

Erro: Origem
da referência
não
encontrada
Fl. 8.004



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

Processo nº 16643.000418/2010-71
Recurso nº
Acórdão nº 3401-002.469 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de novembro de 2013
Matéria PIS e COFINS
Recorrente CLARO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2005, 2006

DECADÊNCIA. ART, 150, § 4º, DO CTN.

Se atividade da recorrente que antecedeu mensalmente o pagamento antecipado das contribuições não considerava os fatos apontados pela fiscalização, mas houve pagamentos relativos às rubricas relacionadas pela autoridade fiscal, a decadência deve se pautar pelo 150, § 4º, do CTN

LICENÇA DE SOFTWARE. ROYALTIES.

Não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de Royalties

COFINS. RECEITAS DE TERCEIROS. TELEFONIA CELULAR. "ROAMING" INTERNACIONAL

As receitas de "roaming" mesmo recebidas pela operadora de serviço móvel pessoal ou celular com quem o usuário tem contrato não se incluem na base de cálculo da COFINS por ela devida. A base de cálculo da contribuição é a receita própria, não se prestando o simples ingresso de valores globais, nele incluídos os recebidos por responsabilidade e destinados desde sempre à terceiros, como pretendido "faturamento bruto" para, sobre ele, exigir o tributo.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em afastar a decadência, vencidos o Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte e a Conselheira Angela Sartori e designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos. Por qualidade, em dar provimento parcial quanto à não tributação dos royalties, licenças de uso de software e direitos autorais, vencidos os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Angela Sartori e Fernando Marques Cleto Duarte (Relator) e designado o Conselheiro Robson José Bayerl (Substituto). Por maioria, em dar provimento para afastar a tributação sobre os serviços de Clearing, GRX e Sinalização, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl (Substituto) e Fenelon Moscoso de Almeida (Suplente).

Julio Cesar Alves Ramos - Presidente.

Fernando Marques Cleto Duarte - Relator.

Robson José Bayerl – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Alves Ramos (Presidente), Robson Jose Bayerl (Substituto), Jean Cleuter Simões Mendonca, Fernando Marques Cleto Duarte, Fenelon Moscoso de Almeida (Suplente), Angela Sartori.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte Claro S.A., em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (fls. 6.355/6.3720), cuja a ementa transcrevo:

“PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. CONTENCIOSO PARCIAL.

Cinge-se o exame da instância julgadora à parte contenciosa da autuação, consolidando-se o Lançamento em relação à parte não contenciosa.

NULIDADE. DESCABIMENTO.

É incabível de ser pronunciada a nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente, tendo em conta o art. 59 do Decreto 70.235/72.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO OCORRÊNCIA.

Em conformidade com o art. 173 do Código Tributário Nacional, não ocorre a decadência do direito de constituir o crédito tributário se o Auto de Infração é lavrado e cientificado no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte em que poderia ter sido lançada a contribuição.

PROGRAMAS DE COMPUTADOR E ROYALTIES.

Importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior por fornecimento de licenças de uso de programas de computador (software) e suas atualizações, bem como as que remunerem direitos autorais relativos às criações do espírito de quaisquer espécies e as que correspondam a royalties em geral, inclusive relativos a marcas e patentes, expressam valores sujeitos ao PIS-importação e à Cofins-importação.

VERIFICAÇÃO DE RESULTADOS.

A verificação, no País, do resultado de serviços produzidos no exterior fica configurada pelo impacto que tais serviços tem sobre bens ou serviços produzidos, no todo ou em parte, no território nacional.

PROVAS. PRECLUSÃO.

As provas documentais devem ser disponibilizadas pelo sujeito passivo juntamente com sua impugnação, “precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual”, salvo as exceções legalmente previstas.

DILIGÊNCIA.

A realização de diligência não se presta a complementar ou suprir deficiências da peça impugnatória.”

O Auto de Infração de fls. 432/438 apurou crédito tributário relativo ao PIS, composto pela contribuição, multa proporcional e juros de mora (calculados até 30.11.2010), perfaz o total equivalente a R\$ 2.898.951,45 (dois milhões, oitocentos e noventa e oito mil, novecentos e cinquenta e um reais e quarenta e cinco centavos)

A ação fiscal também resultou Lançamento, consubstanciado no “Auto de Infração” de fls. 453/459, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins no que tange a fatos geradores dos anos-calendário de 2005 e 2006.

O crédito tributário apurado relativo à Cofins, composto pela contribuição, multa proporcional e juros de mora (calculados até 30.11.2010), perfaz o total equivalente a R\$ 13.352.751,57 (treze milhões, trezentos e cinquenta e dois mil, setecentos e cinquenta e um reais e cinquenta e sete centavos).

Pelo Termo de Verificação Fiscal de fls. 422/431 a Autoridade Lançadora consigna, em síntese, procedimentos adotados na auditoria, registrando que serviços prestados por domiciliado no exterior estão, nos termos da Lei 10.865, sujeitos ao PIS-Importação e à Cofins-Importação.

Os Lançamentos foram impugnados (fls. 517/537) alegando a contribuinte, em síntese, no sentido: de que realizou pagamento parcial; de que, como “preliminar de nulidade” (fl. 521), as exações foram exigidas em duplicidade em relação a diversas remessas realizadas pela Impugnante, citando em quadro exemplificativo, fl. 521, datas de contrato e “invoices” concernentes ao fornecedor “Amdocs”; de que o período de 17.02.2005 a 26.12.2005 foi alcançada pela decadência, uma vez que aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN; de que

não há incidência de PIS-Importação e de Cofins-Importação sobre remuneração de licença de uso de programas de computador (“software”), porque não há prestação de serviço ou importação de bem; de que não há incidência de PIS-Importação e de Cofins-Importação sobre remuneração de cessão de direitos autorais e de uso de marca ou patente, porque não há prestação de serviço ou importação de bem; e de que não há incidência de PIS-Importação e de Cofins-Importação sobre “clearing”, GRX e sinalização, equivocadamente tratados como “roaming” internacional pela Fiscalização, porque o serviço é realizado no exterior e seu resultado não se verifica no Brasil.

A DRJ houve por bem em manter o lançamento, não acolhendo as alegações da contribuinte, conforme ementa supra transcrita.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 6.382/6.409), reiterando as alegações trazidas em sede de impugnação. A Fazenda apresentou suas contra-razões às fls. 7.983/8.001, pleiteando a manutenção do lançamento.

Encaminhados os autos a este Conselho, coube a mim a relatoria.

É o relatório

Voto

Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte

DA ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e presentes estão os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele eu conheço.

DA DECADÊNCIA

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal,

estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:

“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, darão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).

“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”

Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

Relator:

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado." (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.733 – SC (transitado em julgado em outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir 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 decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, 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).*

Extrai-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados à reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

"Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. No Resp 973.933-SC, o STJ entendeu que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, mas não partilhamos desse entendimento. Aqui tratamos de lançamento de ofício e sabemos que este só pode ser realizado após a constatação da omissão do contribuinte em relação ao seu dever de calcular o montante do tributo a ser antecipado e realizar o pagamento. Seria possível, no dia seguinte ao fato gerador, a fiscalização efetuar lançamento de ofício, com aplicação de penalidades, sabendo que o contribuinte ainda dispõe de prazo legal para efetuar o pagamento? Evidentemente que não, pois, insistimos, o lançamento de ofício só pode ser realizado após transcorrido o prazo para o contribuinte efetuar o pagamento. Não pode passar sem ser notado que para fatos geradores ocorridos no último mês do ano essa circunstância pode ser relevante. No caso das contribuições regidas pela Lei 8.212/91, por exemplo, o prazo para pagamento, desde outubro de 2008 conforme estabelecido pela Lei 11.933/2009, é o 20º dia do mês subsequente ao da competência. Logo, os fatos geradores ocorridos em dezembro de 20XX ensejam crédito tributário que deve ser adimplido em janeiro de 20(XX+1), o que resulta em considerar que o lançamento somente poderia ser realizado em 20(XX+1) e o *dies a quo* da decadência somente ocorre no primeiro dia de janeiro de 20(XX+2). Não obstante nossa posição sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, deixamos de aplicá-la a partir de janeiro de 2011 em virtude do conteúdo do art. 62-A do Regimento deste CARF que obriga a todos os Conselheiros a reproduzir as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ julgados na sistemática do art. 543-C. Assim, mesmo para fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, consideraremos o *dies a quo* em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso de aplicação do art. 173, inciso I.

Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser

entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo em um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão “pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejam os um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

O não recolhimento das contribuições no caso presente decorreu de divergência de interpretação quanto à legislação aplicável ao caso, sendo que conforme a patrona da recorrente sustentou na tribuna, houve o pagamento da Cofins sobre as atividades ordinárias da contribuinte, razão pela qual entendo que deva ser aplicada o art. 150, § 4º, do CTN, sendo atingidas pela decadência as competências anteriores a 12 de 2005.

DAS LICENÇAS DE SOFTWARE

O acórdão *a quo* entendeu que não houve recolhimento por parte da recorrente sobre as remessas realizadas a título de uso de software. Entendeu a DRJ que a importação da licença de uso do software deveria ser tributado como a importação do serviço, contudo, não posso concordar com tal argumento, merecendo a decisão reforma neste ponto.

Como bem demonstrado pela recorrente em suas razões, o software tem natureza jurídica de obra intelectual, protegida pelo direito autoral, nos termos do art. 7º., XII, da Lei n. 9.610/98, assim, a outorga de licença de uso relativa a programa de computador se caracteriza como mera cessão de um direito de uso e fruição, não havendo, assim, incidência a Pis-Importação e Cofins-Importação nesse caso.

Ora, não se pode confundir a licença de uso com a prestação de serviço, afinal, se licenciamento de software não é serviço para fins de incidência de ISS, também não é serviço para nenhum outro fim. Ademais, a licença de software não envolve a execução de qualquer atividade humana, característica necessária para a configuração de uma obrigação de fazer, inerente à prestação de serviços.

Destarte, a importação de direitos, como no caso em testilha, não está prevista nas hipóteses de incidência das referidas contribuições, que incidem apenas sobre a entrada de bens estrangeiros no território nacional e sobre o pagamento ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

Colocando uma pá-de-cal no assunto, a Solução de Divergência COSIT nº 11 de 2011, a Solução de Consulta SRRF DISIT nº 35 da 8ª RF foi reformada através da Solução de Consulta nº 192, publicada no DOU do dia 30 de setembro de 2011.

Desta forma, os pagamentos remetidos ao exterior a título de Licença ou Cessão de Uso de Software, estão livres da incidência do PIS e da Cofins-importação. Estes tributos serão pagos apenas sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 192, DE 2 DE AGOSTO DE 2011 – DOU 30-09-2011

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

PAGAMENTOS AO EXTERIOR A TÍTULO DE LICENÇA OU CESSÃO DE USO DE SOFTWARE.

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF DISIT 8ª RF No 35, DE 2011, EM RAZÃO DO ENTENDIMENTO ADOTADO NA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT No 11, DE 2011 .

Não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de Royalties, cessão do direito de uso ou de licença de uso, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação. Neste caso, as contribuições sobre a importação incidirão apenas sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados. Entretanto, se o documento que lastreia a operação não for suficientemente claro para individualizar o que é serviço e o que é cessão ou licença de uso, o valor total deverá ser considerado referente a serviços, havendo a incidência da contribuição em pauta.

Dispositivos Legais: Lei no 10.865, de 2004, art. 1o, caput e § 1o, e art. 3o , inciso II.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

PAGAMENTOS AO EXTERIOR A TÍTULO DE LICENÇA OU CESSÃO DE USO DE SOFTWARE.

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF DISIT 8ª RF No 35, DE 2011, EM RAZÃO DO ENTENDIMENTO ADOTADO NA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT No 11, DE 2011 .

Erro: Origem
da referência
não
encontrada
Fl. 8.004

Não há incidência da Cofins-Importação sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de Royalties, cessão do direito de uso ou de licença de uso, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação. Neste caso, as contribuições sobre a importação incidirão apenas sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados. Entretanto, se o documento que lastreia a operação não for suficientemente claro para individualizar o que é serviço e o que é cessão ou licença de uso, o valor total deverá ser considerado referente a serviços, havendo a incidência da contribuição em pauta.

Dispositivos Legais: Lei no 10.865, de 2004, art. 1o, caput e § 1o, e art. 3º, inciso II.

Assim, por não considerar que o licenciamento de software não consiste em uma prestação de serviços, mas em cessão de direito de uso, dou provimento ao recurso da contribuinte neste tópico.

DIREITOS AUTORAIS – MARCAS E PATENTES

Nas mesma esteira no item anterior, não vislumbro a possibilidade de manutenção da decisão da DRJ no tocante à incidência das contribuições sobre a remuneração de cessão de uso de marca ou patente.

Como já explicitado alhures, para que haja a incidência das contribuições devidas na importação, é necessário que os pagamentos realizados ao exterior refiram-se efetivamente a prestação de serviços por pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior.

A definição de "royalties" pode ser emprestada da Instrução Normativa nº 208, de 2002, que dispõe sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos do exterior por pessoa física, a qual classifica como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, a exemplo dos direitos autorais e uso de marcas.

A cessão de direito de uso de marcas e direitos autorais não podem ser considerados prestação de serviços já que se assemelham muito mais à locação ou aquisição de direitos.

Insta salientar, outrossim, que a própria Coordenação –geral do Sistema de Tributação – COSIT já se posicionou sobre o assunto:

Solução de Divergência nº 11/11

Órgão: Coordenação-Geral do Sistema de Tributação - COSIT

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: Royalties.

Não haverá incidência da Cofins-Importação sobre o valor pago a título de Royalties, se o contrato discriminar os valores dos Royalties, dos serviços técnicos e da assistência técnica de forma individualizada. Neste caso, a contribuição sobre a importação incidirá apenas sobre os valores dos serviços conexos contratados. Porém, se o contrato não for suficientemente claro para individualizar estes componentes, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência da mencionada contribuição.

DISPOSITIVOS LEGAIS: caput e § 1º- do art. 1º- e inciso II do art. 3º- da Lei Nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

FERNANDO MOMBELLI - Coordenador-Geral

(Data da Decisão: 28.04.2011, publicado no DOU de 17.05.2011)

Neste sentido, entendo que razão assiste à recorrente, dando provimento ao recurso neste tópico.

SERVIÇOS VERIFICADOS NO EXTERIOR – ROAMING INTERNACIONAL

No tocante ao serviço de roaming internacional, também entendo que o acórdão *a quo* merece reparo.

Ora, da leitura do art. 1º, §1º, da Lei n. 10.865/2004, se depreende que, para fins de incidência do PIS/COFINS – Importação, para que haja efetiva importação do serviço desenvolvido no exterior, ele deverá ser executado no Brasil ou aqui ter consequências ou produzir efeitos.

Assim, a questão que se coloca aqui consiste em desvendar de quem são as receitas decorrentes da prestação de serviços de "roaming" internacional e de Discagem Direta Internacional (DDI); se da contribuinte, que faturou os serviços, ou se das operadoras que foram "visitadas" por seus clientes e para as quais as verbas foram repassadas.

Neste Conselho, o meu posicionamento é conhecido quanto à necessidade da vinculação da receita decorrente do faturamento com aquela que representa receita própria.

São inúmeras as operações perpetradas, principalmente por prestadores de serviço, onde, quer por conveniência dos procedimentos, quer por exigências regulamentares relativas ao cumprimento de regras institucionais decorrentes da especialidade e da especificidade do serviço prestado (o que ocorre no presente caso) a receita seja dirigida para o primeiro prestador ou fornecedor de serviço.

Cito aqui como exemplo aquelas operações que, por seu caráter consuetudinário, se consagram no mundo dos negócios, tais como: receita de vendas de passagens aéreas recebidas pelas agências de turismo, a recebida pelo hotel e destinada ao restaurante terceirizado, a destinada à mídia pelas agências de publicidade (esta igualmente regulamentada) e a recebida por empresas de logística de transporte e destinadas a transportadores diversos.

No presente caso, indene de dúvidas, até por tratar-se de concessão governamental para a exploração dos serviços de comunicação por telefonia móvel, a atividade é grandemente regulamentada. Esta regulamentação prevê, entre outros aspectos, a regionalização das operadoras, ainda que, com regramento básico, permita a contratação de parcerias entre as diversas operadoras.

A sistemática da cobrança pela operadora que presta o serviço diretamente ao cliente (usuário do telefone móvel), decorre desta simbiose da regulamentação e das parcerias envolvidas, com destacada importância do cumprimento de regras que visam otimizar o serviço e proteger o consumidor.

Por certo esta parceria, no mais das vezes, fica cingida ao operador disponível para disponibilizar o *roaming*, pouco restando à operadora do usuário visitante, além do que disponibilizar aquela operadora que está em atividade na região visitada.

Ainda mais, a exemplo que ocorre na telefonia fixa, a conta da visita feita pelo usuário da operadora que presta o serviço inicial ao usuário poderia ser pago diretamente à operadora visitada, em fatura própria. Não o é, certamente, por conta da pré-falada otimização do serviço e de sua eficiência.

Em tempos recentes, o visitante é solicita o serviço para a área visitada, para utilizar o seu aparelho móvel, por avanço tecnológico e por regulamentação que, como já asseverei, procura preservar a eficiência do serviço, a proteção do usuário e o desconforto a este causado pela necessidade de, em sendo viajor contumaz, ter que pagar diversas faturas num mesmo período.

Ressalto, ainda, que as despesas de *roaming* internacional vem devidamente discriminadas na fatura apresentada. Fosse a pareceria, por sua natureza, determinante do entendimento que a integralidade da receita recebida pela operadora visitante fosse própria, e os valores pagos à visitada custo da primeira, desnecessário seria a revelação, ao usuário, dos valores pagos à visitada. Tal relação comercial não poderia ser, em tese, oposta ou sofrer interferência do Poder Público ou do usuário, restando protegida pela privacidade. E é consabido que não é este o caso. A profunda regulamentação existente não deixa margens de liberalidade. Pelo menos não a ponto de permitir que se entenda, juridicamente, ser a receita recebida do usuário como própria, definindo a repassada à visitada como custo.

Para finalizar, trago à colação excertos do voto proferido pelo Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, no Recurso nº 123057, Processo nº 10980.009821/2002-49, acórdão nº 201-77020, e que guardam intimidade com os conceitos aplicáveis ao presente caso e que transcrevo abaixo:

"O faturamento é conceito com fundamento e efeito jurídicos e não pode expandir-se para albergar qualquer ingresso no caixa do contribuinte.

Lembro de opinião que manifestei em discussão em processo onde se analisava a incidência do PIS sobre receita de aluguel de imóveis próprios, considerando que, se a atividade se inseria nos objetivos do contribuinte como atividade econômica, a contribuição era devida, visto que ocorrente

faturamento. Contrario sensu, se a atividade não era precípua do contribuinte e o aluguel limitava-se ao aproveitamento de bem ocioso, não ocorria o fenômeno.

(...)

"Reitero, portanto, que o faturamento ocorre quando existe intimidade entre o ato praticado e a atividade exercida efetivamente pelo contribuinte."

Destarte, olhando sob a ótica da empresa que origina a chamada, o valor pago pelo usuário apenas transita pelo seu patrimônio (ou seja, meros ingressos financeiros), sendo, posteriormente, repassados em parte para as outras operadoras de telecomunicações a título interconexão de redes. Esta parcela a ser repassada, obviamente, não se configura receita própria da operadora, e via de consequência, não pode ser tributada pelo PIS/Cofins. É uma obrigação que ela assume, nos termos da legislação regulatória, para com a operadora que lhe cedeu suas redes.

O preço a ser cobrado do usuário final do serviço não é, como se alega, de livre iniciativa de uma operadora, mas regulado pela Anatel e composto de custos por ela definidos, dentre estes o da interconexão. Tanto é assim que os contratos de interconexão e de ofertas aos usuários são arquivados ou até, em alguns casos, necessariamente arquivados na Agência, podendo a mesma agir como mediadora nas negociações entre as operadoras.

Esse posicionamento é compartilhado pelo eminente professor Paulo de Barros Carvalho. O renomado professor concluiu que os valores arrecadados para serem repassados para outras operadoras classificam-se como “mera entrada” ou “ingresso financeiro”, não devendo ser tributados por PIS/Cofins. Pelo poder de síntese, confira-se o seguinte trecho:

“Está evidenciado, portanto, que nos acordos de interconexão tem-se a prestação compartilhada do serviço público de telecomunicações, ou seja, duas ou mais empresas de telecomunicações prestando serviço a um único usuário, arcando, cada uma delas, com o custo da sua atividade e auferindo, por consequência, a receita a ela correspondente.”

De fato, sob o ponto de vista contábil, não se pode considerar receita algo que não decorre de um empenho econômico de unidade produtiva. Em outras palavras, o componente de valor que compõe o preço cobrado do usuário final, que será repassado à operadora cedente dos meios de rede não pode ser refeita da primeira, posto que as redes, empenhadas economicamente para o referido serviço, não são de sua propriedade, mas cedidas e operadas por outra operadora.

Na esfera administrativa, há precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) sobre a matéria em serviço análogo (roaming), em que se decidiu pela não caracterização dos valores recebidos para serem repassados às cedentes de redes como receita da operadora que efetua a cobrança do serviço de telefonia. Veja-se:

“COFINS. RECEITAS DE TERCEIROS. TELEFONIA CELULAR. “ROAMING”. – As receitas de “roaming” mesmo recebidas pela operadora de serviço móvel pessoal ou celular com quem o usuário tem contrato não se incluem na base de cálculo da COFINS por ela devida. A base de cálculo da contribuição é a receita própria, não se prestando o simples ingresso de valores globais, nele incluídos os recebidos por responsabilidade e

Erro: Origem
da referência
não
encontrada
Fl. 8.004

destinados desde sempre à terceiros, como pretendido “faturamento bruto” para, sobre ele, exigir o tributo. (CSRF, 2ª Turma, Recurso nº 203-122881, Acórdão nº CSRF/02-02.233Rel, Rel. Antônio Carlos Atulim, julgado em 24 de Janeiro de 2006)

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer o recurso voluntário, para afastar a preliminar de decadência e, no mérito, dar-lhe provimento, nos termos supra alinhavados.

Fernando Marques Cleto Duarte - Relator

1. Decadência

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator designado

Designei-me para redigir o acórdão no concernente à decadência, rejeitada pelo colegiado por aplicar o art. 173 do CTN.

No voto vencido, o relator abraçou ao menos duas posições que não têm prevalecido no CARF: a de que o prazo do art. 173 conta-se sempre do primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador mesmo em relação ao mês de dezembro e a que aceita qualquer recolhimento do tributo como suficiente à aplicação do art. 150.

A primeira não tem qualquer influência no caso concreto visto que o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo em 2010 e alcança competências de 2005. Desse modo, mesmo que se considere o *dies a quo*, para todos os meses, como sendo 1º de janeiro de 2006, nenhum estaria decaído até 31 de dezembro de 2010. De fato, esse aspecto assume relevância quando o lançamento é efetuado no sétimo ano após o respectivo fato gerador.

Vale, entretanto, deixar registrado que a tese abraçada pelo relator já está pacificamente rejeitada no CARF, por todas as turmas de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais. E isso porque a parte do julgamento do recurso 973.633 que leva a tal conclusão foi objeto de embargos por parte da Fazenda Nacional e o entendimento não vem sendo adotado por aquele colegiado em todos os julgamentos que lhe sucederam, havendo mesmo mais de um com os efeitos do art. 543 do CPC que não o aplica.

A segunda, no entanto, é decisiva para sua conclusão de reconhecer a decadência. Isso porque o contribuinte alegou que efetuara recolhimentos de Cofins, ainda que não de Cofins importação, e que tais recolhimentos aproveitariam a esta última. Mas entendeu o colegiado que não, que também é a posição consolidada do CARF com relação a tributos que contenham incidências diversificadas. O ponto merece melhor esclarecimento.

Com efeito, tributos como o IOF, a CIDE, e agora a COFINS e o PIS embora com o mesmo nome sobre fatos bastante diversos. No primeiro, sobre operações de crédito e de

câmbio entre outras. Por isso mesmo, muito se discutiu no âmbito desta instância julgadora se determinado recolhimento a título do primeiro aproveitaria à contagem do prazo decadencial para eventual lançamento quanto à outra incidência.

Embora seja certo que a posição do CARF nesse ponto não é tão pacífica quanto no outro aspecto, pode-se dizer que tem prevalecido o entendimento aqui vitorioso, e aliás pelas razões apostas no próprio voto do i. relator: a redução do prazo decadencial para a Fazenda exige que o contribuinte apure e recolha algo daquilo que a Fazenda está querendo rever por meio de lançamento de ofício.

No caso concreto, tratando-se de Cofins incidente sobre importação de serviços, indispensável a comprovação de que houve recolhimentos dessa contribuição sobre outras importações que não aquelas objeto da autuação. Não basta que a recorrente tenha recolhido Cofins sobre operações internas, cuja incidência nada tem a ver com aquela que lhe está sendo imputada agora. É claro que isso não é o mesmo que exigir que o contribuinte recolha algo sobre os contratos objeto da autuação. Ele poderia perfeitamente nada ter recolhido sobre essa parte, até por entender que não se tratava de serviços contratados no exterior, mas sobre aquilo que, sem qualquer contestação, entende que sejam serviços adquiridos no exterior, teria de haver recolhimento para que se pudesse aplicar a regra do art. 150.

Essa interpretação não corresponde exatamente à idéia, já tão combatida, de que é o pagamento que se homologa e não a atividade exercida pelo contribuinte. Tampouco foi esta última a que prevaleceu no STJ.

Com efeito, a tese vitoriosa e agora de aplicação obrigatória enfatiza a necessidade de que a Administração tributária tenha tomado conhecimento daquela atividade realizada, o que, a teor da letra fria do CTN, só se dá pelo recolhimento efetuado. Então, por já ser sabedora de que o contribuinte apurou o tributo (no caso Cofins sobre serviços contratados no exterior) é que a Fazenda passa a desfrutar de um prazo menor para rever tal atividade.

Também por isso é que o debate permanece intenso no que toca às demais formas de comunicação hoje possíveis e não previstas em 1966, a exemplo das declarações de entrega obrigatória (DCTF, DIPJ, DACon) por meio das quais também é possível constatar que o contribuinte realizou aquelas atividades mas concluiu nada ter a recolher.

Vale, por fim, dizer que a existência de tais recolhimentos apenas foi argüida da tribuna - em sustentação oral - nada havendo nos autos que os comprove.

Esses os motivos que levaram o colegiado a manter a decisão recorrida quanto à decadência.

Júlio César Alves Ramos

2. Tributação dos royalties, licenças de uso de software e direitos autorais

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator designado

Em que pese concordar com os fundamentos expendidos pelo nobre Conselheiro Relator, dele divirjo quanto o alcance de sua conclusão, no que tange à não tributação dos royalties, licenças de uso de software e direitos autorais.

Destarte, na linha do voto exarado, a Solução de Consulta SRRF/DISIT/8ª RF nº 192, de 30/09/2011 se amolda com perfeição ao caso vertente, valendo tanto para a remessa de valores para pagamento de licenças de uso de software, como para pagamento de direitos autorais, devidos a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Entretanto, examinando os documentos carreados aos autos pelo próprio recorrente, constato que parte das remessas efetuadas não se deu a título de licença de uso de software ou direitos autorais, mas sim, pagamentos pela prestação de serviços técnicos profissionais, daí porque o provimento não deve ser integral, porém, parcial, na linha do que foi definido pela solução de consulta, colacionada como fundamento para o provimento do recurso.

Aludido ato opinativo é categórico em asseverar que a não incidência do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação está vinculada à discriminação da operação no documento que formaliza a remessa de valores aos beneficiários residentes no exterior, documento este que, em minha opinião, é o contrato de câmbio que ampara a remessa, devendo dele constar qual a finalidade do valor enviado.

Na esteira deste raciocínio, considerando os fornecedores relacionados como beneficiários de remessas relativas à licença de software e/ou direitos autorais – ACL Wireless, Amdocs, Bloomberg, Digital Bridges, Gameloft, Schema, Tecnomen e Buena Vista (Walt Disney) –, procedi ao exame dos contratos firmados e remessas efetuadas e verifiquei o seguinte:

a) ACL WIRELESS LIMITED – O Contrato de “Serviços de Valor Adicionado”, em português, define-se da seguinte forma: “(...) atividades que acrescentam, ao Serviço Móvel Pessoal prestado pelas CONTRATANTES, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações e compreendem os produtos ou serviços de valor adicionado criados pela CONTRATADA que serão, nas condições ora avençadas, comercializados ou distribuídos por qualquer das CONTRATANTES aos usuários dos Serviços de Valor Adicionado.” (fl. 86)

Os documentos relativos a este fornecedor encontram-se às fls. 666/867, volumes 4/5, indicando os contratos de câmbio de transferências financeiras para o exterior, como natureza da operação de remessa, outros serviços técnicos profissionais; informação corroborada, como nos demais casos, por documentos emitidos pela própria CLARO, assemelhados a ordens de pagamento endereçadas às instituições financeiras, com as orientações para efetivação da remessa (fls. 708, 738, 754, 767, 784, etc.)

b) AMDOCS – Contrato em português às fls. 1057/1379 (volume 6/7) prevê, como objeto, a licença de produto e serviços de manutenção (item 2.1.1 – “Fornecer uma estrutura que estará sujeita aos termos e condições deste Contrato, dando à EMPRESA o direito de adquirir da AMDOCS licenças para os Produtos Licenciados e Serviços de Customização, Manutenção e Suporte.” (grifado)

Portanto, o contrato firmado prevê tanto o fornecimento de software como a prestação de serviços.

O exame dos contratos de câmbio indica que a natureza da operação se refere a direitos autorais sobre programas de computador e/ou aquisição de software, conforme documentos de fls. 1380/1529 - volumes 7/8.

c) **BLOOMBERG** – O possível contrato firmado foi colacionado apenas em língua estrangeira (inglês) e não se fez acompanhar de tradução alguma, entretanto, os contratos de câmbio coligidos às fls 1532/1595 (volume 8) indicam como natureza da operação a remessa de pagamento de outros serviços técnicos profissionais e/ou serviços de informação imprensa/financeira.

d) **DIGITAL BRIDGES** – Também para este fornecedor o contrato está redigido em língua inglesa, desacompanhado de tradução, sendo que os contratos de câmbio e outros documentos (fls. 1597/1978 - volumes 8/9/10) classificam os pagamentos como serviços técnicos profissionais.

e) **GAMELOFT** – O contrato (fls. 1981 em diante), acompanhado de versão em português, indica à fl. 1994 como seu objeto o seguinte: “O presente Contrato tem por objeto estabelecer as condições técnicas e comerciais para a integração técnica e disponibilização de novos agregadores de conteúdo, envolvendo a CONTRATADA e a CLARO, conforme descrito e caracterizado no presente Contrato e eventualmente em instrumentos jurídicos posteriores.”

A natureza das remessas, segundo os contratos de câmbio e demais documentos, envolve tanto o pagamento pela prestação de serviços, como de direitos autorais e aquisição de software, como segue:

- i) Serviços técnicos profissionais – documentos de fls. 2018/2075 – 2098/ 2297 – 2408/2412 – 2426/2476 – 2506/2558 – 2569/2664 (volumes 11/12/13/14);
- ii) Direitos autorais e aquisição de software – documentos de fls. 2076/2097 – 2298/2407 – 2413/2425 – 2477/2505 – 2559/2568 (volumes 11/12/13/14).

f) **SCHEMA** – O único documento juntado foi o contrato firmado em sua versão na língua inglesa (fls. 2667/2757).

g) **TECNOMEN** – Foi juntado apenas o contrato, acompanhado de manuais, na versão em língua inglesa (fls. 2759/3053 – volumes 14/15/16), sendo que o contrato de câmbio e demais documentos indicam que a natureza do pagamento corresponde a direitos autorais (fls. 3054/3059 – volume 16).

Erro: Origem
da referência
não
encontrada
Fl. 8.004

g) **BUENA VISTA (WALT DISNEY)** – Consta apenas o contrato em inglês (fls. 3063/3090 – volume 16), sendo que os contratos de câmbio indicam remessas mistas, como segue:

- i) Direitos autorais – documentos de fls. 3091/3208 – 3231/3288 – volumes 16/17;
- ii) Serviços técnicos profissionais – documentos de fls. 3209/3230 – 3289/3298 – volumes 16/17.

Por pertinente, friso que o documento a que se refere a solução de consulta, para o caso dos autos, não é o contrato firmado, as faturas (*invoices*) ou mesmo as ordens de remessa enviadas aos bancos para realização da remessa, mas sim os contratos de câmbio, porque concretizam a operação de remessa de moeda aos beneficiários residentes no exterior, operação esta que consubstancia o fato gerador dos tributos lançados, consoante art. 3ª, II da Lei nº 10.865/2004.

Outrossim, considerando intervenção da patrona do recorrente durante a sessão, a título de questão de ordem, as faturas (*invoices*) não se prestam a demonstrar a natureza do pagamento realizado, a uma, porque este papel, em minha ótica, cabe ao contrato de câmbio, e, a duas, porque, ainda que assim não fosse, tais documentos estão redigidos em língua estrangeira e não foram vertidos para a língua portuguesa.

Com estas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso, admitindo apenas a exclusão dos valores remetidos a título de pagamento de software e direitos autorais, nos termos deste voto.

Robson José Bayerl