou domiciliados no país – motivando a inovação nacional, firmavam contratos ou adquiriam conhecimentos tecnológicos que implicassem transferência de tecnologia com residentes ou domiciliados no exterior.

Nesse diapasão, vê-se que, independentemente do advento do art. 20 da Lei 11.452/07 – que trouxe o § 1º-A ao art.2º da Lei 10.168/00 – já era possível se extrair que sobre a remessa para a aquisição de software que não envolvesse transferência de tecnologia não seria devida a CIDE. Eis que não tal evento não conferiria fato gerador passível de incidência da r. contribuição.

Tanto é assim que, visando buscar a segurança jurídica para não se tributar pela CIDE as remessas de aquisição de software que não envolva transferência de tecnologia, vários sujeitos passivos formularam consultas à Receita Federal do Brasil. Essa autoridade fazendária, assim, emitiu entendimento pela não tributação da contribuição tratando da mesma hipótese ora discutida nesse processo.

Frise-se tal constatação a Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal (grifos meus):

“Solução de Consulta DISIT/SRRF 8 nº 513/06:

Ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

REMESSAS PARA O EXTERIOR - Programas de Computador (Software)

Não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de

computador-software produzidos em larga escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, sem licença para reprodução no Brasil, por tratar-se de mercadorias.

Dispositivos Legais: Art. 710 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999); e Portaria MF nº 181, de 28.09.1989.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

CIDE

Não ocorre a incidência da Cide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador-software produzidos em larga escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, sem licença para reprodução no Brasil, por não caracterizar hipótese de incidência da referida contribuição.

Dispositivos Legais: Art. 2º da Lei nº 10.168, de 29.12. 2000 (alterado pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19.12.2001); e art. 10 do Decreto nº 4.195, de 11.04.2002”

E as Soluções de Consulta 20/04, 15/04, 290/03, 133/03, 81/03 e 298/02 emitidas pela Receita Federal do Brasil no mesmo sentido.

Cabe trazer ainda que tais atos administrativos foram emitidos anteriormente à publicação da Lei 11.452/07 – o que reforça que já era possível afastar, somente observando o art. 2º, caput, da Lei 10.168/00, a CIDE sobre tais remessas.

Sendo assim, vê-se que o art. 20 da Lei 11.452/07 transcritos abaixo – apenas veio a “ESCLARECER” a aplicação do art. 2º, “caput”, da Lei 10.168/00 para os casos inerentes as remessas para aquisição de software de prateleira que não envolva transferência de tecnologia (Grifos meus):

“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.”

Tanto é assim que trouxe “**textualmente**” o termo “**não incide**”, deixando claro que se trata de norma “**esclarecedora**”, e não norma institutiva de “isenção”.

Não se trata de norma isentiva, pois caso assim fosse, traria literalmente o termo “isenção” para fins de outorgá-la, em respeito ao art. 111, inciso II, do CTN.

Sendo assim, por óbvio, resta estranho considerar o art. 2º, § 1º-A, da Lei 10.168/00 – trazida pelo art. 20 da Lei 11.452/07 como norma isentiva, vez que se trata especificamente de norma ESCLARECEDORA das hipóteses de incidência referendadas no caput do art. 2º da Lei 10.168/00. Recorde que no dispositivo em questão traz o termo “não incide” – o que reforça tal entendimento.

Entender, assim, que o dispositivo esclarecedor seria, em verdade, norma inovadora por ser norma de isenção e, por conseguinte, aplicar tal “isenção” apenas a partir de 2007, usuraria o art. 111, inciso II, do CTN.

Reforço que não se trata de norma isentiva, pois sem o r. dispositivo também poderíamos entender que a CIDE nesse caso não seria devida, pois não poderíamos ignorar a regra matriz de incidência da contribuição que trouxe claramente que a incidência da contribuição abarcaria aquisição e contratos que impliquem transferência de tecnologia. Ou seja, sobre as aquisições e contratos que não impliquem transferência de tecnologia não haveria a INCIDÊNCIA da CIDE.

Sendo assim, a norma “esclarecedora”, que apenas clarifica hipótese de incidência já abarcada pela lei original, não deve ser tratada como norma isentiva e inovadora, pois nada inova no ordenamento jurídico. Apenas clarifica que *NÃO INCIDE a CIDE sobre remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador quando não envolverem a transferência da correspondente tecnologia.*

Diz-se que tal norma é somente esclarecedora, pois tem o condão de “esclarecer”, até mesmo aos julgadores e à autoridade fazendária, as hipóteses de incidência e não incidência da CIDE – que já estavam abarcadas e previstas no art. 2º da Lei 10.168/00.

Não obstante, pode-se ainda inferir que tal dispositivo teria o condão de interpretar norma anterior – o que, nos termos do art. 106 do CTN, poderia ser aplicável a fatos pretéritos.

Com efeito, independentemente de ser norma “esclarecedora” – que automaticamente aplicaria a fatos pretéritos, se entendêssemos como norma interpretativa, ainda que restasse transparente a não incidência da CIDE no evento em discussão, poder-se-ia insurgir quando da análise do caráter interpretativo da r. norma se essa seria “expressamente” interpretativa para tentar afastar a não tributação para fatos pretéritos.

No entanto, vejo que tal insurgência poderia ser demasiadamente ignorada, eis que tal norma poderia ser vista como “expressamente interpretativa”. Ora, ressurgindo ao dispositivo (Grifos meus):

“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.”

Com efeito, resta claro que “expressamente” traz que a CIDE **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**.

Expressamente, então, traz que **NÃO INCIDE A CIDE** nesses casos – e repete regra já posta na Lei 10.168. Portanto, não há como se entender que tal norma não seria esclarecedora ou interpretativa – com aplicação retroativa.

No direito positivo, tem-se que somente devem observar regras constitucionais de anterioridade quando se tratar de instituição ou majoração de tributos. O que, por conseguinte, vê-se não ser o caso em comento.

Ademais, é de se esclarecer que também não se trata de norma de isenção com aplicação a partir da publicação da lei, eis que tal norma deverá trazer literalmente a outorga de isenção – conforme pressupõe o próprio art. 111 do CTN.

Continuando, se fosse norma isentiva, em respeito ao art. 176 do CTN, vê-se ainda que a lei que traria tal norma, deveria especificar as condições e requisitos exigidos para a sua concessão e não há nada que pudesse nos fazer levá-la a esse direcionamento.

Além disso, a norma de não incidência, ao contrário da isenção, traz enunciado de inexistência de relação jurídica entre as partes. O QUE FEZ!!

E a norma isentiva dispensa o pagamento do tributo em razão de determinado ato ou fato jurídico – O que não fez!!

Sendo assim, por essas razões, dou provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo.

Proveitoso ainda trazer, com a devida vênia, meu entendimento acerca do recente julgamento da mesma questão pelo STJ, vez que a 2ª Turma daquele tribunal superior se posicionou em sentido contrário ao meu entendimento, quando da apreciação do REsp 1.642.249, pois decidiu que incide CIDE sobre contratos de licença de uso e comercialização ou distribuição de software em que há remessa de valores ao exterior, independentemente de absorção de tecnologia. Tal julgado envolveu o período de 2000 a 2006.

O relator Ministro Mauro Campbell Marques trouxe em ementa:

“[...]

4. O fato gerador da CIDE - Remessas é haver pagamento a residente ou domiciliado no exterior a fim de remunerar (art. 2º, caput e §§2º e 3º, da Lei n. 10.168/2000):

*a) a **detenção da licença** de uso de conhecimentos tecnológicos (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000);*

*b) a **aquisição de conhecimentos** tecnológicos (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000);*

c) a **"transferência de tecnologia"** (art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000) que, para este exclusivo fim, compreende c.1) a exploração de patentes (art. 2º, §1º, primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.2) o uso de marcas (art. 2º, §1º, primeira parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.3) o **"fornecimento de tecnologia"** (art. 2º, §1º, segunda parte, da Lei n. 10.168/2000); ou c.4) a prestação de assistência técnica (art. 2º, §1º, terceira parte, da Lei n. 10.168/2000);

d) a prestação de **serviços técnicos** e de assistência administrativa e semelhantes (art. 2º, §2º, da Lei n. 10.168/2000); ou

e) **royalties, a qualquer título** (art. 2º, §2º, da Lei n. 10.168/2000).

5. Por especialidade (expressão "para fins desta Lei" contida no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 - Lei da CIDE - Remessas), o conceito de "transferência de tecnologia" previsto no art. 2º, caput, da Lei n. 10.168/2000 não coincide com aquele adotado pelo art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98 ("Lei do software"). O primeiro não exige a "absorção da tecnologia", já o segundo, sim.

6. Desse modo, **exclusivamente para os fins da incidência da CIDE - Remessas, o art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 expressamente não exigiu a entrega dos dados técnicos necessários à "absorção da tecnologia" para caracterizar o fato gerador da exação, contentando-se com a existência do mero "fornecimento de tecnologia" em suas mais variadas formas.**

7. Nessa linha, o **"fornecimento de tecnologia" de que fala o art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000 também engloba a aquisição dos direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, isto porque para ser comercializada a tecnologia precisa primeiramente ser de algum modo fornecida a quem a comercializará. Não há aqui, por especialidade, a necessidade de "absorção da tecnologia" (exigência apenas do art. 11 e parágrafo único, da Lei n. 9.609/98).**

8. Consoante o art. 2º, §5º, da Lei n. 9.609/98, os direitos de autor abrangem qualquer forma de transferência da cópia do programa (software). O que há, portanto, nos contratos de distribuição de software proveniente do estrangeiro, é uma remuneração pela exploração de direitos autorais, seja diretamente ao autor, seja a terceiro a título de royalties, o que se enquadra no conceito de "fornecimento de tecnologia" previsto no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.168/2000, **pois há o fornecimento a adquirente no Brasil da cópia do programa pelo autor ou por terceiro que explora os direitos autorais no estrangeiro. Em suma: o fornecimento de cópia do programa (software) é "fornecimento de tecnologia", ainda que não haja a "absorção da tecnologia" (acesso ao código fonte) por quem a recebe.**

9. A isenção para a remessa ao exterior da remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software) desacompanhada da "transferência da correspondente tecnologia" ("absorção da tecnologia") somente adveio a partir de 1º de janeiro de 2006, com o art. 20, da Lei n. 11.452/2007, ao adicionar o §1º-A ao art. 2º, da Lei n. 10.168/2000.

10. Não há qualquer contradição deste raciocínio com as finalidades da Lei n. 10.168/2000 de incentivar o desenvolvimento tecnológico nacional, visto que a contribuição CIDE - Remessas onera a importação da tecnologia estrangeira nas mais variadas formas. O objetivo então é fazer com que a tecnologia (nas várias vertentes: licença, conhecimento/comercialização, transferência) seja adquirida no mercado nacional e não no exterior, evitando-se as remessas de remuneração ou royalties. Tal a intervenção no domínio econômico. Precedente: REsp 1.186.160-SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 26.08.2010.

11. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido."

Vê-se que o ministro relator entendeu que o conceito de "transferência de tecnologia" de que trata o art. 2º da Lei 10.168/00 não coincide com a Lei do Software – Lei 9.609/98 – que, por sua vez, exige a "absorção" de tecnologia. O que, por conseguinte, entende que ainda que não haja acesso ao código fonte por quem a recebe, o fornecimento de cópia de programa comercializável seria fornecimento de tecnologia.

Para tanto, traz que: "Para ser comercializada, a tecnologia precisa ser de algum modo fornecida a quem vai comercializar. Não há necessidade de absorção de tecnologia". E ainda ao mencionar o art. 2º, § 1º-A, da Lei 10.168 – dispositivo incluído pela Lei 11.452/07, reflete que o enunciado está abarcado pelo instituto da "isenção".

Como havia refletido anteriormente, entendo que esse dispositivo não estaria abarcado pelo instituto da isenção, pois se trata de norma de hipótese de NÃO INCIDÊNCIA. Recordo o § 1º-A:

"§ 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"

A norma de "não incidência" esclarece que a situação do fato, quando realizada, não faz nascer a obrigação tributária, vez que não está enquadrado na hipótese de incidência do tributo.

O art. 2º, *caput*, da Lei 10.168/00 contempla expressamente a hipótese de incidência – qual seja, no caso, que a CIDE INCIDE sobre, entre outros, contratos que IMPLIQUEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. Sendo assim, os contratos que não envolvam transferência de tecnologia NÃO INCIDEM a CIDE.

Enquanto o instituto da isenção, por sua vez, exclui da lei parcela da hipótese de incidência tributária. Ou seja, caso haja algum fato que se subsume à hipótese de incidência, a lei poderá excluí-la da tributação, ainda que se trate de um fato que se enquadre na hipótese de incidência. Vê-se claro no presente caso que o art. 2º, § 1º-A, da Lei 10.168/00 não confere o instituto da isenção, pois o fato de adquirir software sem transferência de tecnologia já NÃO se encontra na hipótese de incidência.

Ademais, importante trazer que a transferência de tecnologia de que trata a lei envolve efetivamente o acesso ao código fonte, pois somente com essa “inteligência” é que teríamos a transferência de tecnologia para o desenvolvimento de produtos. A transferência de tecnologia implica de per si a absorção da tecnologia, justamente para ser utilizável para o desenvolvimento de novos produtos. A transferência de tecnologia envolve a “absorção” dessa inteligência para a criação ou customização de novos produtos.

Na aquisição de software de prateleira não há implicação de transferência de tecnologia. A mera aquisição, sem a absorção da inteligência (tecnologia) e, para fins comerciais, confere a situação de mera aquisição de mercadorias.

Se entendêssemos que o software de prateleira tem tecnologia e, portanto, implica transferência de tecnologia, ainda que não seja essa absorvida pelo adquirente, já não faríamos mais distinção do que seria “serviço” ou mercadoria. Do que seria customizável ou não. Do que poderia incidir ISS ou ICMS. IPI?

E, se assim pensássemos, por que então o dispositivo em questão traria “salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia”, já que toda a aquisição de software possui “internamente” tecnologia e seria tributável pela CIDE? Seja software de prateleira ou não?

Por isso, entendo que a Lei 9.609/98 trouxe corretamente o conceito de contratos de licença de uso, de comercialização e de transferência de tecnologia. A implicação de transferência de tecnologia implica efetivamente a absorção da tecnologia. Como pode haver “transferência” sem absorção da tecnologia?

Em vista de todo o exposto, dou provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

(assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama