



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

Processo n° 16643.000061/2010-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-001.518 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de novembro de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO CIDE
Recorrente BRASOFTWARE INFORMATICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 07/05/2005 a 20/12/2005

PROGRAMAS DE COMPUTADOR. LICENÇA DE USO. COMERCIALIZAÇÃO. IMPORTAÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR.

Até 31 de dezembro de 2005, a empresa signatária de contratos de cessão de licença de uso e de direitos de comercialização de programa de computador (software), independentemente de estarem atrelados à transferência de tecnologia, era contribuinte da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico relativamente às remessas efetuadas ao exterior.

CIDE. BASE DE CÁLCULO. IRRF.

O imposto de renda na fonte devido pelo beneficiário, cujo ônus tenha sido assumido pela pessoa jurídica detentora de licença de uso compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, por integrar o valor da remuneração paga.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Daniel Mariz Gudino e Luciano Lopes de Almeida Moraes. O Conselheiro Daniel Mariz Gudino redigirá declaração de voto.

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki (presidente), Mércia Helena Trajano Damorim, Daniel Mariz Gudino, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo e Luciano Lopes de Almeida Moraes.

Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo baixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida

*Cuida o presente processo da lavratura – contra o sujeito passivo em epígrafe – do Auto de Infração às fls. 287 a 291, cuja ciência ocorreu em 9/4/2010 (fl. 314), sendo constituído o crédito tributário no valor total de R\$6.637.937,07, que inclui contribuição, juros de mora (calculados até 31/3/2010) e multa, relativamente à **contribuição de intervenção no domínio econômico – remessas ao exterior (CIDE)**, cujo período de apuração se refere a 7/7/2005 a 20/12/2005; bem como a descrição dos fatos e enquadramento legal constam às fls. 291, 297 e 311. Constam às fls. 292 a 297 demonstrativos anexos ao Auto de Infração; às fls. 300 a 312, o Termo de Verificação Fiscal.*

2. No Termo de Verificação Fiscal, consta a ocorrência de irregularidades fiscais, verificadas pela Autoridade a quo durante a realização da ação fiscal, iniciada em 21/9/2009 (fl. 300). Eis, abaixo, fragmentos de texto que constam nesse documento oficial:

2.1. Consta às fls. 300 e 301:

Consiste a fiscalizada em uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, cujos objetivos sociais são: produção, desenvolvimento, licenciamento e/ou cessão de direitos de uso de programas de computador (software); instalações de programas; implantação de programas e aplicações; treinamento de pessoal; análise e processamento de dados; suporte e manutenção de programas de computador; importação e exportação de programas de computador; tradução, publicação e comercialização de periódicos, livros, manuais, impressos e material didático em geral; intermediação de negócios relativos à sua área de atuação; participação no capital social de outras empresas; comércio de móveis, utensílios e suprimentos de informática; e comercialização e representação de computadores e microcomputadores, inclusive similares, acessórios periféricos, partes e peças, com preponderância da atividade de desenvolvimento de software sob encomenda e outras consultorias em software ,conforme preceitua o instrumento particular de 17ª alteração contratual (à fl. 25).

2.2. Consta à fl. 302:

A CIDE foi instituída pelo art. 2º da referida Lei, alterado pela Lei nº 10.332, de 19/12/2001, nos seguintes termos:

"Art. 20 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.

(...) §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 dada pela Lei nº 10.332/2001). (grifos não originais)

Como se vê, a partir de 1º de janeiro de 2002, ampliou-se as hipóteses de incidência da CIDE, através da inclusão das remessas ao exterior a título de serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes, e de *royalties* "a qualquer título", [...]

2.3. Consta às fls. 303 e 304:

Sendo assim, o fato gerador da CIDE é a remessa de divisas para o exterior para pagamentos relativos aos contratos a que se refere a Lei nº 10.168/2000, com a nova redação dada pela Lei nº 10.332/2001, dentre eles, o de *royalties*.

Uma das atividades desenvolvidas pela empresa Brasoftware Informática Ltda. é a de licenciamento e cessão de direitos de uso de programas de computador (software), atividade esta que é objeto de contratos celebrados com as empresas Microsoft Licensing G.P., estabelecida em Reno, Nevada, EUA, e Software Spectrum, estabelecida em Garland, Texas, EUA (fls. 111 a 157).

Com base nos referidos contratos, no período de julho de 2005 a dezembro de 2006, a empresa efetuou remessas as empresas norte-americanas (conforme planilha de fl. 168 e contratos de câmbio de 2005 as fls. 48 a 110), em contraprestação pelo direito de comercialização e distribuição de programas de computador de autoria das empresas estrangeiras, importâncias essas que, pela sua natureza, caracterizam-se como *royalties*.

O contribuinte da CIDE-Remessas é a fonte pagadora do rendimento localizado no Brasil, conforme determinado no caput do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, com a nova redação dada pela Lei nº 10.332/2001, ou seja, a empresa fiscalizada.

[...]

No "Dicionário de Economia", Editora Bloch, Arthur Seldon define *royalty* da seguinte maneira.

"ROYALTY. Pagamento feito, por uma pessoa, física ou jurídica, ao dono de propriedade ou ao criador de um trabalho original, para o privilégio de explorá-lo comercialmente. É, essencialmente, um método de partilhar o rendimento das vendas de um produto entre os que concorrem com o financiamento e a habilidade de comercialização e os que contribuem com a propriedade intelectual sob a forma de uma realização original." (grifo não original)."

Em outras palavras, o criador da obra transfere a outrem a possibilidade de explorá-la, mediante uma paga — os royalties, justificada em função do potencial proveito econômico obtido pelo adquirente da obra.

Do ponto de vista tributário, segundo o que consta no Decreto n° 355, de 2 de dezembro de 1.991, artigo 12, item 3, o termo **royalty** designa pagamentos de qualquer natureza efetuados em contrapartida pelo uso ou pelo direito ao uso de **direitos autorais** sobre obra literária, artística ou científica (inclusive filmes cinematográficos, filmes ou fitas para transmissão de radio ou televisão); sobre qualquer patente, marca de indústria ou de comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secretos; ou pelo uso ou pelo direito ao uso de equipamento industrial, comercial ou científico; ou pela informação relativa a experiência industrial, comercial, ou científica.

Com efeito, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a empresa fornecedora das licenças de uso de softwares fora do país, correspondem a pagamentos de royalties a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Bem antes disso, a Lei n°4506, de 30/01/1964, embora tratar de imposto de renda de pessoas físicas, já classificava os direitos autorais como royalties em seu artigo 22.

A Instrução Normativa SRF n° 252, de 03 de dezembro de 2002, que dispõe especificamente sobre o imposto de renda na fonte devido por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, também classifica a exploração de direitos autorais como espécie de royalty [...]

2.4. Consta à fl. 305:

Em que pese a fiscalizada afirmar reiteradamente nas ocasiões em que prestou esclarecimentos a esta fiscalização (fls. 6 a 22; 162 a 167; e 242 a 245), que os valores que remeteu ao exterior não podem ser considerados como royalties, os contratos que ensejaram tais remessas (fls. 111 a 157) têm por objeto direito de comercialização e licenciamento de softwares produzidos pelas empresas estrangeiras, ou seja, exploração comercial sujeita a pagamento de royalties.

Outrossim, os respectivos contratos de câmbio (fls. 48 a 110) comprovam que TODAS as operações de câmbio foram fechadas com código de natureza 48110, o qual refere-se a "exportação de serviços / direitos autorais sobre programas de computador".

A empresa [...] não recolheu qualquer valor relativo à CIDE, cuja responsabilidade e encargo cabem à empresa que efetuou as remessas, ou seja, a fiscalizada.

2.5. *Consta à fl. 308:*

[...] os softwares "de prateleira" ou "cópias múltiplas" recebem tratamento de "mercadoria" e possuem as seguintes características:

- a) Fabricados em larga escala
- b) De livre comercialização no mercado
- c) Incorporados ao meio físico (CD / DVD)
- d) Comercializados no varejo
- e) Sofrem incidência do ICMS, do IPI e do II

A situação in casu não guarda correspondência com o conceito [de software "de prateleira"] [...], uma vez que, conforme esclarecido às fls. 243 e 244 o cliente recebe apenas uma cópia do software e o instala em diversas máquinas, tantas quanto houver pactuado no contrato de licença. Portanto, na essência, trata-se claramente de prestação de serviço e não de venda de mercadoria, uma vez que o cliente adquire o direito de uso da obra intelectual propriamente dita, e não um bem material.

Ademais, a comercialização dos softwares objeto da presente fiscalização não se dá através do varejo, dá-se por meio de contratos de sub-licenciamento de "Grandes Contas" (expressão utilizada nos contratos) que podem abranger centenas ou milhares de instalações através de apenas uma cópia matriz ("máster copy"), sendo que atualmente, como informa o fiscalizado (fls. 243) sequer há a necessidade de transitar pelo meio físico, pois os "kits" são recebidos pelo cliente eletronicamente por meio da ferramenta denominada "Digital by Choice".

Outrossim, o fato dos softwares não se constituírem em bem físico faz com que não sofram incidência dos impostos aduaneiros, conforme a própria fiscalizada confirmou em resposta à sexta pergunta do Termo de Intimação n.º 05 (fls. 244), reforçando ainda mais o entendimento de que se trata de serviços e não de mercadorias.

Por fim, ainda cabe observar que a própria norma que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003, (Lista de Serviços Anexa), trata a cessão de direito de uso de software como serviço, como se vê:

"1 Serviços de informática e congêneres.

(...)

1.05 Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação."

2.6. *Consta à fl. 309:*

[...] em 28/02/2007, data em que a Lei nº 11.452 foi publicada, os softwares comercializados sem transferência de tecnologia foram retirados do campo de incidência da CIDE, com efeitos retroativos a 1º/01/2006.

Considerando que a lei foi clara em relação ao início de seus efeitos, não pode o contribuinte interpretá-la de forma mais ampla a seu favor, estendendo seus efeitos benignos por prazo indeterminado.

Tal dispositivo veio sedimentar o entendimento de que havia incidência da CIDE sobre a remuneração por direitos de comercialização e distribuição de programas de computador sem transferência de tecnologia até 2005, pois, do contrário, não haveria razão para a lei delimitar especificamente os efeitos daquele dispositivo.

Deste modo, por tudo aqui exposto e com base na legislação vigente, podemos concluir que no período compreendido entre 01/07/2005 e 31/12/2005, os valores remetidos pela empresa Brasoftware Informática Ltda. às empresas Microsoft Licensing G.P. e Software Spectrum, sediadas nos Estados Unidos, a título de remuneração pela comercialização de licença de uso de programas de computador (software), estão sujeitas ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).

2.7. *Consta à fl. 311:*

A base de cálculo da CIDE é o valor efetivamente pago, creditado, entregue, empregado ou remetido a residente ou domiciliado no exterior, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do Imposto de Renda Retido na Fonte, o que não ocorreu no caso em tela, uma vez que a fiscalizada efetuou as retenções e remeteu o valor líquido, tendo a empresa estrangeira suportado o encargo do IRRF.

Com base nos valores constantes dos contratos de câmbio e lançados na contabilidade, [discriminaram-se à fl. 311] [...] os valores devidos relativos à CIDE:

[...]

A ação fiscal ora relatada tem como embasamento legal:

Artigos 2º e 3º da Lei nº 10.168, de 29/12/2000,

Artigo 6º da Lei nº 10.332, de 19/12/2001,

Artigos 20 e 21 da Lei nº 11.452, de 27/02/2007.

[...]

Os valores relacionados no item 5, que totalizam R\$ 2.937.758,19, serão objeto de lançamento de ofício, acrescidos da multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, bem como dos correspondentes juros de mora.

3. *Irresignada com os lançamentos, em 10/5/2010 (fl. 320), apresentou a Contribuinte Impugnação às fls. 320 a 371, acompanhada de documentos juntados aos autos, e, valendo-se de doutrina e jurisprudência pátria, em síntese, assim se manifesta :*

3.1. *Consta às fls. 320 e 321:*

[...] *[inicialmente, requer a Contribuinte que]* seja decretado o cancelamento do Auto de Infração e Intimação [...] nos termos das razões abaixo transcritas.

Requer, ainda, que eventuais notificações, intimações correspondências de qualquer ordem relativas ao presente processo, sejam encaminhadas ao endereço da empresa, supra declinado, e também, **por cópia**, ao escritório de seu(s) advogado(s) [...].

3.2. *Consta à fl. 322:*

[...] *[a Contribuinte]* no exercício de suas atividades firmou contrato de comercialização, sem exclusividade, com a Microsoft Licensing GP, com estabelecimento em [...] USA, vinculada a Microsoft Corporation, contrato este que concedeu direito à ora Impugnante de comercializar e fornecer programas de computador da referida empresa norte americana, conforme cópia do contrato e seus anexos em sua língua original e também traduzido para a língua pátria por Tradutora Pública e Intérprete Comercial juntados à presente defesa

[...].

[...]

Também com o mesmo objeto comercial firmou contrato com a SOFTWARE SPECTRUM.

Por conta desses contratos com a Microsoft e a SPECTRUM, a Impugnante fez várias **remessas ao exterior no ano de 2005**, fazendo o respectivo pagamento do Imposto de Renda retido na Fonte sobre rendimentos pagos a beneficiários residentes no exterior. *[negrejou-se nesta transcrição]*

Contudo, o ilustre auditor fiscal autuante entendeu, **equivocadamente**, que seria devido a Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico — CIDE sobre essas remessas, o que resultou na lavratura indevida do Auto de Infração que ora se impugna. *[negrejou-se nesta transcrição]*

3.3. *Consta à fl. 324:*

[...] ao fundamentar a sua autuação, [...] [a Autoridade Fiscal] se perde nas várias hipóteses de incidência e na efetiva atividade comercial da Impugnante.

Ora fala em "licenciamento e cessão de direitos de uso de programas" (2º parágrafo da página 4 do Termo de Verificação Fiscal), ora em contraprestação pelo direito de comercialização e distribuição de programas de computador de autoria de empresas estrangeiras (parágrafo 3º da página 4 do Termo de Verificação Fiscal), ora royalties, ora em direitos autorais, etc.,

Com a devida vênia, o que se verifica da fundamentação do AI é que o i. auditor, não sabendo identificar qual seria o fato gerador in casu, procura cercar todas as hipóteses de incidência da CIDE para "encaixar" as operações da Impugnante numa delas, o que torna nula sua exigência.

De fato, o que lavrou o i. auditor fiscal foi um auto de infração totalmente equivocado, que sequer respeita a Lei n.º. 11.452, de 27 de fevereiro de 2007, que incluiu o § 1º A no art. 2º da Lei 10.168/2000 [...]:

[...]

[...] a verdade é que o i. auditor tentou o impossível, eis que não há na Lei 10.168/2000 hipótese de incidência da CIDE nas operações da Impugnante com a Microsoft. É o que se passa a demonstrar.

3.4. Consta às fls. 326 e 327:

[...] do exame destas normas *[é dizer, o disposto nos art. 1º e 2º e seus parágrafos 1º ao 3º, da Lei n.º 10.168, de 2000,]* pode-se dizer que constituem fatos geradores da CIDE:

- 1) a detenção de licença de uso de conhecimentos tecnológicos;
- 2) aquisição de conhecimentos tecnológicos;
- 3) transferência de tecnologia;
- 4) serviços técnicos;
- 5) assistência administrativa e semelhantes; e
- 6) remessa de royalties.

Todas as hipóteses de incidência estão prevista no art. 2º da Lei 10.168/2000, sendo as 3 primeiras no caput, e as 3 últimas no seu parágrafo 2º.

Reverendo-se, agora, os contrato da Impugnante com a Microsoft, do qual resultaram parte das remessas ao exterior, que foram objeto da equivocada autuação, ora impugnada, verifica-se que a empresa norte americana **concedeu direito a ora Impugnante de comercializar e fornecer seus programas de computador**, ou seja, o escopo do contrato preenche a atividade de comercialização de softwares da Impugnante.

O mesmo ocorre com o contrato firmado com a SPECTRUM.

[...] cotejando-se, pois o objeto destes contratos comerciais internacionais com as hipóteses de incidência descritas acima [...] não são as remessas fatos geradores da CIDE prevista na Lei 10.168/2000.

[...] a Impugnante pede para cotejar uma a uma das hipóteses de incidência com a efetiva atividade comercial da Impugnante da qual resultaram as remessas equivocadamente tributadas.

O art. 2º [...] [da Lei n.º 10.168, de 2000] trata primeiramente da detenção da (1) licença de uso, mas qual licença de uso?

[...] a hipótese referida do fato gerador é a (1) detenção da licença de uso de conhecimentos tecnológicos.

[...] tal hipótese não se encaixa no contrato entre a impugnante e empresa norte americana, por conseguinte, não podem ser as remessas objetos da CIDE.

Ainda que se quisesse alargar [...] o conceito de licença de uso [...] para abranger licença de uso de programa de computador, não poderiam ser objetos da CIDE as remessas efetuadas porque a Impugnante **detém os direitos de comercialização ou direitos de distribuição**, o que são bem diferentes da licença de uso de software, direito este exercido pelo usuário final, isto é, o cliente da Impugnante que paga para ter o direito de uso.

[...] a Impugnante tem o direito de comercializar o software, hipótese de não incidência, e o seu cliente, destinatário final, é que detém o direito de uso.

[...] **a licença de uso, de que trata o art. 2º da Lei 10.168/2000 e que é fato gerador da CIDE, é distinta da licença de uso de software, basta reler o § 1ºA do referido art. 2º para perceber que a licença de uso ou direitos de comercialização não está sob a incidência da referida contribuição.**

[...] quer se dê a interpretação literal ao referido art. 2º, quer se procure alargar o conceito de direito de uso não há como incidir a contribuição nas remessas efetuadas pela Impugnante à Microsoft e à SPECTRUM.

Da mesma forma, não se trata, por evidente, de remessas por (2) aquisição de conhecimentos tecnológicos nem de (3) transferência de tecnologia haja vista que se trata de comercialização dos chamados softwares de prateleira, uma vez que são programas fechados, onde o código-fonte dos softwares não é transmitido.

3.5. À fl. 328 foi trasladado excerto de voto de acórdão da 7ª Câmara do então 1º Conselho de Contribuintes em que resta consignado que [...] para que se defina a natureza jurídica de tais pagamentos, é imperativo destacar que a criação e o desenvolvimento de programa de computador estão sujeitos à proteção do direito autoral no Brasil. É o que se depreende da **leitura do art. 7º da Lei nº 9.610 (Lei dos Direitos Autorais)**, de

19 de fevereiro de 1998 [...], *de que se valeu a Contribuinte para pretender afastar a incidência da CIDE ao caso em tela, e, à fl. 329, afirma:*

A legislação específica, mencionada no parágrafo [1º do art. 7º da Lei n.º 9.610, de 1998] [...] é a Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, que, em seu art. 2º, dispõe que o regime de proteção à propriedade intelectual dos programas de

computador é o mesmo conferido às outras obras protegidas pelo direito autoral.

3.6. Às fls. 330 e 331, a Contribuinte assim se manifesta acerca do viria a ser comercialização de software:

[...] quando uma empresa, e até mesmo uma pessoa física, adquire um software de prateleira para multi-usuários, não se compra diversos CDs ou DVDs que são os suportes físicos atuais dos programas, compra-se, geralmente, um só suporte físico, o qual é instalado em tantos computadores quantos forem necessários e de acordo com a quantidade de licenças de uso.

[...] ora Impugnante vende, vez por outra, um só suporte físico, mas com várias licenças de uso, para multi-usuários, sendo o programa instalado nos vários computadores, de acordo com a quantidade de licença.

[...] uma empresa com milhares de funcionários irá comprar milhares de CDs para cada computador!!! Onde depois arquivaria tais CDs, e a sua manutenção, etc????

Portanto, a hipótese dos autos é efetivamente de comercialização de software de prateleira ou cópias múltiplas, o que afasta a tributação pela CIDE, nos termos da própria solução de consulta citada pelo fiscal.,

3.7. Consta ainda à fl. 331:

[...] [quanto] às hipóteses de incidência da lei, por mais forte razão o caso dos autos não se configura (4) serviços técnicos, (5) nem assistência administrativas e semelhantes.

[...]

A hipótese dos autos não se identifica com a definição de royalties da primeira parte da letra "d", supra, porque as remessas são feitas exatamente aos próprios autores dos softwares, a Microsoft e SPECTRUM, o que exclui a possibilidade de classificar o caso como pagamento de royalties, consoante a parte final da [...] letra "d" [do art. 22 da Lei n.º 4.506, de 1964].

[...]

[...] as remessas efetuadas pela Impugnante às empresas estrangeiras decorrem da comercialização dos softwares daquelas e não de qualquer das hipóteses de incidência da Lei 10.168/2000, nem mesmo referente royalties, porque de royalties também não se trata.

[...] foi publicada Solução de Divergência nº 27, de 30/maio/08, inclusive citada rapidamente no Auto de Infração, onde, após analisar também a referida lei, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT conclui que:

" EMENTA: Não estão sujeitas 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")"

[...]

[...] recente julgado da CARF ensina que a Solução de Divergência "passa a compor as normas complementares de direito tributário, VINCULANDO A ADMINISTRAÇÃO, que a partir de então passa a constituir "entendimento que a própria administração deverá adotar".

3.9. Consta à fl. 337:

[...] a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre softwares não é devida, nem jamais o foi, em caso de remessas ao exterior decorrentes de contrato de comercialização de softwares sem transferência de tecnologia, pois nunca esteve presente a obrigação fiscal em tal hipótese.

E nem se alegue que a intenção do legislador, ao inserir o §1ºA ao artigo 2º, da Lei nº. 10.168/2000, seria a de isentar os contribuintes do pagamento do tributo em questão.

Ora, é conceito básico de hermenêutica jurídica que a lei não contém palavras inúteis, assim quisesse o legislador que aqui fosse concedida isenção do tributo, teria ele dessa forma se expressado, referindo-se à isenção da CIDE com todas as letras e não a não incidência.

3.10. Consta às fls. 338 a 341 e 343:

[...] ao esclarecer, pela lei interpretativa nº. 11.452/2007, que as remessas decorrentes de contrato de comercialização de softwares, sem transferência de tecnologia, estariam no campo do instituto da não incidência da CIDE, o legislador pretendeu acabar, definitivamente, com qualquer dúvida que pudesse existir sobre o alcance da mencionada contribuição.

[...] cumpre afastar qualquer equivocado entendimento de que o artigo 21, da Lei nº. 11.452/2007, ao restringir aplicação do artigo 20 desta mesma lei às operações ocorridas a partir de janeiro de 2006, estaria se referindo à primeira parte do §1ºA, ou seja, a não incidência da CIDE.

[...]

[...] o artigo 21, da Lei nº 11.452/2007, ao mencionar que o disposto no art. 20 produziria efeitos a partir de 1º de janeiro de 2006, somente poderia se referir a parte final de tal dispositivo.

[...]

[...] os arts. 20 e 21 da Lei nº. 11.452/2007 têm que ser interpretados de forma a não entrarem em conflito, sem que se tornem nulos os seus termos, sob pena de virarem um nada jurídico.

[...]

[...] o art. 20 [da Lei n.º 11.452, de 2007] [...] dispõe de forma interpretativa, que a CIDE NÃO INCIDE sobre direitos de comercialização e distribuição de softwares, "salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia".

[...] se NÃO INCIDE jamais incidiu, visto que o instituto de não incidência não admite lapso temporal.

[...] o art. 21 [da Lei n.º 11.452, de 2007] [...] diz que o disposto no art. 20 produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 2006.

Ora, como a não incidência, ao contrário da isenção, não admite restrição temporal, como harmonizar estes dois artigos em face das regras de hermenêutica?

Pela interpretação integrativa e lógica, o lapso temporal previsto no artigo 21 somente poderia, portanto, ser aplicado à parte do art. 20 com a qual não haverá contradição.

Em outras palavras, como não pode haver limitação à não incidência, a restrição temporal (a partir de 1º de janeiro de 2006) somente pode ser aplicada à parte final do artigo 20: "(...) salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia".

Ou seja, como a restrição temporal não pode ser aplicada à hipótese de não incidência, tal restrição somente pode ser imposta à parte do dispositivo que trata da incidência da CIDE = "salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia".

Este é, aliás, único alcance possível para o disposto no artigo 21, da Lei nº 11.452/2007, pois somente os fatos geradores da CIDE, isto é, somente os fatos concretos suscetíveis de gerar a obrigação fiscal, in casu, as remessas decorrentes de contratos com transferência de tecnologia, poderiam ser delimitados no tempo por uma norma.

[...]

Ou seja, as remessas ao exterior decorrentes de contrato de comercialização de softwares COM transferência de tecnologia teriam a incidência da CIDE a partir de janeiro de 2006.

E, de outro lado, as remessas ao exterior decorrentes da remuneração pela licença do uso ou de direitos de

comercialização ou distribuição de programas de computador permanecem fora do campo de tributação pela CIDE.

[...]

Caso assim não se interprete, [...] ter-se-ia que o artigo 21, da Lei nº. 11.452/2007 seria manifestamente ilegal, pois, nos termos do artigo 110 do CTN, [...] "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos".

[...] [é dizer], o artigo 21 da Lei nº. 11.452/2007 não pode pretender a determinação de marco inicial para a não incidência de determinado tributo, uma vez que tal instituto, ao significar a inexistência de obrigação fiscal, não admite tal limitação temporal.

[...]

Resta patente, pois, o bom direito da Impugnante, pelo que deve ser cancelado o auto de infração.

3.11. Consta à fl. 343 e 344:

Com a edição do Decreto nº4.195, de 11-04-02, regulamentando a Lei 10.168, ficou consagrado desde então o entendimento da não incidência na CIDE, nos pagamentos relativos à software, uma vez que o referido diploma legal numerou expressamente os contratos e os tipos de pagamentos que estariam **sujeitos à CIDE**, e que dentre eles não se encontram os pagamentos à relativos aquisição de licenças de uso ou direitos de distribuição ou de comercialização de programas de computadores " software", seja para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio.

[...]

Confira-se: na lista taxativa de contratos sujeitos à CIDE-Tecnologia contida no Decreto Nº 4.195/2002, supra transcrita, não se encontram os contratos tendo por objeto aquisição de licenças de uso ou direitos de distribuição ou de comercialização de programas de computadores " software.

3.12. Às fls. 344 e 345, vale-se a Contribuinte de pareceres do Poder Público que albergam sua afirmação de que:

[...] que a Lei Nº 11.452/07 teve efeito de norma interpretativa, objetivando afastar as discussões sobre a incidência da CIDE-Tecnologia nas remessas da espécie mencionadas na referida lei e que eficácia da declaração contida na nova lei retroage à data da edição da Lei 10.168/00.

3.13. Consta à fl. 346 e 347:

[...] o Sr. Agente Fiscal que lavrou o Auto de Infração ora impugnado fez nele [no Termo de Verificação Fiscal] inserir argumentações no sentido de que as remessas em pagamento de remuneração pela comercialização de licença de uso de

programas de computador (software) realizadas pela Impugnante seriam tributadas pela CIDE porque se confundem com "royalties".

[...]

Há o pleno convencimento da Requerente [...] que as operações de remessa por ela feitas ao exterior, noticiadas e feitas acompanhar da correspondente documentação no bojo das respostas aos TERMOS DE INTIMAÇÃO N°S 04, 05 E 06 (MANDADO N° 08.1.71.002009001348), enquadram-se (todas) como "remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador".

[...] os termos "direitos de comercialização ou distribuição" não foram cunhados pela lei N° 11.452/2007. [...]

A portaria n° 181, de 28-09-89, do Ministério da Fazenda [...] determinou que "Serão tributados na forma dos arts. 554 e 555, I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n° 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"

3.13. À fl. 348 a 350, vale-se a Contribuinte da Carta Circular n.º 2.682, de 1996, do Banco Central do Brasil, bem como do disposto na Lei n.º 7.646, de 1987, e Lei n.º 9.609, de 1998, para afastar da tributação da CIDE as remessas que fez ao exterior.

3.14. *Consta às fls. 350 a 352:*

As operações cursadas pela Requerente em nada se assimilam ao pagamento de "royalties" (artigo 710 do RIR/1999). De fato, essas remessas gozam de tributação específica no artigo 709 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto N° 3.000, de 26/03/199):

[...]

[...] a expressa citação contida às fls. 6 do "Termo de Verificação Fiscal CIDE", dando conta que "os respectivos contratos de câmbio (fls. 48 a 110) comprovam que TODAS as operações de câmbio foram fechadas com código de natureza 48.110, o qual refere-se a **"exportação de serviços/direitos autorais sobre programas de computador"** representa efeito contrário ao pretendido pelo emitente do Auto de Infração impugnado:

Primeiro: porque **todas as remessas ao exterior em pagamento de operações com software** (seja esse software "desenvolvidos por encomenda" com ou sem transferência de tecnologia seja o software de "cópia única", seja ainda o software de "cópia múltipla"), são cursadas utilizando esse mesmo tipo contrato;

Segundo: porque, conforme acima informado, todas as vezes que o Banco Central regulamentou as remessas em remuneração por aquisição de software ele se utilizou de expressões tais como:

[...]

Terceiro: porque o código completo e o **título correto** dessas remessas são diversos daqueles transcritos no autos, respectivamente: “48.110.5009590 — **SERV. DIV. — DIR AUTORAIS SOBRE PROG DE COMPUTADOR**”

Esses elementos revelam que, embora a "natureza" indicada nos contratos de cambio eleito pelo BACEN para dar curso às remessas em pagamento de software não reflita com precisão "direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador", as regulamentações pretéritas publicadas pelo Banco Central sempre definiram essas operações como "Direitos de Comercialização" ou "Aquisição de Software".

[...] as leis de software (tanto a lei N° 7.646/87, quanto a N° 9.609/98), conferiram ao programa de computador **proteção jurídica da mesma natureza dos direitos autorais.**

Essa última lei de 1998, inclusive, manteve a proteção à luz do direito autoral, porém conferiu maior amplitude à proteção, elevando-a para nível idêntico àquele conferido **às obras literárias.**

[...]

[...] a lei [n.º 9.609, de 1998] não diz que "programa de computador é obra literária"; nem sustenta "programa de computador é direito autoral". [...]

[...]

Não se pode confundir, porém, o **tipo de proteção** conferida ao software, nem a legislação que será utilizada para essa mesma proteção com **as modalidades de exploração econômica** (mais precisamente, com a comercialização e distribuição de programas de computador).

Uma obra musical também goza da proteção pela mesma "legislação de direitos autorais e conexos". No entanto, a circulação econômica de cópias dessa mesma obra (gravada em CD ou DVD) configura **circulação de mercadoria**, ou mais precisamente, **comercialização.**

Igualmente, embora o programa de computador esteja protegido como obra literária pela legislação de direito autoral, a **circulação de cópias do programa**, configura **comercialização.**

Assim, toda empresa signatária de CONTRATOS DE DISTRIBUIÇÃO de programas de computador – tão como a Impugnante – se obriga a pagar àquele que lhe confere autorização para exploração econômica desse mesmo programa, a correspondente **"REMUNERAÇÃO DE DIREITOS DE**

COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO" de programa de computador (que a Lei 11.452/07 declarou fora do campo de incidência da CIDE).

É o pagamento dessa REMUNERAÇÃO que lhe assegura o DIREITO DE COMERCIALIZAÇÃO.

A remuneração decorrente da outorga de tais DIREITOS DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO não se confunde com "direitos autorais" ("royalties")

3.15. *Às fls. 353 a 357, serve-se a Contribuinte do conteúdo de Soluções de Consulta da Secretaria da Receita Federal do Brasil para rechaçar o disposto na Solução de Consulta n.º 236, de 2007, pois afirma que esta trataria:*

[...] especificamente da aquisição de licença para USO PRÓPRIO e não de remessas em pagamento de remuneração dos DIREITOS DE COMERCIALIZAÇÃO ou direitos de Distribuição de programas de computador;

Aponta duas únicas categorias de software (fls. 8): "os programas elaborados especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviços" e como contrapartida, "os programas de computador, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado".

3.16. *Consta à fl. 357 e 358:*

[...] os documentos acostados aos autos atestam que os bens comercializados pela Impugnante **não são produzidos para atender as específicas necessidades do cliente**; logo, pertencem à outra categoria.

[...] para os efeitos de definir se as operações de que tratam o auto de infração submete-se ou não a incidência da CIDE no período abrangido pelo auto, nenhuma relevância tem as distinções de modalidades de "entrega do software" ao cessionário ou licenciado de que trata o item 26.2 da solução de divergência (*"autorizada a comercialização, o software será fornecido ao cessionário ou licenciado em cópias múltiplas para simples revenda, ou em cópia única, para reprodução"*).

É que, tanto uma quanto a outra modalidade, o objeto essencial do contrato será a exploração econômica de software de "*cópias múltiplas*" ou seja, "*programas-padrão, reproduzidos em larga escala*", absolutamente idênticos àqueles que, em outra modalidade contratual, também são "*vendidos no varejo em lojas especializadas, magazines e até em supermercados a um grupo indeterminado de pessoas*".

3.17. *Consta à fl. 358:*

O contrato de distribuição entre a Impugnante e suas representadas (Microsoft e Spectrum) têm por objeto a exploração econômica de programas que não são produzidos para atender as específicas necessidades do cliente; logo, objeto

essencial do negócio são programas da outra espécie, qual seja, "cópias múltiplas".

3.17.1. Para corroborar essa afirmação, assevera a Contribuinte que apresentou faturas comerciais juntadas aos autos com sua Impugnação e que instruíram os processos de fechamento de câmbio das remessas ao exterior de forma que pretende comprovar que:

[...] a Defendente realiza cotidianamente operações de alto valor envolvendo de comercialização de software de "cópias múltiplas" (reproduzidos em larga escala, usualmente "vendidos no varejo em lojas especializada magazines e até em supermercados a um grupo indeterminado de pessoas"). [fl. 359]

3.18. Às fls. 359 a 362, revela a Contribuinte as decisões judiciais, no âmbito da Justiça Estadual do Estado de São Paulo, relativamente a conflito de competência que haveria na tributação do ISS e ICMS incidentes sobre as atividades por ela realizadas.

3.19. Consta às fls. 363 e 364:

[...] o inciso III [do art. 146 da Constituição Federal de 1988] [...] induz à conclusão de que a exigência de contribuição de intervenção no domínio econômico deve ser precedida de lei complementar.

[...]

[...] a Impugnante, conhecedora do Regimento do CARF, rebate e não pode se curvar ao dispositivo que procura vedar ao processo administrativo o julgamento à luz da Constituição.

Isto porque a própria Constituição garante a todos acesso à esfera administrativa e qualquer norma que proíba o julgamento nesta instância à luz dos preceitos constitucionais estará indo contra a Lei Maior.

[...]

Assim, há que ser analisada, examinada, julgada também esta impugnação à luz dos princípios constitucionais invocados, razão pela qual há que ser observado a Jurisprudência acima citada para afastar a incidência da CIDE na hipótese sob julgamento.

3.19.1. Às fls. 365 e 366, vale-se a Contribuinte de parecer da consultoria jurídica do Ministério da Ciência e Tecnologia que se manifesta acerca do art. 2º da Lei n.º 10.168, de 2000, para afastar a incidência da CIDE no caso em tela, e conclui:

À vista de mais esse entendimento de não incidência da CIDE no caso sob julgamento, verifica-se que o contrato de distribuição de software, celebrado pela Impugnante, não se amolda à redação da Lei 10.168/2000. [fl. 366]

3.20. Consta às fls. 366 e 367:

[...] a base de cálculo da contribuição é, na hipótese, o valor de cada remessa às empresas estrangeiras sem o valor do imposto de renda na base imponible, portanto, o que deveria ter feito o i. auditor seria apurar a CIDE utilizando apenas os valores dos contratos de câmbio no período autuado.

Ocorreu, pois, no auto de infração o alargamento da base de cálculo da CIDE sem previsão legal.

Com efeito, conforme se apontou acima, o auto tomou como base de cálculo para estipular o montante da CIDE que pretendeu exigir, o valor total das remessas, antes da dedução do Imposto de Renda na Fonte.

[...]

Desse erro na emissão do Auto impugnado, resultou, pois, uma elevação artificial de 15% (quinze por cento) em cada um dos valores listados na coluna "Valor Devido — CIDE".

Por decorrência do inchamento dissimulado dos valores apontados na coluna "Valor Devido — CIDE", acabaram inflados:

- o valor apontado como sendo a "Contribuição" (aponta R\$ 2.937.758,21 em lugar de R\$ 2.497.094,47);
- o valor indicado como "Juros de Mora" (aponta R\$ 1.496.860,27 em lugar de R\$ 1.272.331,22);
- o valor indicado como "Multa Proporcional" (aponta R\$2.203.318,59 em lugar de R\$ 1.872.820,80);

e- por último, o valor do "Crédito Tributário Apurado" (aponta R\$6.637.937,07 em lugar de R\$ 5.642.246,50);

3.21. À fl. 368, consta rechaço da Contribuinte quanto a que a Autoridade Fiscal teria tributado duas remessas ao exterior no valor de R\$232.248,14 e R\$228.191,01 que teriam ocorrido em 13/01/2006, de forma que assim se manifesta:

[...] o entendimento expresso pela fiscalização não está correto já que a CIDE nunca incidiu sobre as remessas em pagamentos de Remuneração pela Comercialização de licença de uso de programas de computador (software). No entanto, se a própria fiscalização sustenta que "a partir de 2006" a CIDE não é devida, a manutenção na lista de operações que pretendeu arrecadar, de recolhimentos que se venceriam no período que o próprio agente fiscalizador reconheceu expressamente como indevida a CIDE, **representaria verdadeira exação fiscal**, repugnável mesmo na esfera administrativa.

3.22. Às fls. 369 e 370, combate a Contribuinte a aplicação da multa de ofício. Assim, em essência, argumenta: equivocou-se [...] o auto de infração quando comina a multa da Lei 9.430/96, art. 44, pois tal dispositivo é genérico e, portanto, só é utilizado ainda que equivocadamente, no entender da Impugnante na vacância de norma penal específica. [...] Portanto, a aplicação de norma penal inadequada ao tipo pena configura flagrante desrespeito ao princípio constitucional da tipicidade [...].

Sobreveio decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I, que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Cumpridos os requisitos dispostos no art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, ademais, não havendo ocorrência do previsto no art. 59 de mesmo diploma legal, não há que falar-se em cancelamento ou anulação de Auto de Infração.

CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. PAGAMENTOS DE ROYALTIES. CONTRATOS DE LICENÇA DE USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE).

Anteriormente a 1º/01/2006, sendo o contribuinte signatário de contrato de distribuição comercial, cessão ou licença de uso de programa de computador ocupava a condição de sujeito passivo da CIDE incidente sobre as remessas efetuadas ao exterior, sob a forma de remuneração ou royalties.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Descabe ser apreciado, no âmbito administrativo, alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma, afora observância da hipótese prevista no art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972 e alterações posteriores.

CIDE. BASE DE CÁLCULO.

A contribuição incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações contraídas, sendo considerada líquida a quantia enviada ao exterior.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão, apresentou a recorrente, tempestivamente, o presente recurso voluntário. Na oportunidade, reiterou os argumentos colacionados em sua defesa inaugural.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A exigência fiscal tem por objeto valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, por conta de pagamento de royalties, que configurariam a hipótese de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE-Royalties – estabelecida no parágrafo 2º do art. 2º da Lei n.º 10.168, de 2000.

As remessas de valores foram efetuadas em decorrência de contratos cujo objeto foi a cessão de direitos de comercialização e licenciamento de programas de computador de autoria de empresas estrangeiras.

A definição da lide, portanto, exige que se analise se os fatos praticados pela recorrente enquadram-se nas hipóteses previstas no artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001, vigente à época dos fatos geradores deste processo, que assim dispõe:

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.

§ 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.

§ 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.

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/05/2014 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 07/05/2014 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 13/05/2014 por JOEL MIYAZAKI

Impresso em 14/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 5º *O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (grifo nosso)*

Da leitura do dispositivo acima constata-se que a CIDE-Royalties é devida sempre que houver pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

O termo *royalty* tem origem na Ciência da Economia, sendo conceituado por Arthur Seldon nestes termos:

ROYALTY. Pagamento feito, por uma pessoa, física ou jurídica, ao dono de propriedade ou ao criador de um trabalho original, para o privilégio de explorá-lo comercialmente. É, essencialmente, um método de partilhar o rendimento das vendas de um produto entre os que concorrem com o financiamento e a habilidade de comercialização e os que contribuem com a propriedade intelectual sob a forma de uma realização original.

O sistema de royalty é comumente usado, por exemplo, quando um autor ou tradutor é pago por um editor segundo uma percentagem do preço de capa de um livro; quando um proprietário fundiário é pago por uma companhia mineradora para o privilégio de explorar o subsolo da sua terra; quando o dono de uma patente é pago por um fabricante pelo direito de reproduzir sua invenção. (Dicionário de Economia, Editora Bloch)

O pagamento de *royalties*, portanto, objetiva partilhar o rendimento de um produto entre aquele que detém a propriedade intelectual deste e aquele que efetivamente explora este produto, colocando-o no mercado consumidor.

O conceito de *royalties* para fins tributários encontra-se previsto no artigo 22 da Lei nº 4.506/64:

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

- 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 destes. (grifo nosso)

O professor Alberto Xavier, em análise a legislação referente aos *royalties*, esclarece que:

À luz do direito interno, o royalty é uma categoria de rendimentos que representa a remuneração pelo uso, fruição e exploração de determinados direitos, diferenciando-se assim dos aluguéis que representam a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos, e dos juros, que exprimem a contrapartida do capital financeiro.

[...]

*No direito interno, os direitos que dão lugar à percepção de royalties são o direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; o direito de pesquisar e extrair recursos minerais; o uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; a **exploração de direitos autorais**, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra (art. 22 da Lei 4.506, de 1964).*

(Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro, Forense, pg. 617/618)

Dito isto, temos que os rendimentos decorrentes da exploração de direito autoral classificam-se como royalties, salvo se recebidos pelo autor ou criador da obra.

Verifica-se ainda que a Lei nº 9.610/98 em seu artigo 7º, XIII, inclui os programas de computador entre as obras intelectuais com direitos autorais protegidos:

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. (grifo nosso)

O regramento específico referente a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e de sua comercialização foi estabelecido pela Lei nº 9.609/98, dispondo em seu artigo 2º 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.”

A Lei nº 9.609/98 estabelece em seu artigo 4º que os direitos relativos ao programa de computador desenvolvido por empregado durante a vigência de contrato de trabalho pertencem ao empregador:

*Art. 4º Salvo estipulação em contrário, **pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador,***

desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.

§ 1º Ressalvado ajuste em contrário, a compensação do trabalho ou serviço prestado limitar-se-á à remuneração ou ao salário convencionado.

§ 2º Pertencerão, com exclusividade, ao empregado, contratado de serviço ou servidor os direitos concernentes a programa de computador gerado sem relação com o contrato de trabalho, prestação de serviços ou vínculo estatutário, e sem a utilização de recursos, informações tecnológicas, segredos industriais e de negócios, materiais, instalações ou equipamentos do empregador, da empresa ou entidade com a qual o empregador mantenha contrato de prestação de serviços ou assemelhados, do contratante de serviços ou órgão público.

§ 3º O tratamento previsto neste artigo será aplicado nos casos em que o programa de computador for desenvolvido por bolsistas, estagiários e assemelhados. (grifo nosso)

Tal dispositivo, contudo, não significa ser o empregador o autor intelectual do programa de computador, apenas define quem é o proprietário dos direitos sobre este bem. A autoria de uma obra, necessariamente, recai sobre a pessoa natural que cria o bem ou a obra.

Este conceito encontra-se positivado no artigo 11 da Lei nº 9.610/98, que estabelece que apenas as pessoas físicas criadoras da obra protegida podem ser consideradas autores:

Art. 11. Autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica.

Parágrafo único. A proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.

Mostra-se ainda importante para a resolução da lide observar-se o disposto no artigo 5º da Lei nº 9.609/98 e no artigo 49 da Lei nº 9.610/98:

Lei nº 9.609/98

Art. 5º Os direitos sobre as derivações autorizadas pelo titular dos direitos de programa de computador, inclusive sua exploração econômica, pertencerão à pessoa autorizada que as fizer, salvo estipulação contratual em contrário.

Lei nº 9.610/98

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de

licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações: [...] (grifo nosso)

Constata-se, portanto, que apenas o titular dos direitos autorais sobre um programa de computador pode explorá-lo economicamente, podendo, contudo, transferir esses direitos, total ou parcialmente, a terceiros.

A Lei nº 9.609/98, em seus artigos 9º, 10 e 11, estabelece que estes direitos podem ser transferidos mediante a celebração de contratos de uso, de comercialização e de transferência de tecnologia, nestes termos:

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. 10. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior.

§ 1º Serão nulas as cláusulas que:

I - limitem a produção, a distribuição ou a comercialização, em violação às disposições normativas em vigor;

II - eximam qualquer dos contratantes das responsabilidades por eventuais ações de terceiros, decorrentes de vícios, defeitos ou violação de direitos de autor.

§ 2º O remetente do correspondente valor em moeda estrangeira, em pagamento da remuneração de que se trata, conservará em seu poder, pelo prazo de cinco anos, todos os documentos necessários à comprovação da licitude das remessas e da sua conformidade ao caput deste artigo.

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.

Diante do estudo acima exposto, conclui-se que os direitos de comercialização de programas de computador incluem-se entre os direitos autorais, são parcelas integrantes destes, o que os enquadra no conceito de *royalties*, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra. Em sendo enquadrado como *royalties*, configuram fato gerador da CIDE-Royalties.

Este entendimento, inclusive, encontra-se em sintonia com o decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-01.864, conforme ementa transcrita abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002

CIDE-ROYALTIES. REMESSA DE ROYALTIES PARA RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR INCIDÊNCIA.

O pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de royalties, a qualquer título, a residentes ou domiciliados no exterior são hipóteses de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei 10.168/2000. Para que a contribuição seja devida, basta que qualquer dessas hipóteses seja concretizada no mundo fenomênico. O pagamento de royalties a residentes ou domiciliados no exterior royalties, a título de contraprestação exigida em decorrência de obrigação contratual, seja qual for o objeto do contrato, faz surgir a obrigação tributária referente a essa CIDE. (Ac 9303-01.864. sessão de 6/3/2012. relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres)

Observa-se ainda que a definição da hipótese de incidência do tributo exige a verificação se a comercialização destes programas de computador efetivaram-se por meio dos denominados *softwares* de prateleira (*off the shelf*) ou por *softwares* de cópia única.

Como *softwares* de prateleira enquadram-se aqueles que são produzidos em larga escala, usualmente comercializados no varejo, em cópias múltiplas, enquanto os *softwares* de cópia única seriam aqueles produzidos para atender às necessidades específicas do encomendante.

Em se tratando de *softwares* de prateleira, embora seja decorrente de uma obra intelectual, constata-se uma preponderância do seu perfil de mercadoria. Desta forma, dada as características essenciais de operação mercantil, sujeitam-se a incidência de tributos que oneram estas operações, como o Imposto de Importação (II) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Por outro lado, quando se trata de aquisição de programa em cópia única, desenvolvido por encomenda ou adquirido como "cópia master", para fins de reprodução futura, há nítida preponderância da obra intelectual sobre o meio físico, devendo a remuneração obtida pelo autor ser tratada como rendimento decorrente de cessão de direitos autorais.

Como consequência, as remessas feitas ao exterior em decorrência de contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador em cópia única submetem-se à incidência da CIDE-Royalties, enquanto as importações de programas em cópias múltiplas não correspondem a esta hipótese de incidência.

Este entendimento encontra amparo em decisões dos Tribunais Superiores, como a expedida pelo STF no julgamento do RE 176.626/SP, que possui a seguinte ementa:

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.

Reproduz-se ainda excerto do voto do Ministro Sepúlveda Pertence, que é claro ao negar 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 consequência, 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)

Assim sendo, a CIDE-Royalties incidirá apenas quando os valores remetidos ao exterior forem em decorrência da comercialização de programas de computador por *softwares* de cópia única, dado corresponder a pagamento de direitos autorais.

Esclarece-se ainda que este entendimento refere-se apenas ao período compreendido entre 1º/1/2002 e 31/12/2005.

O marco inicial em 1º/1/2002 foi estabelecido pela Lei 10.332/2001, que alterou a redação do §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 ampliando o campo de incidência da contribuição, fazendo-a incidir sobre o pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de royalties a residentes ou domiciliados no exterior.

A Lei nº 11.452/2007, por sua vez, modificou novamente a exaçoão ao inserir o §1º-A neste artigo 2º da Lei nº 10.168/2000:

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.

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.

A partir da produção de efeitos desta norma, estabelecida para a data de 1º/1/2006, exige-se para a incidência da CIDE-Royalties que a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador seja acompanhada de transferência de tecnologia.

Ressalte-se que antes da inclusão do citado §1º-A no artigo em comento o diploma legal não estipulava qualquer restrição ou vinculação do pagamento dos royalties a contratos de tecnologia, definindo a incidência da contribuição sobre o pagamento de royalties a qualquer título.

Desta forma, diante da inovação na legislação pátria trazida pelo §1º-A do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, o dispositivo em comento não pode ser considerado como de caráter interpretativo, impedindo sua aplicação a fatos pretéritos, anteriores a data definida pela Lei nº 11.452/2007 para a produção de seus efeitos.

Por fim, restam necessários ainda alguns esclarecimentos acerca do Decreto nº 4.195/2002, que regulamenta a Lei nº 10.168/2000, com as alterações promovidas pela Lei 10.332/2001. O artigo 10 deste Decreto apresenta rol de espécies contratuais passíveis de incidência da CIDE-Royalties, nestes termos:

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

V - cessão e licença de exploração de patentes.

O dispositivo acima citado teve como objetivo afirmar que, após as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/2001, também sujeitam-se a CIDE-Royalties todas as remunerações pagas em decorrência de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior (artigo 2º, §2º da Lei nº 10.168/2000), inclusive aqueles onde não ocorre a transferência de tecnologia.

Não se trata, contudo, de um rol taxativo, como defende a recorrente, mas sim exemplificativo, como nem poderia deixar de ser, haja vista tratar-se de ato emitido pelo Presidente da República, e não pelo Congresso Nacional.

Como se sabe, a Constituição Federal, ao delegar competência a União e as demais pessoas políticas para definir a regra matriz de incidência de cada tributo, determinou que o exercício desta competência deve ser feito por meio de lei, ato este emitido pelo poder legislativo.

O decreto, ato administrativo formal de competência privativa do Presidente da República, quando possui conteúdo normativo, tem como função regular a fiel execução das leis. Este ato, todavia, não pode inovar no ordenamento jurídico; limita-se a esclarecer o conteúdo das leis, sem lhes aumentar ou restringir o espectro de incidência.

Desta forma, em tendo a Lei nº 10.168/2000, com as alterações promovidas pela Lei 10.332/2001, estabelecido a base de cálculo da CIDE-Royalties de forma ampla, abrangendo o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, não poderia um decreto presidencial limitar a hipótese de incidência tributária por meio de um rol taxativo de contratos passíveis de incidência.

O entendimento acima foi confirmado pelo legislador quando da publicação da Lei nº 11.452/2007, que incluiu no artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 o §1º-A, já citado.

Ora, se o legislador, expressamente, excluí da hipótese de incidência da CIDE 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, é porque antes da vigência desta modificação da Lei 10.168/2000 (a partir de 1º/1/2006) a contribuição incidia sobre estes contratos.

Dito isto, resta claro que o rol de contratos previstos no artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002 é meramente exemplificativo, sendo a hipótese de incidência tributária definida nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

Após a definição das questões de direito envolvidas, mostra-se necessário determinar se os fatos trazidos aos autos correspondem a hipótese de incidência da CIDE-Royalties.

A recorrente inicia seu recurso voluntário afirmando que a exigência fiscal tem por objeto as remessas efetivadas no período compreendido entre julho de 2005 e dezembro de 2005, decorrentes da comercialização dos chamados "softwares de prateleira".

Estando o período de apuração definido como anterior a produção de efeitos da Lei nº 11.452/2007, e, conseqüentemente, não sendo exigida vinculação do pagamento dos royalties a contratos de tecnologia, deve-se verificar se as remessas ao exterior são decorrentes da venda de "softwares de prateleira", como aduz a recorrente, ou se decorrem da cessão de direitos de comercialização e licenciamento de programas de computador em cópia única, como definido pela fiscalização.

O contrato firmado pela recorrente com a empresa Microsoft Licensing GP (fls 182 a 201), denominado de *Contrato de Revendedor Direto para Grandes Contas (América Latina) de 2004/2005*, tem seu objeto delimitado em sua cláusula 1:

1. Objeto

O objeto deste Contrato é estabelecer a estrutura através da qual a MLGP autoriza a Revendedora, na qualidade de Revendedora não-exclusiva, a distribuir Produtos, Componentes de

Documentações e Materiais de Licenciamento referentes aos programas de licenciamento da Microsoft conforme especificados no(s) Adendo(s) ao presente instrumento, a Clientes baseados no Território. Exceto se indicado em contrário em qualquer Adendo aplicável anexo ao presente instrumento, o termo "Território" significa o Brasil, onde a Revendedora esta baseada, A Revendedora só poderá distribuir os Produtos, os Componentes de Documentação e os Materiais de Licenciamento a Clientes que forem pessoas jurídicas devidamente constituídas de acordo com as leis do, e localizadas no, Território, e que tiverem designado a Revendedora nos Contratos de Clientes correspondentes.

A recorrente, portanto, possui contrato com a empresa Microsoft que lhe autoriza distribuir, sem exclusividade, os produtos, componentes e licenças referente a seus programas de computador. A definição dos clientes, contudo, é restrita a pessoas jurídica, não sendo permitida a venda a pessoas físicas.

Tal fato, por si só, já impede a venda no comércio varejista, característica da venda de softwares em cópias múltiplas.

Observa-se ainda neste contrato a presença de inúmeras obrigações assumidas pela recorrente, obrigações que não são características da venda de “softwares de prateleira”.

A cláusula 2.5, a, exige que os pedidos sejam feitos apenas em relação a clientes já cadastrados e aceitos pela Microsoft:

2.5. Pedidos e Pagamentos à MLGP

(a) A Revendedora se compromete a apresentar à MLGP apenas pedidos de Produtos, Componentes de Documentação e Materiais de Licenciamento para os quais a Revendedora tenha recebido solicitação por escrito de Clientes, de acordo com os termos e condições dos respectivos Contratos de Cliente. A MLGP poderá, a qualquer momento, solicitar documentação para comprovar tais solicitações dos Clientes, e se reserva o direito de não processar quaisquer modificações de pedidos nos termos da subseção (b) (v) abaixo, caso tal comprovação não seja devidamente apresentada. (grifo nosso)

A cláusula 2.9 deste contrato estabelece a obrigação da recorrente de nomear um representante para a função de Administrador de Programa da Revendedora:

2.9. Funções dos Administradores do Programa

Para cada Programa de Licenciamento, conforme especificado no(s) Adendo(s) anexo(s), a Revendedora nomeará um representante para a função de Administrador de Programa da Revendedora. A Revendedora concorda em disponibilizar essa pessoa, além de outros membros da equipe de vendas da Revendedora, para treinamento sobre o Programa de Licenciamento Microsoft e sobre as políticas de licenciamento relacionadas a tais Produtos, nos locais e nas datas conforme

solicitados, de maneira razoável, pela MLGP. A(s) pessoa(s) designada(s) pela Revendedora como seus Administrador(es) de Programa deverão ter bons conhecimentos sobre os produtos Microsoft e respectivos Programas de Licenciamento. O(s) Administrador (es) de Programa ficarão responsáveis por administrar todos os Clientes da Revendedora e por divulgar todas as informações sobre os programas, conforme necessárias dentro da organização da Revendedora, e, em conjunto com o Gerente de Conta ou com o Contato da Microsoft, ficarão responsáveis por resolver quaisquer problemas referentes a determinado Cliente. O(s) Administrador (es) de Programa da Revendedora serão as pessoas designadas na página de assinaturas. A Revendedora fornecerá à MLGP notificação por escrito, com antecedência mínima de dez (10) dias, sobre qualquer mudança ou substituição de pessoa(s) que estiverem desempenhando papel ou função de Administrador de Programa. (grifo nosso)

A inclusão de novos clientes exige ainda a anuência da Microsoft:

2.10. Clientes Novos

Periodicamente, a MLGP deverá especificar os termos e condições através dos quais a Revendedora pode solicitar novos Clientes dentro do Programa de Licenciamentos conforme identificado nos Adendos, incluindo, sem restrições, exigências de volume mínimo de compra. A MLGP se reserva o direito de aceitar ou rejeitar, a seu exclusivo critério, qualquer Contrato de Cliente novo. (grifo nosso)

A cláusula 2.13 exige a designação de um funcionário em tempo integral para a função de Coordenador de treinamento interno:

2.13. Treinamento

Além de suas obrigações consoante a Seção 2.9 acima, a Revendedora deverá designar um (1) funcionário qualificado em tempo integral para exercer a função de Coordenador de treinamento Interno, para atividades relacionadas a este Contrato. O Coordenador de Treinamento Interno deverá assegurar que todo o pessoal da Revendedora envolvido na venda, marketing e administração deste Contrato tenham concluído, e continuem a empreender e a completar, qualquer treinamento necessário, além de fazer todos os cursos e obter todos os certificados fornecidos periodicamente pela MLGP, as expensas da Revendedora.

A cláusula 3.2 permite ainda a Microsoft cancelar os contratos efetuados pela recorrente com clientes.

Já a cláusula 4.4 define o direito da Microsoft de verificar e exigir o atendimento de compromisso e metas por parte da recorrente, referente ao desempenho das obrigações contratuais.

Ressalta-se ainda o direito da Microsoft de auditar a contabilidade da recorrente, previsto na cláusula 8:

8. Direito de Auditar

Durante o prazo de vigência deste Contrato, e durante um prazo de três (3) anos contados a partir do término deste Contrato, a Revendedora manterá e conservará todos os livros e registros pertinentes (de acordo com as regras, regulamentos, resoluções, princípios e práticas contábeis conforme aceitas na jurisdição da Revendedora) conforme relacionados ao desempenho deste Contrato pela Revendedora, incluindo, sem restrições, documentos referentes a aquisição, entrega e destruição de Produtos. No mesmo período, às expensas da MLGP e mediante notificação por escrito com antecedência de -18 horas à Revendedora (exceto para auditorias referentes a software falsificado), a MLGP ou o representante designado por ela poderão conduzir auditorias nos livros, registros, operações, processos e instalações aplicáveis da Revendedora, durante qualquer determinado período de tempo, para verificar cumprimento, pela Revendedora, dos termos deste Contrato. Qualquer auditoria desse tipo será conduzida por contador público autorizado ("CPA") cujos honorários serão pagos pela MLGP. O CPA se comprometerá, por escrito, a não revelar a terceiros nem os resultados da auditoria, nem qualquer informação relacionada à Revendedora. A Revendedora deverá corrigir imediatamente quaisquer erros e omissões encontrados (incluindo quaisquer deficiências de pagamentos pelos Produtos) conforme descobertos pelas auditorias. Qualquer auditoria desse tipo ocorrerá durante horário comercial normal, nos escritórios da Revendedora, sem interferir de maneira não razoável com as atividades comerciais da Revendedora. A Revendedora disponibilizará a MLGP acesso a todos os livros, registros, operações, processos e instalações que MLGP possa necessitar para concluir uma auditoria correta e cuidadosa. Se for a auditoria for conduzida com notificação aviso, a Revendedora deverá disponibilizar todos os livros, registros e operações aplicáveis a MLGP no início da auditoria. A Revendedora pagará a MLGP (a) custos da auditoria, caso qualquer auditoria descobrir discrepância de 2% ou mais na quantia relatada durante o período de auditoria aplicável e (b) o preço do Produto que a Revendedora deixou de relatar. Caso MLGP tenha feito quaisquer recomendações comercialmente razoáveis à Revendedora em relação à manutenção de registros, a Revendedora deverá implantar tais recomendações dentro de um prazo razoável conforme objeto de acordo mútuo.

Constata-se ainda que as obrigações assumidas pela recorrente com a empresa Software Spectrum são semelhantes as dispostas com a Microsoft.

Da leitura dos contratos resta claro que as atividades da recorrente correspondem a distribuição, não exclusiva, no país, de programas de computador, cujos direitos autorais pertencem a empresas estrangeiras. Estas empresas cederam os direitos de comercialização de seus produtos, acompanhados das respectivas licenças, a clientes definidos como grandes empresas.

A recorrente incumbia-se de celebrar os contratos de licença de uso dos programas de computador com estes clientes

Do exposto, conclui-se que a atividade da recorrente tem características de verdadeiro sub-licenciamento dos programas de computadores pertencentes à Microsoft e a Spectrum às empresas brasileiras. Atua como representante comercial destas, tendo inclusive que prestar contas em relação à sua produtividade e à qualidade dos serviços prestados

Não se trata de contrato com o objetivo de venda de softwares em cópias múltiplas, com caráter de mercadoria, mas sim de cessão de direito de comercialização e distribuição de programas de computador em cópia única, a grandes clientes, decorrente de seus direitos autorais.

Tal fato configura a hipótese de incidência prevista no artigo 2º, §2º da Lei nº 10.168/2000, com redação dada pela Lei nº 10.332/2001.

Esclarece-se, conforme já explicitado, que à época dos fatos geradores objeto do auto de infração a caracterização da hipótese de incidência da CIDE-Royalties em relação à remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador não exigia que o pagamento dos royalties fossem atrelados a contratos de transferência de tecnologia.

Quanto ao argumento de que os valores teriam sido pagos ao autor da obra, e, diante do previsto no artigo 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506/64, não se enquadrariam como royalties, conforme já exposto, a lei de proteção aos direitos autorais define como autor da obra intelectual protegida a pessoa física criadora, esclarecendo que a proteção concedida ao autor pode aplicar-se as pessoas jurídicas detentoras destes direitos.

No caso em tela, a Microsoft e a Spectrum eram titulares dos direitos autorais, contudo não eram os autores dos programas de computadores, a luz do disposto no artigo 11 da Lei nº 9.610/98, razão pela qual os valores percebidos em decorrência da exploração destes direitos autorais caracterizam-se como royalties.

A recorrente alega ainda a inconstitucionalidade da exação tendo em vista a falta de prévia regulamentação por Lei Complementar.

Em atenção ao alegado, esclarece-se que a Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por este colegiado, define que o CARF não é competente para apreciar as alegações de inconstitucionalidade de leis tributárias, razão pela qual não será conhecido o presente questionamento.

Quanto aos questionamentos acerca da base de cálculo da Contribuição para Intervenção no Domínio Econômico, o §3º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000 a define nestes termos:

Art. 2º [...]

§ 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 Lei nº 10.332, de 19.12.2001) (grifo nosso)

Da leitura do dispositivo acima, extrai-se que a contribuição incide sobre a remuneração decorrente da cessão dos direitos de comercialização. E por remuneração entende-se todos os valores pagos, devidos ou creditados em decorrência de determinada obrigação contratual.

A contribuinte, contratualmente, obrigou-se a reter e recolher os valores devidos a título de IRRF. Ela, desta forma, assumiu o ônus do imposto de renda devido pelo beneficiário.

Como consequência, ao reter o valor devido pelas empresas Microsoft e Spectrum, a recorrente deixou de enviar os valores a estas empresas. Tal fato, contudo, não retira dos valores retidos a característica de corresponderem a remuneração decorrente da cessão dos direitos de comercialização dos programas de computador.

Assim, mostra-se correta a inclusão na base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico os valores retidos a título de IRRF.

Quanto ao argumento de inconstitucionalidade da exigência da multa e dos juros em decorrência da ausência de norma penal específica, conforma já salientado, a Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por este colegiado, define que o CARF não é competente para apreciar as alegações de inconstitucionalidade de leis tributárias, razão pela qual o pleito não pode ser concedido.

Diante do exposto, voto por não dar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Daniel Mariz Gudiño

Em que pese a clareza e o brilhantismo do voto do relator, faz-se necessário considerar que, no caso concreto – comercialização ou distribuição de programas de computador sem transferência de tecnologia –, a norma contida no art. 2º, § 1-A, da Lei nº 10.168, de 2000, com redação dada pela Lei nº 11.452, de 2007, comporta mais de uma interpretação, sendo que, na visão de alguns, a interpretação adotada pelo voto vencedor não é a mais adequada.

A primeira interpretação possível é a de que o referido dispositivo legal é meramente interpretativo, razão pela qual a sua aplicação poderia perfeitamente retroagir, nos termos do art. 106, inc. I, do Código Tributário Nacional. Por essa razão, o lançamento ora guerreado não poderia prosperar.

A segunda interpretação possível é a de que a segunda parte do referido dispositivo legal teria limitado uma das hipóteses de não incidência da CIDE instituída pela Lei

nº 10.168, de 2000, uma vez que nem sempre os programas de computador são comercializados ou distribuídos sem transferência de tecnologia, nos termos do art. 11, parágrafo único, da Lei nº 9.609, de 1998. Confira-se:

Lei nº 10.168/00

Art. 1º [...]]

§ 1º [...]]

§ 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. (Grifou-se)

Lei nº 9.609/98

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.

Ainda segundo os defensores dessa interpretação, essa limitação da hipótese de não incidência da CIDE equivaleria à instituição de CIDE sobre nova hipótese de incidência, razão pela qual esse dispositivo legal somente poderia ser aplicado para fatos geradores ocorridos posteriormente à data da publicação da Lei nº 11.452, de 2007, em respeito ao princípio da irretroatividade da lei tributária.

Na visão deste julgador que ora apresenta declaração de voto, a interpretação mais adequada é a primeira entre as apresentadas acima. Isso porque, desde a alteração promovida na Lei nº 10.168, de 2000, pela Lei nº 10.332, de 2001, a CIDE passou a incidir sobre pagamentos de *royalties* de qualquer natureza, desde que realizados por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a beneficiário residente ou domiciliado no exterior.

Sendo assim, ao inserir no art. 1º da Lei nº 10.168, de 2000, o seu § 1º-A, o legislador objetivou esclarecer que não incide a CIDE sobre os *royalties* pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior, em decorrência de contrato de comercialização ou distribuição de programa de computador sem transferência de tecnologia.

Com a máxima vênia ao entendimento que prevaleceu no colegiado, é pouco razoável entender que o legislador criou uma nova hipótese de não incidência da CIDE a partir da edição da Lei nº 11.452, de 2007. Uma coisa é instituir um benefício fiscal para dispensar o pagamento do tributo em determinada hipótese de incidência (isenção); outra bem diferente é criar, pela via infraconstitucional, uma hipótese de não incidência (imunidade). Esta seria uma conduta totalmente anormal, atípica e quíçá inconstitucional do legislador ordinário.

Com efeito, firma-se na presente declaração de voto as razões da divergência.

Processo nº 16643.000061/2010-21
Acórdão n.º **3201-001.518**

S3-C2T1
Fl. 2.335

CÓPIA