



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

Processo nº 16832.000213/2008-44
Recurso nº 508.042 Voluntário
Acórdão nº 3301-00.702 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2010
Matéria CIDE - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente IBM BRASIL INDÚSTRIA DE MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

LANÇAMENTO. NULIDADE

É válido o procedimento administrativo fiscal desenvolvido em conformidade com os ditames legais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/11/2003

DECADÊNCIA. TRIBUTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO

O prazo quinquenal de que a Fazenda Nacional dispõe para constituir crédito tributário decorrente de contribuição não-declarada nem paga, em face da ausência de pagamentos, é contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido constituído por meio de lançamento de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

FATO GERADOR

A remessa de valores para residentes ou domiciliados no exterior, a título de pagamento de royalties a qualquer título, inclusive de obrigações referentes à licença de uso de software, constitui fato gerador da CIDE.

MULTA DE OFÍCIO

No lançamento de ofício para a constituição e exigência de crédito tributário, é devida a multa punitiva nos termos da legislação tributária então vigente.

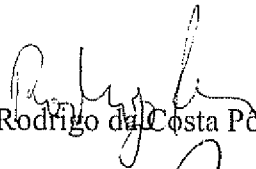
JUROS DE MORA

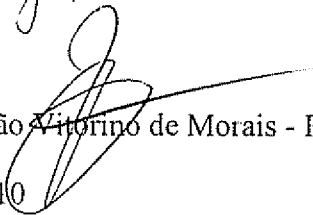
Sobre o crédito tributário devido e não-pago no vencimento incidem juros de mora independentemente de quaisquer motivos da inadimplência.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos, quanto à decadência, os conselheiros Antônio Lisboa Cardoso, Rodrigo Pereira de Mello e Maria Teresa Martínez López que aplicaram o disposto no art. 150, § 4º do CTN, e, quanto à incidência da CIDE e à apuração da base de cálculo adotada no lançamento, vencidos os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López que deram provimento. Esteve presente pela parte o Dr. Marcos Vinicius Passarelli Prado inscrito na OAB-SP sob nº 154632.


Rodrigo da Costa Possas - Presidente


José Adão Vitorino de Moraes - Relator

EDITADO EM: 07/12/2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rodrigo da Costa Possas (Presidente), Maurício Taveira e Silva, Maria Teresa Martínez López, José Adão Vitorino de Moraes (Relator) e Antônio Lisboa Cardoso.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ Rio de Janeiro I, RJ, que julgou procedente o lançamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) referente aos fatos geradores dos meses de competência de janeiro de 2003 a dezembro de 2005.

O lançamento decorreu da falta de declaração nas respectivas Declarações de Contribuições e Tributos Federais (DCTFs) e, conseqüentemente, falta de pagamento das parcelas mensais devidas naquele período de competência.

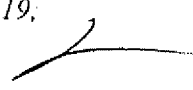
Cientificada do lançamento, inconformada a recorrente impugnou-o, alegando razões que foram assim resumidas por aquela DRJ:

“Preliminarmente, requer a nulidade do lançamento, pois

- não foi corretamente indicada a base de cálculo, pois, a Fiscalização utilizou originalmente os valores constantes no contrato em dólar convertendo-os para Real;

- ocorre que o valor da remuneração do software é determinado originalmente em Reais e assim lançado contabilmente, uma vez que a remuneração pelas licenças de software corresponde a uma parcela das receitas obtidas com a autorização, licenciamento ou distribuição de software em Reais,

- isto está claro na cláusula quarta, item 3, do contrato, com a redação dada pelo aditamento, conforme transcrito às fls. 119,



- a diferença de valores está indicada na planilha de fls. 194;
- houve vício na fundamentação legal gerando cerceamento à defesa, pois, não foi indicado qual o inciso (fato gerador), dentre aqueles mencionados nos artigos 2º, e 3º, da Lei nº 10.168, de 2000, alterada pela Lei nº 10.332, de 2001

Quanto ao mérito

- supondo que a autuação recaia sobre pagamento de royalties pela licença de uso e comercialização de softwares, esta não procede, pois, a legislação que rege a CIDE não prevê tal tributação;
- o pagamento de royalties pela licença de comercialização de software não pode ser confundido com o pagamento de remuneração de software;
- além disto, as remessas autuadas na realidade não se referem a pagamentos a título de royalties, pois, a natureza jurídica dos pagamentos por licença de uso de software representa, em sentido estrito, pagamento por direito de autor, não se confundindo com royalties, conforme artigos 1º e 2º, da Lei nº 9.609, de 1998, ("Lei do Software"), item 1 da Portaria do Ministério da Fazenda nº 181, de 1989, e doutrina transcrita às fls. 129;
- às fls. 131/138, transcreve doutrina, jurisprudência e legislação no sentido de diferenciar pagamento por direito de autor de pagamento de royalties;
- no mesmo sentido anexa às fls. 195/205 e 206/209, Pareceres do Ministério da Ciência e Tecnologia e da Secretaria de Política de Informática no sentido da não incidência da CIDE sobre contratos de software;
- a legislação, doutrina e jurisprudência transcritas às fls. 124/129, não prevêem como hipótese de incidência da CIDE, os pagamentos realizados a título de licença de uso de software, (direito autoral),
- a razão para isto é que o Governo Federal não quer onerar através da CIDE as remessas para pagamento de licença de uso de software quando não houver transferência de tecnologia, tal como ocorre no presente caso,
- tanto assim é que a Lei nº 11.452, de 2007, extinguiu a partir de 2006, a cobrança da ODE em tal situação,
- agiu em consonância com o artigo 10, do Decreto nº 4.195, de 2002, que não prevê a incidência da CIDE no caso de remessas para pagamento de licença de uso de software,
- se o referido Decreto, a Decisão SRRF da 8ª Região nº 16/2001, o Parecer CST 520/89, bem como os Pareceres do Ministério da Ciência e Tecnologia e da Secretaria de Política de Informática acostados às fls. 195/205 e 206/209, estavam equivocados, deve ser aplicado o parágrafo único do artigo 100, do CTN, de forma a excluir a multa de ofício e os juros;
- ocorreu a decadência para os períodos de janeiro a novembro de 2003."

Analisada a impugnação, a DRJ rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, julgou-o procedente, conforme Acórdão nº 15-23.660, datado de 07/04/2009, às fls. 215/225, sob as seguintes ementas:

"DECADÊNCIA

A ausência total de pagamento faz com que se afaste a regra específica do artigo 150, e se utilize a regra geral do artigo 173, ambos do CTN.

CIDE. FATO GERADOR.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, CIDE, incidirá sobre os valores remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações referentes à licença de uso de software firmados com residentes ou domiciliados no exterior."

Inconformada com esta decisão, a recorrente interpôs o recurso voluntário às fls. 229/265, requerendo, preliminarmente, a nulidade do lançamento por erro na determinação da exigência fiscal e por ausência de fundamentação legal, e, no mérito, a sua improcedência por ter sido demonstrado que as remessas realizadas consistem na remuneração de licença de uso de software (direito autoral) não sujeitas à incidência da CIDE ou, alternativa e sucessivamente, o cancelamento da parte do crédito tributário lançado e exigido para o período de competência de janeiro a novembro de 2003, por ter sido atingido pela decadência quinquenal, e, ainda, a exclusão dos juros de mora e da multa de ofício, nos termos do CTN, art. 100, por ter cumprido o disposto no art. 10 do Decreto nº 4.195, de 11/04/2002, e outros atos normativos, alegando, em síntese, as mesmas preliminares e razões de mérito expendidas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator.

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

As suscitadas preliminares de nulidade do lançamento sob os argumentos de erro na determinação da exigência fiscal e de ausência de fundamentação legal não têm amparo e legal e não merecem prosperar.

Ao contrário do entendimento da recorrente, o lançamento somente seria nulo se tivesse sido lavrado por pessoa incompetente ou sem fundamentação legal, conforme dispõe o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, art. 59, inciso I, *in verbis*:

"Art. 59. São nulos.

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

(.) "

No presente caso, o auto de infração em discussão foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal, servidor competente para exercer fiscalizações externas de pessoas jurídicas e, ainda, demonstrada a fundamentação legal, Lei nº 10.168, de 29/12/2000, art. 2º, § 2º, c/c a Lei nº 10.332, de 19/12/2001, e Decreto nº 4.195, de 11/04/2002.

Assim, possíveis incorreções e/ ou deficiências não o tornam nulo nem anulável e sim defeituoso ou ineficaz até a sua retificação.

O alegado erro na determinação da exigência fiscal, por equívoco na base de cálculo utilizada, inexistente. Conforme demonstrado no procedimento fiscal e na decisão recorrida, os valores das bases de cálculo mensais utilizadas na apuração da contribuição lançada e exigida tiveram como origem as planilhas apresentadas pela própria recorrente (fls. 47/50) e correspondem aos pagamentos de remessas, a título de direito de royalties, SLF (licença de direito de uso de software), mercadorias e serviços, remetidos para o exterior. A Lei nº 10.168, de 29/12/2000, art. 2º, determina a incidência da CIDE sobre os valores remetidos mensalmente a residentes ou domiciliados no exterior.

Assim, demonstrado e provado que a autuação foi feita com base na planilha apresentada pela própria recorrente contendo os valores remetidos ao exterior, a título de SLF (direito de uso de software), e, ainda, que, em momento algum, alegou erro na sua elaboração ou apresentou nova planilha com os valores a serem retificados, não há que se falar em nulidade do lançamento por erro na determinação da exigência fiscal e muito menos por falta de fundamentação legal.

No mérito, a recorrente suscita a decadência de parte do crédito tributário e a não-incidência da CIDE sobre remessas de valores para o exterior, a título de remuneração de licença de uso de software, bem como as exigências dos juros de mora e da multa de ofício.

Quanto à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir créditos tributários, o CTN estabelece duas hipóteses. Uma, a regra geral, definida em seu art. 173, que assim dispõe, *in verbis*:

"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."

E uma segunda, especificamente para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, para os casos em que sujeito passivo cumpriu parcialmente a obrigação tributária, nos termos do art. 150, § 4º, *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.

() "

§ 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 "

(...)

Do exposto, conclui-se que a regra do art. 173, I, aplica-se para os tributos, em geral, inclusive para os sujeitos a lançamento por homologação, quando o sujeito passivo não cumprir o seu dever de lançar e antecipar o pagamento. Já o art. 150, § 4º, aplica-se quando o sujeito passivo cumpre de forma parcial as obrigações tributárias, efetuando o lançamento e/ ou pagamento em valores inferiores aos efetivamente devidos.

No presente caso, conforme se verifica dos autos e prova o demonstrativo de apuração da CIDE às fls. 87/90, a recorrente não efetuou quaisquer pagamentos por conta das parcelas da contribuição lançada e exigida. Assim, a contagem do prazo quinquenal deve ser feita nos termos do CTN, art. 173, I, transcrito acima.

Contando-se o prazo segundo esse dispositivo, na data de ciência do lançamento, em 12/12/2008 (fl. 83), o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente ao período de competência de janeiro a novembro de 2003 ainda não havia decaído. O prazo limite se expiraria em 01/01/2009, na prática na data de 31/12/2008.

Já em relação à incidência ou não da CIDE sobre os pagamentos remetidos a exterior, a título de royalties e/ ou por uso licença de uso de software, a Lei nº 10.168, de 29/12/200, que instituiu essa contribuição assim dispõe, *in verbis*:

"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)

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

(...)"

Já a Lei nº 9.609, de 19/02/1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, assim, estabelece, *in verbis*:

"Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados."

Os pagamentos remetidos ao exterior pela recorrente, a título de uso de software e objetos do lançamento em discussão, enquadram-se nos dispositivos legais transcritos e estão sujeitos à CIDE.

O fato de ter havido ou não transferência de tecnologia, no presente caso não importa, uma vez que somente a partir de 1º de janeiro de 2006 essa contribuição passou a não incidir sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador desde que haja a transferência da correspondente tecnologia, nos termos da Lei nº 11.452, de 27/02/2007.

As ementas de soluções de consultas transcritas na decisão recorrida e a seguir repetidas reforçam a aplicação da Lei nº 10.168, de 29/12/2000, art. 2º, transcrito anteriormente, sobre remessas para o exterior a título de licença de uso de software:

"REMESSA AO EXTERIOR - Programas de Computador (Software) - Licença de Uso. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração pela licença de uso de programa de computador - (software) para distribuição no País por caracterizarem pagamento de royalties. Dispositivos Legais: Art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24.08.2001; art. 2º da Lei nº 10.168, de 29.12.2000 (alterado pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19.12.2001); e arts. 682, I, e 710 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999). Processo de Consulta nº 210/05. Órgão: SRRF/8a. Região Fiscal. Publicação no D.O.U. 13.09.2005 (destaque não-original)"

REMESSA AO EXTERIOR - Programas de Computador (Software) - Licença de Uso. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração pela licença de uso de programa de computador - (software) para comercialização (sublicenciamento) no País, por caracterizar pagamento de royalties. Dispositivos Legais: Art. 30 da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24.08.2001; art. 2º da Lei nº 10.168, de 29.12.2000 (alterado pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19.12.2001); e arts. 682, I, e 710 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999). Processo de Consulta nº 204/05. Órgão: SRRF/8a. Região Fiscal. Publicação no D.O.U. 13.09.2005 (grifo não-original)"



REMESSA AO EXTERIOR - As remessas feitas ao exterior como contraprestação pela licença de uso de programa de computador caracterizam pagamento de royalty e estão sujeitas à incidência de IRRF, à alíquota de 15%. Dispositivos Legais: RIR/1999, art. 710, MP nº 2.062, de 2000, art. 30, §§ 1º e 2º; -MP nº 2.159/70, de 2001, art. 3º. Processo de Consulta nº 173/05. Órgão: SRRF/9ª Região Fiscal. Publicação no D O U: 19.07.2005

REMESSA AO EXTERIOR - Programas de Computador (Software) - Licença de Uso. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração pela licença de uso de programa de computador - (software de imagens digitais) para comercialização no País, por caracterizarem pagamento de royalties. Dispositivos Legais: Art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24.08.2001; art. 2º da Lei nº 10.168, de 29.12.2000 (alterado pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19.12.2001); e arts. 682, I e 710 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999). Processo de Consulta nº 152/01. Órgão: SRRF / 8ª Região Fiscal. Publicação no D.O.U.: 13.07.2005.

REMESSAS AO EXTERIOR PROGRAMA DE COMPUTADOR NATUREZA.

As remessas ao exterior para empresa estrangeira em pagamento de licença de uso objeto de contrato de exploração de direitos autorais sobre programa de computador estão sujeitas à incidência de imposto de renda retido na fonte à alíquota de 15% por se referirem a royalties. Dispositivos Legais: Lei 9608/1998, art. 1º, I, 4º; 2.159-70/2001, RIR/1999, art. 685, II, e 710. Processo de Consulta nº 143/05. Órgão: SRRF / 6ª Região Fiscal. Publicação no D.O.U.: 13.06.2005 "

Também, a Solução de Consulta nº 558 de 2007, da SRRF/8ª Região Fiscal, pronunciou na mesma direção, conforme parte da ementa transcrita na decisão recorrida e ora repetida, *in verbis*:

"Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico — CIDE

LICENÇA DE USO - Programas de Computador (Software)

Até 31 de dezembro de 2005, a empresa signatária de contratos de cessão de licença de uso de software, independentemente de estarem atrelados à transferência de tecnologia, era contribuinte da Cide, relativamente às remessas efetuadas ao exterior a título de royalties

A partir de 1º de janeiro de 2006, à vista do disposto nos arts. 20 e 21 da Lei nº 11.452, de 2007, apenas a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software) que envolver a transferência da correspondente tecnologia estão sujeitas à incidência da Cide, ou seja, quando para efeito de registro do contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI é obrigatória a entrega, pelo fornecedor ou receptor da tecnologia, da documentação completa, em especial do código-

fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.

Dispositivos Legais: Art. 11 da Lei nº 9 609, de 19.02.1998; art. 2º da Lei nº 10 168, de 29.12.2000 (alterado pelo art. 6º da Lei nº 10 332, de 19.12.2001, e art. 20 da Lei nº 11 452, de 27.02.2007); e art. 10 do Decreto nº 4.195, de 11.04.2002."

As cópias do contrato acostadas aos autos e do seu aditivo, às fls. 289/307, comprovam que as remessas feitas ao exterior pela recorrente foram a título de royalties e/ ou licença de uso de software. Assim, estão sujeitas à CIDE nos termos da legislação transcrita anteriormente.

Quanto à exigência dos juros de mora sobre o crédito tributário não-pago no vencimento, ao contrário do entendimento da recorrente, estes são devidos independentemente do motivo determinante do não-pagamento, conforme estabelece o CTN, art. 161, que assim dispõe, *in verbis*:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária." (grifo não-original)

Já em relação à multa de ofício, seu lançamento e exigência tiveram como fundamento a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 44, I, *in verbis*:

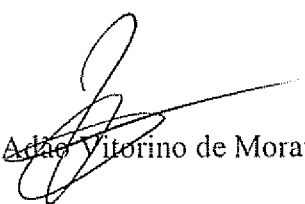
"Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...) "

A multa no lançamento de ofício tem como objetivo punir o sujeito passivo pela prática de infrações tributárias (falta de lançamento, de declaração e de pagamento da contribuição). No presente caso, a requerente não declarou nas respectivas DCTFs nem efetuou o pagamento da CIDE que foi então lançada e exigida de ofício.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, rejeito as suscitadas preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.


José Adão Vitorino de Moraes