



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

**Processo n°** 16643.000419/2010-16  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-002.306 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de outubro de 2014  
**Matéria** Auto de Infração - CIDE  
**Recorrente** CLARO S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006

CIDE. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

Nos termos do art. 2º da Lei nº. 10.168/2000, a base de cálculo da CIDE-Royalties corresponde exclusivamente à quantia efetivamente remetida ao exterior a título de remuneração, o que não inclui os valores recolhidos a título de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF.

LICENÇA DE USO. AQUISIÇÃO DE CONHECIMENTO TECNOLÓGICO. CONTRATOS QUE IMPLIQUEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. SERVIÇOS TÉCNICOS, DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. ROYALTIES. PAGAMENTO, CREDITAMENTO. ENTREGA. EMPREGO OU REMESSA AO EXTERIOR. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. CONDIÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE onera os valores pagos creditados, entregues, empregados ou remetidos a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, por licença de uso de conhecimentos tecnológicos, aquisição de conhecimentos tecnológicos, contratos que impliquem transferência tecnológica, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes e *royalties*.

A transferência de tecnologia ou de conhecimento tecnológico não é, para todos os casos, condição *sine qua non* à incidência da Contribuição.

LICENÇAS DE USO OU DE DIREITOS DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. EXCLUSÃO DAS HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. VIGÊNCIA.

A exclusão, das hipóteses de incidência da CIDE, da remuneração paga pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador quando não houver transferência de tecnologia, determinada pela Lei 11.452/07, não é disposição de natureza interpretativa. Não há menção expressa na Lei a essa condição e seu artigo 21 determinou que a regra entraria em vigor no dia 1º de janeiro de 2006.

FATO GERADOR. DEFINIÇÃO. LEGISLAÇÃO REGULAMENTAR. DECRETO. IMPOSSIBILIDADE. RESERVA LEGAL.

Dispõe o Código Tributário Nacional, que somente a lei pode definir o fato gerador da obrigação tributária principal. O Decreto editado com a finalidade de regulamentá-la deve ser interpretado em conformidade com suas disposições.

Harmoniza-se com esse entendimento, a ausência, no Decreto nº 4.195/02, de comando que lhe atribua o pretense caráter taxativo, e que, assim, delimitasse, ainda que no fito de interpretar, o universo das hipóteses de incidência da Contribuição previstas na Lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a exigência em duplicidade das remessas correspondentes às faturas 393, 394, 5192 e 5193. Por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo da Contribuição o Imposto de Renda Retido na Fonte, vencidos os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa e José Paulo Puiatti, que mantinham o valor do Imposto de Renda na base de cálculo. Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário em relação às demais questões suscitadas nos autos, vencidas as Conselheiras Andréa Medrado Darzé, Relatora, Mirian de Fátima Lavocat de Queiroz e Maria Inês Murgel, que davam integral provimento ao Recurso. Redigirá o voto vencedor, o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa. A Conselheira Maria Inês Murgel participou do julgamento em substituição à Conselheira Nanci Gama, que se declarou impedida. Fez sustentação oral a Dra. Sylvania Conceição Tognetti, OAB/RJ nº 79.963, advogada do sujeito passivo.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente e Redator.

(assinatura digital)

Andréa Medrado Darzé - Relatora.

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os conselheiros José Fernandes do Nascimento, Maria Inês Murgel, Mirian de Fátima Lavocat de Queiroz e José Paulo Puiatti.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da DRJ em São Paulo I que julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo a exigência fiscal

lavrada em face da suposta apuração de falta de recolhimento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, instituída pela Lei nº 10.168/00 e alterações posteriores.

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados com riqueza de detalhes, adoto o relatório da decisão recorrida, transcrevendo-o abaixo na íntegra:

*Trata o presente processo de ação fiscal levada a efeito em relação à Contribuinte em epígrafe da qual resultou Lançamento, consubstanciado no “Auto de Infração” de fls. 427/431, da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico CIDE no que tange aos períodos de apuração de fevereiro de 2005 a dezembro de 2006.*

*O crédito tributário apresentado no Lançamento, composto pela contribuição, multa proporcional e juros de mora (calculados até 30.11.2010), perfaz o total equivalente a R\$ 14.608.666,50 (quatorze milhões, seiscentos e oito mil, seiscentos e sessenta e seis reais e cinquenta centavos).*

*Pelo Termo de Verificação Fiscal de fls. 418/426 a Autoridade Lançadora, após apresentar os passos trilhados pela auditoria fazendária, consigna, em síntese, no sentido: de que houve remessas ao exterior por conta de serviços, listados em fls. 423/424, prestados pelos fornecedores que especifica; e de que a base de cálculo da CIDE é o valor bruto das remessas ao exterior.*

*O Lançamento foi impugnado (fls. 478/503) alegando a Interessada, em síntese, no sentido: de que realizou pagamento parcial; de que, como “PRELIMINAR DE NULIDADE” (fl. 481), a exação foi exigida em duplicidade em relação a diversas remessas realizadas pela Impugnante, citando em quadro exemplificativo, fl. 481, datas de contrato e “invoices” concernentes ao fornecedor “Amdocs”; de que, como “PRELIMINAR DE NULIDADE” (fl. 482), houve indevida exigência da CIDE sobre remessas a título de importação de “hardware”, indicando como fornecedores as empresas “Tecnomen” e “Tekelec”; de que o período fiscalizado de 28.02.2005 a 30.11.2005 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 da CIDE sobre os serviços considerados no Auto de Infração, já que os mesmos não estão vinculados à aquisição de licença de uso de software com transferência de tecnologia, aquisição de conhecimentos tecnológicos ou a contrato que implique transferência de tecnologia, tratando-se, em alguns casos, apenas de remuneração de direitos autorais, enquanto que em outros cuida-se de licença de uso de software sem transferência de tecnologia ou mesmo de serviços que não se caracterizam como técnicos; de que não há incidência da CIDE sobre remessas relativas a direitos autorais, pois - ainda que classificados como royalties, presumindo que as remessas não iriam diretamente para os autores ou criadores da obra – não estão relacionados no art. 10 do Decreto 4.195/2002, o qual enumera taxativamente as situações sobre as quais recai a contribuição; de que não há incidência da CIDE sobre licença de software, seja porque ela encontra enquadramento como direito autoral, seja porque a mesma, quando não há transferência de tecnologia, não se submete à contribuição, conforme interpretação outorgada pela Lei 11.452/2007, que incluiu o § 1º A ao art. 2º da Lei 10.168/2000, e manifestações da Consultoria Jurídica do Ministério de Ciência e Tecnologia; de que não há incidência da CIDE sobre “clearing”, GRX e Sinalização, indevidamente chamados “roaming” internacional pela Fiscalização, por não se enquadrarem em qualquer das hipóteses de incidência da contribuição, não se cuidando de situações em que haja transferência de tecnologia e tampouco assistência técnica, não tendo a natureza de*

*serviços técnicos, os quais são realizados por profissionais liberais ou de artes e ofícios, pessoas humanas, como exige a Instrução Normativa 252/02; de que, não sendo superados os argumentos mencionados, o que admite somente para fins de argumentação, inexistente respaldo na legislação para o reajustamento da base de cálculo da CIDE mediante a inclusão do IRRF, conforme já decidiu a Receita Federal, de forma que o Auto de Infração deve ser considerado parcialmente nulo; e de que a exigência fiscal desconsiderou a aplicação do crédito previsto no art. 4º, § 1º, inciso I, alínea “b”, da Medida Provisória 2.15970.*

*Protesta e requer em favor da produção de provas em momento posterior à Impugnação, entendendo ser prerrogativa que se coaduna com o princípio da verdade material, especialmente diante do fato de que vários contratos celebrados pela Impugnante foram firmados em língua inglesa, sendo necessário providenciar procedimento de tradução juramentada, não completado ao tempo em que protocolizada a peça impugnatória. Entende, ademais, ser permitido que o julgador intime o Banco Central do Brasil ou o INPI para que seja fornecida certidão que comprove a natureza das remessas realizadas e o seu enquadramento fora do âmbito da contribuição*

termos: A DRJ em São Paulo julgou a impugnação improcedente, nos seguintes

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE*

*Ano calendário: 2005, 2006*

*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.*

*PROGRAMA DE COMPUTADOR.*

*Até o império da Lei 11.452/2007, a CIDE era devida sobre a remuneração pela licença de uso de programa de computador, houvesse ou não houvesse transferência de tecnologia. Somente a partir da produção de efeitos do art. 20 da Lei 11.452/2007, a contribuição não é mais devida sobre a remuneração pela*

*licença de uso de programa de computador, se não houver transferência de tecnologia.*

**SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES**

*A partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE passou a ser devida pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no exterior, não havendo, nestes casos, para a caracterização da hipótese de incidência da contribuição qualquer vinculação com transferência de tecnologia.*

**CIDE. BASE DE CÁLCULO.**

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

**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.*

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido.**

Irresignado com a decisão da DRJ de São Paulo I, o contribuinte recorre a este Conselho, basicamente repetindo as razões apresentadas na sua impugnação, quais sejam: nulidade da autuação por cobrança em duplicidade, nulidade da autuação por incluir as remessas pela importação de hardware na base de cálculos da CIDE; decadência de parte da exigência; não se poderia exigir o presente tributo sobre a cessão de direitos não vinculados à transferência de tecnologia, sobre a licença de software, sobre clearing GRX e sinalização e, por fim, de que não haveria autorização legal para realizar o *gross up* da base de cálculo da contribuição.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheira Andréa Medrado Darzé.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme é possível perceber do relato acima, a ora Recorrente alega em sua defesa que: (i) o lançamento seria nulo por incluir cobrança em duplicidade; (ii) haveria, igualmente, nulidade da decisão recorrida por incluir as remessas pela importação de hardware na base de cálculos da CIDE; (iii) teria havido a decadência do direito do Fisco de exigir o presente crédito tributário; (iv) a autuação não se sustentaria, na medida em que seria indispensável a transferência de tecnologia para autorizar a incidência da CIDE-Royalties, o que não se verificaria no caso em apreço; (v) a autuação também não se sustentaria por fazer recair este tributo sobre a licença de software, remuneração de direitos autorais, clearing, GRX e sinalização e (vi) por fim, de que não haveria autorização legal para realizar o *gross up* da base de cálculo da contribuição.

Passemos à análise de cada um desses argumentos.

### **Preliminar de nulidade em face da existência de valores cobrados em duplicidade**

Preliminarmente, alega a Recorrente que parte do lançamento seria nulo por ter havido duplicidade de exigência.

Com efeito, sustenta a Recorrente que a exação foi exigida em duplicidade em relação às invoices 393, 394, 5192 e 5193, todas relativas ao fornecedor “Amdocs”. De acordo com o seu relato, a fiscalização, no quadro demonstrativo das remessas, teria listado a própria invoice e em seguida respectivo contrato de câmbio dessas mesmas invoices.

De fato, procedendo a uma análise comparativa das remessas listadas às fls. 413 e 416 e depois 411 e 417 dos autos, constata-se que assiste razão à Recorrente quando afirma que houve lançamento em duplicidade. De fato, as quatro remessas referidas pela Recorrente foram lançadas indicando as invoice e, posteriormente, indicando os respectivos contratos de câmbio. Portanto, devem ser canceladas as exigências feitas em duplicidade relativamente às invoices **393, 394, 5192 e 5193**, o que, todavia, não macula de nulidade a autuação. Devem apenas ser excluídas as exigências em duplicidade.

### **Decadência**

Analisando o presente processo, verifica-se que (i) trata-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação; (ii) não há prova nos autos de antecipação parcial do pagamento; (iii) o contribuinte tomou ciência do AI em **30.12.10**; (iv) a autuação se refere a fatos ocorridos entre 28.02.05 a 30.11.05. Sendo assim, a despeito do meu posicionamento pessoal sobre a matéria, não deve ser reconhecida a decadência do direito do Fisco de exigir os créditos tributários em discussão, uma vez que, não havendo antecipação do pagamento, o prazo de decadência tem como termo *a quo* o primeiro dia do exercício seguinte, e não do fato gerador do tributo.

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça, valendo-se da sistemática prevista no art. 543, “c”, do CPC, pacificou, no REsp 973.733/SC, o entendimento de que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado, o prazo de decadência deve ser contado a partir da realização do fato gerador do tributo:

*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 (...). 3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial 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 imponible, 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). (REsp 973733/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, 1ª Seção, DJ 18/09/09 – Recurso Repetitivo)*

Por conta disso, a despeito de ter entendimento pessoal em sentido diverso, deve-se aplicar ao presente caso o art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual prescreve a necessidade de reprodução, pelos Conselheiros, das decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos:

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

Neste contexto, não deve ser acolhida a alegação de decadência.

### **Hipótese de incidência da CIDE-Royalties**

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico regulada pela Lei nº 10.168/00, usualmente denominada de CIDE-Royalties, foi instituída, nos termos do art. 1º deste mesmo diploma normativo, com a finalidade de *estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo*. Ao assim determinar, o legislador deixou claro que apenas se autoriza a sua cobrança sobre operações jurídicas que envolvam a transferência de tecnologia.

E nem poderia ser diferente. Afinal, ao outorgar competência para a União instituir Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, a Constituição Federal, em seu art. 149, exige que ela sirva de instrumento de atuação na respectiva área. Por conta disso, pode-se validamente afirmar que o critério material possível das contribuições interventivas é sempre uma atividade relacionada ao setor da economia que sofrerá intervenção, que, no caso concreto, por expressa determinação legal, corresponde ao desenvolvimento tecnológico brasileiro.

Quanto ao tema, bem esclarece Marco Aurélio Greco que a Cide – mais do que outras figuras tributárias – não pode ser analisada isoladamente, como se fora bastante em si. Ao contrário, o art. 149, da CF determina que a Cide é instrumento da atuação da União. Como tal, só pode ser compreendida no contexto da atuação na qual se insere. Este é que irá determinar ao seu sentido e alcance. A natureza e a função de um instrumento não são dadas por ele, mas pelo ambiente em que se encontra e pela finalidade a que serve.<sup>1</sup>

Trata-se de aplicar ao caso a visão que Tercio Sampaio Ferraz Júnior expõe como sendo um exame da *correlação entre meios e fins*<sup>2</sup>, a qual mostra que os meios não podem ser incompatíveis ou conflitantes com os fins, nem podem extrapolar a esfera de pertinência por ela determinada.

Assim, e como bem pontuou o próprio Marco Aurélio Greco, se o fim é estipulado pela Constituição, ultrapassar o limite corresponde à hipótese de inconstitucionalidade. Por outro lado, se o fim é escolhido pela própria lei, *o limite na escolha dos meios é resultante da racionalidade que deve informar a produção legislativa e ao princípio da razoabilidade que exclui a existência de leis razoáveis por irracionalidade, posto que violam o devido processo legal em sentido material*.<sup>3</sup>

Dito isso, infere-se que, se a própria lei instituidora do tributo estabeleceu que a CIDE-Royalties visa a *estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo*, não resta dúvida de que a escolha de hipóteses de incidência que não atendem esta finalidade é uma questão de ilegalidade, não de inconstitucionalidade, sendo, por esta mesma razão, passível de análise por esta Corte Administrativa.

Neste contexto, analisando o art. 2º da Lei nº 10.168/00, em sua redação original, conclui-se que só poderão integrar a base de cálculo da referida Contribuição os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, em razão das obrigações decorrentes dos seguintes fatos: (i) deter licença de uso de conhecimentos tecnológicos; (ii) adquirir conhecimentos tecnológicos; e (iii) ser signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 10.332/01, foram introduzidas alterações no § 2º daquele dispositivo, passando a ser objeto de tributação também as remessas ao exterior decorrentes de (i) contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; (ii) pagamentos, creditamentos, entregas, empregos ou **remessas de royalties**, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

<sup>1</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre “Royalties”*. Revista Dialética de Direito tributário nº 99, p. 136.

<sup>2</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução do Estudo de Direito*. São Paulo: Atlas, 1988, p. 172.

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre “Royalties”*. Revista

Todavia, considerando-se os requisitos para a instituição de Contribuições Interventivas, bem como a finalidade da criação da CIDE-*Royalties* expressamente disposta na lei, conclui-se que as remessas enumeradas no § 2º do art. 2º, mesmo com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.332/01, devem, necessariamente, envolver transferência de tecnologia para autorizar a cobrança do presente tributo.

Com efeito, as alterações introduzidas pela Lei nº 10.332/01 no § 2º, do art. 2º, da Lei nº 10.168/00, apenas complementam as disposições do *caput* desse dispositivo, estabelecendo outras formas jurídicas de transferência ou aquisição de tecnologia. Não autorizam, ao contrário, a inclusão indiscriminada de qualquer remessa para o exterior na base de cálculo da referida contribuição, sem que haja a necessária transferência de tecnologia.

Corroborando esse entendimento o disposto no art. 11 da Lei Complementar nº 95/98, o qual estabelece que: *“os parágrafos e os incisos não podem ser considerados isoladamente, devendo ser analisados no contexto do artigo no qual se inserem”*.

Portanto, deve-se entender que o alargamento da hipótese de incidência da CIDE-*Royalties*, determinado pela nova redação do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/00, se restringiu à permissão de sua incidência sobre outras modalidades de aquisição ou transferência de tecnologia para além daquelas taxativamente previstas no *caput* do art. 2º.

Assim, conclui-se que a hipótese de incidência da presente contribuição é pagar, creditar, empregar ou remeter valores decorrentes de (i) licença de uso de conhecimentos tecnológicos; (ii) aquisição de conhecimentos tecnológicos; (iii) contratos de transferência de tecnologia; (iv) serviços técnicos, assistência administrativa e semelhantes, prestados por residentes ou domiciliados no exterior; ou (v) *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

**No caso concreto, interessa a remuneração de direitos autorais, a aquisição de software, hardware com software embutido e os serviços de clearing, GRX e sinalização.**

Pois bem. Apesar de ser claro que o presente tributo tem como pressuposto a transferência de tecnologia, em face à vaguidade e ambigüidade dos termos utilizados pelo legislador na determinação da amplitude do critério material da hipótese de incidência da denominada CIDE- *Royalties*, inúmeras foram as dúvidas levantadas pelos contribuintes, especialmente no que se refere à possibilidade de incidência do tributo sobre a aquisição de *softwares* sem acesso ao código de fonte, ensejando lides administrativas e judiciais sobre a matéria.

Diante deste contexto, em 27 de fevereiro de 2007, foi publicada a Lei nº 11.452 que acrescentou o §1º-A ao art. 2º da Lei nº 10.168/00, com a seguinte redação:

Art. 2º - (...)

§1º- A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

Como é possível perceber, o dispositivo legal acima transcrito fixou a interpretação da norma prevista no *caput* do art. 2º da Lei 10.168/2000, afastando as dúvidas relativas ao seu sentido e alcance, ao deixar claro que a licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador não se inclui no conceito de aquisição de conhecimento tecnológico, não configurando, por conseguinte, fato sujeito à incidência tributária.

Corroborando esta conclusão a parte final do citado artigo. Ao positivando regra determinando a incidência do tributo nos casos em que ficasse demonstrada a efetiva transferência tecnológica, independentemente da natureza do negócio jurídico celebrado, o legislador afastou qualquer suspeita quanto a finalidade da inserção daquela norma no sistema, deixando claro que seu objetivo circunscrevia-se a elucidação da amplitude das expressões “*aquisição de conhecimento tecnológico*” e “*contratos que impliquem transferência de tecnologia*”. Com a inclusão, no texto de lei, do referido enunciado prescritivo, esclareceu a dúvida mais frequente dos contribuintes, qual seja, a possibilidade de se cobrar CIDE sobre a simples aquisição de softwares.

Ao assim proceder, o legislador instituiu verdadeira lei interpretativa, devendo seus efeitos retroagir à data da publicação da norma interpretada (art. 2º da Lei 10.168/00), nos termos prescritos pelo art. 106, I, do CTN.

Deve-se ter presente que, para apresentar este qualificativo, a lei deverá reunir dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal. Interpretativas são aquelas leis que objetivem fixar a significação de norma jurídica que suscite dúvidas no seu sentido e alcance ou que possa vir a suscitá-las. Apresenta-se, como pressuposto desta espécie de lei, portanto, a existência de incerteza sobre o significado normativo do preceito interpretado, incerteza esta que decorre da possibilidade de interpretações variadas, as quais se pretende uniformizar por meio do preceito interpretativo. Procura-se, pois, com essa espécie de procedimento legislativo, resolver problema de certeza e de igualdade na aplicação da lei. Assim, apenas as leis que apresentem este conteúdo poderão ser incluídas no conjunto das leis interpretativas.

Para além deste requisito de ordem material, concorre outro pressuposto para que se possa outorgar o qualificativo de interpretativa às leis, dessa vez de ordem formal. Exige-se instrumento introdutor primário, lei ou ato legislativo a ela equiparado, para que se possa falar de “lei interpretativa”. Assim, para que possa retroagir, atingindo ato ou fato pretérito, a indicação de solução para o regramento de situações dúbias deve necessariamente ser feita mediante lei em sentido formal.

Tecidos estes breves comentários, podemos concluir que o enunciado prescritivo em questão preenche simultaneamente os dois requisitos das leis interpretativas, devendo, nos termos prescritos pelo art. 106, I, do CTN, apresentar efeitos retroativos, alcançando, pois, também os fatos concretos objeto desta autuação.

Assim, resta evidente a necessidade de ser cancelada a parte da exigência que se refere à aquisição de **software de “prateleira”**.

Vale esclarecer que este Conselho, quando a instado a se manifestar sobre situação análoga à presente, relativamente a fatos ocorridos posteriormente às alterações introduzidas pela Lei nº 10.332/01 no § 2º da Lei nº 10.168/00, decidiu que só poderão integrar a base de cálculo da referida contribuição as operações que representem transferência de tecnologia.

*CIDE . NÃO INCIDÊNCIA. A incidência da CIDE não alcança pagamentos efetuados por pessoas sediadas no Brasil a pessoas residentes ou domiciliados no exterior por compra de programa de computadores que não representam transferência de tecnologia e a título royalties, ainda mais quando resta evidente tratar-se de mercadorias, jogos. Recurso Voluntário Provido. (Processo nº 11080.010264/2008-19, Acórdão nº 3403-001.717-4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, Sessão de 21 de agosto de 2012)*

Da mesma forma, deve ser cancelada a exigência relativamente aos **direitos autorais puros**. Isso por uma razão muito simples, mas decisiva: o pagamento, ainda que de *royalties*, para remunerar direitos autorais que não se referiram a marcas e patentes não se amolda a nenhuma das hipóteses enumeradas no Decreto nº 4.195, de 2002, o que impede a sua exigência.

Com efeito, o Decreto nº 4.195, de 2002, regulamentou a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que institui contribuição de intervenção no domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação, e a Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, que institui mecanismos de financiamento para programas de ciência e tecnologia, e dá outras providências.

Ao tratar da hipótese de incidência da CIDE-Royalties, mais especificamente do art. 2º da Lei nº 10.168/01, já com as alterações promovidas pela Lei nº 10.332/01, estabeleceu **rol taxativo das situações alcançadas pela incidência deste tributo**. Eis sua fórmula literal:

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

*I - fornecimento de tecnologia;*

*II - prestação de assistência técnica:*

*a) serviços de assistência técnica;*

*b) serviços técnicos especializados;*

*III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;*

*IV - cessão e licença de uso de marcas; e*

*V - cessão e licença de exploração de patentes.*

Como se vê, diversamente do que sugere a decisão recorrida, conforme expressamente consignado pelas disposições regulamentares não é qualquer pagamento de *royalties* que implica o dever de pagar CIDE, mas tão somente aqueles destinados a remunerar contratos que tenham por objeto: (i) o fornecimento de tecnologia; (ii) a prestação de assistência técnica; (iii) a prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes; (iv) a cessão e licença de uso de marcas; e/ou (v) a cessão e licença de exploração de patentes.

Ora, está claro que parte dos contratos objeto da presente autuação têm por exclusivamente a remuneração de direitos autorais, que não se referem a marcas e patentes, reafirme-se. Assim, não se pode legitimamente falar que eles se enquadrem em qualquer das materialidades listadas acima, nem mesmo nas hipóteses dos incisos IV e V.

Vale ressaltar que também foi este o entendimento adotado pelos Conselheiros Rosaldo Trevisan, Raquel Motta Brandão Minatel, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim da 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária para dar provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte no julgamento do Acórdão nº 3403-001.717.

Também o **GRX, clearing e sinalização** não devem se submeter à tributação. Pois bem, GRX consiste na troca global de informações para verificar viabilidade da prestação do serviço para o visitante. Para liberar a rede faz-se uma consulta prévia para verificar se o usuário tem direito a telefonia no país de origem. É, pois, um programa que controla a existência e a solvência do cliente. Trata-se de um software de troca de dados, não de um serviço de técnico. Clearing, por sua vez, é um sistema que apura o uso excedente das operadoras em roaming. Por meio dele é feito um encontro das operações prestadas em roaming pelas diversas operadoras para, depois, autorizar o faturamento apenas do excedente. Como coloca a Recorrente, todas as informações do atendimento a visitante são armazenadas para serem trocadas com a clearing house (se a GRX não for uma) e permitir a geração da fatura. (Clearing). Por fim, a sinalização é um sistema para ajustar as limitações do seu pacote quando o usuário estiver em roamig.

Feitos esses esclarecimentos, penso que assiste razão à Recorrente quando afirma que os serviços em questão consistem em análise e cruzamento de dados, bem como verificação de compatibilidade de sistemas de “*billing*” e informações de clientes. Utilizam-se equipamentos eletrônicos, mas os serviços não se confundem com serviços técnicos, nem envolvem transferência de tecnologia. Todo o serviço é realizado nas empresas de GRX, que não presta serviço técnico no Brasil. Assim, também deve ser cancelada a exigência neste ponto.

### **Base de cálculo da CIDE-Royalties**

Como já exposto, a CIDE-Royalties tem como base de cálculo os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente dessas obrigações:

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

*§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (...)*

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

Estes enunciados normativos deixam evidente que a base de cálculo da CIDE-Royalties corresponde exclusivamente à quantia efetivamente remetida ao exterior a título de remuneração. E não existindo qualquer disposição legal determinando a inclusão de outras parcelas na sua base de cálculo, a conclusão é única: apenas os valores remetidos ao exterior poderão ser considerados no cálculo do montante do tributo devido.

A despeito disso, a autoridade fiscal defende que as parcelas pagas a título de IRRF devem ser consideradas para fins de apuração do valor devido a título de CIDE-Royalties. Este entendimento, todavia, não se sustenta (i) seja por ausência de previsão legal, (ii) seja porque o IRRF não integra a sua base de cálculo, na medida em que não compõe a remuneração do residente ou domiciliado no exterior, mesmo quando a fonte pagadora assume o ônus deste imposto.

De fato, no caso do IRRF, há expressa previsão legal determinando a inclusão dos valores retidos na sua base de cálculo.

*Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único.*

Já no caso da CIDE-Royalties não existe essa previsão. Não há qualquer enunciado normativo determinando que a base de cálculo deste tributo deva sofrer reajustamento nos casos em que a fonte pagadora assume o ônus do Imposto sobre a Renda ou da própria CIDE. Não havendo previsão legal, o que deve ser considerado é o valor efetivamente remetido ao exterior.

Por outro lado, pretender aplicar à CIDE regra que integra exclusivamente o regime jurídico do IRRF, equivale a utilizar-se de analogia para exigir tributo não previsto em lei, o que é expressamente vedado pelo CTN, em seu art. 108, § 1º.

Não bastassem esses argumentos, a própria distinção entre a base de cálculo da CIDE-Royalties e do Imposto sobre a Renda já seria suficiente para impedir o *gross up* ora impugnado.

Com efeito, o Imposto sobre a Renda incidente na fonte tem como materialidade o acréscimo patrimonial verificado pelo beneficiário no exterior em decorrência da remessa, por pessoa física ou jurídica nacional, de valores decorrentes das hipóteses previstas na legislação do IR. Sua base de cálculo será, portanto, os valores pagos ao beneficiário estrangeiro que impliquem acréscimo patrimonial.

E por considerar que o IR retido pela fonte pagadora também é renda da pessoa física ou jurídica residente no exterior, quando aquela assume o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a legislação impõe que esses valores integrem a base de cálculo do referido tributo (art. 725, RIR). Como se vê, no caso específico do IR, o reajustamento da base de

cálculo está previsto expressamente pela legislação e não implica violação à Constituição da República, na medida em que não se desnatura a sua materialidade, que permanece sendo a renda (auferida ou paga).

A CIDE instituída pela Lei nº 10.168/00, por sua vez, conforme o art. 2º, § 3º, daquele diploma legal, incide “sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no ‘caput’ e no §2º deste artigo”. Ou seja, este tributo grava formas de envio de valores ao exterior, quando ocorridas quaisquer das hipóteses previstas na legislação. Devem integrar sua base de cálculo, portanto, apenas os valores que relativos à remessa ao exterior, sem que figure, efetivamente, acréscimo patrimonial.

Verifica-se, portanto, que, enquanto o Imposto sobre a Renda grava o acréscimo patrimonial do beneficiário no exterior, decorrente de remessas efetuadas por pessoas físicas ou jurídicas estabelecidas no território nacional, a CIDE-Royalties incide sobre o envio de valores ao exterior, nas condições previstas em lei. Ou seja, incide sobre os valores que efetivamente deixam o país.

Remessa não se confunde com renda. No caso em apreço, remessa, em sentido lato, é o envio de valores para beneficiário no exterior. Renda, por outro lado, está associada à ideia de acréscimo patrimonial. Tecidos esses esclarecimentos, resta claro que embora os tributos em apreço possuam hipótese de incidência semelhantes, sujeitam-se à regras distintas de apuração da base de cálculo.

Também por conta disso, não se pode admitir a majoração da base de cálculo da CIDE-Royalties sob o argumento de que os valores relativos ao IRRF constituem renda auferida pelo beneficiário no exterior. A determinação de que a incidência da CIDE seja feita sobre a base reajustada do IRRF, gravando não só a remessa, mas o valor pago ao Estado a título de tributo é flagrantemente conflitante com o direito positivo vigente.

Isso porque o legislador não elegeu como hipótese de incidência da CIDE-Royalties o acréscimo patrimonial auferido por residente ou domiciliado no exterior. Conforme já esclarecido, os conceitos utilizados pelo legislador para determinar a base de cálculo da CIDE não se confundem com o conceito de renda. Assim, ainda que se entenda que o IRRF integra o rendimento do sujeito localizado no exterior, não foi esta a materialidade eleita pelo legislador, o qual estabeleceu que sua base de cálculo será o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido a residente ou domiciliado no exterior. Como os valores relativos ao IRRF não são remetidos ao exterior, não se pode, em nenhuma hipótese, considerá-los integrantes da base de cálculo da contribuição em apreço.

Em algumas oportunidades, quando instada a se manifestar sobre o tema, a própria Secretaria da Receita Federal se posicionou no sentido de ser indevido o reajustamento da base de cálculo deste tributo, conforme se verifica da decisão proferida no Processo de Consulta nº 99/01:

*(...) OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES – SERVIÇOS TÉCNICOS – A partir de primeiro de janeiro de 2001, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por pessoa jurídica sediada no País a residentes ou domiciliados no exterior, em pagamento de serviços prestados, com ou sem transferência de tecnologia, estão sujeitos ao pagamento da*

*CIDE, à alíquota de 10% (dez por cento). Mencionada contribuição é encargo da pessoa jurídica remetente e incide sobre a base de cálculo sem reajustamento. Dispositivos legais: Lei nº 10.168, de 29/12/2000; MP nº 2.062, de 03/02/2001.*

Este E. Conselho Administrativo, da mesma forma, decidiu reiteradas vezes no sentido de que não incide a CIDE sobre o valor reajustado do pagamento feito pelo contribuinte ao exterior, por meio da utilização da regra de reajustamento prevista no art. 725 do RIR/99:

*CIDE SOBRE ROYALTIES - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - ILEGALIDADE.*

*Não incide a CIDE sobre o valor reajustado do pagamento feito pelo contribuinte ao exterior, por meio da utilização da regra de reajustamento prevista no art. 725 do RIR/99, mas somente sobre o valor dos pagamentos feitos ao exterior, nos termos do art. 2º, § 3º, da Lei nº 10,168/00, com a redação da Lei nº 10.332/2001. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e por unanimidade de votos dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado". (CARF 3a. Seção / 1ª Turma da 2ª. Câmara. ACÓRDÃO 3201-00.415. Publicado no DOU em: 31.01.2011)*

Assim, entendo que também quanto a este ponto não subsiste a autuação, por reconhecer a ilegalidade da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Royalties.

Em face do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

[Assinado digitalmente]  
Andréa Medrado Darzé

## Voto Vencedor

Dos pontos elencados pela i. Relatora do processo como sendo a matéria objeto da lide, divergi apenas em relação **(i)** à necessidade de que houvesse transferência de tecnologia para autorizar a incidência da CIDE-Royalties; **(ii)** à possibilidade de incidência da Contribuição sobre a licença de software, remuneração de direitos autorais, clearing, GRX e sinalização e **(iii)** sobre a aplicação do critério de apuração da base de imponible da Contribuição pelo método de cálculo conhecido como *gross up*.

No entanto, como a i. Relatora foi vencida apenas em relação aos dois primeiros itens acima, somente a eles vou me reportar na apresentação dos fundamentos da decisão que prevaleceu no Colegiado e para a qual desempenho a função de redator do voto vencedor.

Para adequada interpretação do comando normativo em análise, necessário reler o texto legal vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objeto do presente litígio. Segue-se a Lei 10.168/00.

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

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

*§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)*

Depreende-se do texto legal, que o art. 2º da Lei nº 10.168/00, em sua redação original, constituiu três hipóteses de incidência da Contribuição. Onerou os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações de pessoa jurídica quando ela **(i)** detivesse licença de uso de conhecimentos tecnológicos, **(ii)** adquirisse conhecimentos tecnológicos ou **(iii)** fosse signatária de contratos que implicassem transferência de tecnologia.

Mais tarde, mas ainda antes da ocorrência dos fatos que deram azo ao lançamento neste controvertido, a Lei nº 10.332/01 introduziu alterações no § 2º do precitado artigo 2º da Lei, criando hipótese de incidência também para **(iv)** as pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes e **(v)** valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos como *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

À luz das disposições legais aplicáveis à matéria, tome-se por base o texto original da Lei nº 10.168/00 ou o texto introduzido pela Lei nº 10.332/01, o fato é não vejo nenhuma possibilidade de se considerar que a transferência de tecnologia tenha sido em algum momento condição para incidência da Contribuição sobre os valores pagos em operações da espécie.

Como se lê, o caput do artigo 2º, desde o início, incluiu expressamente (bem como) as pessoas jurídicas (aquela) signatárias de contratos que implicassem transferência de tecnologia à relação dos contribuintes alcançadas pela Contribuição. Disso sobressai, insofismável, a interpretação de que já estavam compreendidas no contexto geral as outras transações, as de pessoas que não fossem signatárias de contratos que implicassem transferência de tecnologia.

Por seu turno, a Lei nº 10.332/01, ao incluir na hipótese de incidência valores atrelados a contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e

semelhantes e os pagamentos a título de *royalties*, o fez sem em nenhum momento vincular tais operações à transferência de tecnologia, em harmonia com as disposições legais precedentes.

Com efeito, percebo até mesmo um conflito lógico na interpretação sugerida. Quando (nas disposições normativas originais) o campo de incidência ainda era bastante reduzido, existiam três hipóteses. A primeira delas fazia menção a pessoa jurídica adquirente de conhecimentos tecnológicos; a segunda, aos signatária de contratos que implicassem transferência de tecnologia e a terceira referia apenas pessoa jurídica detentora de licença de uso. Então, qual haveria de ser a distinção existente entre as duas primeiras e a terceira? Parece-me que, se numa das situações foi prevista a aquisição de conhecimentos tecnológicos e noutra a transferência de tecnologia, a situação descrita como licença de uso por certo não requer a ocorrência nem de uma nem de outra.

Noutro giro, a i. Relatora do Voto vencido defende o entendimento de que o parágrafo 1ºA<sup>4</sup>, introduzido pela Lei 11.452/07, tem natureza interpretativa, devendo, por conseguinte, ser aplicado a fatos pretéritos, de tal sorte que alcance os fatos geradores em epígrafe, do que resultaria improcedente a exigência em litígio.

Mais uma vez, peço vênica para divergir.

Primeiro, que se diga que a previsão excepcional de retroação de lei nova requer menção textual a essa condição, conforme preceitua o artigo 106 do Código Tributário Nacional.

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; (grifos meus)*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Mas, no caso específico do parágrafo 1ºA introduzido pela Lei 11.452/07, a Lei, além de não ter feito qualquer menção expressa a sua sugerida natureza interpretativa, ainda definiu taxativamente a data a partir da qual essa regra haveria de entrar em vigor. Observe-se.

*Art. 20. O art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, alterado pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, passa a vigorar acrescido do seguinte § 1º-A:*

*"Art. 2º .....*

<sup>4</sup> § 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

.....

§ 1º -A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

..... " (NR)

Art. 21. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação ao disposto no art. 20 a partir de 1º de janeiro de 2006. (os grifos não estão no original)

Ora, que razão teria este Colegiado para decidir afastar disposição legal válida na data em que se processa o julgamento da lide?

Não encontro nenhum respaldo legal para tanto.

Prosseguindo, necessário que se examinem as disposições normativas introduzidas pelo Decreto nº 4.195/02.

No intento de regulamentar as Leis sob escrutínio, o Decreto deu margem a diferentes interpretações ao não reproduzir com fidedignidade as hipóteses de incidência da Contribuição especificadas nas normas hierarquicamente superiores.

Quanto a isso, de início, trago à consideração o comando insculpido no Código Tributário Nacional, artigo 97, no que se refere à definição dos elementos constitutivos da obrigação tributária e o expediente legal que lhes são próprios.

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*

*IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*V a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

*VI as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

Necessariamente, ao examinar a questão colocada a apreciação, deve-se ter a clareza de que somente a lei pode estabelecer o fato gerador, a majoração ou redução de tributos, sua base de cálculo e as hipóteses de exclusão de crédito tributário.

À luz desse preceito, outra possibilidade não há que não a de atribuir ao Decreto uma interpretação conforme a Lei que pretendeu regulamentar.

De fato, não sendo ele instrumento hábil à definição das hipóteses de incidência da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico – CIDE, por certo há que se fixar o insofismável entendimento de que o Decreto é enumerativo, exemplificativo, ou qualquer outro qualificativo que lhe possa ser atribuído, desde que não se lhe considere, em hipótese nenhuma, norma legal de caráter taxativo, pois, se assim fosse, terminaria ele modificando a Lei em uma definição que não lhe é dado estabelecer.

Outrossim, não há no texto legal correspondente nenhuma menção taxativa, restritiva, tal como o seria a expressão *exclusivamente*, o que corrobora a interpretação aqui defendida.

Isto posto e diante deste contexto normativo, que retrata, segundo nosso entendimento, a maneira correta de interpretar as disposições normativas pertinentes ao assunto, relevante trazer a lume o comando contido na Instrução Normativa SRF nº 252/02, a respeito do que devam ser considerados serviços técnicos para efeito de incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte.

*“Art.17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento.*

*§ 1º Para fins do disposto no caput:*

*(...)*

*II considera-se:*

*a) serviço técnico o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;*

Ora, a especificação definida pela Administração Tributária<sup>5</sup> para o que sejam serviços de natureza técnica (ou serviços técnico, conforme faz referência a Norma) não deixa dúvidas de que os serviços de *clearing*, *GRX* e *Sinalização* devem ser considerados como precisamente enquadrados nesse conceito.

É óbvio que, para que assim o sejam, não constitui prerequisite a ação permanente do homem. Basta que a execução do *trabalho, obra ou empreendimento dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios*.

Como já esclarecido nos autos, esses serviços consistem *em análise e cruzamento de dados, bem como verificação de compatibilidade de sistemas de “billing” e informações de clientes*, o que envolve alto nível conhecimento tecnológico na elaboração dos instrumentos de execução dos mesmos, atividade que, sem sombra de dúvida, depende *de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios*.

<sup>5</sup> Em processo de regulação que, aliás, trouxe em seu bojo a redução da carga do Imposto de Renda incidente nas operações dessa natureza.

Finalmente, melhor sorte não assiste à parte no que tange aos nominados direitos autorais puros.

Tal como definido na Lei nº 4.506/64, classificam-se como *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos, exceção feita ao rendimento percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

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

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

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

No caso concreto, o que se discute são pagamentos feitos a pessoas jurídicas que, por sua natureza, não podem ser consideradas como autores de obras intelectual reconhecida como produto da *criação do espírito*. Mas ainda que assim não fosse, fato é que a exclusão contida na alínea "d", acima, destina-se a uma situação excepcional que enseja a exclusão de classificação genérica (como *royalties*) e, por conseguinte, requer comprovação clara de que os pagamentos foram realizados ao autor pessoa física, não a terceiro, seja pessoa física ou jurídica, que apenas detenha o direito.

VOTO pelo parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para que sejam cancelas as exigências feitas em duplicidade relativamente às *invoices* 393, 394, 5192 e 5193.

Sala de Sessões, 16 de outubro de 2014.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente e Redator.