



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

Processo n° 16561.720043/2013-12
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3201-003.207 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2017
Matéria CIDE
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NOKIA SIEMENS NETWORKS DO BRASIL SISTEMAS DE COMUNICAÇÕES LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2008

CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. PAGAMENTO PELA LICENÇA DE USO, COMERCIALIZAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE PERSONALIZADO/CUSTOMIZADO.

As remessas ao exterior relativas a contratos de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software) só estão sujeitas à incidência da Cide quando ocorre a transferência da correspondente tecnologia. O fato de se tratar de software personalizado/customizado não autoriza ao Fisco presumir que tenha havido transferência de tecnologia.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Fez sustentação oral a patrona do contribuinte, Dra. Diana Piatti de Barros Lobo, OAB-SP 241.582, escritório Machado, Meyer, Sendacz e Opice Advogados. Processo julgado no dia 25/10/2017, no período da manhã.

Winderley Morais Pereira - Presidente Substituto e Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Winderley Morais Pereira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Marcelo Giovanni Vieira.

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

Trata o presente processo de Auto de Infração relativo à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE (Remessas ao Exterior), lavrado em 23/05/2013, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 5.328.556,29, sendo R\$ 2.461.795,47 da CIDE, R\$ 1.020.414,22 de juros de mora, e R\$ 1.846.346,60 de multa de ofício (calculados até a data da lavratura), em virtude da falta/insuficiência de recolhimento da contribuição referente ao mês de outubro de 2008 (fls.838-844).

Através do Termo de Verificação de fls. 845-856, a Autoridade Tributária explicou os procedimentos adotados, suas constatações, bem como a infração detectada que motivou a lavratura do Auto de Infração.

Durante o curso da Fiscalização foram emitidas diversas intimações que solicitaram dentre outros, os seguintes documentos (fls. 04-69):

- Planilha Demonstrativa de todos os valores remetidos ao exterior no período de 2008;*
- Cópia dos contratos comerciais e contratos de câmbio relativos a remessa destes valores;*

Em análise aos documentos apresentados, a Autoridade Fiscal se atentou para o contrato de câmbio nº 08/134786, de 29/10/2008, referente a remessa ao exterior de US\$ 11,344,156,82, correspondente a R\$ 24.617.954,72, a título de serviço técnico especializado (fls. 140-143).

Concluiu a Fiscalização que a classificação deste serviço amolda-se à hipótese de software personalizado/customizado.

...

Cientificado do Auto de Infração em 27/05/2013, o contribuinte protocolou, em 26/06/2013, impugnação com as seguintes alegações que exponho a seguir:

Após fazer um resumo do contexto fático relativo à lavratura do Auto de Infração e de apresentar sua análise sobre a legislação que trata da CIDE, destacando o posicionamento da Receita Federal e dos Tribunais Judiciais sobre a questão, o impugnante defende a nulidade do lançamento baseado, em suma, nos seguintes pontos:

- 1) Afirma que o Autuante não provou em momento algum a ocorrência do fato gerador da CIDE, que, nos casos de software, faz-se necessário a demonstração da ocorrência de transferência de tecnologia;*

2) *Assegura que as divergências apontadas pela Autoridade Fiscal são incorretas, e em nada afetam a incidência no tocante à CIDE;*

Quanto ao item 1, acima, desenvolve seu raciocínio a fim de provar a ausência de fundamentação do auto de infração, em decorrência da não demonstração de transferência de tecnologia por parte da Fiscalização.

Explica que no caso em tela, o fato gerador apto a ensejar a incidência da CIDE, está definido no art. 2º da Lei nº 10.168/2000, que é a remessa pela licença de uso, comercialização, distribuição de software com transferência da respectiva tecnologia, a qual é demonstrada pela comprovação de entrega do código-fonte e averbação do contrato no INPI.

No entanto, segundo diz, o Autuante concluiu incorretamente que softwares personalizados e customizados estariam necessariamente sujeitos à incidência da contribuição.

Desta forma, a Fiscalização quer afirmar que, customização, personalização, prestação de serviço agregada ao software, configuram-se como elemento para definir a incidência da CIDE.

Destaca que estas constatações, por si sós, não seriam suficientes para comprovar o fato gerador da CIDE, visto que não comprovam a necessária transferência de tecnologia.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento decidiu pela procedência da impugnação. A decisão da DRJ foi assim ementada :

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2008

CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. PAGAMENTO PELA LICENÇA DE USO, COMERCIALIZAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE PERSONALIZADO/CUSTOMIZADO.

As remessas ao exterior relativas a contratos de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software) só estão sujeitas à incidência da Cide quando ocorre a transferência da correspondente tecnologia. O fato de se tratar de software personalizado/customizado não autoriza ao Fisco presumir que tenha havido transferência de tecnologia.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Sendo o lançamento exonerado superado limite de alçada vigente na data da decisão da DRJ, foi apresentado pela turma julgadora, o competente recurso de ofício.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

Por ser tempestivo e atender os pressupostos de admissibilidade o recurso merece ser conhecido.

A teor do relatado a discussão dos autos cinde a determinar a existência de transferência de tecnologia nos contratos de fornecimento de software por empresa sediada no exterior, o que levaria a incidência da CIDE sobre a operação. A decisão de piso, decidiu de forma, ao meu sentir, da maneira mais correta para afastar a exigência fiscal, considerando que os documentos constantes dos autos não comprovam a transferência de tecnologia. Por concordar plenamente com a decisão adotada pela primeira instância, reproduzo o voto condutor daquela decisão e faço dele as minhas razões de decidir, nos termos previstos no art. 57, § 3º do Regimento Interno do CARF.

A impugnação atende aos pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, portanto dela conheço.

Inicialmente o impugnante requer seja declarada a nulidade do lançamento em decorrência de ausência de fundamentação do Auto de Infração, visto que a Fiscalização não apresentou provas capazes de demonstrar a transferência de tecnologia.

Afirma que, pela precariedade, insuficiência na fundamentação, tem-se que o trabalho de investigação tampouco respeita as regras básicas de ônus da prova em direito tributário.

Enfatiza que a discussão não recai sobre a qualidade da prova escolhida pela D. Fiscalização, mas sim nos fundamentos elementares apresentados para pautar o seu trabalho e a exigência fiscal.

(...)

Conclui-se, assim, que o trabalho fiscal é manifestamente nulo, pois violou, flagrantemente, o artigo 142 do CTN, que dispõe que o lançamento configura atividade plenamente vinculada e obrigatória, que deve ser realizada pela Fiscalização de forma minuciosa, direcionada, focada, ou seja, realmente orientada à obtenção da liquidez e certeza com relação ao fato constitutivo da pretensão fiscal.

Discordo da defesa neste ponto.

O Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, descreveu os fatos, explicou os procedimentos adotados pela Fiscalização, suas constatações, bem como a infração detectada que motivou a lavratura do Auto de Infração.

O Autuante apontou claramente os elementos de prova considerados e as conclusões que obteve pela análise dos

mesmos, os quais resultaram na verificação de infração da legislação tributária.

A partir daí, fundamentou legalmente o lançamento apontando os dispositivos legais que enquadravam a operação do contribuinte como hipótese de incidência da CIDE.

Se suas conclusões foram errôneas ou não, e se os elementos constantes dos autos são suficientes para provar o fato gerador da CIDE, cabe dizer que tais questões têm relação com o mérito, isto é, com a procedência ou não do lançamento, mas em nada o tornam nulo.

Portanto, afasto as arguições de nulidade suscitadas pelo impugnante.

Quanto ao mérito, há de se considerar que a defesa concordou em parte com a conclusão da Autoridade Tributária.

Digo isto, pois o Autuante identificou a operação como remessa a título de pagamento pela licença de uso, comercialização e distribuição não de "software de prateleira" e sim de software customizado/personalizado.

Neste aspecto não há discordância por parte do contribuinte.

O cerne do litígio é a conclusão da Fiscalização sobre a correlação entre software customizado/personalizado e a transferência de tecnologia, pois, considerando que este software é produzido de forma restrita e exclusiva com configurações previamente contratadas que implicam no desenvolvimento do produto sob encomenda para adequação ao adquirente do produto, entende que necessariamente haveria nesta operação a transferência de tecnologia.

No entanto, a defesa discorda desta conclusão, assegurando que o fato do software ser customizado/personalizado, não envolve necessariamente transferência de tecnologia.

Deste modo, certo de que a solução da lide recai unicamente sobre a questão da transferência da tecnologia, apresento o meu entendimento sobre a matéria.

A Lei nº 11.452/2007 inseriu através de seu art. 20, o §1º A no art 2º da Lei nº 10.168/2000 (instituidora da CIDE), parágrafo este que determinou que a CIDE não incidiria sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolvesse a transferência de tecnologia (grifos meus).

Lei nº 10.168/2000:

Art. 10 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 Decreto nº 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

(...)

§ 1o-" 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. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

O art. 21 da Lei nº 11.452/2007 estabeleceu ainda que a produção dos efeitos contidos no art. 20 iniciariam em 1º de janeiro de 2006; conforme segue (grifos de minha autoria):

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.

Portanto, a fim de se constatar a existência ou não de efetiva transferência de tecnologia em relação aos contratos de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software), vale observar a legislação que regula o direito de uso de programas de computador (grifos de minha autoria):

LEINº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998.

Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.

(...)

Art. 7º **São obras intelectuais protegidas** as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...)

XII - os programas de computador;

§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.

(...).

A legislação específica de que trata o § 1º do art. 7º da Lei nº 9.610, de 1998, é a Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, bem como de sua comercialização no País.

O Capítulo IV desta Lei trata dos contratos de licença de uso, de comercialização de programas de computador, assim como da transferência de tecnologia, conforme disposto nos art. 9 e 11 (grifos de minha autoria):

CAPÍTULO IV

DOS CONTRATOS DE LICENÇA DE USO, DE COMERCIALIZAÇÃO E DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA

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 ou 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.**

*Inicialmente, vale dizer que a Lei n.º 9.609, de 1998, estabelece que o registro dos contratos que versam sobre transferência de tecnologia de programa de computador no INPI se dá para fins de produção de efeitos em relação a terceiros. É dizer, trata apenas do aspecto **formal** da transferência de tecnologia no que toca à proteção dos direitos de quem a detém sobre os demais agentes do mercado de tecnologia de software. É para a proteção de seus direitos, que adviriam da transferência de tecnologia, que o interessado, valendo-se de um ato de **vontade**, dirige-se ao Instituto Nacional da Propriedade Industrial e, ali, realiza o registro dos respectivos contratos.*

*No entanto, o prescrito no parágrafo 1º-A e caput do art. 2º da Lei n.º 10.168, de 2000 e alterações posteriores **não** está voltado ao aspecto formal da transferência de tecnologia de que trata a Lei n.º 9.609, de 1998.*

*Isto pois, a Lei n.º 10.168, de 2000 - que instituiu o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, **cujos objetivos principais são estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro**, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo - condiciona a incidência da CIDE à ocorrência de remessas de valores ao exterior por conta de contratos que, no caso de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, **envolvam** a transferência da correspondente tecnologia, não importando, para isso, se o detentor da tecnologia no País protegeu ou não seus direitos junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial. Basta que os contratos encerrem cláusulas que envolvam a transferência de tecnologia e, para isso, haja contraprestação financeira, para que incida CIDE.*

No entanto, ainda que não haja necessidade de registro no INPI para configuração de transferência de tecnologia, pelo disposto no parágrafo único do art. 11 da Lei n.º 9.609/1998, podemos apreender quais seriam os documentos e/ou elementos capazes de confirmar ou comprovar a efetiva transferência de tecnologia. Em análise aos autos, não foi verificada a existência de nenhum destes documentos (código-fonte dos softwares, memorial descritivos, especificações funcionais internas, etc...) capazes de comprovar tal transferência.

No Termo de Verificação Fiscal constata-se que de igual modo a Autoridade Fiscal não comprovou tal transferência, e, mesmo em relação à modalidade do software, tão-somente concluiu que o software é customizado/personalizado.

Neste aspecto já se pronunciou a COSIT (Coordenação Geral de Tributação) através da Solução de Divergência nº 27/2008.

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”).

Dispositivos Legais: Art. 2º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; art. 7º, inciso XII, da Lei nº 9.610, de 2 de fevereiro de 1998; art. 20 da Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007; art. 710 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989.

Cabe explicar que apesar da ementa mencionar apenas às remessas pela aquisição ou pela licença de direitos de comercialização de software na modalidade de cópias múltiplas (software de prateleira), a fundamentação desta Solução abordou a questão das demais modalidades de softwares.

Suas conclusões são as seguintes:

- “Software de prateleira”: Com base em decisão do STF, entende que a remessa a título de pagamento pela aquisição ou licença de direitos de comercialização de software, sob a modalidade de cópias múltiplas, não se enquadram como remuneração de direitos autorais (royalties) e, portanto, não estão sujeitas à incidência da CIDE.
- Software customizado/personalizado: Embora reconheça que a remessa a título de pagamento pela aquisição ou licença de uso, comercialização e distribuição de software customizado tenha o caráter de royalties, ainda assim, é necessária a comprovação da efetiva transferência de tecnologia para que tal operação seja hipótese de incidência da CIDE, de acordo como o estabelecido pela Lei nº 11.452/2007.

Apresento a seguir trechos da fundamentação desta Solução de Divergência:

FUNDAMENTOS
(...)

Sobre a legislação de software

23. Os programas de computador são protegidos pela legislação brasileira sobre direitos autorais, conforme o art. 7º, inciso XII, da Lei nº 9.610, de 2 de fevereiro de 1998:

“Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou de que se invente no futuro, tais como:

.....
XII – os programas de computador
.....”

(grifo nosso)

A Lei nº 9.610, de 1998, determina, ainda, em seu art. 7º, § 1º, que :

“§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.” (grifo nosso)

23. A Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no País. Dessa forma, o art. 2º da Lei nº 9.609, de 1998, prevê que os direitos relativos a programa de computador estão protegidos pelo regime de proteção à propriedade intelectual :

“DA PROTEÇÃO AOS DIREITOS DE AUTOR E DO REGISTRO

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

§ 1º Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não-autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação.

§ 2º Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

§ 3º A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro.

§ 4º Os direitos atribuídos por esta Lei ficam assegurados aos estrangeiros domiciliados no exterior, desde que o país de origem do programa conceda, aos brasileiros e estrangeiros domiciliados no Brasil, direitos equivalentes.

§ 5º Inclui-se dentre os direitos assegurados por esta Lei e pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País aquele direito exclusivo de autorizar ou proibir o aluguel comercial, não sendo esse direito exaurível pela venda, licença ou outra forma de transferência da cópia do programa.

(...)” (grifo nosso)

23. É importante observar, ainda, que os direitos autorais podem ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou outros meios admitidos em Direito, conforme prevê o art. 49 a Lei nº 9.610, de 1998 :

“ Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, o título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

I – a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;

II – somente se admitirá transmissão total e definitiva dos direitos mediante estipulação contratual escrita;

III – na hipótese de não haver estipulação contratual escrita, o prazo máximo será de cinco anos;

IV – a cessão será válida unicamente para o país em que se firmou o contrato, salvo estipulação em contrário;

V – a cessão só se operará para modalidade de utilização já existentes à data do contrato;

VI – não havendo especificações quanto a modalidade de utilização, o contrato será interpretado restritivamente, entendendo-se como limitada apenas a uma que seja aquela indispensável ao cumprimento da finalidade do contrato.”

(grifo nosso)

23. Sob tal perspectiva, uma primeira análise levaria à conclusão de que, por prever a concessão de direitos de comercialização, o contrato abrangeria direitos autorais e, por

decorrência, as remessas ao exterior consistiriam, principalmente, em royalties sujeitos à incidência de imposto de renda na fonte. A interpretação estaria fundamentada a partir do princípio de que os direitos que envolvem programas de computador são forma de propriedade intelectual e que o regime de proteção à propriedade intelectual de software estende-se à transferência total ou parcial dos direitos autorais “por meio de licenciamento, concessão, cessão ou outros meios admitidos em Direito”, conforme dispõe o art. 49 da Lei nº 9.610, de 1998, já citado.

23. Ao tratar da questão sobre a tributação de programas de computador, o Supremo Tribunal Federal (STF), mediante Relatório do Ministro Sepúlveda Pertence, firmou, no entanto, o entendimento de que softwares produzidos em série e comercializados no varejo (“software de prateleira”) são mercadorias, conforme a ementa do RE nº 176.626-3 (SP) :

“ EMENTA:

(...) II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador (“software”): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” “ matéria exclusiva da lide “, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado “software de prateleira” (off the shelf) – os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.” (grifo nosso)

Deve ser observado, ainda, que o voto do Ministro Sepúlveda Pertence nega a condição de licenciado ou de cessionário de licença de uso ao comerciante que revende cópias múltiplas de software :

“(…) O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso, que, em conseqüência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o corpus mechanicum de obra intelectual que nele se materializa.(…)”
(grifo nosso)

23. Ressalte-se que a Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989, já determinava que os rendimentos correspondentes a

direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores – software, para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única fossem tributados na forma dos arts. 554 e 555, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.1980-RIR/1980 :

“Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989.

Dispõe sobre a tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de “software”, pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior

23. Serão tributados na forma dos arts. 554 e 555, I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980 – RIR/80, os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores – “software”, para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única.” (grifo nosso).

23. A legislação tributária brasileira prevê que, nos casos em que forem cobrados direitos autorais, haverá incidência do imposto de renda na fonte quando do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de valores a residente ou domiciliado no exterior, conforme determina o art. 710 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 e alterações posteriores :

“ Royalties

Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 3º).” (grifo nosso)

23. Ao caso em questão, não se aplica o enquadramento de royalty à remuneração de cessão de direito de comercialização, o que afasta a aplicação do art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999.

23. Entende-se, assim, que, conforme a legislação brasileira, as remessas ao exterior realizadas como pagamento de aquisições de software, sob a modalidade de cópias múltiplas, não se enquadram como remuneração de direitos autorais (royalties) e, portanto, não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte.

23. A segunda parte da Solução de Consulta nº 169, de 19 de setembro de 2003, da 8ª Região Fiscal, estabelece argumentação de que, por serem royalties, as remessas estariam sujeitas à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), com base no art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, combinado com o Decreto nº 3.949, de 03 de outubro de 2001. Tal interpretação é inconsistente com o RE nº 176.626-3 (SP) do STF, que negou a condição de licenciado ou de cessionário de licença de uso ao comerciante que revende cópias múltiplas de software, não reconhecendo a classificação de royalties às remessas em pagamento naquelas hipóteses.

23. Por outro lado, convém observar que, mesmo se fosse reconhecido o caráter de royalties aos pagamentos efetuados – o que não ocorreu –, a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), está, hoje, condicionada à transferência da correspondente tecnologia, nos casos de remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, conforme o art. 20 da Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007 (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.(...) ”(grifo nosso)

Logo, se a remessa a título de pagamento pela aquisição ou licença de direitos de comercialização de software, sob a modalidade de cópias múltiplas, não se enquadra como remuneração de direitos autorais (royalties), conclui-se que o programa de computador tratado no §1º-A da Lei nº 10.168/2000, necessariamente é um software customizado, personalizado, sob medida.

Deste modo, constata-se que tal natureza do software não implica necessariamente a transferência de tecnologia, pois se assim o fosse, o dispositivo legal em epígrafe não precisaria dizer salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

Com isso, aferindo-se que não consta nos autos a comprovação da efetiva transferência de tecnologia, não há como enquadrar a operação em análise como hipótese de incidência da CIDE.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por afastar as argüições de nulidade, e, no mérito, julgar procedente a impugnação, cancelando-se integralmente o crédito tributário lançado.

(Assinado digitalmente)

Bernardo Moraes Fiuza Pequeno - Relator

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Winderley Morais Pereira

