



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

Processo nº 16643.000408/2010-36
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-005.396 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria CIDE
Recorrentes ERICSSON TELECOMUNICAÇÕES S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Exercício: 2005, 2006

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PREVENÇÃO DE DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA.

Auto de infração lavrado com o fito de prevenir a decadência do crédito tributário não pode ser acompanhado dos acréscimos sancionatórios (multa de ofício e juros de mora), exatamente como prescreve o art. 63 da lei n. 9.430/96.

CIDE-ROYALTIES. LANÇAMENTO DE VALORES REMETIDOS AO EXTERIOR COM BASE EM CONTRATOS DISTINTOS DAQUELES QUE SUSTENTARAM TAIS REMESSAS. ERRO DE FATO RECONHECIDO.

A autuação fiscal exigiu CIDE *royalties* sobre valores remetidos ao exterior com base em contratos que não deram sustentação jurídica a tais pagamentos, mas que, em verdade, amparam outras remessas para o exterior. Erro de fato configurado, o que implica a exoneração de tais exigências descompassadas dos contratos fiscalizados.

CIDE-ROYALTIES (REMESSA). LICENÇA DE USO E DISTRIBUIÇÃO. PROGRAMA DE COMPUTADOR (SOFTWARE). AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA (CÓDIGO FONTE). NÃO INCIDÊNCIA.

Somente ocorrerá a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-*royalties* ou CIDE-remessas) sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (*software*) quando tal negócio envolver a transferência de tecnologia.

A transferência de tecnologia implica necessariamente a transferência de conhecimento, da técnica envolvida no produto. No caso dos *softwares*, são considerados como contratos de transferência de tecnologia aqueles que disponibilizam o código fonte. Do contrário, não há que se falar em transferência de tecnologia e, portanto, na incidência da exação.

No presente caso existe contrato que prevê a cessão de código-fonte a implicar a incidência da contribuição, bem como contrato que não prevê tal transferência de tecnologia, o que afasta tal exigência tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para manter apenas as exigências fiscais relativas ao "contrato de distribuição e venda EAB-EDB" (tradução juramentada às fls. 312/320).

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente substituto.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado).

Relatório

1. Por bem retratar o caso, uso como meu parte do relatório desenvolvido na resolução n. 3402-000.504 (fls. 1.784/1.789), o que passo a fazer nos seguintes termos:

Versa o processo de Auto de Infração de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, sobre a remessa de valores ao exterior, no valor total de R\$ 18.974.595,71 (dezoito milhões, novecentos e setenta e quatro mil, quinhentos e noventa e cinco reais e setenta e um centavos), nele incluindo-se principal, multa e juros, decorrente da ação fiscal MPF-F 08171.00113.2009, desenvolvida em relação à pessoa jurídica Ericsson Serviços de Telecomunicações Ltda, CNPJ nº 03.619.317/000107, incorporada pela empresa autuada, circunscrita aos períodos de apuração de 31/07/2005 a 31/05/2006 e de 31/07/2006 a 30/11/2006, em que se verificou que dos valores que serviram de base para a retenção do Imposto de Renda na Fonte - IRRF declarados em DCTF daquela empresa, houve falta/insuficiência de recolhimento da CIDE - Remessa Exterior.

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, unicamente para

fins de cancelar a multa de ofício aplicada, sob o fundamento de ser a mesma incabível quando se tratar de lançamento para prevenir a decadência na pendência de medida liminar de suspensão da exigibilidade do crédito tributário de que era titular o contribuinte.

Diante do resultado do julgamento que exonerou a multa de ofício aplicada em valor superior à alçada estipulada na Portaria do Ministério da Fazenda n. 3, de 2008, publicada no Diário Oficial da União, em 07/01/2008, bem como do disposto no inciso II do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, houve recurso de ofício por parte da DRJ/SP1.

Cientificado do Acórdão supracitado em 21/05/2012, conforme AR de fls. 1609 - numeração eletrônica, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1610/1637) em 20/06/2012, sustentando:

- A nulidade do Auto de Infração que teria sido absolutamente deficiente em identificar os valores tributáveis e expor os fundamentos da exigência;

- Que não poderia haver a exigência da CIDE sobre remessas ao exterior realizadas ao abrigo de contrato que sequer teria sido celebrado pela empresa autuada Ericsson Serviços de Telecomunicações Ltda.;

- Que o Contrato de licença de uso de software para comercialização celebrada com a empresa Ericsson AB somente se aplica a uma pequena parcela do total de remessas realizadas pela Ericsson Serviços a título de licença de software, de modo que o referido contrato se aplicaria apenas às remessas feitas pela Ericsson AB a título de licença de software para comercialização, realizadas nos meses de abril de 2005 e de março a dezembro de 2006, ou seja, que com relação a todas as outras remessas de licença para uso próprio e de licença para comercialização cujo destinatário não fosse a Ericsson AB, não haveria fundamento no Auto de Infração capaz de ensejar a exigência da CIDE.

- A decadência dos supostos os créditos tributários de CIDE relativos aos períodos de julho a novembro de 2005.

- Omissão da Fiscalização em provar que existia a transferência de tecnologia nos contratos de licenciamento de software, o que acarretaria a nulidade do lançamento fiscal - ausência de prova. De mesmo modo, aduz que a simples obtenção do código fonte não caracteriza transferência de tecnologia de programas de computador, requisito necessário para a incidência da CIDE nos termos do §1º A do art. 2º da Lei nº 10.168/00.

Ao final, requereu a reforma parcial da decisão recorrida com base nos pontos acima delineados, para fim de cancelar

integralmente as exigências fiscais e o arquivamento do processo administrativo.

Houve ainda apresentação de Contrarrazões pela União Federal, afirmando serem acertados cada um dos fundamentos que sustentaram a decisão recorrida e se opondo aos argumentos alinhados no Recurso Voluntário manejado pela Recorrente, pugnando, ao final, pela manutenção da decisão recorrida.

(...).

2. Distribuído para este Tribunal o recurso voluntário de fls. 1.610/1.637, a então turma julgadora resolveu convertê-lo em diligência (resolução n. 3402-000.504 - fls. 1.784/1.789), com o seguinte escopo:

(...)

Assim sendo, voto no sentido de que o julgamento seja convertido em diligência para que a Repartição de Origem tome as seguintes providências:

- Esclareça se são unicamente os dois contratos citados (Contrato n.º 098 0211715 Uen fl. 285/304 dos autos; e do Contrato Geral de Software fls. 999 a 1007 dos autos), que sustentam todas as remessas realizadas;

- Em caso positivo, proceder a indicação/vinculação, na planilha de levantamento das bases de cálculo objeto do lançamento, de cada remessa ao seu respectivo contrato;

- Em caso de haver remessas que tenham sido objeto de lançamento da CIDE, que não estejam amparadas em um desses dois contratos, identificar sobre qual contrato amparam-se cada uma dessas outras remessas, e se a mesma compôs o lançamento, igualmente procedendo a indicação/vinculação, na planilha de levantamento das bases de cálculo objeto do lançamento, de cada remessa ao seu respectivo contrato;

- Com relação ao Contrato n.º 098 0211715 Uen (fl. 285/304 dos autos), firmado em 11.11.2005, esclarecer se nessa parte da autuação a remessa foi realizada pela sucedida Ericsson Serviços de Telecomunicações Ltda., ou pela própria Recorrente;

- Sendo pela própria Recorrente, informar, há outras remessas objeto do lançamento sob análise, igualmente procedendo a indicação/vinculação, na planilha de levantamento das bases de cálculo objeto do lançamento, de cada remessa ao seu respectivo contrato.

- Ao final, elaborar Relatório de Diligência, manifestando-se de forma conclusiva sobre os resultados alcançados, concedendo, ao final, vista a Recorrente, com prazo de 30 (trinta) dias para se pronunciar, querendo, sobre o Relatório, sendo que, após vencido o prazo, os autos deverão retornar a esta Câmara para inclusão em pauta de julgamento.

(...).

3. Em resposta a tal diligência, a unidade preparadora elaborou o relatório de diligência fiscal de fls. 2.123/2.128, a respeito do qual a recorrente manifestou-se por intermédio da petição de fls. 2.131/2.136.

4. É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

5. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento. O mesmo ocorre em relação ao recurso de ofício, já que o valor exonerado supera o importe de alçada, o que torna seu conhecimento imperioso.

I. Do recurso de ofício

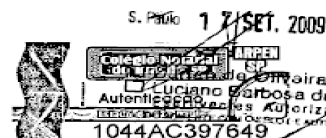
(i) Da indevida exigência de multa de ofício e juros de mora em lançamento efetuado para prevenir a decadência

6. Conforme se observa dos autos, o contribuinte impetrou o mandado de segurança autuado sob o n. 2002.61.00.003117-1, com trâmite pela 11ª Vara Cível da Justiça Federal em São Paulo/SP (fls. 81/121), no qual vindicou o que segue:

IV - DO PEDIDO

133. Em face do todo o exposto, requerem as IMPETRANTES, preliminarmente, seja o presente mandado de segurança distribuído por dependência ao mandado de segurança nº 2001.61.00.010022-0, em virtude da inegável conexão entre as referidas ações face a identidade de partes e de causas de pedir, consoante estabelece o art. 103 e seguintes do CPC.

134. Requerem, ainda, seja concedida medida liminar, inaudita



altera pars, suspensiva de exigibilidade dos créditos tributários (art. 151, IV do CTN) da CIDE exigíveis às IMPETRANTES sobre os pagamentos a não residentes referentes a contratos de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, bem como a título de royalties de qualquer natureza, nos termos da Lei nº 10.332/01, até o julgamento do mérito do presente mandado de segurança, tendo em vista seu direito líquido e certo de não estarem sujeitas a tal tributo, por força dos seguintes vícios de inconstitucionalidade de sua lei instituidora (Lei nº 10.168/00):

- a) Inconstitucionalidade formal, por não obediência à exigência de lei complementar, expressamente formulada no art. 149, da Constituição de 1988, por via de remissão ao art. 146, III; e
- b) Inconstitucionalidade material, por desrespeito às características e aos limites das contribuições de intervenção no domínio econômico, tal como inovadoramente estabelecidos no art. 149 da Constituição de 1988.

135. Independentemente dos vícios de inconstitucionalidade atrás apontados, requerem, também, que a medida liminar tenha por efeito assegurar a não aplicação da CIDE (por via de suspensão de sua exigibilidade nos termos do art. 151, IV do CTN), a pagamentos efetuados no ano de 2002 e subsequentes, decorrentes de contratos celebrados antes da data de entrada em vigor das alterações promovidas pela Lei nº 10.332/01 (1º de janeiro de 2002), em atenção aos princípios da não retroatividade, da proteção do direito adquirido e da previsibilidade da ação estatal, todos corolários do princípio da segurança jurídica, da essência do Estado de Direito.

20278621/1
Paulo Rossi

136. Requerem, ainda, seja oficiada a D. Autoridade Coatora para que preste as informações que entender necessárias e que, após, sejam os autos remetidos ao Ministério Público Federal.

137. Por fim, requerem seja concedida em definitivo a segurança, confirmando-se os termos da liminar, conforme itens 134 e 135 acima.

138. Dá-se à causa o valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

7. Tratou-se, portanto, de um *mandamus* preventivo e de caráter genérico, o qual tinha por escopo ver reconhecido *incidenter tantum* a inconstitucionalidade da lei n. 10.168/00 e, com isso, ver declarada a inexistência de relação jurídico tributária entre a recorrente e a União para fins de exigência de CIDE-royalties para todos os contratos

celebrados pelo contribuinte e que implicassem pagamentos a não residentes a título de *royalties*.

8. Quando do início da fiscalização que redundou na lavratura da exigência fiscal aqui tratada, o contribuinte já estava amparado por sentença (fls. 68/80) que determinava, dentre outras medidas, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários decorrentes da incidência de CIDE-*royalties*. Nesse sentido, o presente auto de infração foi lavrado com o fito de prevenir a decadência do crédito tributário, motivo pelo qual tal exigência não poderia ter sido acompanhada dos acréscimos sancionatórios (multa de ofício e juros de mora), exatamente como prescreve o art. 63 da lei n. 9.430/96¹. Logo, assiste razão à decisão *a quo* que exonerou tais exigências nos seguintes termos:

(...).

Da arguição de inaplicabilidade da multa de ofício

13. Opõe-se a Contribuinte contra a aplicação da multa de ofício de 75%, uma vez que afirma que seria afronta à determinação contida no art. 63 da Lei n.º 9.430, de 1996.

13.1. Quanto à multa de ofício, verifica-se que, à época da lavratura do Auto de Infração, é dizer, em 23/12/2010 (fl. 1.119), já se encontrava amparada a Contribuinte por decisão de primeira instância em sua ação de mandado de segurança (fls. 1.244, 1.245, 1.247 e 1.254). Assim, cabe razão à Contribuinte no que toca a que **não** cabe o lançamento da multa de ofício, por conta do que determina o art. 63 da Lei n.º 9.630, de 1996 e alterações posteriores, *in verbis*:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

(...).

10. Nesse sentido, o recurso de ofício deve ser conhecido e improvido.

II. Do recurso voluntário

(i) Preliminarmente

(i.a) Da suposta nulidade do lançamento

11. Preliminarmente, o recorrente alega a nulidade do lançamento por suposta ausência de motivação. Segundo o contribuinte, a fiscalização teria celebrado a presente autuação promovendo um confronto entre os valores recolhidos a título de IRRF e CIDE nas operações que implicaram transferências de valores para o exterior, bem como amparado em dois contratos de transferência de tecnologia, quais sejam, o "contrato de distribuição e venda

¹ "Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício."

EAB-EDB", firmado entre a *Ericsson AB da Suécia* e a *Ericsson Telecomunicações S/A*, bem como o "contrato geral de *software*", celebrado entre a mesmas partes já citadas.

12. Acontece que, ainda segundo a alegação do contribuinte, no período fiscalizado (anos de 2005 e 2006), outros valores foram remetidos para o exterior a título de *royalties*, envolvendo outros contratos e outras partes no exterior (v.g., *Airwide Solutions Uk Ltd.*, *Ericsson Software Licensing and Services*, *Altellia*, *Ericsson Netqual Inc.*, *Infoflex Connect*, *Ericsson Enterprise* e *Ericsson Telecommunicatie BV*). Assim, a fiscalização não teria promovido o devido vínculo entre os valores remetidos ao exterior a título de *royalties* e suas respectivas avenças, furtando-se, por conseguinte, de demonstrar se para tais negócios jurídicos de fato houve ou não transferência de tecnologia e de que forma. Tal fato, por conseguinte, implicaria a nulidade da autuação.

13. Ressalte-se, inclusive, que foram tais alegações que suscitaram na diligência promovida por este Tribunal e retratadas na já citada resolução n. 3402-000.504 (fls. 1.784/1.789).

14. Da análise holística do presente processo administrativo, inclusive do relatório fiscal produzido pela unidade preparadora e das considerações externadas pelo contribuinte a respeito, concluo que, havendo razão para o contribuinte, o caso não seria de nulidade da autuação, já que de fato parte das remessas fiscalizadas estariam amparadas nos contratos abordados pela fiscalização. Em verdade, sendo procedente a alegação do contribuinte, seria hipótese de erro na apuração dos fatos fiscalizados, questão essa que será detidamente tratada nos tópicos subsequentes do presente voto.

15. Nesse sentido, afasto a preliminar de nulidade desenvolvida pelo recorrente.

(ii) Mérito

(ii.a) Da decadência de parte do crédito tributário

16. Em preliminar de mérito, o contribuinte suscita a decadência de parte do crédito tributário aqui discutido, mais precisamente dos valores referentes ao período anterior a 23 de dezembro de 2005, haja vista que a notificação do presente lançamento só ocorreu em 23 de dezembro de 2010.

17. A respeito desta questão, a decisão recorrida aduz que o prazo decadencial para a presente exigência seria de 10 (dez) anos, nos termos do art. 45 da lei n. 8.212/91 e, indo além, afirma que o teor da súmula vinculante nº 8 do STF só operaria efeitos a partir da data da publicação do referido enunciado sumular. Em suma, a DRJ pretende modular os efeitos da decisão pretoriana consolidada pela aludida súmula, sem que isso, todavia, tenha sido feito pelo STF² - órgão competente para tanto - no julgado que originou tal enunciado

² A modulação quanto à inconstitucionalidade reconhecida pelo Pretório Excelso limitou-se à restituição de valores, conforme se depreende do resultado do julgamento firmado no caso afetado por repercussão geral (RE n. 560.626/RS) e que redundou na súmula vinculante n. 08, 'in verbis':

"O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do relator, Ministro Gilmar Mendes (Presidente) conheceu do recurso extraordinário e a ele negou provimento, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, e do parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977. Em seguida, o Tribunal adiou a deliberação quanto aos efeitos da modulação, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio. Falou pela recorrente o Dr. Fabrício da Soller, Procurador da Fazenda Nacional. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Carlos Britto e Eros Grau e, na modulação, a Senhora Ministra Ellen Gracie e o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 11.06.2008. Decisão: O Tribunal, por maioria, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, deliberou aplicar efeitos ex nunc à decisão, esclarecendo que a modulação aplica-se tão-somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizadas após a decisão assentada na sessão do dia 11/06/2008,

sumular, o que, por si só, é motivo suficiente para afastar este "inovador" entendimento da decisão de piso.

18. Superada, portanto, a motivação da decisão recorrida neste particular, convém destacar que é fato incontroverso nos autos que a presente exigência foi lavrada para prevenir decadência, uma vez que, à época dos fatos, a recorrente possuía decisão judicial em seu favor determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Logo, para o período aqui fiscalizado, não houve pagamento do tributo exigido, o que afasta a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN e implica a incidência do disposto no art. 173, inciso I do referido *Codex*, exatamente como se observa da *ratio decidendi* do precedente vinculante do STJ retratado no REsp n. 973.733, cuja ementa segue abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN,

não abrangendo, portanto, os questionamentos e os processos já em curso, nos termos do voto do relator, Ministro Gilmar Mendes (Presidente). Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 12.06.2008."

sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(STJ; REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (grifos nosso).

19. Como é sabido, referido precedente do STJ deve ser seguido por este Tribunal Administrativo, nos termos do que estabelece o art. 927 do CPC, bem como o disposto no art. 62, § 1º, inciso II, alínea "b" do RICARF, já com a redação que lhe foi dada pela Portaria n. 152, de 03 de maio de 2016. Assim, levando em consideração que não houve pagamento parcial do tributo em análise no período em cobro, a contagem do prazo decadencial no presente caso deve se dar nos termos do art. 173, inciso I do CTN.

20. Logo, levando em consideração que o período cobrado compreende fatos geradores ocorridos no ano de 2005, deveria o presente lançamento ter sido realizado até **1º de janeiro de 2011**. No presente caso, por sua vez, a notificação do recorrente acerca do presente lançamento ocorreu em **23/12/2010**, ou seja, ainda dentro do prazo decadencial, motivo pelo qual essa preliminar de mérito deve ser rejeitada.

(ii.b) Do resultado da diligência para o julgamento do presente caso

21. Antes de seguir adiante no presente voto mister se faz destacar que, embora o presente lançamento tenha sido efetuado para prevenir a decadência do crédito tributário em razão de ação judicial correlata, não há que se falar em concomitância de instâncias, uma vez que no âmbito judicial o contribuinte discute, de forma incidental, a inconstitucionalidade da presente exação fiscal, enquanto que no presente processo administrativo a lide se circunscreve à questões fáticas não abordadas na esfera judicial, o que afasta, por conseguinte, a pretensa concomitância de instâncias.

22. Superada a questão alhures e com o fito de sustentar as conclusões que serão alcançadas neste tópico do voto, convém repisar o teor da resolução n. 3402-000.504, que bem esclarece seu escopo para, ato contínuo, analisar o resultado da diligência perpetrada nos autos. Nesse sentido, segue o trecho da resolução pertinente ao julgamento da presente questão:

(...).

Emerge claro dos autos que o lançamento parte do pressuposto de que nas remessas objeto da autuação, houve transferência de tecnologia, o que é negado pela Recorrente. Assim, o foco da controvérsia passa por se identificar se as remessas efetivadas pela Recorrente ao exterior, visavam remunerar pelos direitos de uso, de comercialização ou distribuição de programas de computador, sem que tais contratos efetivamente contemplassem transferência de tecnologia, e, como tal, estariam fora do campo de incidência da CIDE.

Para sustentar a conclusão de que as remessas efetivadas pela Recorrente contemplam a “transferência de tecnologia”, a Autoridade Fiscal requisitou todos os contratos que supostamente ampararam as remessas feitas pela Recorrente, que lhes apresentou praticamente todos, fazendo algumas ressalvas, e o fez, inclusive, todos com tradução juramentada.

De posse de todos esses contratos, a Autoridade Autuante, por ocasião do Termo de Verificação Fiscal TVF, ilustrou seu entendimento citando cláusulas do Contrato n.º 098 0211715 Uen (fl. 285/304 dos autos), e do Contrato Geral de Software (fls. 999 a 1007 dos autos), pelo qual haveria previsão para que fosse acessado o Código Fonte dos programas e ainda, que viessem a ser realizadas adaptações e melhorias, tanto para o uso próprio, quanto para viabilizar o uso pelos sub-licenciados que viessem a adquirir tais programas, reflexo dos direitos de comercialização e distribuição de “software”.

Em que pese estar efetivamente fundamentada na análise contratual feita pela Autoridade Autuante, bem como, por estar claro que foram verificadas todas as remessas ao exterior realizadas pela Recorrente no período autuado, considerando a quantidade significativa de contratos juntados aos autos, emergiu se são apenas esses dois contratos citados que sustentam todas as remessas realizadas, prescindindo seja efetivada essa vinculação de contrato por cada remessa a este vinculada; e, em caso de haver remessas que tenham sido objeto de lançamento da CIDE, que não estejam amparadas em um desses dois contratos, deve-se identificar sobre qual contrato se amparam cada uma dessas outras remessas, e se a mesma compôs o lançamento.

(...).

Assim sendo, voto no sentido de que o julgamento seja convertido em diligência para que a Repartição de Origem tome as seguintes providências:

- *Esclareça se são unicamente os dois contratos citados (Contrato n.º 098 0211715 Uen fl. 285/304 dos autos; e do Contrato Geral de Software fls. 999 a 1007 dos autos), que sustentam todas as remessas realizadas;*

- *Em caso positivo, proceder a indicação/vinculação, na planilha de levantamento das bases de cálculo objeto do lançamento, de cada remessa ao seu respectivo contrato;*

- *Em caso de haver remessas que tenham sido objeto de lançamento da CIDE, que não estejam amparadas em um desses dois contratos, identificar sobre qual contrato amparam-se cada uma dessas outras remessas, e se a mesma compôs o lançamento, igualmente procedendo a indicação/vinculação, na planilha de levantamento das bases de cálculo objeto do lançamento, de cada remessa ao seu respectivo contrato;*

(...) (grifos nosso).

23. Pois bem. Em resposta a tal resolução assim manifestou-se a unidade preparadora (fls. 2.123/2.128):

1. DA SUSTENTAÇÃO DE TODAS AS REMESSAS PELOS DOIS CONTRATOS DOS AUTOS

Esta diligência solicitou à empresa, o preenchimento da planilha de levantamento de bases de cálculo, acrescentando-lhe uma nova coluna “Páginas do contrato no processo” (planilha “Termo de Intimacao em Diligencia 02122013.xls” à fl. 2122), segundo a qual, pudemos constatar que diversas remessas relacionadas não estão sustentadas por estes dois contratos citados (Contrato n.º 098 0211715 às fls. 285/304 e Contrato Geral de Software às fls. 999/1007).

24. Neste diapasão, as planilhas acostadas pelo contribuinte (arquivos não-pagináveis - termo de juntada de fls. 2.122) e que foram canceladas pela fiscalização por intermédio do relatório de diligência fiscal, nos termos do excerto alhures transcrito, demonstram, claramente, que parte considerável dos valores remetidos para o exterior a títulos de *royalties* para o período fiscalizado não estavam amparados pelos contratos fiscalizados³, mas tinha supedâneo em outras avenças jurídicas que não foram analisadas pela fiscalização no momento da autuação.

25. Nesse sentido, resta claro que a fiscalização incorre em erro de fato, que nada mais é do que um problema intranormativo, decorrente de um equívoco na identificação do fato social descrito no antecedente de uma norma geral e abstrata. Isso porque, no presente caso, a fiscalização tratou todas as remessas efetuadas no período fiscalizado como se estivessem amparadas em apenas dois contratos, o que a diligência perpetrada comprovou estar equivocado.

³ Os contratos fiscalizados foram os seguintes:

(i) "contrato de distribuição e venda EAB-EDB", firmado entre a Ericsson AB da Suécia e a Ericsson Telecomunicações S/A; bem como
(ii) o "contrato geral de software", celebrado entre a mesmas partes já citadas.

26. Logo, em razão de tal erro, encaminho meu voto para exonerar todas as exigências destacadas nas planilhas acostadas aos autos e que não se refiram ao "contrato de distribuição e venda EAB-EDB", firmado entre a *Ericsson AB da Suécia* e a *Ericsson Telecomunicações S/A*, bem como ao "contrato geral de *software*", celebrado entre a mesmas partes já citadas.

(ii.c) *Da exigência dos valores remetidos com base no "contrato de distribuição e venda EAB-EDB" e no "contrato geral de software"*

27. Em relação ao presente tópico, é incontroverso que a recorrente remeteu valores para o exterior a títulos de *royalties*, o que fez amparado nos contratos destacados no presente tópico do voto. Assim, compete agora analisar tais contratos e verificar se lá existem disposições que impliquem a transferência de tecnologia da empresa no exterior para a recorrente.

28. Nesse sentido, convém destacar algumas cláusulas previstas no "contrato geral de *software*" (tradução juramentada as fls. 1.034/1.038) firmado entre a recorrente e a empresa *Ericsson AB*.

29. O primeiro ponto que merece destaque neste contrato é que já nas definições dos termos que serão empregados no documento (item 1 do contrato) há a descrição do que seria material fonte, o que se dá nos seguintes termos:

(...).

"Materiais Fonte" significa todas as informações relevantes e descrições, estruturas de arquivo, especificações funcionais e todos os outros materiais e documentos necessários para permitir que um programador - razoavelmente qualificado combine o Software Licenciado ou incorpore eles em qualquer outro software de computador, sem referência a - nenhuma outra pessoa ou documento e em formato de leitura visual ou legível por máquina.

(...).

30. Em princípio, portanto, quer parecer que o contrato prevê a transferência de código fonte do *software* licenciado para o recorrente. Tal conclusão, todavia, seria precipitada sem antes verificar outras cláusulas contratuais que possam esclarecer a presente questão.

31. A primeira cláusula que merece destaque é aquela que estabelece quais são os direitos da licença (cláusula 2) e que assim prevê:

(...).

2. DIREITOS DE LICENÇA.

2.1. Sujeito aos termos e condições deste .GSA (especialmente, mas sem implicar em limitação, a Cláusula 4 abaixo), a EAR concede à EBS uma licença não transferível e não exclusiva:

(a) para usar o Software Licenciado e os Materiais de Software, para que este seja oferecido à venda e/ou usado por seus clientes;

(b) conceder sublicenças não exclusivas e não transferíveis a Usuários Finais, com relação ao Software Licenciado e Materiais de Software;

(c) instalar c/ou incorporar o Software Licenciado, ou extratos deste, em . qualquer outro software. que o Usuário Final tenha comprado ou adquirido uma licença da EBS; e

(d) fazer adaptações e desenvolver o Software Licenciado para que seja usado pelo Usuário Final.

2.2. A EAR reterá a titularidade e todos os direitos sobre todos e quaisquer direitos de propriedade intelectual, incluindo, sem implicar em limitação, patente, marca registrada, direito autoral e segredos comerciais, no Software Licenciado e Materiais de Software, e em quaisquer adaptações e/ou desenvolvimentos deste em conformidade com a Cláusula 2.1. (e) acima.

2.3. O deste, exceto mediante a aprovação por escrito da EAB.

(...). (grifos nosso).

32. Da análise dos itens "c" e "d" da cláusula 2.1 é possível verificar que a licença prevê a possibilidade da recorrente, na qualidade de licenciado, promover a customização do *software* cedido para fins de atender algumas demandas específicas dos seus clientes (sub-licenciados/usuário final). Assim, a questão que remanesce é a seguinte: para realizar tal customização o licenciado precisa ter transferido para si a tecnologia veiculada no *software* cedido? Para responder tal indagação mister se faz fazer uma incursão pelas normas que regulam o direito de propriedade e também por uma determinada manifestação do INPI.

33. Pois bem. A lei n. 9.279/96 regula os direitos e obrigações referentes à propriedade intelectual e, em seu artigo 211, assim prescreve:

Art. 211. O INPI fará o registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, contratos de franquia e similares para produzirem efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. A decisão relativa aos pedidos de registro de contratos de que trata este artigo será proferida no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data do pedido de registro. (g.n.).

34. De forma clara a regra prevê que o INPI tem competência para registrar contratos que redundem em transferência de tecnologia. Por sua vez, em resposta a questionamentos quanto aos tipos de contrato que o INPI registra, referido instituto assim se manifesta em seu sítio eletrônico:

Quais são os serviços que não são caracterizados como transferência de tecnologia?

Por não caracterizarem transferência de tecnologia, nos termos do Art. 211 da Lei nº 9.279/96 alguns serviços técnicos especializados são dispensados de averbação pelo INPI. Segue lista não exaustiva desses serviços:

Agenciamento de compras, incluindo serviços de logística (suporte ao embarque, tarefas administrativas relacionadas à liberação alfandegária, etc.);

Serviços realizados no exterior sem a presença de técnicos da empresa brasileira, que não gerem quaisquer documentos e/ou relatórios, como por exemplo, beneficiamento de produtos;

Homologação e certificação de qualidade de produtos;

Consultoria na área financeira;

Consultoria na área comercial;

Consultoria na área jurídica;

Consultoria visando participação em licitação;

Serviços de marketing;

Consultoria remota, sem a geração de documentos;

***Serviços de** suporte, manutenção, instalação, implementação, integração, implantação, **customização, adaptação**, certificação, migração, configuração, parametrização, tradução, ou localização **de programa de computador (software)**;*

Serviços de treinamento para usuário final ou outro treinamento de programa de computador (software);

Licença de uso de programa de computador (software);

Distribuição de programa de computador (software);

Aquisição de cópia única de programa de computador (software). (g.n.).

35. Assim, segundo resposta do INPI, órgão nacionalmente responsável por registrar contratos que impliquem transferência de tecnologia, a simples customização de um *software* não é suficiente para caracterizar cessão de tecnologia.

36. Não obstante, a cláusula "2.3" do contrato em análise só reforça essa ideia, ao prescrever que o *software* licenciado não poderá ser descompilado, nem poderá se subordinar à engenharia reversa. A descompilação e a engenharia reversa nada mais são do que métodos de acessar o código fonte de um *software*, de modo a permitir acesso aos princípios tecnológicos e ao funcionamento de um *software*. Daí, inclusive, a preocupação da licenciante em assim estabelecer na cláusula 3.2 do contrato em referência:

3.2. A EBS está autorizada a alterar e modificar e/ou customizar o Software Licenciado da forma necessária ou aconselhável para adaptar o Software Licenciado às necessidades do local ou Usuário Final: A implementação de qualquer referida alteração, modificação e/ou customização será realizada de acordo com as instruções da EAB (se houver) e será realizada de forma a não violar este GSWA.

37. Segundo referida cláusula, qualquer alteração do *software* por parte da recorrente depende de instruções (supervisão) da licenciante, bem como não pode violar as demais cláusulas deste contrato, dentre as quais a "2.3" que impede a realização de descompilação e engenharia reversa, tudo com o objetivo de preservar o código fonte do *software* licenciado.

38. Nesse sentido, não há que se falar em transferência de tecnologia no presente contrato, conclusão essa que, todavia, não vale para o "contrato de distribuição e venda EAB-EDB" (tradução juramentada as fls. 312/320). Nesta avença há previsão de transferência de tecnologia, o que se identifica nas seguintes cláusulas contratuais

6.2. Distribuidor.

O Distribuidor se comprometerá em:

- a) concordar que nenhum direito de propriedade, em qualquer forma, ao Software Licenciado e Materiais de Apoio sejam neste ato transferidos ao Distribuidor;*
- b) fornecer o Software Licenciado ao Usuário Final, somente para uso em Produto adquirido do Distribuidor;*
- c) fornecer o Software Licenciado ao Usuário Final, somente em conjunção com o compromisso que cada Usuário Final acordou, por escrito, na Cláusula 6.3 ante o Distribuidor;*
- d) não distribuir qualquer Software Licenciado ou Materiais de Apoio ou divulgar qualquer informação confidencial a qualquer terceiros, salvo de outra forma com relação ao provisionamento acima estabelecido;*
- e) incluir em todo o Software Licenciado ou Materiais de Apoio e modificações do mesmo e extratos, qualquer propriedade, direito autoral, segredo comercial e aviso de alerta possivelmente existentes no original;*
- f) não descompilar ou usar engenharia reversa no Software Licenciado, exceto se houver necessidade de obter interoperabilidade com outros programas de informática criados de forma independente ou software a ser entregue ao Usuário Final;***
- g) manter registros de cada Software Sublicenciado (incluindo modificações deste e extratos) e fornecer ao Fornecedor tais registros , no prazo de 30 dias a partir do final de cada trimestre.*

(...).

8.3. Direitos e Deveres no Término.

No término do presente Contrato, o Distribuidor devolverá ou transferirá ao Fornecedor todo Bem Intangível, Know-How, Benfeitorias e todas e quaisquer informações confidenciais divulgadas a ele pelo Fornecedor, ou geradas pelo Distribuidor durante sua posse, e todos esses itens, e todas as Benfeitorias e Know-How devem ser, posteriormente, propriedade exclusiva do Fornecedor.

O Distribuidor não terá direito de usar, usufruir ou possuir qualquer desses itens do Bem Intangível.

(...). (g.n.).

39. Percebe-se, pois, que neste contrato há a transferência de "know-how", inclusive mediante o emprego de descompilação e engenharia reversa, se necessário, o que pressupõe acesso ao código fonte do *software* licenciado.

40. Feitos esses esclarecimentos fáticos acerca dos dois contratos fiscalizados, mister se faz destacar que esta turma julgadora, em sede de recursos repetitivos, já julgou essa questão (acórdão n. 3402-003.711 - Relatora Conselheira *Thais De Laurentiis Galkowicz*), o que fez nos seguintes termos:

(...).

...é necessário, em primeiro lugar, ter em mente que a transferência de tecnologia implica necessariamente na transferência de conhecimento, da técnica envolvida no produto. Especificamente para o caso dos programas de computador (softwares) são considerados como contratos de transferência de tecnologia aqueles que disponibilizam o código fonte, ainda que parcialmente. O código fonte, numa síntese, é entendido como as instruções do programa de computador, as quais servem para operar o hardware. Em outros termos, o código fonte pode ser entendido como o "segredo" do software para operar a máquina e conferir utilidades ao usuário. Nesse sentido, o artigo 11 da Lei n. 9.609/1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programas de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências, determina que:

(...) (g.n.).

41. Assim, também com base nos fundamentos compilados no acórdão sobredito e amparado pelo disposto no art. 50, § 1º da lei n. 9.784/99, encaminho meu voto para apenas manter a exigência fiscal decorrente das remessas amparadas no "contrato de distribuição e venda EAB-EDB" (tradução juramentada as fls. 312/320).

Dispositivo

42. Ante o exposto, **voto por negar provimento ao recurso de ofício** e, em relação ao **recurso voluntário**, dar **parcial provimento** para exonerar todas as exigências aqui discutidas, salvo aquelas amparadas no "contrato de distribuição e venda EAB-EDB" (tradução juramentada as fls. 312/320).

43. É como voto.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro

