

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

PROCESSO	16682.720018/2013-62
ACÓRDÃO	3302-014.777 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOCIEDADE MICHELIN DE PARTICIPAÇÕES INDUST E COMÉRCIO LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/06/2008

BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IRRF.

Nos termos da Súmula CARF nº 158, o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumira o ônus financeiro do imposto retido.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Catarina Marques Morais de Lima (suplente convocada), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) – Remessas ao Exterior, lavrado em 14/01/2013, referente a fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a junho do ano de 2008, totalizando o crédito tributário lançado de R\$773.130,51 (fls. 269-274).

Conforme descrito no Termo de Verificação de fls. 252-268, em decorrência do interesse fiscal na matéria contida nos autos do processo administrativo nº 15374.001337/2006-67, que trata de acompanhamento judicial do Mandado de Segurança nº 2006.51.01.013416-5, foi realizada ação fiscal para análise dos contratos de prestação de serviços do período de 01/2008 a 12/2010, referentes a remessas de recursos ao exterior, com o objetivo de apurar a incidência da CIDE-REMESSAS e comparar com os valores declarados em DCTF e recolhidos em DARF.

Em relação ao referido Mandado de Segurança, o Auditor-Fiscal constatou que este objetivava a concessão de ordem que lhe garantisse o direito de não recolher a CIDE em relação às remessas ao exterior para pagamentos de contratos de prestação de serviços, bem como o direito à compensação dos tributos supostamente recolhidos indevidamente.

No trâmite da ação judicial, reporta que, primeiramente, houve indeferimento da liminar, seguido de sentença que denegou a segurança, e, ainda, decisão do TRF 2ª Região que negou seguimento do recurso de apelação apresentado pelo interessado.

Houve também interposição de Agravo Interno que teve o provimento negado, e, Embargo de Declaração igualmente negado pelo Tribunal.

Informa que à época da autuação, o processo judicial aguardava julgamento dos recursos especial e extraordinário interpostos pelo interessado, porém, não havia nenhum impedimento para a cobrança da CIDE (fls. 209 e ss.).

Assim, examinando a documentação apresentada pela empresa, juntamente com as DCTFs por ela transmitidas, constatou situações que ensejaram os lançamentos tributários em tela, a seguir comentados.

- Das Remessas relativas à Serviços Técnicos e de Assistência Administrativa e Semelhantes

Em análise à escrituração contábil, contratos de câmbio e contratos celebrados com os prestadores de serviços, a autoridade tributária aferiu que o interessado não havia recolhido corretamente a CIDE sobre as remessas relativas a contratação de serviços técnicos especializados, a seguir detalhados:

- Remessas à empresa MFPM

Constatou a existência de contratos de prestação de serviços de engenharia e de consultoria e os recolhimentos da CIDE sobre as remessas das respectivas contraprestações. No entanto, verificou que na apuração da contribuição, a empresa não incluiu na base de cálculo o

Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre a referida remessa, e, conseqüentemente, apurou contribuição a menor.

Deste modo, adicionou à base de cálculo o IRRF e efetuou o lançamento da diferença.

Além destes contratos, verificou ainda a existência de contrato de licença de uso e suporte técnico, com assistência técnica e acompanhamento permanente, a software utilizado na produção de pneus, a empresa não considerou as remessas efetuadas como base de incidência da CIDE.

Destacou o seguinte trecho do contrato:

"- que SEDEPRO se encarrega de desenvolver o software para uma extensa gama de produtos e assegura uma assistência técnica e acompanhamento permanente ao referido software, a fim adaptá-lo a novos produtos e aos pedidos do mercado e fornecimentos disponíveis."

E concluiu o seguinte:

Como o referido contrato não trata exclusivamente de licença de uso de programa de computador "de prateleira", incluindo, também, prestação de serviços e assistência técnica permanente, entendemos, não ser aplicável, neste caso, a isenção prevista no parágrafo 1º-A do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, alterada pela Lei nº 10.332/2001, anteriormente descrita. Da mesma forma, como o contrato não discrimina os valores que diriam respeito exclusivamente à licença de uso, como também, os valores dos demais serviços técnicos especializados incluídos, fica inviabilizada a tributação isolada desses serviços, devendo ser considerado, portanto, o valor total das remessas para fins de incidência da CIDE.

- Remessas às empresas Latinad, Securitas, Mercuri, Easysoft, Décision, Carolo, Import Consultants e Racelogic

A autoridade fiscal aferiu que os serviços prestados por estas empresas se enquadravam como serviços técnicos, configurando, assim, hipótese de incidência da CIDE. Segue quadro demonstrativo dos serviços prestados por cada empresa:

EMPRESA	SERVIÇO PRESTADO
Latinad	Publicidade e Propaganda
Securitas	Manutenção de Software
Mercuri	Capacitação/Treinamento
Easysoft	Manutenção de Software
Décision	Publicidade e Propaganda
Carolo	Publicidade e Propaganda
Import Consultants	Serviço Técnico Especializado (*)
Racelogic	Manutenção de Software

(*) Informação constante do contrato de câmbio.

Tendo em vista que o interessado não havia declarado e recolhido a CIDE para tais remessas, efetuou os respectivos lançamentos tributários.

Cientificado em 16/01/2013, o interessado apresentou, em 08/02/2013, impugnação contestando, em suma, duas questões:

- (i) não há incidência de CIDE sobre o contrato de mero licenciamento de software firmado com a empresa MFPM, por tratar-se de direito autoral conforme expressa previsão legal nesse sentido, cuja remuneração não se dá por royalties, além do que jamais ocorreu efetiva prestação de serviços de suporte e manutenção, quiçá serviços técnicos especializados; e
- (ii) o IRRF não compõem a base de cálculo da CIDE, inclusive conforme entendimento manifestado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CIDE").

Em relação ao primeiro ponto, argui que a autoridade tributária concluiu equivocadamente que o contrato de licenciamento de software com a empresa MFPM possuía previsão de serviços conexos de assistência técnica e manutenção, e, por não segregar o preço da licença de uso do software do preço dos referidos serviços, todo o valor deveria ser tributado.

Neste aspecto, alega que o Auditor Fiscal não analisou detidamente as disposições contratuais, e, assim, destacou algumas cláusulas com o intuito de comprovar que o objeto do contrato restringe-se à licença de uso de software.

No que tange à licença de uso de software, explica que o art. 7º, inciso XII, da Lei nº 9.610/98 (Lei dos Direitos Autorais), classifica os programas de computador como obras

intelectuais protegidas pelos direitos autorais, e que o § 1º prevê que os mesmos são objeto de legislação específica, no caso, a Lei nº 9.609/90, a qual estabelece que o uso de programa de computador será objeto de contrato de licença.

A outra questão trazida na peça impugnatória trata da não inserção do IRRF sobre a base de cálculo.

A 15ª Turma da DRJ-Rio de Janeiro (DRJ-RJO), em sessão datada de 26/09/2017, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação, cancelando a exigência fiscal de R\$289.251,80, referente ao mês de fevereiro de 2008. O valor de R\$ 12.687,91 foi considerado definitivamente constituído na esfera administrativa.

Foi exarado o Acórdão nº 12-91.722, às fls. 485/502, com a seguinte Ementa:

IMPUGNAÇÃO PARCIAL.

Reputa-se definitivamente constituída, na esfera administrativa, a parcela não impugnada da exigência fiscal.

CIDE-REMESSAS. PAGAMENTO PELA LICENÇA DE USO DE SOFTWARE.

A partir de 1º de janeiro de 2006, as remessas ao exterior, a título de contraprestação pela licença de uso de programa de computador (software), só estão sujeitas à incidência da Cide nos casos em que houver a transferência da correspondente tecnologia.

CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE. ÔNUS ASSUMIDO PELA FONTE PAGADORA.

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide-Remessas) instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, nas hipóteses em que esta seja devida, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-RJO em 21/03/2018 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 515), apresentou Recurso Voluntário em 20/04/2018, às fls. 518/540.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II - DA AUSÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DE PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – MATÉRIA ALEGADAMENTE IMPUGNADA

Alega o recorrente que, ao contrário do que afirmou o colegiado *a quo*, realizou a devida impugnação de todas as matérias. Seu inconformismo foi fundamentado no Recurso Voluntário nos seguintes termos, *verbis*:

17. Como anteriormente relatado, em relação às remessas realizadas às empresas LATINAD, Securitas, Mercuri, Easysoft, Décision, Carolo, Import Consultants e Racelogic, a DRJ/RJO entendeu que estas não teriam sido impugnadas, motivo pelo qual consignou que “os créditos tributários que não integram a lide restam definitivamente constituídos na esfera administrativa.” Senão vejamos:

(...)

18. **Contudo, é incontroverso que a Recorrente impugnou a totalidade da base de cálculo da CIDE, quanto à indevida inclusão do IRRE**, não havendo que se falar, portanto, em eventual constituição definitiva dos créditos tributários por ausência de impugnação específica.

19. **Ademais, a Recorrente refutou todos os lançamentos tributários sob o mesmo argumento de que não incide CIDE sobre o mero licenciamento de software**, além do que jamais ocorreu efetiva prestação de serviços de suporte e manutenção, tampouco de serviços técnicos especializados.

20. **Tanto é assim que, em relação a tais empresas, a Recorrente apresentou a documentação pertinente, a saber:**

- a. Remessa à empresa Latinad: contratos de câmbio apresentados às fls. 80/84;
- b. Remessa à empresa Securitas: contratos de câmbio apresentados às fls. 85/90;
- c. Remessa à empresa Mercuri: contratos de câmbio apresentados às fls. 91/100;
- d. Remessa à empresa Easyfot: contratos de câmbio apresentados às fls. 101/104;
- e. Remessa à empresa Décision: contratos de câmbio apresentados às fls. 105/109;
- f. Remessa à empresa Import Consultants: contratos de câmbio apresentados às fls. 110/112; e
- g. Remessa à empresa Racelogic: contratos de câmbio apresentados às fls. 113/117.

21. Evidente, portanto, que a decisão recorrida não analisou devidamente os referidos contratos.

22. Ao se omitir na apreciação dos argumentos e documentos trazidos pela Recorrente em sua Impugnação, os d. julgadores de primeira instância violaram o direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa.

(...)

26. Dessa forma, ainda que se entenda que tais remessas não foram impugnadas, o que se admite tão somente para fins de argumentação, é certo que o direito de impugná-las não precluiu, na esteira do que dispõem os artigos 27 e 60 da Lei n.º 9.784/99.

27. Bem por isso, a Recorrente a fim de fortalecer os argumentos e documentos expostos em sede de Impugnação, e em prol do princípio da verdade material que rege o processo administrativo tributário, requer seja acostado aos autos o Contrato celebrado com a Securitas System SAS, cuja denominação social foi alterada para Niscayah SAS (Doc. 01) que tem por objeto a manutenção dos sistemas de vigilância, de intrusão e controle de acesso.

28. E, nem se argumente que tais serviços demandariam conhecimentos técnicos especializados, o que atrairia a incidência da CIDE.

(...)

31. Ora, com base nos conceitos acima, denota-se que os serviços prestados pela empresa Niscayah não demandam conhecimentos técnicos especializados e não foram prestados por profissionais liberais, como se infere a título exemplificativo dos trechos abaixo transcritos:

(...)

34. Dessa forma, considerando (i) que a Recorrente rebateu a totalidade das acusações do auto de infração e (ii) que não se trata de serviços técnicos especializados, é evidente que deve ser reformada esta parte da decisão recorrida para considerar inexigível a incidência da CIDE sobre remessas efetuadas às empresas LATINAD, Securitas, Mercuri, Easysoft, Décision, Carolo, Import Consultants e Racelogic.

Vejamos o teor da Impugnação (fls. 293/316) apresentada pelo recorrente:

Nesse diapasão, o Fisco entendeu restarem violados os artigos 2º e 3º da Lei nº 10.168/00, com a redação dada pelo artigo 6º da Lei nº 10.332/01.

No entanto, *concessa maxima venia*, o auto de infração de CIDE ora hostilizado não merece prosperar, pois:

(i) não há incidência de CIDE sobre o contrato de mero licenciamento de software firmado com a empresa MFPM, por tratar-se de direito autoral conforme expressa previsão legal nesse sentido, cuja remuneração não se dá por royalties, além do que jamais ocorreu efetiva prestação de serviços de suporte e manutenção, quiçá serviços técnicos especializados; e

(ii) o IRRF não compõe a base de cálculo da CIDE, inclusive conforme entendimento manifestado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CIDE").

Passa-se, adiante, a clara demonstração de improcedência da pretensão fiscal.

03. DAS RAZÕES DE IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO FISCAL

03.1. SOFTWARE É DIREITO AUTORAL. REMUNERAÇÃO AO EXTERIOR NÃO SÃO ROYALTIES. INEXISTÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA, SUPORTE E MANUTENÇÃO NO CONTRATO DE LICENCIAMENTO DE SOFTWARE FIRMADO COM A EMPRESA MFPM. NÃO INCIDÊNCIA DE CIDE

(...)

Nesse ponto, a Impugnante ressalta que em nenhum momento a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil questionou ou cogitou a existência de transferência de tecnologia no contrato firmado com a MFPM. Assim, a fim de que não haja alteração ou tentativa de modificação dos motivos determinantes dos atos administrativos de constituição do crédito tributário no curso do presente contencioso administrativo tributário, impõe-se a fixação da seguinte premissa: A autuação em questão não tem por objeto verificar a existência ou não de transferência de tecnologia no contrato de licença de uso de software firmado entre a Impugnante e a MFPM.

Ato contínuo, ao identificar as remessas à empresa MFPM, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil entendeu pela existência de serviços conexos, a exemplo de assistência técnica e manutenção, razão pela qual glosou os valores das remessas sob a justificativa de que (i) falta de recolhimento da CIDE e (ii) ainda que assim não fosse, o contrato não segrega o valor referente aos royalties pela licença de uso e o preço dos serviços.

Todavia, o entendimento da fiscalização é equivocado, na medida que não analisou detidamente as disposições contratuais envolvendo a Impugnante e a MFPM, tendo, unicamente, se apegado aos aspectos prévios à instauração da relação contratual.

A simples leitura das cláusulas contratuais na anexa cópia da tradução juramentada do "Contrato de Licença de Uso de 'Software' para Material de Fabricação de Pneumáticos" firmado entre a SEDEPRO e a Impugnante revela a impropriedade do entendimento fiscal - remessas à empresa MFPM (doc. 04).

Para tanto, cumpre a Impugnante transcrever as seguintes cláusulas contratuais:

(...)

A leitura das cláusulas transcritas linhas acima demonstra que o objeto do contrato se restringe à licença de uso de software.

A seguinte transcrição da cláusula relacionada ao preço do contrato não deixa dúvidas quanto à inexistência de prestação de serviços conexos como pretende

fazer crer a fiscalização, uma vez que toma por base para remuneração o direito concedido à Impugnante e a capacidade de produção de dados do software:

(...)

A cláusula seguinte corrobora que a remuneração é devida apenas pela utilização do software. Veja-se:

(...)

Em realidade, o que **a SEDEPRO assegurou foi assistência técnica ao software a fim de adaptá-lo a novos produtos e aos pedidos de mercado**, na hipótese de vir a ser demandado pela Impugnante. Em outros termos, **a SEDEPRO garantiu à Impugnante a possibilidade de adaptação do software** caso necessário para atender às suas necessidades, o que por certo seria objeto de outro contrato e remuneração a parte.

(...)

Portanto, **não há dúvidas de que as remessas (MFPM) relacionadas ao Contrato de Licença de Uso de Software formalizado entre a SEDEPRO e a Impugnante** tiveram por finalidade remunerar o direito de uso, não havendo que se cogitar da espécie de qualquer prestação de serviço, o que denota a improcedência da pretensão fiscal em exigir inexistentes débitos de CIDE.

(...)

03.2. DA BASE DE CÁLCULO DA CIDE. NÃO INCLUSÃO DO VALOR DO IRRF. PRECEDENTES DO CARF

Sem prejuízo dos argumentos delineados no subtópico precedente, a Impugnante passa a evidenciar que o valor do IRRF não compõe a base de cálculo da CIDE.

(...)

04. DO PEDIDO

Diante do exposto, a Impugnante requer a V. Sa. o conhecimento e o provimento da presente Impugnação para:

(i) reconhecer que as remessas (MFPM) relacionadas ao Contrato de Licença de Uso de Software formalizado entre a SEDEPRO e a Impugnante tiveram por finalidade remunerar o direito autoral, inexistente, portanto, royalties. Além disso, não há que se cogitar da espécie de qualquer prestação de serviço, portanto, aplicável a disposição contida no artigo 2º, § 1º-A, da Lei nº 10.168/00, com a redação atribuída pela Lei nº 11.452/07; e

(ii) reconhecer a ilegalidade da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, determinando-se o recálculo dos valores objeto da presente autuação fiscal, com o correspondente cancelamento dos débitos constituídos e originados do Mandado de Procedimento Fiscal nº 07.1.85.00-2012-00819-7.

Da leitura dos excertos acima transcritos, resta evidente que toda a impugnação foi centrada em apenas dois tópicos: a análise do contrato da MFPM e de suas cláusulas contratuais, com vistas a demonstrar que, **neste contrato específico**, inexistiam royalties; e a questão da ilegalidade da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE.

Não foi realizada a análise de nenhum outro contrato. A juntada dos contratos às fls. 80/117 se deu apenas durante o curso da fiscalização, em resposta a uma intimação, sem qualquer vínculo com a impugnação. Além do mais, todos os contratos juntados, à exceção do contrato da MFPM, eram meramente contratos de câmbio, que em nada esclareciam sobre a natureza da operação que estava sendo contratada.

O tópico referente à inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE realmente poderá afetar toda a base de cálculo do lançamento, mas essa matéria será discutida no próximo item deste voto, assim como também foi analisada pela instância de piso. Contudo, em relação à questão da incidência da CIDE sobre os demais contratos, correta a decisão da DRJ em afirmar que a questão está preclusa.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido para considerar inexigível a incidência da CIDE sobre remessas efetuadas às empresas LATINAD, Securitas, Mercuri, Easysoft, Décision, Carolo, Import Consultants e Racelogic.

III - DA NÃO INCLUSÃO DO VALOR DO IRRF NA BASE DE CÁLCULO DA CIDE

O recorrente alega que, nos termos do artigo 2º, §3º, da Lei n.º 10.168/2000, com as alterações promovidas pela Lei n.º 10.332/2001, a base de cálculo da CIDE não compreende a inclusão do IRRF. Afirma que a CIDE deve incidir sobre o preço contratualmente pactuado pelas partes a título de remuneração ou royalties pelas atividades/direitos indicados na legislação, não incluindo o IRRF.

Contudo, essa matéria já está pacificada na instância administrativa, nos termos da Súmula CARF nº 158:

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido.

Pelo exposto, voto por negar provimento a esse pedido.

IV – DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares