



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

Processo nº 19740.000489/2008-40
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.157 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2013
Matéria CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. ROYALTIES POR LICENÇA DE SOFTWARE.
Recorrente BRASIL VEÍCULOS CIA DE SEGUROS
Recorrida DRJ RIO DE JANEIRO I - RJ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Data do fato gerador: 09/09/2004, 12/11/2004, 24/08/2005, 20/10/2005

PAGAMENTOS DE ROYALTIES AO EXTERIOR. LICENÇA DE USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). FATOS GERADORES ATÉ 31/12/2005. INCIDÊNCIA INDEPENDENTE DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA.

No período anterior a 1º de janeiro de 2006, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, incide sobre os pagamentos ao exterior pela cessão ou licença de uso de programa de computador (software), independentemente de haver transferência de tecnologia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

JÚLIO CESAR ALVES RAMOS - Presidente

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Clauter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Ângela Sartori, Fernando Marques Cleto Duarte e Júlio César Alves Ramos.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da 4ª Turma da DRJ que deu provimento parcial à Impugnação, mantendo em parte auto de infração relativo à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre remessas ao exterior, instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, alterada pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001. Os valores da CIDE foram acompanhados de juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

Por resumir o que consta dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância:

O entendimento para a lavratura do lançamento em pauta encontra-se abaixo descrito, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 97/107):

a) O setor de programação da antiga DEINF, ao constatar alguns recolhimentos de IRRF —Royalties e Assistência Técnica efetuados em 2004 e 2005 entrou em contato com a fiscalizada, a fim de saber o motivo do não recolhimento da CIDE, tendo em vista que deveria ter sido efetuado junto com o IRRF;

b) Assim, em 31/05/2007, aquele setor solicitou esclarecimentos sobre a falta de recolhimento da Cide - Remessas para o Exterior, que deveria ter ocorrido concomitantemente aos recolhimentos de IRRF datados de 09/09/2004; 12/11/2004; 24/08/2005 e 20/10/2005;

c) Após o pedido de prorrogação datado de 13/06/2007, a empresa respondeu com data de 18/06/2007. Na resposta afirmou que os softwares adquiridos não eram customizados e sim comercializados em larga escala, sendo comumente denominados como "software de prateleira"; que a aquisição é equiparada à circulação de mercadorias e, como tal, submetida ao tratamento tributário que lhe é peculiar e que recolheu o IRRF equivocadamente; informou também que as DCTF estariam sendo retificadas e que os valores recolhidos seriam recuperados visando à devida compensação;

d) Em 29/06/2007 apresentou como documentação comprobatória um contrato de cessão de direito de uso do software "The Tricast Suíte";

e) Ocorre que consta no contrato a prestação de alguns serviços pelo fornecedor do software, entre outros itens. Dessa forma, foi emitida pelo Serviço de Programação desta Delegacia a presente inferência fiscal para apuração e lançamento dos valores devidos de CIDE, relativos ao período compreendido entre janeiro de 2004 a dezembro de 2006;

f) Em 29/06/2004, a fiscalizada assinou com a empresa francesa Tricast S/A um contrato (fls.22/30 e 33/34) que teve como objeto a cessão do direito de uso de um software chamado "The Tricast Suíte", bem como das prestações pela companhia francesa, dos serviços de instalação, formação de usuários, manutenção,

assistência aos usuários e atualização dos sistemas, do guia de usuário e do ajuda;

g) Assim, os honorários incluem fornecimento e direito de uso dos sistemas escolhidos, instalação, assistência por e-mail e telefone, atualização e resolução dos "bugs", melhoramento sobre os módulos adquiridos com o fornecimento de novas versões dos sistemas sem cobrar novos honorários, visitas regulares de executivos da empresa fornecedora, user's guide e formação e treinamento em português;

h) Em 05/08/2005, foi firmado pelas partes um termo aditivo, que acrescenta ao contrato original o módulo Tricast Export. Tal aditivo não altera os demais itens do contrato inicial;

(...)

j) O contribuinte efetuou recolhimentos relativos ao IRRF - Royalties e Assistência Técnica (0422), conforme quadro abaixo:

(...)

l) Dessa forma, constituíram base de cálculo para o presente lançamento os montantes efetivamente remetidos ao exterior, bem como os totais recolhidos a título de IRRF;

m) A CIDE, instituída pela Lei nº 10.168/2000, incide sobre valores remetidos ao exterior relativos a royalties e assistência técnica. Por se tratar de um software personalizado, há a incidência de CIDE. O período a ser fiscalizado é o de 01/01/2004 a 31/12/2006;

(...)

p) Examinando-se a cópia do contrato assinado em 29/06/2004 entre a fiscalizada e a empresa francesa Tricast S/A, verifica-se que o software adquirido não é do tipo customizado (de prateleira), como alegado pela empresa em 18/06/2007. Trata-se de software que será adaptado às necessidades da empresa contratante, uma vez que os preços negociados incluem a instalação de todos os módulos, a formação dos usuários, assistência técnica, manutenção e atualizações;

q) Além disso, o objetivo da Tricast consistia em transferir todo o seu know how e a sua experiência, conjuntamente com a licença de direito de uso dos seus sistemas;

r) O contrato também menciona que entre os serviços incluídos (item 5 da página 7) encontram-se melhoramentos sobre os módulos adquiridos, visitas regulares dos executivos da empresa fornecedora além de consultorias que podem vir a ser solicitadas pelo adquirente;

s) Pode-se verificar que a aquisição do software em questão não sofreu dita tributação, pois foram encontrados alguns recolhimentos de Imposto de Importação, com valores pequenos

e efetuados em datas diferentes daquelas dos recolhimentos de IRRF. Não foram recolhidos valores referentes ao IPI;

t) Não ocorrendo o tratamento tributário de aquisição de mercadoria no mercado exterior, deveria haver o tratamento de aquisição de um serviço (que parece ser o caso) e que, ao que tudo indica, o contribuinte não fez.

Devidamente cientificada (fls. 109) em 30/09/2008, a interessada, em 30/10/2008, apresentou impugnação (fls. 140/152), instruída com a documentação de fls.153/258, alegando, em síntese, o que se segue:

a) As remessas para o exterior executadas pela impugnante trataram exclusivamente de pagamentos pelo uso de licença do software "Tricast Suite", objeto de contrato entre as partes, compreendendo, em um primeiro momento os módulos "Tricast Base"; "Tricast Administração de Produtos"; "Tricast Criação de Tarifa"; "Tricast Tendências e Projeções"; "Tricast Perfil de Clientes" e "Tricast Sinistros" em versão Mono Posto ou "Stand Alone" para "Windows NT" ou "Unix", podendo o descritivo de cada item ser verificado na página 2 do contrato original;

b) Acrescentou-se posteriormente ao contrato o módulo "Tricast Export" e após o módulo "Tricast Reporting";

c) Dessa forma, a impugnante pagou pela licença de uso de um software dotado de vários módulos ou ferramentas que instalados sobre uma base "Windows NT" ou "Unix" permitem a execução de rotinas e tarefas de modo pré-determinado e com grande vantagem operacional;

d) Importante notar que o programa de computador em questão dispensa trabalho de personalização ou customização, podendo ser instalado em qualquer usuário, por parte do "Tricast", sem qualquer modificação nas instruções originais que compõem os módulos "Tricast Suite", conforme também confirma carta assinada pelo Sr. Francis Guenard em 30/08/2007;

e) Ademais, como parte integrante do contrato de licenciamento do software, a "Tricast" oferece, como de praxe no mercado, outros serviços de natureza acessória, que visam o correto funcionamento do produto licenciado. Estes serviços bem básicos, no contexto desses contratos de licença de uso, compreendem a instalação, manutenção, formação e suporte aos usuários e a atualização, podendo o detalhamento de cada item também ser verificado no corpo do contrato em referência;

f) Quanto ao recolhimento da CIDE, a impugnante de fato não o fez por entender que o mesmo não era devido, em função da legislação aplicável não exigir o pagamento desta contribuição sobre contratos de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, considerando que a contraprestação pela licença não configura pagamento de royalty de qualquer natureza, mas simples pagamento de direitos ao autor;

g) Forçoso reconhecer neste ponto que a impugnante recolheu o imposto de renda na fonte sobre os valores remetidos ao exterior sob o código 0422, referentes a "Royalties e Pagamento de

Assistência Técnica, quando deveria ter recolhido sob o código 0473 "Renda e Proventos de Qualquer Natureza";

h) Entretanto, a falha é escusável tendo em vista que decorreu da orientação imperfeita contida no MAFON em função da Receita Federal não haver feito texto do mesmo a distinção entre o pagamento feito diretamente ao "Autor da Obra" e o decorrente de um outro tipo de contrato em que se cobra como contraprestação um royalty;

i) Verifica-se que a legislação de regência é absolutamente cristalina no sentido de afastar a incidência da CIDE sobre a remuneração pela licença de uso do "software", salvo no caso em que ocorra transferência de tecnologia;

j) Destarte, resta confirmado o equívoco da tentativa de capitulação no código 0422 do MAFON dos pagamentos referentes ao licenciamento de "software", confirmando-se como o mais correto o código 0473, cuja alíquota também seria a de 15%, sem qualquer prejuízo para o Erário no que diz respeito à incidência do IRRF;

k) Não pode, de forma alguma, prosperar o entendimento do Auditor Fiscal autuante, no sentido de que teria ocorrido transferência de tecnologia no caso dos "softwares" licenciados pela Tricast à impugnante, pelo simples fato da licenciante ter prestado suporte para o correto manuseio dos aplicativos por parte da licenciada de forma acessória ao contrato de licenciamento;

l) A transferência de tecnologia, segundo aponta a legislação, ocorre apenas quando existe a transferência do código fonte e das demais informações que permitem ao adquirente conhecer, modificar e desenvolver o próprio "software" adquirido;

m) Sanado o equívoco, aplica-se integralmente o entendimento exposto pelo próprio Fisco no auto de infração, no sentido de que não incide a CIDE no caso de remuneração de licença ou de direito de venda de programa de "software", mas tão somente quando ocorre a transferência de tecnologia;

n) Cumpre ressaltar que a base legal citada pelo Auditor Fiscal, ao concluir pela incidência da CIDE, conjuga-se em absoluta sintonia com tudo até aqui sustentado pela autuada em suas razões de defesa, tendo em vista que a atual redação da Lei da CIDE, com as inclusões feitas pela Lei nº 11.452/2007, afasta a incidência da CIDE sobre o licenciamento de programas de computador, salvo, como visto, nas hipóteses em que houver a transferência de tecnologia;

o) Inexplicavelmente, o Fisco, após concluir corretamente sobre a não incidência da CIDE, refez a sua posição, usando como base as inclusões feitas pela Lei nº 10.332/2001 à Lei nº 10.168/2000, antes comentada, cuja interpretação, conforme visão de alguns setores da Receita Federal, poderia resultar, também, de forma equivocada, no sentido de que haveria a

incidência da CIDE, em linha com as decisões e soluções de consultas anexadas pelo mesmo Auditor Fiscal para sustentar seu ponto;

p) Não poderia ser invocada interpretação legislativa já ultrapassada e devidamente esclarecida por outra lei (11.452/2007) superveniente, no sentido de não haver, definitivamente, a incidência da CIDE sobre a remuneração pela licença de uso do programa de computador;

q) Ao não observar o lapso temporal ocorrido, o Fisco ainda cometeu um equívoco de natureza mais grave, tendo em vista que incluiu, na apuração do suposto crédito tributário devido, o valor de uma CIDE que seria devida sobre remessa feita para o exterior em período a respeito do qual não resta nenhum tipo de controvérsia (29/08/2006: R\$ 175.972,00);

A DRJ cancelou o valor correspondente ao fato gerador de 29/08/2006, mantendo os anteriores a 1º de janeiro de 2006. A ementa do acórdão recorrido é a seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 08/09/2004 a 29/08/2006

CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. PAGAMENTOS DE ROYALTIES. CONTRATOS DE LICENÇA DE USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE).

A empresa signatária de contrato de cessão ou licença de uso de programa de computador (software), independentemente de estarem atrelados à transferência de tecnologia, caracterizava-se na condição de sujeito passivo da CIDE, no que concerne às remessas efetuadas ao exterior, sob a forma de remuneração ou royalties.

OPERAÇÕES REALIZADAS A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2006. MOTIVAÇÃO INSUFICIENTE. IMPROCEDÊNCIA.

Em razão do disposto nos arts. 20 e 21 da Lei nº 11.452, de 2007, as remessas para o exterior, relativas a contratos de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software), passaram a estar sujeitas à incidência da Cide, apenas quando ocorrer a transferência da correspondente tecnologia. Ausente prova neste sentido, deve ser cancelada a exigência.

No Recurso Voluntário, tempestivo, a contribuinte insiste na improcedência total do lançamento, repisando argumentos da Impugnação e refutando o acórdão da DRJ.

Não houve remessa de ofício, por ser o valor exonerado pela DRJ inferior ao limite de alçada.

É o relatório, elaborado a partir do processo digitalizado.

Voto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

Como relatado, a DRJ cancelou o único fato gerador posterior a 31 de dezembro de 2005, sem recurso de ofício, de modo que cabe analisar nesta oportunidade somente os fatos geradores ocorridos em 2004 e 2005. A interpretação do acórdão recorrido, segundo a qual antes de 1º de janeiro de 2006 a circunstância de ter havido (ou não) transferência de tecnologia é irrelevante, me parece a melhor. Cabe repetir o trecho do voto da DRJ sobre essa questão:

Contudo, o fato de ter havido ou não transferência de tecnologia toma um caráter secundário no presente caso, (ano de 2004/2005), uma vez que somente a partir de 01- 01-2006, em decorrência dos artigos 20 e 21 da Lei nº 11.452, de 2007, é que a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software) que não envolvessem a transferência da correspondente tecnologia, é que não estariam sujeitas à incidência da CIDE.

Assim, até 31 de dezembro de 2005, a empresa signatária de contratos de cessão de licença de uso de software, independentemente de estarem atrelados à transferência de tecnologia, era contribuinte da CIDE, relativamente às remessas efetuadas ao exterior.

Só haveria dúvida, em relação aos fatos geradores anteriores a 1º de janeiro de 2006, se o § 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, introduzido pelo art. 20 da Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007, fosse meramente interpretativo. Mas a Lei nº 11.452 afasta a hipótese, por determinar expressamente, no seu art. 21, a eficácia a partir de 1º de janeiro de 2006. Observe-se:

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

“Art. 2º.....

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

.....” (NR)

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

Diante da norma introduzida pelo referido § 1º-A, e sendo certo que a Recorrente remeteu ao exterior royalties devidos pela licença de uso de programa de computador (*software*), até 31 de dezembro de 2005 a CIDE era devida independentemente de os serviços contratados envolverem ou não transferência de tecnologia. A norma a ser aplicada, antes de 1º de janeiro de 2006, é a extraída do *caput* do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, desprezando-se o seu § 1º-A. O texto legal é o seguinte (negrito acrescentado):

*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.(Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)*

O conectivo “ou”, empregado na prescrição normativa acima, tem função includente. Assim, antes de introduzido o § 1º-A no art. 2º em comento a norma determinava que tanto a pessoa jurídica apenas detentora de licença de uso quanto a adquirente de conhecimentos tecnológicos, além da signatária de contratos com transferência de tecnologia – qualquer uma dessas três contratantes – era contribuinte da CIDE em tela. Daí não assistir razão à Recorrente, descabendo qualquer reforma no acórdão recorrido.

A Solução de Consulta nº 558, de 2007, da 8ª Região Fiscal, já mencionada pela DRJ, esclareceu a diferença entre os dois períodos – até 31 de dezembro de 2005 e de 2006 em diante -, ao informar o seguinte:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico — CIDE LICENÇA DE USO - Programas de Computador (Software)

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

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

Dispositivos Legais: Art. 11 da Lei nº 9.609, de 19.02.1998; art. 2º da Lei nº 10.168, de 29.12. 2000 (alterado pelo art. 6. da Lei nº 10.332, de 19.12.2001, e art. 20 da Lei nº 11.452, de 27.02.2007); e art. 10 do Decreto nº 4.195, de 11.04.2002.

A corroborar a interpretação ora adotada, o acórdão abaixo da CSRF:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/03/2013 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em 10/03/2013 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em 12/03/2013 por JULIO CESAR A LVES RAMOS

Impresso em 20/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 19740.000489/2008-40
Acórdão n.º 3401-002.157

S3-C4T1
Fl. 352

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002

CIDE-ROYALTIES. REMESSA DE ROYALTIES PARA RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR INCIDÊNCIA.

O pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de royalties, a qualquer título, a residentes ou domiciliados no exterior são hipóteses de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico criada pela Lei 10.168/2000. Para que a contribuição seja devida, basta que qualquer dessas hipóteses seja concretizada no mundo fenomênico. O pagamento de royalties a residentes ou domiciliados no exterior royalties, a título de contraprestação exigida em decorrência de obrigação contratual, seja qual for o objeto do contrato, faz surgir a obrigação tributária referente a essa CIDE.

(CSRF, 3ª Turma, Acórdão nº 9303-01.86, processo nº 13896.003705/200263, Recurso nº 335.05, sessão de 06 de março de 2012, relator Cons. Henrique Pinheiro Torres, maioria)

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Emanuel Carlos Dantas de Assis