



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº	19515.000030/2003-03
Recurso nº	129.360 Voluntário
Matéria	CIDE FALTA DE RECOLHIMENTO
Acórdão nº	301-33.585
Sessão de	24 de janeiro de 2007
Recorrente	INGRAM MICRO BRASIL LTDA.
Recorrida	DRJ/SÃO PAULO/SP

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/09/2002

NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Somente a completa ausência de motivação do lançamento praticado poderia ensejar a decretação de sua nulidade por inobservância dos requisitos essenciais. Indicados na autuação e no termo conclusivo de ação fiscal os pressupostos fáticos e jurídicos que teriam ensejado a exigência, torna-se perfeitamente possível o controle da legalidade do ato, função precípua do processo administrativo fiscal, por meio da apreciação das razões de impugnação tempestivamente apresentadas, peça que materializa o regular exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

Contendo o auto de infração correta descrição dos fatos e enquadramento legal, mesmo que sucintos, atendendo integralmente ao que determina a legislação de regência, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, sobretudo quando a única infração detectada foi a mera falta de recolhimento da contribuição.

NULIDADE.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Preliminares de nulidade rejeitadas.

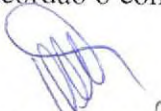
INCIDÊNCIA. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-CIDE

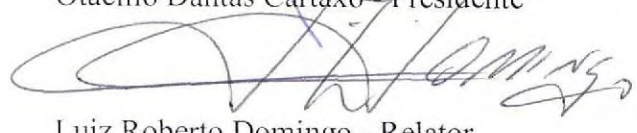
A empresa signatária de contratos de cessão de licença de uso de software é contribuinte, relativamente às remessas efetuadas ao exterior a título de royalties, da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.168, de 2000.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, 1) Por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade por ausência de motivação do lançamento. Vencidos os conselheiros Luiz Roberto Domingo (Relator), Susy Gomes Hoffmann e Carlos Henrique Klaser Filho. 2) Por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade por ofensa ao princípio da verdade material. 3) Por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa. Vencidos os conselheiros Luiz Roberto Domingo (Relator), Susy Gomes Hoffmann e Carlos Henrique Klaser Filho. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Luiz Roberto Domingo (Relator), Susy Gomes Hoffmann e Carlos Henrique Klaser Filho. O conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo votou pelas conclusões. Designado para redigir o acórdão o conselheiro Valmar Fonseca de Menezes.


Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente


Luiz Roberto Domingo - Relator


Valmar Fonseca de Menezes - Redator Designado

EDITADO EM: 20/05/2011

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Davi Machado Evangelista e Irene Souza da Trindade Torres.

Ausente a Conselheira Atalina Rodrigues Alves.

Relatório

Trata-se Recurso Voluntário interposto pela contribuinte contra decisão da DRJ-São Paulo/SP que manteve o lançamento da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico – CIDE incidente sobre as remessas de valores ao exterior, para pagamento de aquisição de programas de computador (*softwares*) feitos à titular do direito de autor.

Adoto o relatório de fls. 379 e seguintes, que leio em sessão, da Resolução n.º 301-1.594, de 24/05/2006, que converteu o julgamento em diligência nos seguintes termos:

“As teses em debate, em resumo, são duas: (i) a primeira, que gira em torno do termo “royalty”, depende de uma análise jurídica do conteúdo semântico desse termo da língua inglesa, e; (ii) a segunda, que gira em torno dos conceitos estabelecidos pela lei para incidência da CIDE, ou seja, o alcance, em especial do § 2º do art. 2º da Lei 10.168/2000, com a redação dada pela Lei n.º 10.332/2001, têm núcleo de apreciação no seguinte texto normativo:

‘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 dada 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 dada pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (Parágrafo incluído pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001).’

Tais questões dependem de esclarecimentos que não constam dos autos. Isso porque, a construção “dos conceitos jurídicos” a respeito dos programas de computador (softwares), apesar da já desenvolvida legislação sobre direito autoral no país, contemplam importante participação da jurisprudência.

Tal colaboração jurisprudencial advém, justamente, das análises suscitadas perante o Poder Judiciário acerca da incidência tributária sobre os negócios jurídicos realizados com “softwares”.

O deslinde dessas discussões propiciou diversas repercussões na determinação da natureza jurídica do software, que depende do objeto das transações jurídicas que são feitas entre o titular do programa (ou quem tenha direito de negociá-lo) e o adquirente (usuário), como veremos oportunamente.

Continua imutável, no entanto, o regramento sobre a transferência de tecnologia no âmbito dos softwares regulada pela Lei n.º 9.609/1998, cujo art. 11 dispõe:

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de 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.

Ocorre que o auto de infração foi lavrado com base em contratos de câmbio que pouco ou nada informam acerca das distinções negociais que cercam os contratos cujo objeto é software, não sendo possível, assim, decidir se no caso em tela as remessas podem ser classificadas ou não no escopo de abrangência do art. 2º da Lei n.º 10.168/2000.

Diante disso, converto o julgamento em diligência à repartição de origem, a fim de que intime a Recorrente a, no prazo de 30 dias:

(i) apresentar cópia dos contratos firmados com as empresas exportadoras de softwares (qualquer que seja a modalidade do negócio jurídico firmado), que suportaram as remessas objeto dos contratos de câmbio que subsidiaram o lançamento (fls. a).

(ii) apresentar Certidões de Registro de Transferência de Tecnologia de Programa de Computador, expedida pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial, relativamente a esses mesmos contratos firmados.

Findo o prazo, atendida ou não a intimação, retornem os autos ao Conselho para julgamento do Recurso apresentado.

Os autos retornaram de diligência com as cópias dos contratos e as Certidões Negativas de Registro expedidas pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro LUIZ ROBERTO DOMINGO, Relator

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, atender aos requisitos de admissibilidade e conter matéria de competência deste Conselho.

As matérias que são submetidas à análise desta Câmara pertinem à correta identificação do fato “remessas ao exterior para pagamento de licença de uso de software”, sua caracterização e natureza jurídicas e as hipóteses de incidência da norma jurídica tributária da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico – CIDE, destinada a financiar o Programa de Estímulo à Integração Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, instituída pela Lei n.º 10.168, de 29/12/2000, com as alterações dadas pela Lei n.º 10.332, de 19/12/2001 e regulamentada pelos Decretos n.ºs 3.949, de 03/10/2001 e 4195, de 11/04/2002.

Para apreciação das razões da Recorrente adotarei como metodologia de análise, primeiro analisar as preliminares nulidade do lançamento por ausência de motivação do ato administrativo, por violação ao princípio da verdade material e por cerceamento do direito de defesa, para, então, dirimir a questão da natureza jurídica da remessa e da incidência da norma jurídica tributária e, depois, se for o caso, ater-me às alegações de direito relativa à incidência da Taxa Selic.

Da Alegada Ausência de Motivação no Ato Administrativo de Lançamento

Após estender-se na análise dos elementos do ato administrativo, citando autores de renome, a Recorrente alega que:

“No caso concreto, tanto o Auto de Infração, como a r. decisão ora recorrida que o abonou, carecem de motivação de fato e de direito, uma vez que os fatos narrados pelo d. agente fiscalizador e ratificados pela r. decisão atacada, além de não estarem corretamente conceituados e descritos, não consistem em fato gerador da CIDE, como será demonstrado adiante.

Para comprovar de plano o que ora se afirma, pede vênias a Recorrente para destacar, novamente, alguns trechos da autuação ora combatida, os quais, se considerados fossem pela d. autoridade julgadora, tanto resultariam na inescapável conclusão de sua total ausência de motivação como, conseqüentemente, em pronunciamento administrativo que traria em seu bojo conclusão diametralmente oposta a ora atacada:

“sobre essas remessas de R\$ 127.135.843,63 incide a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) à alíquota de 10%, resultando em R\$ 12.713.584,36 de material tributável, posto que o contribuinte não as recolheu, nos termos do art. 2º., parágrafo 2º a 4º, da Lei no 10.168, de 29/12/00, c/c arts. 6º e 7º.

(...omissis...)

Portanto, a CIDE, a partir de 01/01/2002, é devida nas remessas de valores ao exterior a título de “royalties” e assistência técnica, sob a

alíquota de 10%, com prazo para recolhimento até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês do fato gerador”.

Ora, para a Recorrente, antes mesmo da autuação, não havia qualquer dúvida quanto à legislação que rege a cobrança desta contribuição, bem como em relação as quais os fatos geradores que ensejam o nascimento da respectiva relação jurídico-tributária, sendo desnecessária a autuação para consignar tais informações.

Entretanto, o que não foi indicado quando da descrição da autuação ora resistida foi o porquê da cobrança de CIDE sobre as remessas efetuadas pela Recorrente, isto é, não restou legal e devidamente demonstrado, dentre os diversos fatos geradores dessa contribuição, a que título as remessas por efetuadas foram tidas como ensejadoras do nascimento da obrigação tributária ora combatida.

Diante desses fatos, a única conclusão a que forçosamente se chega é que a d. fiscalização trouxe para dentro do cerne da norma obrigacional tributária fato alheio àqueles por ela efetivamente abrangidos sem, sequer, fornecer os motivos desse proceder. Neste passo, cumpre consignar que, como dito acima, ainda que o auto de infração impugnado tivesse trazido em seu bojo a devida descrição dos fatos que supostamente dariam ensejo à glosa efetuada, ainda assim, o ato seria nulo por manifesta ausência de coerência entre os motivos de fato e os motivos de direito.”

Não se pode negar a relevância dos argumentos trazidos pela Recorrente.

Não é possível retirar-se da descrição dos fatos quais os motivos de fato e de direito que levaram a fiscalização entender porque a remessa de software sofreria a incidência da CIDE.

Aliás, o auto de infração descreve o fato como sendo assistência técnica e royalties, relativos às remessas ao exterior, não ficando claro qual o dispositivo legal ou regulamentar que foi alçado para a incidência. Royalties, por si só, não representa transferência de tecnologia, ou seja, não representa o mote fático (bastante e suficiente) para exigência da contribuição de intervenção no domínio econômico, pois é necessária a existência da transferência de conhecimento ou tecnologia para realização do fato típico impositivo.

É inegável que as remessas para o exterior com o fito de pagamento de licença de uso de *software* é denominado genericamente de pagamento de *royalties*. Mas ainda que fosse por essa linha que teria caminhado a fiscalização, qual a norma que determina a incidência da CIDE sobre o pagamento de royalties sobre software.

Ficou ausente a conexão entre o conceito de royalties com o conceito de software.

Diante disso acolho a preliminar de nulidade do lançamento por falta da correta descrição dos fatos para viabilização a aplicação da norma de incidência.



DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Quanto a alegação de violação ao princípio da verdade material alega a Recorrente que:

“Na presente autuação, data maxima venia, houve total inobservância deste princípio e, por conseguinte, houve manifesta violação do princípio constitucional da legalidade, pois conforme mencionado anteriormente, limitou-se a d. fiscalização a transcrever o texto legal que descreve as hipóteses de incidência da CIDE sem, contudo, indicar sob quais delas estariam subsumidos os fatos praticados pela Recorrente, para tanto não satisfazendo nem equivalendo genérica menção à expressão software.

Entretanto, apesar da clareza e juridicidade do quanto se afirma, a d. autoridade julgadora de 1.ª Instância refutou tais argumentos, deixando claro que “(...) o fisco buscou encontrar a verdade material. A fiscalização logrou fazê-lo utilizando métodos comuns de auditoria (...)”.

Ora, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como a iterativa jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão, vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, apurar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado e/ ou provado. Isso, contudo, não foi o que ocorreu no presente caso, seja com relação à autuação impugnada, seja com relação à decisão de primeira instância, que acabou chancelando os vícios que eivam aquela primeira.”

A fiar-se pelas alegações da Recorrente, este processo seria uma aberração jurídica, na qual a verdade dos fatos não foi trazida aos autos. Creio não ser essa a melhor interpretação da autuação e do processo, pois não se pode confundir interpretação jurídica com distorção dos fatos.

Note-se que a fiscalização, sob os auspícios do art. 142 do CTN, verificou que a Recorrente havia feito “remessas ao exterior a título de pagamento pela licença de uso de software” e interpretou essa operação como sendo “remessa de royalties”. Essa interpretação não altera os fatos; não traz para os autos uma realidade inventada.

Tenho para mim que não houve distorção da realidade que ensejasse violação ao princípio da verdade material, pois a fiscalização não nega a remessa ao exterior para pagamento de licença de uso de software. A interpretação do fato para aplicar-lhe a norma de incidência da CIDE é matéria a ser discutida no mérito, como já me referi.

Não acolho, portanto, a preliminar de violação ao princípio da verdade material.

Do Cerceamento do Direito de Defesa

Alega a Recorrente que foi cerceada no seu direito de defesa uma vez que, no seu entender, a "...fiscalização deixou *in albis* a indicação de qual seria a identidade entre os fatos que originaram as remessas efetuadas pela Impugnante e as respectivas hipóteses de incidência ensejadoras da CIDE às quais estariam tais fatos subsumidos".

Alega ainda, que, "em vista disso, **exsurge claro que a Recorrente não dispôs de meios para vislumbrar, com a necessária precisão, quais as infrações cujas práticas lhes foram inquinadas através da autuação fiscal**, restando-lhe a injurídica "alternativa" de presumir quais seriam, exatamente, as naturezas jurídicas desses fatos para deles tentar se defender. Fica evidente, pois, **o cerceamento de defesa, que inquina de nulidade absoluta a autuação fiscal iavrada.**"

O que se verifica no decorrer de todo o processo, inclusive da peça vestibular, é que a fiscalização adotou uma linha de raciocínio com a qual a Recorrente não concorda. A interpretação da norma pode está errada, mas há que se alegar que houve a explicitação das circunstâncias de fato e de direito que ensejaram o lançamento.

Contudo, não se pode negar que à contribuinte não foi corretamente descrito o que deu ensejo à incidência da norma o que impõe o acolhimento do cerceamento ao direito de defesa.

Do Mérito

Para ingressar na controvérsia fulcral desta lide, entendo seja necessária a apreciação de alguns conceitos gerais de direito - público e privado, a fim de que possamos sedimentar a contento o terreno das relações jurídicas para depois caminharmos com as normas tributárias.

É notória a acepção que costumo ter do Direito Tributário em relação aos demais ramos do Direito. Na esteira do que ensina Paulo de Barros Carvalho, manifestei-me em dissertação inédita (PUC/SP 2002):

"Costumamos dizer que a relação que se pode estabelecer entre o Direito Tributário e todo o Sistema e Direito Positivo é comparável ao processo de formação de uma nuvem (o Direito Tributário) que necessita do "vapor de água" (normas jurídicas) dos rios, lagos, mares e oceanos (outros ramos do Direito) para existir, ou seja, os conteúdos e conceitos materiais captados do mundo fenomênico para criação dos tributos não são ditados e disciplinados pelo próprio Direito Tributário. Este foi construído sobre fatos jurídicos¹ do Direito Privado (principalmente), de onde são retiradas as relações jurídicas sobre as quais será determinada a incidência da norma tributária. Tais relações determinarão os critérios materiais da norma de incidência e revelarão a base de cálculo do tributo.

¹ Não podemos deixar de citar a passagem em que Pontes de Miranda (in, *Sistema de Ciência Positiva do Direito*. São Paulo: Bookseller, 1ª edição Atualizada por Vilson Rodrigues Alves, 2000, Tomo II, pp. 297/298 "Para que os fatos sejam jurídicos, é preciso que regras jurídicas, isto é, normas abstratas – incidam sobre eles, desçam e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os "jurídicos". Algo como a plancha da máquina de impressão, incidindo sobre fatos que se passam no mundo, posto que aí os classifique segundo discriminações conceptuais."

Essa relação de pertinência, do ramo do Direito Tributário, ou do sub-ramo, para usar o termo adotado por Geraldo Ataliba, com os demais ramos do Direito, pode ser aferida em quaisquer outras relações entre os ramos do Direito. Isso reafirma e confirma que o Direito é um conjunto entrelaçado, harmônico e ordenado de normas concebidas como elementos de um sistema."

Pois bem, se estamos diante de um sistema de normas, não posso abordar a questão da licença de uso de software, sem buscar nas normas específicas a natureza jurídica do "software" e investigar como aquele que detém seu domínio se relaciona com os demais sujeitos submetidos às normas jurídicas².

O Direito Intelectual, genericamente falando, teve forte desenvolvimento a partir do século passado, quando recebeu uma bipartição entre Direito de Autor e Direito de Propriedade Industrial. Esse desenvolvimento histórico e as distinções que levaram a essa bipartição, são concisamente expostos pelo jurista Carlos Alberto Bittar (*in* Direito de Autor, 4ª ed., Rio de Janeiro, Forense Universitária, 2004, pp. 2/6):

"Ora, esses direitos incidem sobre as criações do gênio humano, manifestadas em formas sensíveis, estéticas ou utilitárias, ou seja, voltadas, de um lado, à sensibilização e à transmissão de conhecimentos e, de outro, à satisfação de interesses materiais do homem na vida diária.

No primeiro caso, cumprem-se finalidades estéticas (de deleite, de beleza, de sensibilização, de aperfeiçoamento intelectual, como nas obras de literatura, de arte e de ciência); no segundo, objetivos práticos (de uso econômico, ou doméstico, de bens finais resultantes da criação, como, por exemplo, móveis, automóveis, máquinas, aparatos e outros), plasmando-se no mundo do Direito, em razão dessa diferenciação, dois sistemas jurídicos especiais, para a respectiva regência, a saber: o do Direito de Autor e o do Direito de Propriedade Industrial (ou Direito Industrial).

Assim é que os direitos intelectuais encontram regulamentação diversa, frente às especificidades das criações, em dois ramos do Direito, cada qual sujeito, apartado o substrato comum, a regras próprias, edificadas, depois do trabalho científico, em duas Convenções Internacionais que, criando Uniões entre Estados para sua defesa, assentaram os respectivos princípios básicos, influenciando o Direito interno de todos os países do mundo, ou seja: a) a de Paris, de 1833, sobre direitos industriais, e b) a de Berna, de 1886, sobre direitos autorais.

Com base nessa estruturação, propiciou-se certa uniformidade na legislação interna dos países convenientes, inclusive o Brasil, sendo periodicamente revistos os textos das Convenções para sua adaptação à evolução tecnológica. Assim, em 1885 (Roma), 1891 (Madri), 1897 (Bruxelas), 1911 (Washington), 1925 (Haia), 1958 (Londres), 1967 (Estocolmo) foi revista a União de Paris; e, em Paris (1896), Berlim

² Entendo não ser concebível que uma Relação Jurídica se estabeleça entre uma "pessoa" e um "objeto", mas sim entre as pessoas, tendo o objeto lugar no núcleo – de interesse – da relação.

(1908), Roma (1928), Bruxelas (1948), Estocolmo (1967) e Paris (1971), a União de Berna.

Nesse contexto, reservou-se ao Direito de Autor a regência das relações jurídicas decorrentes da criação e da utilização de obras intelectuais estéticas, integrantes da literatura, das artes e das ciências. Ao Direito de Propriedade Industrial (ou Direito Industrial) conferiu-se a regulação das relações referentes às obras de cunho utilitário, consubstanciadas em bens materiais de uso empresarial, por meio de patentes (invenção, modelo de utilidade, modelo industrial e desenho industrial) e marcas (de indústrias, de comércio, ou de serviço e de expressão, ou sinal de propaganda). Em seu âmbito, ainda dentro da denominada teoria da concorrência desleal, são abarcados nomes comerciais, segredos industriais e outros bens de natureza incorpórea e de uso empresarial.

Destinados a proteger o homem como criador intelectual, esses direitos realizam a síntese entre a defesa dos vínculos de cunho pessoal e patrimonial do autor com sua obra e posterior regulação de sua circulação jurídica, em consonância com os diferentes interesses que envolvem, desde os de seu explorador econômico aos do titular do respectivo suporte físico, e dos da coletividade aos do Estado.

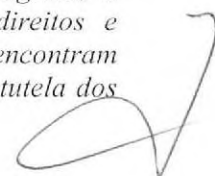
Com isso, preservam os interesses do criador em todas as relações jurídicas que envolvam a sua obra, consistindo, de um lado, em defesa dos liames pessoais que resultam do próprio ato criativo (chamados "direitos morais") e dos liames pecuniários (denominados "direitos patrimoniais"), advindos da utilização econômica da obra, para cuja consecução prática assegura ao autor exclusividade para a exploração, pelos prazos definidos em lei.

Continua o autor analisando a bipartição do Direito Intelectual e a distinção jurídica firmada:

"Ora, exatamente em função do grau de crise entre os direitos individuais do criador e os interesses gerais da coletividade é que se separaram as duas citadas ramificações, considerando-se que a exclusividade – em última análise, o ponto nodal da estrutura desses direitos – deve, ou não, ser mais longa em razão do interesse maior, ou menor, da sociedade, no aproveitamento da criação.

Assim é que se bipartiram os direitos intelectuais, levando-se em conta que, como os bens de carácter utilitário são de interesse mais imediato para a vida comum, menor é o prazo monopolístico do criador, em comparação com os de cunho estético, em que de maior alcance são os seus direitos.

Isso se refletiu na definição do sistema normativo desses direitos – cada qual integrante de lei especial própria, no Brasil, Lei n.º 9.610, de 19.02.98, que, revogando a Lei n.º 5.988, de 14.12.73, entre outras leis, "altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais, e dá outras providências", e Lei n.º 9.279, de 14.05.96, que, revogando a Lei n.º 5.772, de 21.12.71, entre outras leis, "regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial" –, onde se encontram particularidades que os distinguem na respectiva textura. A tutela dos



direitos intelectuais, além de disciplinada por textos normativos diversos e autônomos, insere-se na atualidade com nova roupagem, devido à reelaboração legislativa operada neste campo, inclusive adequando-se às novas investidas e à expansão da tecnologia nas áreas autoral e industrial.

Na regulamentação dos direitos sobre a obra intelectual, o objetivo básico é proteger o autor e possibilitar-lhe, de um lado, a defesa da paternidade e da integridade de sua criação e, de outro, a fruição dos proventos econômicos, resultantes de sua utilização, dentro da linha dos mecanismos de tutela dos direitos individuais. Por isso é que se relaciona a interesses da Personalidade (caráter subjetivista e privatista do Direito do Autor).

...

Além disso, com relação às obras intelectuais, cumpre dissociar-se a criação do objeto em que se inscreve ou em que se concretiza. Ampara-se, pois, a forma literária ou artística realizada, que pode não ser concretizada em coisa material.

As de cunho industrial consubstanciam-se, de regra, no produto final obtido, para a utilização correspondente.

Diferentes conseqüências decorrem dessa observação: no plano do Direito de Autor, o adquirente da res não tem senão direito sobre o corpus, continuando a obra sob a esfera de atuação do autor (a menos que haja cessão e, assim mesmo, entendida em termos, em face dos direitos morais do autor).

Já no Direito de Propriedade Industrial, uma vez produzida a res – geralmente em série – e vendida, passa a integrar o patrimônio do adquirente, que a utilizará como lhe entender, respeitados os direitos do titular, se e quando incidentes.

Frise-se, no entanto, que a concepção intelectual que a traz a lume pode constituir obra protegida pelo Direito de Autor, desde que preencha os requisitos; nesse caso desfrutará da tutela desse Direito (tese da dupla incidência de direitos em obras de fins estéticos e utilitários).

Anote-se, ainda, que, à inexistência de registro – condicionante da proteção no plano do Direito Industrial –, pode, ainda, a criação intelectual obter resguardo no âmbito da concorrência desleal, desde que usada no campo empresarial, por terceiro, concorrente do titular, dentro da respectiva área de atuação (por exemplo, uso de desenhos, de figuras, de publicidade, de marcas, de símbolos e outros, em produtos ou em estabelecimentos, que provoquem confusão na clientela).

Conclui-se que o Direito Intelectual está dividido em dois ramos: (i) o Direito de Autor e (ii) Direito da Propriedade Industrial, cada qual com um tratamento jurídico distinto por constituírem natureza jurídica distinta. O primeiro ramo congrega as obras intelectuais definidas como “as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro” na forma do art. 7º da

Lei n.º 9.610/1998. O segundo ramo congrega as obras intelectuais definidas como invenções e modelos de utilidade, desenhos industriais, marcas, indicações geográficas, administrados pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial que conferirá a patente, registrará a marca, desenho ou designação, e registrará os contratos de licença de uso, transferência de tecnologia e de franquia.

Assim é que o software, obra intelectual resultante de uma produção do conhecimento na forma de linguagem, cujas características intrínsecas se adequam às que podemos obter da obra acima citada, inseri-se no campo do Direito Autoral. A Lei n.º 9.609, de 12/02/1998, que dá ao software tratamento especial, dispõe em seu art. 1º o seguinte:

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.

Ao tratar do regime jurídico aplicável ao software o art. 2º dispõe que “o regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei”.

Portanto, não há dúvida que o software goza da proteção da legislação civil de direitos autorais e não está contemplada na legislação comercial da propriedade industrial (não suscetível ao registro no INPI, conforme art. 10, inciso V, da Lei n.º 9.279, de 14/05/1996).

Essa distinção em relação à natureza jurídica do software é relevante, pois a legislação da CIDE tem um traço que não pode ser desprezado, qual seja a incidência em operações no âmbito comercial.

Deixarei essa questão suspensa para analisar o conteúdo semântico do termo *royalties*, no qual, creio se encontra o cerne da lide.

A legislação privada nacional, como deveria de ser, não contempla a palavra *royalty*, cujo origem inglesa significa “pagamento de direitos pelo uso de uma marca ou patente”.³ Isto é, a quantia que se paga ao inventor ou proprietário da invenção, marca, sinais de propaganda, modelo de utilidade ou desenho industrial pelo uso ou pela invenção ou serviço correlato.

O termo *royalty*, cuja origem vem de “do rei”, “realeza”, “senhor”, e por isso aquele que tem o domínio, passou a ter um uso comum para designar qualquer tipo de pagamento pelo uso de uma criação, nos termos dos tratados internacionais no âmbito da Organização Mundial de Propriedade Intelectual, quando redigido na língua inglesa. Mas, somente para a língua inglesa.

Contudo, no âmbito da legislação não-tributária pátria, o termo *royalty* não tem essa acepção genérica. Aliás sua importação deu-se a partir de contratos particulares de transferência de tecnologia, licença de uso de marcas e patentes e correlatos, e foi absorvido

³ A share in the proceeds paid to an inventor or a proprietor for the right to use his or her invention or services.

primeiramente na legislação relativa às concessões para exploração de petróleo como compensação financeira para o Estado pela exploração e produção de petróleo (1946)⁴.

À exceção da legislação tributária, todos os outros dispositivos legais remete a palavra “royalty” a uma remuneração de cunho comercial, seja relativa à concessão para exploração de petróleo, seja na cessão de uso de marcas e patentes – genericamente falando –, mas sempre no âmbito comercial.

No âmbito, especificamente, da legislação que pertence à propriedade industrial o vocábulo royalties surge na previsão de incentivos fiscais. O Decreto-Lei n.º 2.433, de 19 de maio de 1988, que dispõe sobre os instrumentos financeiros relativos à política industrial, seus objetivos, revoga incentivos fiscais e dá outras providências, prevê em seu art. 6º o benefício, para as empresa que executarem programas de desenvolvimento tecnológico no País, de dedução como despesa operacional da soma dos pagamentos em moeda nacional ou estrangeira, a título de *royalties*, de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhadas, até o limite de dez por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado e vendido, resultante da aplicação dessa tecnologia, desde que o programa esteja vinculado à averbação de contrato de transferência de tecnologia, nos termos do Código da Propriedade Industrializados. E assim se segue com todos os incentivos de desenvolvimento tecnológico que concebe o termo royalties sempre ligado à transferência de tecnologia nos termos do Código de Propriedade Industrial.⁵

Outro exemplo adequado a ser trazido para cognição do termo “royalties” encontramos no Decreto n.º 2.291, de 04/08/1997, que aprova o estatuto da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária, cujo objetivo é o de produzir conhecimentos tecnológicos a serem empregados no desenvolvimento da agricultura nacional, prevê em seu art. 11 que dentre seus recursos financeiros encontra-se as “receitas operacionais, da exploração de “royalties” e de direitos autorais e intelectuais”. Note-se que a norma distingue as receitas de royalties das de direitos autorais, o que confirma que objetos de natureza distintas.

Mas nenhuma norma é tão clara ao adotar o termo “royalties” como a Lei n.º 4.131, de 03/09/1962, que disciplina a aplicação do capital estrangeiro e a remessa de valores para o exterior. Em todas as menções que são feitas o termo se alinha à propriedade industrial e em nenhum momento ao direito autoral.

Essa acepção do termo encontrada na legislação pátria traz importante subsídio para análise da norma de incidência da CIDE. Ressalte-se, no entanto, que há uma exceção na legislação que não posso deixar de mencionar. Trata-se da Lei n.º 4.506/64, art. 22, *in verbis*:

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;*

⁴ Vide, inciso II do art. 45 da Lei n.º 9.478/1997, regulamentado pelo Decreto n.º 2.705/1998 – Esse tipo de compensação já estava prevista no Decreto-lei n.º 9.881/1946.

Cite-se, ainda, a recente legislação acerca dos incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo, Lei n.º 10.973, de 02/12/2004.

⁵ Lei n.º 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e o § 5º do art. 7º do Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967

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.

A exceção está na alínea "d" acima que deu ao termo uma acepção não adotada até então pelo direito.

Essa inclusão dos direitos autorais no rol das remunerações denominadas como royalties, já muito criticada pela doutrina, é contraditória inclusive com a própria legislação tributária.

É sabido que os "royalties" somente serão dedutíveis como despesas operacionais se os contratos relativos à propriedade industrial mediante concessão de patentes de invenção, de modelo de utilizado e concessão de registro de desenho industrial e de marca, estiver registrado no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI. Ora, como o direito autoral não está sujeito ao registro no INPI, que, aliás, não aceita tais registros (conforme art. 10, inciso V, da Lei n.º 9.279, de 14/05/1996), estaríamos diante de uma contradição, qual seja, os direitos autorais representam "royalties" para efeito da legislação da CIDE, mas não para efeito da legislação do imposto de renda no que se refere à dedutibilidade.

Concluo, portanto, que a remuneração desse direito, em verdade, não é "royalty", na acepção da palavra utilizada no âmbito dos contratos submetidos à registro no INPI.

Voltemos à questão da norma de incidência da CIDE:

É certo que somente a partir de 01/01/2002, é que passou a incidir a CIDE sobre "royalties" na forma do art. 6º, § 2º, da Lei n.º 10.332/2001, que alterou a redação do art. 2º da Lei n.º 10.168/2000, que passou a ser o seguinte:

"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)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (Parágrafo incluído pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

É princípio comecinho de direito que os incisos e parágrafos de um artigo devem guardar referibilidade com o caput, de forma que quando o § 2º se refere à royalties, está submetido aos limites estabelecidos pelo caput, ou seja, royalties relativos à “licença de uso”, “conhecimentos tecnológicos” e/ou “transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior”.

Nesse sentido é que vem o § 1º delinear o escopo do caput, referindo-se à exclusividade da incidência nos casos de transferência de tecnologia, nos casos que se referem à propriedade industrial.

Isso se confirma com a regulamentação da lei pelos Decretos nº.s 3.949, de 03/10/2001 e 4.195, de 11/04/2002, cuja redação dos artigos 8º e 10, respectivamente, demonstram em que sentido e alcance ha incidências da CIDE. Vejamos:

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.

A relação, além de confirmar que a natureza jurídica da incidência da CIDE está apontada para o Direito de Propriedade Industrial, esgota, em si mesma, as diversas possibilidades de remessas ao exterior em face de remuneração de bens imateriais, não sendo cabível o alargamento pretendido pela fiscalização.

Nesse sentido é que entendo serem aplicáveis as conclusões do Parecer CONJUR/MCT-PEMA n.º 72/2002, cuja ementa dispõe:

Direito Tributário, Autoral e da Propriedade Industrial. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei n.º 10.168/2000. Verificação do conteúdo da norma, consoante análise sistemática do ordenamento jurídico. Interpretação estrita da lei tributária. Parecer no sentido da não incidência do tributo sobre operações de software. (Ref. Proc. n.º 01200.001981/2002-99)

Destaco desse parecer um ponto que esclarece a questão da aceção da locução “licença de uso” – que acolho em meu voto – expedida por órgão federal tecnicamente habilitado para se pronunciar a respeito:

“28. A possibilidade ou não da incidência da contribuição em comento sobre os contratos de software é minudentemente analisada pela Dra. Deana Weikersheimer⁽²⁾, em parecer sobre o tema.

29. Aduz a especialista, com propriedade, que das hipóteses de incidência previstas, a única que poderia ensejar alguma dúvida acerca da abrangência ou não dos contratos de software é a que trata da licença de uso.

30. No entanto, afasta a incidência da norma tributária, com esteio nos seguintes argumentos:

“(iii) licença de cópia única – esta hipótese não pode se confundir com o contribuinte descrito no art. 2º da Lei n.º 10.168/2000, ou seja, pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, posto que, a licença direta de programa de computador estrangeiro tem tratamento de importação de mercadoria, determinando o desembaraço alfandegário e o pagamento de Imposto de importação e IPI sobre a mídia, caso ela esteja destacada na fatura pro forma, ou da totalidade caso o documento de cobrança seja silente.”

31. O argumento supra é acolhido na presente manifestação, bem como, as demais substanciais considerações constantes daquela peça. Não obstante, cumpre aduzir ainda uma observação destacando as possibilidades de interpretação da norma tributária.

32. A lei, ao descrever as situações ensejadoras da cobrança da exação, não deixou expressa a inserção dos contratos regidos pela lei de software em seu campo de abrangência.

33. Com efeito, valeu-se o legislador da genérica fórmula “licença de uso” para determinar a hipótese de incidência. De tal expressão, não é possível inferir clara referência ao contrato previsto no art. 9º da Lei n.º 9.609/98.

34. Esse dispositivo trata do contrato de licenciamento para o uso da cópia de software. Usa para tanto, em seu parágrafo único, a expressão “licenciamento de cópia”, enquanto o art. 10 refere-se à “remuneração do titular dos direitos de programa de computador”.

Tais fórmulas não foram repetidas pela lei tributária que preferiu valer-se de termos como "licença de uso" e "royalties".

35. *A dúvida acerca da quadratura de incidência da imposição, mais ainda restou agravada quando a MP n.º 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, ao conceder crédito referente à exação, referiu-se expressamente a "royalties de qualquer natureza", excluindo assim os contratos previstos na Lei de Software.*

36. *Caso fosse correto que a incidência do tributo se dava também sobre tais contratos, qual a razão para a diferenciação? Estaria o legislador infraconstitucional ousando afrontar o Princípio da Igualdade da Lei Tributária (art. 150, II da CF/88)?*

37. *Não parece ser esta a interpretação mais consentânea com as regras de hermenêutica constitucional e legal, não sendo razoável atribuir à norma, interpretação que lhe atribua sentido contrário a preceito de envergadura constitucional, acarretando sua invalidade no ordenamento jurídico.*

38. *Acresce que, se o legislador não foi feliz (ou disse precisamente o que queria) na redação da Lei n.º 10.168/00, de forma que não se infere com clareza o seu campo de abrangência, não cabe ao intérprete conferir ao dispositivo interpretação extensiva, em detrimento da segurança jurídica e dos princípios de garantia do contribuinte.*

Nesse sentido é que se reafirma a necessidade de aplicação do Decreto regulamentador para obter a extensão da tributação, tal como ocorre com a tributação do IPI e do IR, principalmente.

Quanto ao Parecer COSIT note-se a incongruência de sua justificativa é alicerçada na análise parcial da Exposição de motivos da lei. Isso porque o Parecer cita o item 19 da Exposição de motivos para justificar o alargamento da base de incidência, mas não cita o item 21 que restringe a incidência ao licenciamento de marcas e patentes.

Ora, a exposição de motivos de uma lei não é a lei em si. Ainda que a justificativa da norma possa expor que sua intenção era a de alargar o espectro de incidência. Contudo, isso, por si só, não justifica que haja a incidência sobre qualquer fato, ainda mais se o fato não se coaduna com o escopo da norma. O que quero dizer com isso, é que mesmo que a exposição de motivos cite que todas as operações ocorridas num dado município serão tributadas pelo ISS, não significa que as operações de venda de mercadorias deverá estar sujeita ao ISS.

No caso em tela, verifica-se que os contratos definem o cedente como proprietário do programa de computador e que tais contratos não transferiram a tecnologia como pode ser verificado pelas certidões do INPI.

Ainda que os contratos mencionem a denominação de royalty para a contraprestação pelo licenciamento, a legislação pátria deve ser aplicada na forma e nos limites que ela se estabelece, sob pena de ofensa ao princípio da estrita legalidade.

Da mesma forma, e agora analisando a regulamentação da legislação em apreço, o Decreto expedido pelo Poder Executivo vincula a administração e, portanto, deve ser

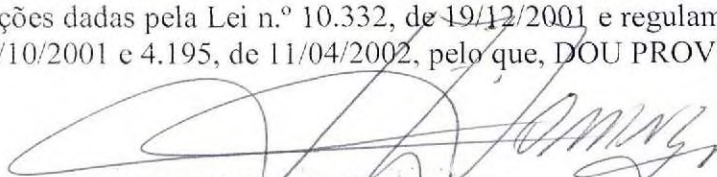
atendido à integralidade. Se o “decreto não poderia limitar o escopo da lei” com afirmou o Sr. Procurador, não pode a Fazenda a seu turno ampliar o escopo do decreto, sob pena de insubordinação e não levar a efeito o parágrafo único do art 142 do CTN.

É certo que o decreto limitou taxativamente o campo de incidência que a lei previu. Isso é normal no campo do direito tributário em que a lei cria o campo de incidência e o regulamento vem limitar de forma específica os fatos sujeitos à incidência.

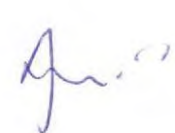
A CIDE tecnologia na forma da Lei nº 10.168/2000 teve sua hipótese de incidência fixada sobre a transferência de tecnologia, mas dispôs também a incidência sobre qualquer remessa de royalties. Admitindo-se que os royalties pudessem ser atribuídos ao pagamento de direito de autor ao proprietário da obra (como é internacionalmente admitido, mas não acolhido pela legislação pátria), é fato que o decreto limitou tal escopo, pois não relacionou o licenciamento de software no rol dos contratos sujeitos à incidência, de forma que não há como conferir-lhe interpretação extensiva.

Quanto à Taxa Selic, deixo de apreciar o pedido por prejudicado.

Diante de todo exposto, concluo que a remuneração de direitos autorais relativa ao licenciamento de cópia de software ou de cessão de direitos de uso de cópia, não está abrangida pela norma tributária da CIDE, instituída pela Lei nº. 10.168, de 29/12/2000, com as alterações dadas pela Lei nº 10.332, de 19/12/2001 e regulamentada pelos Decretos nº.s 3.949, de 03/10/2001 e 4.195, de 11/04/2002, pelo que, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.



LUIZ ROBERTO DOMINGO



Voto Vencedor

Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes, Redator Designado

Em que pese a brilhante exposição do eminente Conselheiro relator, dr. Luiz Roberto Domingo, ousou discordar de seu entendimento.

A meu ver, a decisão recorrida não carece de quaisquer reparos, concordando integralmente com os seus fundamentos e conclusões.

Por esta razão, tomo-os como razões de decidir, transcrevendo, a seguir, em excertos, o que interessa à solução da lide:

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DOLANÇAMENTO E POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA:

"14. Cabe observar que a nulidade, no processo administrativo fiscal, é regulada pelos artigos 59 a 61 do Decreto n.º 70.235/72, com as alterações do art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

"Art 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade." (grifou-se)

15. Portanto, neste caso, apenas os "despachos e decisões proferidos ... com preterição do direito de defesa" poderiam dar causa à declaração de nulidade, sendo certo que o direito à ampla defesa, no

processo administrativo fiscal, é assegurado apenas em sua fase litigiosa, a teor da Constituição:

"Art. 5º (...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

(...)" (grifou-se)

16. *E o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 estabeleceu que:*

"Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento." (grifou-se)

17. *O contribuinte alega, em sua defesa, que a fiscalização limitou-se à transcrição do texto legal que traz os fatos impositivos da CIDE sem, contudo, indicar sob quais deles estariam subsumidos os fatos praticados pela impugnante, e que, com isso, ocorreram prejuízos na busca da verdade material, afrontando os princípios constitucionais da legalidade e tipicidade, e impedindo, face a tal fato, o exercício de seu direito de defesa e do contraditório, pela ausência de motivação do ato administrativo, o que o tornaria nulo.*

18. *Inicialmente, é de se dizer que, em nenhum momento do presente processo se nota afronta a tais princípios. Senão vejamos.*

19. *Com relação à nulidade das autuações por falta de motivação dos lançamentos formalizados, não se reconhece qualquer razão à Impugnante, porque os motivos de fato e de direito das exigências encontram-se expressamente consignados nos Autos de Infração (fls. 206/207) e no Termo de Verificação fls. (201 a 203), peça integrante das autuações.*

20. *Somente a completa ausência de motivação do ato administrativo praticado poderia ensejar a decretação de sua nulidade por inobservância dos requisitos essenciais previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional e no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a nova redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, fato que não ocorreu. E isso porque indicados os pressupostos fáticos e jurídicos torna-se perfeitamente possível o controle da legalidade do ato, função precípua do processo administrativo fiscal, por meio da apreciação das razões de impugnação tempestivamente apresentadas, peça que materializa o regular exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.*

21. *Já quanto aos princípios da legalidade e da tipicidade, qualquer afronta passou certamente ao largo; o da legalidade foi perfeitamente atendido, visto que a contribuição ora exigida, é fundamentada, unicamente, em lei. De se explicitar, por igual, que a atividade do agente público, no caso presente, é absolutamente vinculada (art. 142 do CTN), não se admitindo, em momento algum, a prática de qualquer ato discricionário; quanto ao da tipicidade, a prática da irregularidade, por parte do contribuinte, enquadrou-se de forma correta no previsto pelas normas legais que versam sobre o*

assunto, conforme devidamente discriminado no Auto de Infração (fls. 206/207) e no Termo de Verificação fls. (201 a 203), que as tipificam perfeitamente, ao serem confrontados os elementos reunidos pela fiscalização, com a descrição dos fatos constantes nos referidos Termos de Verificação e Auto de Infração.

22. *Ao contrário do que alega a impugnante, o fisco buscou encontrar a verdade material. A fiscalização logrou fazê-lo utilizando métodos comuns de auditoria, analisando os documentos solicitados no Termo de Início de Diligência de fls. 25/26, que vieram a confirmar as irregularidades praticadas pelo contribuinte;*

23. *Assim sendo, contradizendo as assertivas formuladas pelo contribuinte, no que tange a afronta de vários princípios constitucionais, os atos praticados no decorrer da ação fiscal e que culminaram nos lançamentos impugnados, foram absolutamente regulares, pois buscou-se e apurou-se a verdade material, que sustenta as acusações formuladas; os procedimentos adotados pelo contribuinte, estavam previstos, e se tipificam no contido em lei; o exercício do direito de defesa e do contraditório foi utilizado, pelo contribuinte, ao apresentar sua impugnação; e os atos administrativos estavam absolutamente motivados, o que lhes atribui a característica de válidos. Somente seriam eivados de vícios, que levariam à nulidade, se presentes as situações previstas pelo art. 59, I e II, do Decreto n.º 70235/1972, o que, efetivamente, conforme acima, inexistem no caso presente.*

24. *O cerceamento do direito de defesa apenas poderia estar caracterizado se o conjunto de elementos do processo, inclusive a descrição dos fatos que a fiscalização considerou irregulares e o enquadramento legal, sofresse de deficiências tais que impedissem a impugnante de se defender adequadamente. E é isso que a impugnante alega, afirmando que a fiscalização limitou-se à transcrição do texto legal que traz os fatos impositivos da CIDE sem, contudo, indicar sob quais deles estariam subsumidos os fatos praticados pela impugnante.*

25. *No Termo de Verificação (fls. 201 a 203) e na descrição dos fatos do Auto de Infração (fl. 207) estão contidos esclarecimentos suficientes para se entender o enquadramento legal dos fatos descritos pela fiscalização. Segue trechos do referido Termo de Verificação elaborado pela fiscalização:*

"..., verifiquei, após os exames da escrita do contribuinte, no que se refere a remessas de valores ao exterior, que a empresa efetuou diversas remessas a título de aquisição de "software", ...

Sobre essas remessas de R\$ 127.135.843,63 incide a Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (CIDE) à alíquota de 10%, resultando em R\$ 12.713.584,36 de matéria tributável, posto que o contribuinte não as recolheu, nos termos do art. 2º, parágrafos 2º a 4º, da Lei n. 10.168, de 29/12/00,..."

26. *Logo em seguida no Termo é transcrito o referido art. 2º da Lei 10.168/00, alterado pela Lei 10.332/01 que diz:*



“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 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 Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (Redação da Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (Parágrafo incluído pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

Art. 2º-A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes. (Artigo incluído pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001) (g.n.)

27. Concluindo, diz ainda o Termo de Verificação:

“...Portanto, a CIDE, a partir de 01/01/2002, é devida nas remessas de valores ao exterior a título de “royalties” e assistência técnica, sob a alíquota de 10%, com prazo de recolhimento até o último dia útil da quinzena subsequente ao fato gerador.” (g.n.)

28. Está claramente expresso no referido Termo o artigo, inclusive os parágrafos, no qual se enquadram os fatos descritos pela fiscalização. A impugnante alega que não ficou evidenciado pelo Termo de Verificação se as remessas ao exterior a título de aquisição de “software” teria sido enquadrado como royalties ou assistência técnica, e que isto cercearia seu direito de defesa. Ora, evidente que aquisição de “software” não é assistência técnica, e que esta remessa

ao exterior somente poderia se enquadrar, dentre as alternativas do §2º do art. 2º da Lei 10.168/00, como royalties.

29. Tanto é evidente tal entendimento que, em sua extensa impugnação, a impugnante demonstra que compreendeu perfeitamente que o auto de infração foi causado pela falta de recolhimento da CIDE sobre as remessas efetuadas ao exterior a título de aquisição de "software" (licença de uso), e que estas remessas foram enquadradas como royalties, pois toda a sua defesa, quanto ao mérito, se baseia exclusivamente em desqualificar as referidas remessas como royalties."

Diante do exposto, rejeito as preliminares de nulidade.

DO MÉRITO:

"32. A Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, ao instituir a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), assim dispõe:

"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."

33. O Decreto nº 3.949, de 3 de outubro de 2001, ao regulamentar a Lei nº 10.168, de 2000, assim determina:

"Art. 8º 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 relativos a:

I – fornecimento de tecnologia;

II – prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III – cessão e licença de uso de marcas;

IV – cessão e licença de exploração de patentes.

Parágrafo único. Os contratos a que se refere este artigo deverão estar averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial e registrados no Banco Central do Brasil."

34. A Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, ao proceder alteração na Lei nº 10.168, de 2000, assim dispõe:

"Art. 6º O art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º (...)

(...)

§ 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 técnica 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.

§ 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.

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador." (NR)

Art. 7º A Lei n.º 10.168, de 2000, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 2º-A:

"Art. 2º-A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes."

(...)"

35. O Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, ao regulamentar o disposto na Lei nº 10.168, de 2000 (com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.332, de 2001), no art. 10, reescreve o art. 8º do Decreto nº 3.949, de 2001, incluindo no inciso III "serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes", suprimindo o parágrafo único do art. 8º, ou seja, a partir da vigência da Lei nº 10.332, de 2001, os contratos listados nos incisos I a V não necessitam de averbação no Instituto Nacional da Propriedade Industrial e nem de registro no Banco Central do Brasil.

36. Diante dos dispositivos legais citados e transcritos, observa-se que é contribuinte da referida contribuição a pessoa jurídica domiciliada no País detentora de licença de uso de marcas e de exploração de patentes ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária dos contratos listados no art. 10 do Decreto nº 4.195, de 2001, firmados com residentes ou domiciliados no exterior, mesmo que não averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial e nem registrados no Banco Central do Brasil.

37. Antes de analisar o aspecto tributário do assunto em questão é imprescindível comentar as recentes decisões, tanto do Superior

Tribunal de Justiça - STJ como do Supremo Tribunal Federal - STF, que analisaram questões relativas a conflitos de competência entre Estados e Municípios na tributação dos softwares.

38. O STJ, em acórdão proferido em 04 de março de 1996, no Recurso em Mandado de Segurança n.º 5.934 - RJ, assim decidiu, por unanimidade de votos:

" - os programas de computador, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência de ICMS;

- os programas elaborados especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS."

39. Em 10 de novembro de 1998, foi proferido acórdão no Recurso Extraordinário n.º 176.626-3 - SP, em que os Ministros da Primeira Turma, por unanimidade, decidiram da mesma forma que o STJ, sendo que os programas feitos por encomenda sujeitar-se-iam ao ISS, enquanto os chamados softwares de "prateleira", produzidos em série e comercializados no varejo, por constituírem mercadorias postas no comércio, estariam sujeitos ao ICMS.

40. A distinção entre serviço e mercadoria estabelecida nos referidos acórdãos vale também para o assunto ora versado, à medida que o imposto de renda na fonte e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidirão somente quando o remetente dos valores estiver contratando direito autoral (royalty), que constitui serviço.

41. No tocante ao imposto de renda na fonte, a Portaria MF n.º 181, de 28.09.1989 (DOU de 29.09.1989), ao dispor sobre a tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de software, pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, assim estabelece:

"1. Serão tributados na forma dos arts. 554 e 555, I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 4 de dezembro de 1980-RIR/80, os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores - "software", para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única."

42. A Coordenação-Geral de Tributação-Cosit, através de pareceres, tem reiterado o entendimento de que sofrem a incidência prevista nos arts. 554 e 555 do RIR/80 (art. 710 do Decreto n.º 3.000, de 1999) os rendimentos pagos a residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computador-software, que impliquem na aquisição de direitos autorais para distribuição e comercialização no País, ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única.

43. Passa-se ao exame da matéria, procurando firmar entendimento sobre a hipótese de incidência da CIDE sobre as remessas para o exterior realizadas pela contribuinte em razão da aquisição de licença de uso de software.

44. *A redação do artigo 2º da Lei 10.168/2000, estabelecendo como hipótese de incidência da CIDE as remessas para o exterior realizadas por pessoas jurídicas "detentoras de licença de uso ou adquirentes de conhecimentos tecnológicos" gerou, desde logo, grande controvérsia quanto ao seu efetivo alcance, em função da dúvida se a expressão conhecimentos tecnológicos qualificaria também "licença de uso" ou apenas "adquirente". O entendimento restritivo de que apenas haveria incidência da CIDE nas remessas para o exterior em função de licença de uso de conhecimentos tecnológicos, ainda que defendido por vários analistas, não foi, a princípio, acolhido na esfera administrativa, conforme demonstram algumas Decisões em processo de consulta elaboradas antes do advento do Decreto nº 3.949, de 3 de outubro de 2001, regulamentador da Lei da Cide. Com a publicação do referido ato regulador, porém, tal entendimento foi alterado, já que o parágrafo único de seu artigo 8º estabeleceu a obrigatoriedade de averbação dos contratos no INPI, condição esta só possível de ser atendida por aqueles em que ocorre transferência de tecnologia, conforme artigo 211, da Lei nº 9.279/1996. Com a publicação da Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, verifica-se a ocorrência de uma ampliação das hipóteses de incidência da CIDE, passando a mesma a ser também devida pela pessoa jurídica em razão de:*

- a) celebração de contratos que tenham por objeto a prestação, por residentes ou domiciliados no exterior, de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;*
- b) pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.*

45. *Neste novo contexto, estariam sujeitos à CIDE não só a contratação no exterior de serviços de assistência técnica associados à transferência de know-how, já alcançados pela legislação anterior, como também daqueles ditos "não averbáveis", enquadrados nas categorias de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes.*

46. *Da mesma forma, ao estender a cobrança da contribuição aos valores devidos a título de "royalties", a Lei nº 10.332/2001 incorporou ao seu campo de incidência, os pagamentos efetuados por licença de uso de software, normalmente englobados nesta rubrica. Embora haja alguma controvérsia quanto à caracterização da natureza dos pagamentos realizados em razão do direito de uso de software, já que a Lei nº 9.609/1998 insere os programas de computador no mesmo regime de proteção à propriedade intelectual conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais (art. 2º), tem-se cristalizado o entendimento de que os valores pagos a uma pessoa jurídica pelos direitos de uso de software desenvolvido por encomenda ou adquirido como "master", para fins de reprodução e comercialização futura, são classificados como royalties e como tal sujeitos à tributação com base no artigo 710 do RIR/1999 e não do artigo 709 do mesmo regulamento.*

47. *Enseja tal tratamento a concepção de que somente a pessoa física pode ser autora de uma obra. No Brasil, com a nova Lei de*

Direitos Autorais (Lei 9.610/98), não se reconhece que uma pessoa jurídica pode ser autora de uma obra protegida por direito autoral. Este entendimento encontra respaldo na Lei nº 4.506/1964, que em seu artigo 22 assim dispõe:

"Art. 22. Serão classificadas 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;) *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."

48. *O dispositivo não conceitua como royalties quando os valores são percebidos pelo autor ou criador da obra. Entende-se como criador ou autor da obra, a pessoa física, que no uso de suas faculdades intelectuais elabora uma obra, seja ela literária, artística, científica, ou programa de computador.*

49. *Apesar de uma pessoa jurídica, nos termos do art. 4.º da Lei nº 9.609, de 1988, possa deter os direitos relativos ao programa, nas condições que especifica, a pessoa jurídica, por não ser pessoa natural, não poderá ser considerada autor ou criador do programa. Nesse sentido, poderá ser apenas a detentora dos direitos patrimoniais do programa, ou seja o sucessor do criador ou autor, cabendo ao sucessor, seja ele pessoa física ou jurídica, o recebimento de royalties em decorrência da exploração dos direitos autorais. As empresas, mesmo que bancando todos os custos de sua produção, jamais terão a autoria da obra, cabendo-lhes, sim, a sua titularidade, traduzida no poder de sua exploração econômica (direito patrimonial).*

50. *Assim, classifica como royalties, segundo o artigo acima, os rendimentos decorrentes de uso, fruição ou exploração de direitos autorais quando percebidos por pessoa jurídica, pois somente pessoa física pode ser autor ou criador de obra ou bem. Somente não será royalty quando o rendimento for percebido pelo autor ou criador da obra, sendo que esta só pode ser pessoa física.*

51. *E esclareça-se ainda que a Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989, posterior ao Parecer CST nº 520, de 02 de junho de 1989, ao tratar da tributação dos direitos autorais, não faz distinção entre beneficiários pessoas físicas e jurídicas, não procedendo, portanto, a alegação da consultante que a equiparação de direitos autorais a "royalties" é exclusivamente para pessoas físicas.*

52. *Quanto a definição de royalty, vale observar o "Novíssimo Dicionário de Economia", de Paulo Sandroni (Editora Best Seller-1999), que define royalty como o "valor pago ao detentor de uma*

marca, patente, processo de produção, produto ou obra original pelos direitos de sua exploração comercial. Os detentores recebem porcentagens das vendas dos produtos produzidos com o concurso de suas marcas, ou dos lucros obtidos dessas operações”.

53. Ainda quanto a definição de “royalty”, por sua clareza e pertinência, reproduziremos aqui alguns trechos da Decisão SRRF/7ª RF/DISIT Nº 214/1999, que assim tratou da matéria:

“(…) royalty (revedance para os franceses; canones , para os espanhóis) é um conceito extra-jurídico, de natureza essencialmente econômica, sem um sinônimo em português que nos possa auxiliar na compreensão. Em seu “Dicionário de Economia”, Editora Bloch, Arthur Seldon o define da seguinte maneira:

“ROYALTY. Pagamento feito, por uma pessoa, física ou jurídica, ao dono de propriedade ou ao criador de um trabalho original, para o privilégio de explorá-lo comercialmente. É, essencialmente, um método de partilhar o rendimento das vendas de um produto entre os que concorrem com o financiamento e a habilidade de comercialização e os que contribuem com a propriedade intelectual sob a forma de uma realização original.

O sistema de royalty é comumente usado, por exemplo, quando um autor ou tradutor é pago por um editor segundo uma percentagem do preço de capa de um livro; quando um proprietário fundiário é pago por uma companhia mineradora para o privilégio de explorar o subsolo da sua terra; quando o dono de uma patente é pago por um fabricante pelo direito de reproduzir sua invenção.” (grifos nossos)

Da definição, percebemos que o aspecto essencial do royalty é significar uma divisão da riqueza que é produzida pela conjugação de elementos materiais de produção (pertencentes ao devedor dos royalties) e de elementos intelectuais de produção (pertencentes ao credor). Vem à tona a idéia de que alguém detém a propriedade de um bem (propriedade imóvel, patente, invenção) mas não possui condições de explorá-la da forma ótima, colocando-a no mercado consumidor. Posta a dificuldade ou desinteresse do criador da obra, este transfere a outrem a possibilidade de explorá-la, mediante uma paga – os royalties, justificada em função do proveito econômico que o segundo está obtendo ou, ao que tudo indica, obterá.

Nesse sentido, é de ver que os royalties guardam um nexo com a potencial riqueza a ser produzida. Vale dizer, ele não significa uma remuneração direta pelo esforço pessoal do inventor, mas sim uma forma de participação deste nos resultados produzidos.

Vemos também que nos royalties existe uma relação de lógica entre a atividade do autor (proprietário da patente ou inventor) e da pessoa que promove a exploração da obra. Vale dizer, o objeto do negócio deste último é justamente a exploração direta daquele bem que dá causa aos royalties. Tomamos como exemplo o editor da obra literária, cuja atividade é exatamente a exploração direta, como se sua fosse, da obra de autoria do beneficiário dos royalties, promovendo a reprodução e difusão da peça literária. É, portanto, da essência do fenômeno de que decorre o pagamento de royalties que o seu devedor o



seja em função de destinar a obra ou patente a uma reprodução industrial, dando origem a resultados, a serem partilhados com o criador intelectual.

Temos, de efeito, que o fenómeno económico onde está presente a remuneração relativa aos royalties representa uma cadeia entre (i) o criador da obra ou proprietário do bem, (ii) o explorador da obra e (iii) o consumidor final ou pessoa que se dedique à revenda no varejo do produto concebido."

54. *No presente caso o contribuinte, conforme informado por ela própria em sua impugnação, realiza a comercialização (sublicenciamento) de softwares criados e licenciados por empresas localizada no exterior, pagando-lhes pela licença de uso dos referidos programas. Conclui-se portanto tratar de rendimentos correspondentes à exploração comercial, ou seja, trata-se de "royalty".*

55. *Assim sendo, diante do disposto no art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000 (alterado pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 2001), as pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, estão sujeitas ao recolhimento da Contribuição de Intervenção no Domínio Económico, que é o presente caso em discussão.*

56. *Tal entendimento está totalmente em consonância com a finalidade desta contribuição, pois os valores arrecadados pela CIDE se destinam, conforme art. 1º da Lei 10.168/2000, a financiar os Programas de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, e com a posterior modificações da Lei 10.332/2001, destinam-se também a financiar o Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio, para o Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde, para o Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos – Genoma, para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico e para o Programa de Inovação para Competitividade.*

57. *Tais programas tem o objetivo principal estimular justamente o setor tecnológico brasileiro, visando torná-lo menos dependente da tecnologia externa e evitando a saída de divisas, pagas a título de royalties, à empresas do exterior. Assim, a longo prazo, as empresas estariam contribuindo para que, no futuro, elas não sejam mais obrigadas a remeter royalties às empresas estrangeiras detentoras de tecnologia.*

58. *Assim, o recolhimento da CIDE sobre remessas ao exterior a título de royalties decorrentes da licença de uso de softwares está totalmente em consonância com o objetivo da citada contribuição.*

59. *Vale ainda uma análise em face da identidade entre a base de cálculo e o fato gerador da CIDE e do IRRF. Paralelamente à instituição da CIDE foram introduzidas algumas alterações na alíquota do IRRF, visando a manter inalterado o ônus tributário total a ser suportado pelo contribuinte dos dois tributos. Assim temos:*

EM RELAÇÃO A CIDE:



Lei n.º 10.332, de 19/12/2001

Art. 6.º O art. 2.º da Lei n.º 10.168, de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º

§2.º A partir de 1.º 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.

§ 3.º 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 § 2.º deste artigo.

§ 4.º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

§ 5.º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador." (NR)

EM RELAÇÃO AO IRRF:

MP 2.062-60, de 30/11/2000:

"Art 3º Fica reduzida para quinze por cento da alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre a importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de royalties, de qualquer natureza.

§ 1º Relativamente aos fatos geradores ocorrido a partir de 1º de janeiro de 2001, a alíquota de que trata o caput passa a ser vinte e cinco por cento.

§ 2º A alíquota referida no parágrafo anterior e a aplicável às importância pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, será reduzida para quinze por cento, na hipótese de instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre essas mesmas importâncias.

§ 3º A redução de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á a partir do início da cobrança da referida contribuição."

Reedições da MP 2062-60, de 30/11/2000 (atual MP n.º 2.159-70, de 24/08/2001)

"Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de

qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000".

Lei n.º 10.332, de 19/12/2001:

"Art. 7º A lei n.º 10.168, de 2.000, passa a vigorar acrescida do seguinte artigo 2º-A:

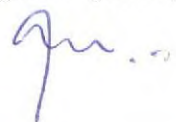
Art. 2º -A - Fica reduzida para (quinze por cento) a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes". (g.n.)

60. Portanto, o justo legislador, quis com isso evitar que, em decorrência da criação da contribuição prevista na Lei 10.168/2000, o contribuinte a ela obrigado em virtude da sua atividade econômica fosse mais onerado, tributariamente, do que os outros que também pagam IRRF sobre royalties remetidos ao exterior mas não estão obrigados a recolher a citada contribuição; um exemplo disso é a remessa de royalties sobre filmes estrangeiros.

61. A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, que tem sua gênese no artigo 149 da CF, foi criada com o fim precípuo de assegurar fonte constante e determinada de recursos para o incentivo do desenvolvimento tecnológico do país. Conforme ressaltado na própria Exposição de Motivos que encaminhou o Projeto de Lei de sua criação ao Congresso Nacional, teria ela base de cálculo coincidente com a do imposto de renda, não representando, porém, tal fato, afronta à vedação do art. 154, I da CF, somente aplicável à hipótese de instituição de novos impostos.

62. As modificações que, gradativamente, foram introduzidas nas alíquotas do IRRF, a partir da MP 2062-60/2000, não deixam dúvidas de que visou a Administração ajustá-las de forma a que a carga tributária total incidente sobre os rendimentos que sofressem a incidência simultânea da CIDE e do IRRF ficasse em 25%. Desta forma, reduziu-se, na medida de sua incorporação ao campo de incidência da contribuição, de 25% para 15% a alíquota do IRRF incidente sobre os rendimentos previstos no art. 708 ou 685, II, ambos do RIR/99, e, elevou-se de 15% para 25% a alíquota do imposto aplicável sobre royalties (art. 710 do RIR/99), para, de pronto, estabelecer a sua redução para 15%, no caso de sua tributação simultânea pela CIDE. A leitura dos dispositivos legais que introduziram as modificações retro comentadas mostra claramente que a aplicação da alíquota reduzida do IRRF esteve sempre condicionada à incidência da CIDE sobre os mesmos rendimentos, remanescendo, caso contrário, a sua tributação pela alíquota de 25% do IRRF.

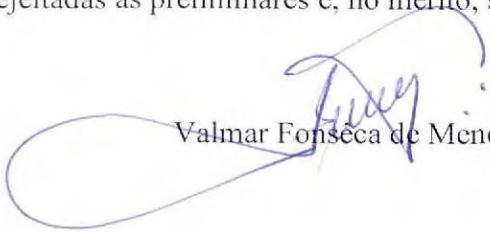
Assim, tendo sido reduzida a alíquota do IRRF de 25% para 15% para as remessas ao exterior a título de royalties de qualquer natureza, é evidente que a impugnante deve recolher a CIDE à alíquota de 10%, pois as modificações operadas na legislação da IRRF foram efetuadas para que fossem mantida o nível da carga tributária com a implementação desta nova contribuição. Observe-se que, conforme demonstrativos de fls. 29 e 30, a impugnante efetuou, no período de



janeiro a setembro de 2002, recolhimentos de IRRF sobre estas remessas à alíquota de 15%.

(...)"

Diante de tão bem fundamentadas razões, voto no sentido de que sejam rejeitadas as preliminares e, no mérito, seja negado provimento ao recurso.



Valmar Fonseca de Menezes