



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

Processo nº 16643.000017/2010-11
Recurso nº 917.889 Voluntário
Acórdão nº **3101-001.082 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de abril de 2012
Matéria CIDE - SOFTWARE
Recorrente ACISION TELECOMUNICAÇÕES SUL AMERICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO -
CIDE**

Exercício: 2005

CIDE. NÃO INCIDÊNCIA. REMESSA AO EXTERIOR. SOFTWARE. Somente incidirá a CIDE sobre remessa ao exterior quando referir-se a pagamento de royalties decorrente de transferência de tecnologia. A remuneração de direitos autorais relativa ao licenciamento de cópia de software ou de cessão de direitos de uso de cópia, não está abrangida pela norma tributária da CIDE.

CIDE. NÃO INCIDÊNCIA. NORMA INTERPRETATIVA. O artigo 20 da Lei nº 11.452/07, que alterou a Lei nº 10.168/00 para determinar a não incidência da CIDE sobre remuneração paga pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, tem caráter puramente interpretativo.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Corintho Oliveira Machado.

Tarásio Campelo Borges - Presidente Substituto

Luiz Roberto Domingo – Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Corintho Oliveira Machado, Valdete Aparecida Marinheiro, Mônica Monteiro Garcia De Los Rios (Suplente), Vanessa Albuquerque Valente, Luiz Roberto Domingo e Tarásio Campelo Borges.

Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida por bem descrever os fatos e atos processuais até este o momento daquela decisão.

Cuida o presente processo da lavratura - contra o sujeito passivo em epígrafe do Auto de Infração às fls. 332 a 335, cuja ciência ocorreu em 26/2/2010 (fl. 333), sendo constituído o crédito tributário no valor total de R\$4.755.194,84, incluindo contribuição, juros de mora (calculados até 29/01/2010) 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 28/02 a 31/8, 31/10 a 31/12/2005; sendo que a descrição dos fatos e enquadramento legal constam à fl. 335, bem como à fl. 331 que é documento que integra o referido Auto de Infração.

2. Consta às fls. 312 a 327 o Termo de Verificação Parcial - CIDE, cuja ciência se deu em 26/2/2010 (fl. 327), que é parte integrante do Auto de Infração em que são aduzidos os procedimentos fiscais adotados.

3. Irresignado com o lançamento, em 24/3/2010 (fls. 342), apresentou peça impugnativa às fls. 342 a 353 o contribuinte (doravante denominado (empresa) impugnante, acompanhada dos documentos às fls. 354 a 399 e 402 a 443, por meio da qual, em síntese, assim se manifesta, valendo-se de jurisprudência e doutrina pátrias, ipsis verbis:

[...]

3.1. Pede à fl. 353 a impugnante que [...] seja declarada a decadência dos valores supostamente devidos a título de CIDE-Remessas ao Exterior, [...] julgando-se totalmente improcedente o Auto de Infração [...]. Ademais, [...] protesta [...] pela produção de todas as modalidades de provas eventualmente complementares em direito admitidas, em especial a juntada de documentos, que norteiam o processo administrativo, sob penas de cerceamento de defesa, o que levará à nulidade insanável. Por fim, [...] requer a Impugnante que todas as intimações, publicações ou notificações sejam realizadas pessoalmente ou via correio em nome da própria Impugnante no endereço constante, nestes autos, bem como em nome dos advogados [...] e de sua direção a que se refere sua peça impugnativa.

4. O presente processo foi encaminhado a esta Delegacia, nos termos do despacho exarado à fl. 446.

5. E o relatório.

Levados os autos à julgamento, foi proferida decisão pela DRJ julgando improcedente à impugnação, conforme ementa transcrita nos seguintes termos:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2005

Ementa: DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. TRIBUTO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Para fins de contagem do prazo decadencial, no que toca a tributos submetidos, por lei, à modalidade de lançamento por homologação, uma vez caracterizado ausência de pagamento antecipado, deve-se aplicar ao caso a norma contida no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. FASE LITIGIOSA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. O momento processual para apresentação de provas, durante a fase litigiosa do Processo Administrativo Fiscal, é o definido pelo disposto no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e alterações posteriores.

LEI EXPRESSAMENTE INTERPRETATIVA. EFEITOS. INAPLICABILIDADE AO CASO. Aplica-se a fatos ou atos pretéritos, excluída a aplicação de penalidades às infrações dos dispositivos interpretados, a lei havida por expressamente interpretativa nos termos que estabelece o inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional, considerando-se que tal requisito é essencial para ser acolhida pelo disposto na norma geral. Em não sendo verificado a menção expressa do caráter interpretativo da lei, não há como aplicar a referida norma do CTN.

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Exercício: 2005

Ementa: LEI EXPRESSAMENTE INTERPRETATIVA. EFEITOS. INAPLICABILIDADE AO CASO. Aplica-se a fatos ou atos pretéritos, excluída a aplicação de penalidades às infrações dos dispositivos interpretados, a lei havida por expressamente interpretativa nos termos que estabelece o inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional, considerando-se que tal requisito é essencial para ser acolhida pelo disposto na norma geral. Em não sendo verificado a menção expressa do caráter interpretativo da lei, não há como aplicar a referida norma do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido


3

Inconformada, interpôs à Recorrente Recurso Voluntário, alegando, em síntese, i) que a Lei nº 11.452/07 estabeleceu expressamente a não incidência da CIDE sobre remessas ao exterior pela licença de programas de computador; ii) o caráter interpretativo da Lei nº 11.452/07; iii) a redução da multa de ofício de 75% para multa de mora de 20%.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Conforme relatado, a questão crucial da lide refere-se à incidência da CIDE sobre a remessa ao exterior de remuneração paga pela licença de uso ou de direitos de comercialização de programas de computador, bem como o caráter interpretativo do artigo 20 da Lei nº 11.452/2007.

Para ingressar na controvérsia fulcral desta lide, entendo seja necessária a apreciação de alguns conceitos gerais de direito - público e privado, a fim de que possamos sedimentar a contento o terreno das relações jurídicas para depois caminharmos com as normas tributárias.

É notória a acepção que costumo ter do Direito Tributário em relação aos demais ramos do Direito. Na esteira do que ensina Paulo de Barros Carvalho, manifestei-me em dissertação inédita (PUC/SP 2002):

"Costumamos dizer que a relação que se pode estabelecer entre o Direito Tributário e todo o Sistema e Direito Positivo é comparável ao processo de formação de uma nuvem (o Direito Tributário) que necessita do "vapor de água" (normas jurídicas) dos rios, lagos, mares e oceanos (outros ramos do Direito) para existir, ou seja, os conteúdos e conceitos materiais captados do mundo fenomênico para criação dos tributos não são ditados e disciplinados pelo próprio Direito Tributário. Este foi construído sobre fatos jurídicos¹ do Direito Privado (principalmente), de onde são retiradas as relações jurídicas sobre as quais será determinada a incidência da norma tributária. Tais relações determinarão os critérios materiais da norma de incidência e revelarão a base de cálculo do tributo."

Essa relação de pertinência, do ramo do Direito Tributário, ou do sub-ramo, para usar o termo adotado por Geraldo Ataliba, com os demais ramos do Direito, pode ser aferida em quaisquer outras relações entre os ramos do Direito. Isso reafirma e

¹ Não podemos deixar de citar a passagem em que Pontes de Miranda (in, *Sistema de Ciência Positiva do Direito*. São Paulo: Bookseller, 1ª edição Atualizada por Vilson Rodrigues Alves, 2000, Tomo II, pp. 297/298 "Para que os fatos sejam jurídicos, é preciso que regras jurídicas, isto é, normas abstratas – incidam sobre eles, desçam e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os "jurídicos". Algo como a plancha da máquina de impressão, incidindo sobre fatos que se passam no mundo, posto que aí os classifique segundo discriminações conceptuais."

confirma que o Direito é um conjunto entrelaçado, harmônico e ordenado de normas concebidas como elementos de um sistema.”

Pois bem, se estamos diante de um sistema de normas, não posso abordar a questão da licença de uso de software, sem buscar nas normas específicas a natureza jurídica do “software” e investigar como aquele que detém seu domínio se relaciona com os demais sujeitos submetidos às normas jurídicas².

O Direito Intelectual, genericamente falando, teve forte desenvolvimento a partir do século passado, quando recebeu uma bipartição entre Direito de Autor e Direito de Propriedade Industrial. Esse desenvolvimento histórico e as distinções que levaram a essa bipartição, são concisamente expostos pelo jurista Carlos Alberto Bittar (*in* Direito de Autor, 4^a ed., Rio de Janeiro, Forense Universitária, 2004, pp. 2/6):

“Ora, esses direitos incidem sobre as criações do gênio humano, manifestadas em formas sensíveis, estéticas ou utilitárias, ou seja, voltadas, de um lado, à sensibilização e à transmissão de conhecimentos e, de outro, à satisfação de interesses materiais do homem na vida diária.

No primeiro caso, cumprem-se finalidades estéticas (de deleite, de beleza, de sensibilização, de aperfeiçoamento intelectual, como nas obras de literatura, de arte e de ciência); no segundo, objetivos práticos (de uso econômico, ou doméstico, de bens finais resultantes da criação, como, por exemplo, móveis, automóveis, máquinas, aparelhos e outros), plasmando-se no mundo do Direito, em razão dessa diferenciação, dois sistemas jurídicos especiais, para a respectiva regência, a saber: o do Direito de Autor e o do Direito de Propriedade Industrial (ou Direito Industrial).

Assim é que os direitos intelectuais encontram regulamentação diversa, frente às especificidades das criações, em dois ramos do Direito, cada qual sujeito, apartado o substrato comum, a regras próprias, edificadas, depois do trabalho científico, em duas Convenções Internacionais que, criando Uniões entre Estados para sua defesa, assentaram os respectivos princípios básicos, influenciando o Direito interno de todos os países do mundo, ou seja: a) a de Paris, de 1833, sobre direitos industriais, e b) a de Berna, de 1886, sobre direitos autorais.

Com base nessa estruturação, propiciou-se certa uniformidade na legislação interna dos países convenentes, inclusive o Brasil, sendo periodicamente revistos os textos das Convenções para sua adaptação à evolução tecnológica. Assim, em 1885 (Roma), 1891 (Madri), 1897 (Bruxelas), 1911 (Washington), 1925 (Haia), 1958 (Londres), 1967 (Estocolmo) foi revista a União de Paris; e, em Paris (1896), Berlim (1908), Roma (1928), Bruxelas (1948), Estocolmo (1967) e Paris (1971), a União de Berna.

² Entendo não ser concebível que uma Relação Jurídica se estabeleça entre uma “pessoa” e um “objeto”, mas sim entre as pessoas, tendo o objeto lugar no núcleo – de interesse – da relação.

185

Nesse contexto, reservou-se ao Direito de Autor a regência das relações jurídicas decorrentes da criação e da utilização de obras intelectuais estéticas, integrantes da literatura, das artes e das ciências. Ao Direito de Propriedade Industrial (ou Direito Industrial) conferiu-se a regulação das relações referentes às obras de cunho utilitário, consubstanciadas em bens materiais de uso empresarial, por meio de patentes (invenção, modelo de utilidade, modelo industrial e desenho industrial) e marcas (de indústrias, de comércio, ou de serviço e de expressão, ou sinal de propaganda). Em seu âmbito, ainda dentro da denominada teoria da concorrência desleal, são abarcados nomes comerciais, segredos industriais e outros bens de natureza incorpórea e de uso empresarial.

Destinados a proteger o homem como criador intelectual, esses direitos realizam a síntese entre a defesa dos vínculos de cunho pessoal e patrimonial do autor com sua obra e posterior regulação de sua circulação jurídica, em consonância com os diferentes interesses que envolvem, desde os de seu explorador econômico aos do titular do respectivo suporte físico, e dos da coletividade aos do Estado.

Com isso, preservam os interesses do criador em todas as relações jurídicas que envolvam a sua obra, consistindo, de um lado, em defesa dos liames pessoais que resultam do próprio ato criativo (chamados "direitos morais") e dos liames pecuniários (denominados "direitos patrimoniais"), advindos da utilização econômica da obra, para cuja consecução prática assegura ao autor exclusividade para a exploração, pelos prazos definidos em lei.

Continua o autor analisando a bipartição do Direito Intelectual e a distinção jurídica firmada:

"Ora, exatamente em função do grau de crise entre os direitos individuais do criador e os interesses gerais da coletividade é que se separaram as duas citadas ramificações, considerando-se que a exclusividade – em última análise, o ponto nodal da estrutura desses direitos – deve, ou não, ser mais longa em razão do interesse maior, ou menor, da sociedade, no aproveitamento da criação.

Assim é que se bipartiram os direitos intelectuais, levando-se em conta que, como os bens de caráter utilitário são de interesse mais imediato para a vida comum, menor é o prazo monopolístico do criador, em comparação com os de cunho estético, em que de maior alcance são os seus direitos.

Isso se refletiu na definição do sistema normativo desses direitos – cada qual integrante de lei especial própria, no Brasil, Lei n.º 9.610, de 19.02.98, que, revogando a Lei n.º 5.988, de 14.12.73, entre outras leis, "altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais, e dá outras providências", e Lei n.º 9.279, de 14.05.96, que, revogando a Lei n.º 5.772, de 21.12.71, entre outras leis, "regula direitos e obrigações relativos à propriedade

industrial" –, onde se encontram particularidades que os distinguem na respectiva textura. A tutela dos direitos intelectuais, além de disciplinada por textos normativos diversos e autônomos, insere-se na atualidade com nova roupagem, devido à reelaboração legislativa operada neste campo, inclusive adequando-se às novas investidas e à expansão da tecnologia nas áreas autoral e industrial.

Na regulamentação dos direitos sobre a obra intelectual, o objetivo básico é proteger o autor e possibilitar-lhe, de um lado, a defesa da paternidade e da integridade de sua criação e, de outro, a fruição dos proventos econômicos, resultantes de sua utilização, dentro da linha dos mecanismos de tutela dos direitos individuais. Por isso é que se relaciona a interesses da Personalidade (caráter subjetivista e privatista do Direito do Autor).

...

Além disso, com relação às obras intelectuais, cumpre dissociar-se a criação do objeto em que se inscreve ou em que se concretiza. Ampara-se, pois, a forma literária ou artística realizada, que pode não ser concretizada em coisa material.

As de cunho industrial consubstanciam-se, de regra, no produto final obtido, para a utilização correspondente.

Diferentes consequências decorrem dessa observação: no plano do Direito de Autor, o adquirente da res não tem senão direito sobre o corpus, continuando a obra sob a esfera de atuação do autor (a menos que haja cessão e, assim mesmo, entendida em termos, em face dos direitos morais do autor).

Já no Direito de Propriedade Industrial, uma vez produzida a res – geralmente em série – e vendida, passa a integrar o patrimônio do adquirente, que a utilizará como lhe entender, respeitados os direitos do titular, se e quando incidentes.

Frise-se, no entanto, que a concepção intelectual que a traz a lume pode constituir obra protegida pelo Direito de Autor, desde que preencha os requisitos; nesse caso desfrutará da tutela desse Direito (tese da dupla incidência de direitos em obras de fins estéticos e utilitários).

Anote-se, ainda, que, à inexistência de registro – condicionante da proteção no plano do Direito Industrial –, pode, ainda, a criação intelectual obter resguardo no âmbito da concorrência desleal, desde que usada no campo empresarial, por terceiro, concorrente do titular, dentro da respectiva área de atuação (por exemplo, uso de desenhos, de figuras, de publicidade, de marcas, de símbolos e outros, em produtos ou em estabelecimentos, que provoquem confusão na clientela).

Conclui-se que o Direito Intelectual está dividido em dois ramos: (i) o Direito de Autor e (ii) Direito da Propriedade Industrial, cada qual com um tratamento jurídico distinto por constituírem natureza jurídica distinta. O primeiro ramo congrega as obras intelectuais

✓ 158

✓ 7

definidas como “as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro” na forma do art. 7º da Lei 9.610/1998. O segundo ramo congrega as obras intelectuais definidas como invenções e modelos de utilidade, desenhos industriais, marcas, indicações geográficas, administrados pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial que conferirá a patente, registrará a marca, desenho ou designação, e registrará os contratos de licença de uso, transferência de tecnologia e de franquia.

Assim é que o software, obra intelectual resultante de uma produção do conhecimento na forma de linguagem, cujas características intrínsecas se adéquam às que pudemos obter da obra acima citada, inseri-se no campo do Direito Autoral. A Lei n.º 9.609, de 12/02/1998, que dá ao software tratamento especial, dispõe em seu art. 1º o seguinte:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Ao tratar do regime jurídico aplicável ao software o art. 2º dispõe que “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”.

Portanto, não há dúvida que o software goza da proteção da legislação civil de direitos autorais e não está contemplada na legislação comercial da propriedade industrial (não suscetível ao registro no INPI, conforme art. 10, inciso V, da Lei n.º 9.279, de 14/05/1996).

Essa distinção em relação à natureza jurídica do software é relevante, pois a legislação da CIDE tem um traço que não pode ser desprezado, qual seja a incidência em operações no âmbito comercial.

Deixarei essa questão suspensa para analisar o conteúdo semântico do termo *royalties*, no qual, creio se encontra o cerne da lide.

A legislação privada nacional, como deveria de ser, não contempla a palavra royalty, cujo origem inglesa significa “pagamento de direitos pelo uso de uma marca ou patente”.³ Isto é, a quantia que se paga ao inventor ou proprietário da invenção, marca, sinais de propaganda, modelo de utilidade ou desenho industrial pelo uso ou pela invenção ou serviço correlato.

O termo royalty, cuja origem vem de “do rei”, “realeza”, “senhor”, e por isso aquele que tem o domínio, passou a ter um uso comum para designar qualquer tipo de pagamento pelo uso de uma criação, nos termos dos tratados internacionais no âmbito da Organização Mundial de Propriedade Intelectual, quando redigido na língua inglesa. Mas, somente para a língua inglesa.

³A share in the proceeds paid to an inventor or a proprietor for the right to use his or her invention or services.

Contudo, no âmbito da legislação não-tributária pátria, o termo royalty não tem essa acepção genérica. Aliás sua importação deu-se a partir de contratos particulares de transferência de tecnologia, licença de uso de marcas e patentes e correlatos, e foi absorvido primeiramente na legislação relativa às concessões para exploração de petróleo como compensação financeira para o Estado pela exploração e produção de petróleo (1946)⁴.

À exceção da legislação tributária, todos os outros dispositivos legais remete a palavra “royalty” a uma remuneração de cunho comercial, seja relativa à concessão para exploração de petróleo, seja na cessão de uso de marcas e patentes – genericamente falando –, mas sempre no âmbito comercial.

No âmbito, especificamente, da legislação pertinente à propriedade industrial, o vocábulo royalties surge na previsão de incentivos fiscais. O Decreto-Lei nº 2.433, de 19 de maio de 1988, que dispõe sobre os instrumentos financeiros relativos à política industrial, seus objetivos, revoga incentivos fiscais e dá outras providências, prevê em seu art. 6º o benefício, para as empresas que executarem programas de desenvolvimento tecnológico no País, de dedução como despesa operacional da soma dos pagamentos em moeda nacional ou estrangeira, a título de *royalties*, de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhadas, até o limite de dez por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado e vendido, resultante da aplicação dessa tecnologia, desde que o programa esteja vinculado à averbação de contrato de transferência de tecnologia, nos termos do Código da Propriedade Industrializados. E assim se segue com todos os incentivos de desenvolvimento tecnológico que concebe o termo royalties sempre ligado à transferência de tecnologia nos termos do Código de Propriedade Industrial.⁵

Outro exemplo adequado a ser trazido para cognição do termo “royalties” encontramos no Decreto n.º 2.291, de 04/08/1997, que aprova o estatuto da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária, cujo objetivo é o de produzir conhecimentos tecnológicos a serem empregados no desenvolvimento da agricultura nacional, prevê em seu art. 11 que dentre seus recursos financeiros encontra-se as “receitas operacionais, da exploração de “royalties” e de direitos autorais e intelectuais”. Note-se que a norma distingue as receitas de royalties das de direitos autorais, o que confirma que objetos de natureza distintas.

Mas nenhuma norma é tão clara ao adotar o termo “royalties” como a Lei nº 4.131, de 03/09/1962, que disciplina a aplicação do capital estrangeiro e a remessa de valores para o exterior. Em todas as menções que são feitas o termo se alinha à propriedade industrial e em nenhum momento ao direito autoral.

Essa acepção do termo encontrada na legislação pátria traz importante subsídio para análise da norma de incidência da CIDE. Ressalte-se, no entanto, que há uma exceção na legislação que não posso deixar de mencionar. Trata-se da Lei nº 4.506/64, art. 22, *in verbis*:

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

⁴ Vide, inciso II do art. 45 da Lei nº 9.478/1997, regulamentado pelo Decreto nº 2.705/1998 – Esse tipo de compensação já estava prevista no Decreto-lei nº 9.881/1946.

Cite-se, ainda, a recente legislação acerca dos incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo, Lei nº 10.973, de 02/12/2004.

⁵ Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e o § 5º do art. 7º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967

- a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação dêstes.

A exceção está na alínea “d” acima que deu ao termo uma acepção não adotada até então pelo direito.

Essa inclusão dos direitos autorais no rol das remunerações denominadas como royalties, já muito criticada pela doutrina, é contraditória inclusive com a própria legislação tributária.

É sabido que os “royalties” somente serão dedutíveis como despesas operacionais se os contratos relativos à propriedade industrial mediante concessão de patentes de invenção, de modelo de utilidade e concessão de registro de desenho industrial e de marca, estiver registrado no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI. Ora, como o direito autoral não está sujeito ao registro no INPI, que, aliás, não aceita tais registros (conforme art. 10, inciso V, da Lei n.º 9.279, de 14/05/1996), estaríamos diante de uma contradição, qual seja, os direitos autorais representam “royalties” para efeito da legislação da CIDE, mas não para efeito da legislação do imposto de renda no que se refere à dedutibilidade.

Concluo, portanto, que a remuneração desse direito, em verdade, não é “royalty”, na acepção da palavra utilizada no âmbito dos contratos submetidos à registro no INPI.

Voltemos à questão da norma de incidência da CIDE:

É certo que somente a partir de 01/01/2002, é que passou a incidir a CIDE sobre “royalties” na forma do art. 6º, § 2º, da Lei n.º 10.332/2001, que alterou a redação do art. 2º da Lei n.º 10.168/2000, que passou a ser o seguinte:

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

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

DJ
José

§ 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)

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (Parágrafo incluído pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

É princípio comezinho de direito que os incisos e parágrafos de um artigo devem guardar referibilidade com o *caput*, de forma que quando o § 2º se refere à royalties, está submetido aos limites estabelecidos pelo *caput*, ou seja, royalties relativos à “licença de uso”, “conhecimentos tecnológicos” e/ou “transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior”.

Nesse sentido é que vem o § 1º delinear o escopo do *caput*, referindo-se à exclusividade da incidência nos casos de transferência de tecnologia, nos casos que se referem à propriedade industrial.

Isso se confirma com a regulamentação da lei pelos Decretos nº.s 3.949, de 03/10/2001 e 4.195, de 11/04/2002, cuja redação dos artigos 8º e 10, respectivamente, demonstram em que sentido e alcance ha incidências da CIDE. Vejamos:

Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica;

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - cessão e licença de uso de marcas; e

DJG. J

V - cessão e licença de exploração de patentes.

A relação, além de confirmar que a natureza jurídica da incidência da CIDE está apontada para o Direito de Propriedade Industrial, esgota, em si mesma, as diversas possibilidades de remessas ao exterior em face de remuneração de bens imateriais, não sendo cabível o alargamento pretendido pela fiscalização.

Nesse sentido é que entendo serem aplicáveis as conclusões do Parecer CONJUR/MCT-PEMA n.º 72/2002, cuja ementa dispõe:

Direito Tributário, Autoral e da Propriedade Industrial. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei n.º 10.168/2000. Verificação do conteúdo da norma, consoante análise sistemática do ordenamento jurídico. Interpretação estrita da lei tributária. Parecer no sentido da não incidência do tributo sobre operações de software. (Ref. Proc. n.º 01200.001981/2002-99)

Destaco desse parecer um ponto que esclarece a questão da acepção da locução “licença de uso” – que acolho em meu voto – expedida por órgão federal tecnicamente habilitado para se pronunciar a respeito:

“28. A possibilidade ou não da incidência da contribuição em comento sobre os contratos de software é minudentemente analisada pela Dra. Deana Weikersheimer (5), em parecer sobre o tema.

29. Aduz a especialista, com propriedade, que das hipóteses de incidência previstas, a única que poderia ensejar alguma dúvida acerca da abrangência ou não dos contratos de software é a que trata da licença de uso.

30. No entanto, afasta a incidência da norma tributária, com esteio nos seguintes argumentos:

"(iii) licença de cópia única – esta hipótese não pode se confundir com o contribuinte descrito no art. 2º da Lei n.º 10.168/2000, ou seja, pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, posto que, a licença direta de programa de computador estrangeiro tem tratamento de importação de mercadoria, determinando o desembaraço alfandegário e o pagamento de Imposto de importação e IPI sobre a mídia, caso ela esteja destacada na fatura pro forma, ou da totalidade caso o documento de cobrança seja silente."

31. O argumento supra é acolhido na presente manifestação, bem como, as demais substanciosas considerações constantes daquela peça. Não obstante, cumpre aduzir ainda uma observação destacando as possibilidades de interpretação da norma tributária.

32. A lei, ao descrever as situações ensejadoras da cobrança da exação, não deixou expressa a inserção dos contratos regidos pela lei de software em seu campo de abrangência.

JCGS

33. Com efeito, valeu-se o legislador da genérica fórmula "licença de uso" para determinar a hipótese de incidência. De tal expressão, não é possível inferir clara referência ao contrato previsto no art. 9º da Lei n.º 9.609/98.

34. Esse dispositivo trata do contrato de licenciamento para o uso da cópia de software. Usa para tanto, em seu parágrafo único, a expressão "licenciamento de cópia", enquanto o art. 10 refere-se à "remuneração do titular dos direitos de programa de computador". Tais fórmulas não foram repetidas pela lei tributária que preferiu valer-se de termos como "licença de uso" e "royalties".

35. A dúvida acerca da quadratura de incidência da imposição, mais ainda restou agravada quando a MP n.º 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, ao conceder crédito referente à exação, referiu-se expressamente a "royalties de qualquer natureza", excluindo assim os contratos previstos na Lei de Software.

36. Caso fosse correto que a incidência do tributo se dava também sobre tais contratos, qual a razão para a diferenciação? Estaria o legislador infraconstitucional ousando afrontar o Princípio da Igualdade da Lei Tributária (art. 150, II da CF/88)?

37. Não parece ser esta a interpretação mais consentânea com as regras de hermenêutica constitucional e legal, não sendo razoável atribuir à norma, intelecção que lhe atribua sentido contrário a preceito de envergadura constitucional, acarretando sua invalidade no ordenamento jurídico.

38. Acresce que, se o legislador não foi feliz (ou disse precisamente o que queria) na redação da Lei n.º 10.168/00, de forma que não se infere com clareza o seu campo de abrangência, não cabe ao intérprete conferir ao dispositivo interpretação extensiva, em detrimento da segurança jurídica e dos princípios de garantia do contribuinte.

Nesse sentido é que se reafirma a necessidade de aplicação do Decreto regulamentador para obter a extensão da tributação, tal como ocorre com a tributação do IPI e do IR, principalmente.

Quanto ao Parecer COSIT note-se a incongruência de sua justificativa é alicerçada na análise parcial da Exposição de motivos da lei. Isso porque o Parecer cita o item 19 da Exposição de motivos para justificar o alargamento da base de incidência, mas não cita o item 21 que restringe a incidência ao licenciamento de marcas e patentes.

Ora, a exposição de motivos de uma lei não é a lei em si. Ainda que a justificativa da norma possa expor que sua intenção era a de alargar o espectro de incidência. Contudo, isso, por si só, não justifica que haja a incidência sobre qualquer fato, ainda mais se o fato não se coaduna com o escopo da norma. O que quero dizer com isso, é que mesmo que a exposição de motivos cite que todas as operações ocorridas num dado município serão tributadas pelo ISS, não significa que as operações de venda de mercadorias deverá estar sujeita ao ISS.

No caso em tela, verifica-se que os contratos definem a licença não exclusiva para reproduzir e licenciar o software no Brasil e que tais contratos não transferiram a tecnologia.

Ainda que os contratos mencionem a denominação de royalty para a contraprestação pelo licenciamento, a legislação pátria deve ser aplicada na forma e nos limites que ela se estabelece, sob pena de ofensa ao princípio da estrita legalidade.

Da mesma forma, e agora analisando a regulamentação da legislação em apreço, o Decreto expedido pelo Poder Executivo vincula a administração e, portanto, deve ser atendido à integralidade. Se o “decreto não poderia limitar o escopo da lei” com afirmou o Sr. Procurador, não pode a Fazenda a seu turno ampliar o escopo do decreto, sob pena de insubordinação e não levar a efeito o parágrafo único do art 142 do CTN.

É certo que o decreto limitou taxativamente o campo de incidência que a lei previu. Isso é normal no campo do direito tributário em que a lei cria o campo de incidência e o regulamento vem limitar de forma específica os fatos sujeitos à incidência.

A CIDE tecnologia na forma da Lei 10.168/2000 teve sua hipótese de incidência fixada sobre a transferência de tecnologia, mas dispôs também a incidência sobre qualquer remessa de royalties. Admitindo-se que os royalties pudessem ser atribuídos ao pagamento de direito de autor ao proprietário da obra (como é internacionalmente admitido, mas não acolhido pela legislação pátria), é fato que o decreto limitou tal escopo, pois não relacionou o licenciamento de software no rol dos contratos sujeitos à incidência, de forma que não há como conferir-lhe interpretação extensiva.

Assim sendo, a remuneração de direitos autorais relativa ao licenciamento de cópia de software ou de cessão de direitos de uso de cópia, não está abrangida pela norma tributária da CIDE, instituída pela Lei nº. 10.168, de 29/12/2000.

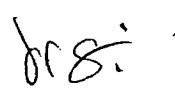
Neste sentido, se não há incidência da CIDE desde sua instituição, assiste razão a Recorrente ao alegar o caráter interpretativo da Lei nº 11.452/2007.

Embora discutível, o Supremo Tribunal Federal já vêm reconhecendo a possibilidade de normas puramente interpretativas, como se percebe com o julgamento recente do artigo 3º da LC 118/2005, conforme voto da Ministra Ellen Gracie:

Denomina-se “interpretação autêntica” aquela estabelecida pela mesma fonte de produção normativa que formulou a norma jurídica interpretativa. Caracteriza-se tanto pela sua origem, como por vir revestida da cogêncio própria do instrumento legislativo utilizado.

[...]

Admitida, assim, a possibilidade da existência de lei interpretativa, mas com as ressalvas e com o controle a que se submete qualquer outra lei, vejamos a natureza da norma

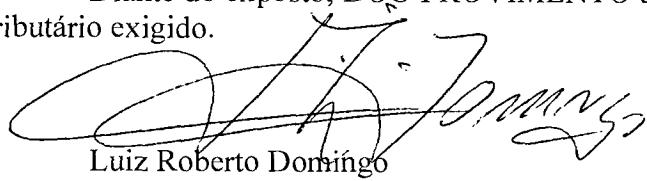
constante do art. 3º da LC 118/05 e em que extensão se pode aplicá-la validamente.

E é exatamente neste sentido que a Lei nº 11.452/07, ao estabelecer que a CIDE “*não incide sobre remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador*”, veio na verdade estabelecer uma interpretação que existia desde a instituição da CIDE.

A interpretação da Lei nº 10.168/00 já estabelecia a não incidência da CIDE sobre software, a Lei nº 11.452/07 em nada acrescentou no ordenamento, veio apenas para estabelecer uma interpretação da lei anterior.

Prejudicado o pedido de ilegitimidade da multa de ofício aplicada, bem como de substituição para multa de mora.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para afastar o crédito tributário exigido.



Luiz Roberto Domingo

