MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº	:	19515.000030/2003-03
Recurso nº	:	129.360
Sessão de	:	24 de maio de 2006
Recorrente	:	INGRAM MICRO DO BRASIL
Recorrida	:	DRJ/SÃO PAULO/SP

R E S O L U Ç Ã O Nº 301-1.594

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência à Repartição de Origem, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
Presidente

LUIZ ROBERTO DOMINGO
Relator

Formalizado em: 23 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: José Luiz Novo Rossari, Atalina Rodrigues Alves, Valmar Fonsêca de Menezes, Irene Souza da Trindade Torres, Carlos Henrique klaser Filho e Susy Gomes Hoffmann. Fizeram sustentação oral o Procurador da Fazenda Nacional Dr. Paulo Riscado Júnior e o advogado Dr. Paulo Senh OAB/SP.

ccs

RELATÓRIO E VOTO

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

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 quisição de programas de computador (*softwares*) feitos à titular do direito de autor, cujos fundamentos estão expeditamente consubstanciados na seguinte ementa:

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

Ementa: 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.

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.

JUROS DE MORA. SELIC.

A cobrança de juros de mora com base na SELIC está em conformidade com a legislação vigente, não sendo da competência desta instância administrativa a apreciação da constitucionalidade de atos legais.

Lançamento Procedente"

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, parte do relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 287/312:

"4. Originou-se a presente ação fiscal através dos Mandados de Procedimento Fiscal 08.1.90.00-2002-04433-0 (fl. 01), do Termo de Início de Fiscalização (fl. 03), e do Termo de Início de Diligência (fl. 25/26) onde a empresa em epígrafe foi intimada a apresentar os livros e os documentos ali arrolados.

5. Do exame levado a efeito na documentação apresentada, foram constatados pelo Agente Fiscal, fatos irregulares, com infringência às normas legais que regem a espécie, descritos no Termo de Verificação de fls. 201 a 203, conforme segue em síntese:

a) Constatou que após os exames da escrita do contribuinte, no que se refere a remessas de valores ao exterior, que a empresa efetuou diversas remessas a titulo de aquisição de "software" entre janeiro e setembro de 2002.

b) Sobre o total de 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 matéria tributável, posto que o contribuinte não as recolheu, nos termos do art. 2º, parágrafos 2º a 4º, da Lei nº 10.168, de 29.12.00, c/c arts. 6º e 7º da Lei nº 10.332, de 19.12.01.

c) A CIDE, a partir de 01.01.2002, é devida nas remessas de valores ao exterior a título de "royalties" e assistência técnica.

6. Em vista das infrações constatadas, foi lavrado o presente Auto de Infração (fls. 206 a 207), no valor total de R$ 23.421.224,98, incluindo-se tributo, multa e juros de mora, estes calculados até 30.12.2002, para constituir o crédito tributário relativo a CIDE, do

período de 01.01.2002 a 30.09.2002, com enquadramento legal exposto as fls. 205 e 207.

7. Regularmente notificada em 16.01.2003, conforme ciência nos próprios autos, a autuada apresentou a impugnação tempestiva de fls. 212 a 251, acompanhada de documentos de fls. 252 a 282, alegando, em suma, o que se segue:

7.1 A impugnante tem por objeto social a importação e comercialização de produtos de informática ("*softwares* ") e, no regular desenvolvimento de suas atividades-fim, efetua constantes pagamentos a empresas residentes e domiciliadas no exterior a título de licença de uso dos "*softwares* ", que são por ela comercializados (sublicenciados) no Brasil.

7.2 Segundo alegação da fiscalização, foi autuada por ter deixado de recolher a CIDE supostamente devida sobre os valores remetidos a empresas residentes e domiciliadas no exterior a título de licença de uso de *softwares*.

7.3 Preliminarmente alega a nulidade do auto de infração por ausência de motivação do ato administrativo, pois segundo o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) o auto de infração conterá, obrigatoriamente, a uffvydescrição do fato. A indicação do motivo legal e a perfeita descrição dos fatos são requisitos indispensáveis à validade do ato administrativo, merecendo ser ressaltado que, não apenas em casos de total ausência de motivação que o ato fica viciado, isto ocorre também nos casos em que não seja pertinente ou que seja inaplicável o dispositivo invocado, ou ainda, se os motivos que levaram à prática dos atos não guardam qualquer correlação entre si, dando ensejo a diversas interpretações.

7.4 No caso concreto, padece o auto de infração tanto de motivação de fato quanto de direito, uma vez que os fatos narrados pela Ilustre fiscalização, além de não estarem corretamente conceituados e descritos, não consistem em fato gerador da CIDE. Não foi indicado quando da descrição da autuação ora resistida o porquê da cobrança da CIDE sobre as remessas efetuadas pela impugnante, ou seja, não restou legalmente demonstrado, dentre os diversos fatos geradores dessa contribuição, a que título as remessas por ela efetuadas foram tidas como ensejadoras do nascimento da obrigação tributária.

7.5 Como a fiscalização não forneceu à impugnante dados suficientes para que essa pudesse ter a exata medida da extensão do suposto ilícito tributário que teria cometido, fica, claramente, caracteriza violação ao princípio da verdade material, bem como cerceamento de direito de defesa.

7.6 Segundo o princípio da busca da verdade material, que norteia a atividade administrativa, cabe ao fisco apurar a essência dos fatos ocorridos para, só depois, concluir pela tributação. Na presente autuação, houve total inobservância deste princípio e, por conseguinte, manifesta violação ao princípio da legalidade, pois limitou-se a fiscalização à transcrição do texto legal que traz os fatos imponíveis da CIDE sem, contudo, indicar sob quais deles estariam subsumidos os fatos praticados pela impugnante, a tanto não equivalendo e menos ainda bastando uma breve e genérica menção à expressão *software* . Cita ensinamentos de renomados juristas e julgados da esfera administrativa para corroborar seu entendimento.

7.7 Alega ainda cerceamento de direito de defesa pois a fiscalização deixou *in albis* a indicação de qual seria a identidade entre os fatos que originaram as remessas efetuadas pela Impugnante e os diversos fatos geradores da CIDE. Nem se diga que por haver no intróito do "Termo de Verificação" uma menção à realização de remessas ao exterior a título de aquisição de "software" e também por constar no encerramento desse Termo que a CIDE é devida "nas remessas ao exterior a título de royalties e assistência técnica" tanto bastaria à defesa da impugnante, já que só por isso fica evidenciado que não tem a impugnante como determinar se a imputação da infração decorreria do pagamento de royalties ou de assistência técnica. Cita ensinamentos de renomados juristas e julgados da esfera judicial para corroborar seu entendimento.

7.8 É inexigível a CIDE sobre a remuneração por licença de uso de *software* , pois, como será demonstrado, não se consiste de royalty nem em assistência técnica.

7.9 No tocante à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico transcreve o art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, o art. 8º do Decreto nº 3.949, de 3 de outubro de 2001, bem como o art. 6º da Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001 (que alterou o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000), o art. 10 do Decreto nº 4.195, de 11.04.2002, concluindo que as hipóteses de incidência da CIDE permaneceram inalteradas, à exceção do inciso III, que acrescentou "serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes" ao rol dos contratos submetidos a tal incidência e, que dentre as hipóteses elencadas não se encontra o pagamento por licença de uso de *software* , já que este não se confunde com pagamento por licença ou uso de marca ou mesmo licença de exploração de patente e tampouco com *royalties* , uma vez que os pagamentos por licença de uso de *softwares* representam pagamento por direito de autor.

7.10Quanto à natureza jurídica dos pagamentos, argumenta que o licenciamento de *software* é uma operação peculiar, uma vez que

nesta transação não há qualquer transferência de propriedade do programa de computador do vendedor para o comprador, mas sim, uma autorização de uso da obra pelo autor ou criador desta e, que os programas de computador são formados por um conjunto de rotinas e instruções que são codificadas numa linguagem técnica específica capaz de viabilizar a operacionalização dos computadores.

7.11 Transcreve os arts. 1º (que define o "conceito" de *software*) e 2º (que confere o mesmo regime de proteção das obras literárias) da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, concluindo que a legislação brasileira, mais notadamente a Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989, caracterizou o licenciamento de *software* como verdadeiro licenciamento de direito de autor.

7.12Alega que o pagamento por direito de autor (direitos autorais) não pode confundir-se com *royalties* , pelos seguintes motivos:

i) o art. 22 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, elimina a possibilidade da equiparação da exploração de direitos aos *royalties* quando o respectivo pagamento for percebido pelo autor ou criador do bem ou da obra;

ii) os pagamentos por direitos de autor não sofrem a limitação de dedutibilidade, própria para *royalties* , estabelecida pelo art. 355 do Regulamento do Imposto de Renda, segundo o acórdão nº 108-1.502, de 1994, publicado no DOU de 17 de abril de 1997, do Egrégio Conselho de Contribuintes;

iii) que a própria Superintendência da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, por meio da Decisão nº 16, de 2001, esclareceu que a incidência do imposto de renda na fonte sobre pagamentos de *software* ao exterior representa verdadeiro direito de autor;

iv) que a Coordenação do Sistema de Tributação, por meio do Parecer CST nº 520, de 2 de junho de 1989 (processo nº 10168.008159/88-65) dispôs claramente que "(...) A equiparação de direitos autorais a "*royalties*" foi feita exclusivamente para fins de classificação de rendimentos de pessoa física, não cabendo essa equiparação para as pessoas jurídicas, por ausência de previsão legal.(...)";

v) que a diferença entre royalties e direito autoral ainda é reconhecida pela legislação do imposto de renda, em especial os arts. 709 e 710 do Decreto nº 3.000, de 1999.

7.13Assim, uma vez demonstrado seu entendimento no tocante ao aspecto específico da natureza dos pagamentos efetuados (que se qualificam como pagamentos por direito de autor) e diante do

regime de tributação traçado pelo *caput* do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, que deve ser interpretado conjuntamente com os Decretos nº 3.949, de 2001, e nº 4.195, de 2002, que o regulamentou, conclui-se que a exigência da CIDE sobre pagamentos ao exterior decorrentes de contratos de licença de uso de software é absolutamente descabida.

7.14Ainda, para corroborar seu entendimento, cita e transcreve trechos do Parecer CONJUR/MCT-PEMA nº 72/2002, prolatado em 11 de junho de 2002, do Ministério da Ciência e Tecnologia, que pronunciou-se exatamente sobre o assunto em voga, afastando a cobrança da CIDE da forma pretendida pela fiscalização. O referido parecer divisa, de forma cristalina, o abismo existente entre os conceitos de direito industrial ("royalties") e direitos autorais, bem como o correto enquadramento, dentre ambos, das operações de softwares, análise esta que se mostra essencial para o correto delineamento da regra-matriz incidência da CIDE.

7.15Alega que compete ao Ministério da Ciência e Tecnologia a elaboração de tal parecer, pois a incidência da CIDE impacta de forma inquestionável na política de pesquisa cientifica e tecnológica, bem como na política de desenvolvimento de informática e automação, seja em virtude da destinação de suas receitas, seja em virtude de sua infundada cobrança de empresas autuantes nessa área. Que o mérito do parecer em exame, coube a tarefa de alocar, com exatidão e clareza, a natureza jurídica das operações de "software" dentro do âmbito do Direito Autoral. Assim, não avançou em área de exclusiva competência do Ministro da Fazenda, relacionada à fiscalização e arrecadação de tributos, muito menos no que tange à fiscalização e cobrança da CIDE em específico.

7.16 Alega a impossibilidade da incidência da Taxa Selic, pois apesar de prevista no art. 13 da Lei nº 9.065/95, não se pode admiti-la em hipótese alguma, na medida em que se trata de taxa de juros excessiva. Embora o parágrafo 1º da art. 161 do CTN contemple a hipótese da lei dispor sobre taxa diversa, tal permissão não implica em que a taxa de juros aplicáveis a créditos tributáveis possa ultrapassar o percentual de 1% ao mês, posto que o item "a" do art. 4º da Lei nº 1.521/51, proíbe a cobrança de juros superiores à taxa permitida em lei, sob pena de cometimento de crime de usura pecuniária. E ainda, a Constituição Federal reconhece como limite máximo dos juros a taxa de 1% ao mês, consoante dispõe o parágrafo 3º do art. 192. Cita julgado da esfera judicial para corroborar seu entendimento.

7.17 Assim, verifica-se que a aplicação da Taxa Selic, por ser utilizada com fito ressarcitório, moratório de correção monetária,

gera enorme discrepância entre os juros legais na legislação de regência e os índices a ela equivalentes.

7.18É absurda a delegação ao próprio Poder Público em ditar qual será a taxa Selic, que em última instância irá ser somada a seu débito fiscal e aumentar o valor devido sem lei que o estabeleça."

Intimada da decisão de primeira instância, a Recorrente apresentou, tempestivamente, razões de recurso, alegando em suma os mesmos argumentos trazidos na impugnação, em relação aos quais destaco:

a) preliminar de nulidade do lançamento por ausência de motivação do ato administrativo, na medida em que a fiscalização não explicitou como a remessa de pagamento de direito autoral poderia ser enquadrada em uma das hipóteses previstas pelas Leis n.ºs 10.168, de 29/12/2000 e 10.332, de 19/12/2001, regulamentadas pelos Decretos n.^{os} 3.949, de 03/10/2001 e 4195, de 11/04/2002;

b) preliminar de nulidade do lançamento por violação ao princípio da verdade material, uma vez que entende que houve um desvirtuamento da característica e do conceito jurídico da remessa feita ao exterior para estender irregularmente a incidência da Contribuição;

c) preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento de defesa por falta de indicação de qual seria a identidade entre os fatos e a hipótese de incidência;

d) quanto ao mérito, que há distinção entre pagamento de direitos de autor e royalties; que a remessa feita não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no art. 8º do Decreto que regulamentou a Lei da CIDE; e repisou os demais argumentos já aduzidos na impugnação.

Pelo que se vê, a par das preliminares levantadas, a questão meritória trazida nos autos congrega um embate jurídico entre posições e interpretações distintas acerca da incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre as remessas de contraprestações pela aquisição de licenças de uso de programas de computador (softwares) destinados ao sublicenciamento.

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 semânitco 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 subseqüente 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 deslinte 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.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2006

LUIZ ROBERTO DOMINGO – Relator