



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13864.720156/2016-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.359 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrente SOFTWAREONE COMERCIO E SERVICOS DE INFORMATICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e não incorrendo em nenhuma das causas de nulidade dispostas no art. 59 do mesmo diploma legal, encontra-se válido e eficaz.

REGIME DE APURAÇÃO. EMPRESA DE SERVIÇO DE INFORMÁTICA. SOFTWARE IMPORTADO. CONCEITO.

O conceito de “software importado”, termo utilizado no § 2º do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, que trata da exceção ao regime cumulativo da COFINS disposto no inciso XXV desse mesmo art. 10, não pode ser buscado no Direito Aduaneiro, uma vez que software não é considerado uma mercadoria para fins aduaneiros, não podendo se falar em importação física de software, em registro de declaração de importação de software, em classificação fiscal de software, em valoração aduaneira de software ou em desembaraço aduaneiro de software. O “software importado”, para fins do disposto no § 2º do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, é aquele desenvolvido fora do País e para cá “trazido” por qualquer meio, seja em um suporte físico, seja por meio de download pela internet.

REGIME DE APURAÇÃO. EMPRESA DE SERVIÇO DE INFORMÁTICA. RECEITAS AUFERIDAS COM A COMERCIALIZAÇÃO DO DIREITO DE USO (LICENCIAMENTO) DE SOFTWARE DESENVOLVIDO POR TERCEIRA EMPRESA.

As receitas auferidas por empresa de serviço de informática com a comercialização do direito de uso (licenciamento) de software desenvolvido por terceira empresa estão sujeitas ao regime não cumulativo da COFINS, não se aplicando a essas receitas a exceção prevista no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e não incorrendo em nenhuma das causas de nulidade dispostas no art. 59 do mesmo diploma legal, encontra-se válido e eficaz.

REGIME DE APURAÇÃO. EMPRESA DE SERVIÇO DE INFORMÁTICA. SOFTWARE IMPORTADO. CONCEITO.

O conceito de “software importado”, termo utilizado no § 2º do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, que trata da exceção ao regime cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep disposto no inciso XXV desse mesmo art. 10 (aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep por força do inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003), não pode ser buscado no Direito Aduaneiro, uma vez que software não é considerado uma mercadoria para fins aduaneiros, não podendo se falar em importação física de software, em registro de declaração de importação de software, em classificação fiscal de software, em valoração aduaneira de software ou em desembaraço aduaneiro de software. O “software importado”, para fins do disposto no § 2º do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, é aquele desenvolvido fora do País e para cá “trazido” por qualquer meio, seja em um suporte físico, seja por meio de download pela internet.

REGIME DE APURAÇÃO. EMPRESA DE SERVIÇO DE INFORMÁTICA. RECEITAS AUFERIDAS COM A COMERCIALIZAÇÃO DO DIREITO DE USO (LICENCIAMENTO) DE SOFTWARE DESENVOLVIDO POR TERCEIRA EMPRESA.

As receitas auferidas por empresa de serviço de informática com a comercialização do direito de uso (licenciamento) de software desenvolvido por terceira empresa estão sujeitas ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, não se aplicando a essas receitas a exceção prevista no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 (dispositivo aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep por força do inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Laércio Cruz Uliana (relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles. Manifestou intenção de declarar voto o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima..

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior - Relator

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e por bem reproduzir os fatos, transcrevo o Relatório DRJ:

Trata-se de ação fiscal levada a efeito em face da pessoa jurídica denominada Softwareone Comércio e Serviços de Informática Ltda., domiciliada na Rua Arizona, 1422, Andar 16, Cidade Monções, em São Paulo/SP, inscrita no CNPJ sob o nº 08.270.727/0001-09.

O procedimento teve por objetivo verificar a regularidade fiscal da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins dos meses de janeiro a dezembro de 2012, em conformidade com o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF nº 08.1.90.00- 2015-01657-8.

Nesse período, a fiscalizada ficou sujeita ao regime não-cumulativo dessas contribuições, de que tratam a Lei nº 10.637/2002 e a Lei nº 10.833/2003, porquanto apurou o Imposto de Renda com base no Lucro Real. No entanto, tributou a maior parte das suas receitas pelo regime cumulativo, de que trata a Lei nº 9.718/1998, amparando-se no art. 10, inciso XXV, e art. 15, inciso V, da Lei nº 10.833/2003.

As verificações fiscais efetuadas tomaram por base informações contidas nos sistemas internos da RFB, em especial nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), na Escrituração Fiscal Digital das Contribuições (EFD Contribuições) e na Escrituração Contábil Digital (ECD), acessadas por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), bem como em informações, documentos e arquivos magnéticos obtidos no curso da ação fiscal.

Com os trabalhos realizados, foram constatadas irregularidades na apuração e no recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins do período que impuseram a lavratura dos competentes autos de infração para constituição de ofício dos respectivos créditos tributários, conforme consta do Relatório Fiscal (fls. 718/732), onde consta quadro comparativo (fls. 726/727), onde estão dispostos os valores mensais das receitas com o licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares importados da Microsoft, dos EUA, tributados indevidamente pelo regime cumulativo.

Referidos valores correspondem aos totais mensais apurados nos anexos únicos aos Termos de Intimação Fiscal (TIF) lavrados em 30/06/2016 e 05/08/2016, subtraídos dos valores das notas fiscais canceladas indicadas pela fiscalizada na resposta a essas intimações, cujos cancelamentos foram confirmados em consulta ao portal da Prefeitura de São Paulo (nfpaulistana.prefeitura.sp.gov.br).

Assim, o AFRFB concluiu que a manifestante apurou valores a pagar em valores inferiores aos devidos, impondo o lançamento de ofício das diferenças constatadas, consideradas insuficiências nos recolhimentos dessas contribuições.

Assim, no quadro de fls. 730/731, o AFRFB consolidou mês a mês os valores das receitas detalhadas no Anexo único do relatório, tributadas indevidamente pela fiscalizada pelo regime cumulativo, lançando de ofício das diferenças constatadas, consideradas insuficiências nos recolhimentos dessas contribuições.

Diante das irregularidades apuradas na ação fiscal, descritas no relatório de fls. 718/732, foram lavrados os competentes autos de infração da contribuição para o PIS/Pasep (fls. 740/746), no valor de R\$ 3.611.679,58 e da Cofins (fls. 747/753), no valor de R\$ 16.613.726,42, para fins de lançamento de ofício dos créditos tributários apurados.

O impugnante foi devidamente cientificado dos autos de infração no dia 14/12/2016, conforme Aviso de Recebimento de fls. 757.

A Impugnação de fls. 760/802, foi apresentada em 13/01/2017 (ver fls. 759), onde em síntese o contribuinte faz as seguintes alegações:

PRELIMINAR DE NULIDADE:

Vício na Definição da Base de Cálculo Autuada O lançamento fiscal deve ser julgado nulo, em observância ao artigo 142 do CTN, artigo 10 do Decreto 70.235/72 e ao artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, tendo em vista que o cálculo da exigência fiscal autuada desconsiderou totalmente os créditos de PIS e COFINS passíveis de apuração no período pela Impugnante quando da reclassificação da tributação de suas receitas do regime cumulativo para o regime não-cumulativo.

NO MÉRITO:

A impugnante descreve as suas atividades, aduzindo que em 2012 auferiu receitas com o licenciamento de direito de uso de programas de computadores (softwares) para os seus clientes, os quais são domiciliados no Brasil.

Aduz que o direito de distribuir a licença de uso do software pela impugnante não pode ser considerado nem como uma importação de bens (pela ausência de desembaraço aduaneiro) e nem como serviços provenientes do exterior (ausência de personalização).

Quanto ao regime de tributação, aduz que apura o seu resultado segundo o lucro real e, portanto, está obrigada à adoção do regime não-cumulativo para fins de apuração de PIS e COFINS. Contudo, oferece parte de suas receitas à tributação pelo regime cumulativo do PIS e da COFINS, com base no artigo 10, inciso XXV e artigo 15, inciso V, da Lei 10.833/03.

Quanto ao software licenciado do exterior pela impugnante, aduz que atua como representante da Microsoft e nesse sentido é incabível a confusão do direito de distribuir a licença de uso do software com o programa de computador em si, não subsistindo a alegação de que esta teria importado softwares da Microsoft. Assim, as receitas da impugnante decorrentes do licenciamento do direito de uso de software, no Brasil, de titularidade da Microsoft, abrangidos pelos contratos de direitos de distribuição de licenças de uso de software, devem ser tributadas pela modalidade cumulativa do PIS e do COFINS.

Quanto ao software de terceiros ou licenciado no exterior por terceiros, aduz que o artigo 10, inciso XXV da Lei 10.833/03 não faz qualquer referência ao fato do software licenciado deve ser próprio e muito menos de que a regra não valeria para o software de terceiros.

Razões para o Regime Cumulativo no caso de Serviços de Informática: aduz que as receitas auferidas pelas empresas de serviços de informática sofreu grande impacto negativo com a mudança da sistemática de cobrança do PIS e da COFINS do sistema cumulativo para o sistema não-cumulativo. Com a intenção de minimizar essas distorções, foi publicada a Lei 11.051/2004, que sujeitou à modalidade cumulativa as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, ao inserir o inciso XXV no artigo 10 da Lei 10.833/03, reforçando o entendimento de que a impugnante está obrigada ao regime cumulativo de PIS e da COFINS.

Inaplicabilidade de juros sobre a multa de ofício: aduz a impugnante que deve ser afastada em razão da total ausência de previsão legal expressa que autorize tal cobrança.

DOS PEDIDOS:

(i) Preliminarmente, julgue nulo o lançamento fiscal, tendo em vista que o cálculo da exigência fiscal auferida desconsiderou totalmente os créditos de PIS e COFINS passíveis de apuração no período pela impugnante quando da reclassificação da tributação de suas receitas no regime cumulativo para o regime não-cumulativo;

(ii) No mérito, julgue improcedente o lançamento fiscal ora combatido e, em face disso, determine o cancelamento dos Autos de Infração de PIS e COFINS lavrados, inclusive no tocante aos acréscimos legais, tendo em vista que a impugnante licencia o direito de uso de software e está obrigada, portanto, à apuração das contribuições sociais segundo o regime cumulativo, (iii) Afaste, caso mantida a autuação, a cobrança dos juros sobre a multa de ofício, haja vista a ausência de autorização legal para tal cobrança.

Seguindo a marcha processual normal, foi julgado improcedente nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012 REGIMES DE APURAÇÃO. EMPRESAS DE SERVIÇOS DE INFORMÁTICA.

Por força do disposto no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Cofins as receitas auferidas por empresas de serviços de informática em decorrência das atividades de desenvolvimento de software e de seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como da prestação de serviços de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de softwares, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.

Para fazer jus à apuração cumulativa da Cofins é necessário que se comprove que a receita auferida advinha da prestação dos serviços acima listados, e que os mesmos tenham sido faturados de forma individualizada.

Não se encontrando os serviços de processamento de dados e congêneres dentre os serviços expressamente relacionados pelo inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, as receitas deles decorrentes estão sujeitas ao regime não cumulativo de apuração, dado auferidas por pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

AUTOS DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS.

SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA.

Os Autos de Infração (AI's) encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigidos nos termos da Lei.

Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS A apresentação de provas, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

PIS. MESMOS ELEMENTOS FÁTICOS DA COFINS.

Por envolver os mesmos elementos fáticos, aplica-se o decidido em relação à Cofins no julgamento das questões envolvendo o litígio da contribuição para o PIS Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, requerendo em síntese:

- a) Preliminar de nulidade: Que o lançamento fiscal deve ser julgado nulo, de plano, por conta de vício material insanável, decorrente da indevida mensuração da base de cálculo do PIS e da COFINS segundo o regime não-cumulativo.
- b) Atividade da Recorrente: Que as receitas da Recorrente decorrem do licenciamento do direito de uso de software, no Brasil, abrangendo contratos de direito de distribuição de licenças de uso de software;
- c) Software licenciado do exterior pela Recorrente: A Impugnação esclareceu que a Recorrente não realiza o licenciamento de direito de uso de "software importado", sendo incabível ao presente caso a exceção ao regime cumulativo prevista no §2º do artigo 10 da Lei 10.833/03.
- d) SISCOSERV: O SISCOSERV nunca poderia ser utilizado para definir o que seria um "software importado" pelos seguintes motivos: (a) o SISCOSERV não inclui as importações de mercadorias; e (b) o SISCOSERV inclui também operações que não representam importação, tais como as operações com intangíveis e as operações de securitização de recebíveis.
- e) Software de terceiros ou licenciado no exterior por terceiros: O artigo 10, inciso XXV, da Lei 10.833/03, não faz qualquer referência ao fato de que o software licenciado deve ser próprio e muito menos de que a regra não valeria para o software de terceiros. Resta evidente que o artigo 10, inciso XXV, da

Lei 10.833/03, não veda o regime cumulativo para a situação de licenciamento de uso de software desenvolvido por terceiros. A única exceção prevista na Lei é para o "software importado".

f) Razões para o regime cumulativo no caso de serviços de **informática**: As receitas auferidas pelas empresas de serviços de informática sofreu grande impacto negativo com a mudança da sistemática de cobrança do PIS e da COFINS do sistema cumulativo para o sistema não-cumulativo. Com a intenção de minimizar essa distorção, foi publicada a Lei 11.051/04, que sujeitou à modalidade cumulativa as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, ao inserir o inciso XXV no artigo 10 da Lei 10.833/03, o que reforça o entendimento de que a Recorrente está obrigada ao regime cumulativo do PIS e da COFINS;

g) Inaplicabilidade de juros sobre a multa de ofício;

Posteriormente o feito foi convertido em diligência para que o contrato firmado pela contribuinte e Microsoft fosse traduzido, uma vez que o contrato pode gerar impacto no julgamento.

Em e-fl.1123 e seguintes foi juntado o contrato traduzido juramentado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos formais.

1.1 PRELIMINAR DE NULIDADE – VÍCIO NA DEFINIÇÃO NA BASE DE CÁLCULO AUTUADA

Alega a contribuinte a nulidade, eis que não foram mensurados os valores devidos de PIS e COFINS.

No entanto, a própria contribuinte aduz em sua peça recursal que a fiscalização *“não descontou os créditos das referidas contribuições passíveis de serem apurados no período apurado.”*

Conforme verifica-se em e-fl. 718 e seguintes, consta no relatório fiscal de modo pormenorizado os valores devidos.

Assim, não ocorrendo as hipóteses do artigos 15, 16 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não é de se reconhecer a nulidade.

1.2 DA LIDE

A lide é travada sobre o regime de apuração, conforme consta no auto de infração em e-fls.718/719:

Nos meses de janeiro a dezembro de 2012, embora estivesse sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela sistemática não-cumulativa, de que tratam a Lei nº 10.637/2002 e a Lei nº 10.833/2003, respectivamente, a fiscalizada tributou pelo regime cumulativo da Lei nº 9.718/1998 as receitas que auferiu com o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (softwares) importados.

Tal fato foi constatado a partir da planilha eletrônica apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 03/02/2016, onde foram prestadas informações detalhadas sobre as receitas informadas nas Fichas 07B e 17B dos Dacon de janeiro a dezembro de 2012, inclusive que o "*País de Origem*" da grande maioria dos softwares licenciados pela fiscalizada no Brasil foi o Estados Unidos da América (EUA).

Considerando que, por força do disposto no art. 10, § 2º, e no art. 15, inciso V, da Lei nº 10.833/2003, em tese, as receitas decorrentes do licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares importados estão sujeitas ao regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a fiscalizada foi intimada por meio dos Termos de Intimação Fiscal lavrados em 30/06/2016 e 05/08/2016:

Ainda em e-fl. 726:

Assim, no caso em tela, as receitas auferidas pela fiscalizada com o licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares importados, da Microsoft Licensing, GP, dos EUA, ficaram sujeitas à sistemática não-cumulativa tanto em razão do disposto no art. 10, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, como, também, porque a elas não se aplica o disposto no inciso XXV do art. 10 do mesmo diploma legal.

No quadro a seguir, estão dispostos os valores mensais das receitas com o licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares importados da Microsoft, dos EUA, tributados indevidamente pelo regime cumulativo. Referidos valores correspondem aos totais mensais apurados nos anexos únicos aos Termos de Intimação Fiscal (TIF) lavrados em 30/06/2016 e 05/08/2016, subtraídos dos valores das notas fiscais canceladas indicadas pela fiscalizada na resposta a essas intimações, cujos cancelamentos foram confirmados em consulta ao portal da Prefeitura de São Paulo (nfpaulistana.prefeitura.sp.gov.br).

Assim, a fiscalização compreendeu que a receita da contribuinte é decorrente da cessão do direito de uso de softwares importados, estando sujeitos à sistemática da não-cumulatividade, nos termos do art. 10, §2º, da Lei 10.833/2003 e não aplicando o inciso XXV, do art. 10, e inciso V, do art. 15 da mesma legislação.

Ainda para compreensão da expressão *software* importado, será necessário utilizar demais normas que permeiam o direito tributário, pois não há clareza da definição do conceito de importação na Lei 10.833/2003.

Assim, a celeuma está orbitada na expressão “*software importado*”, vejamos:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1ª a 8ª: (Produção de efeito)

§ 2º O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de **software importado**. g.n.

Passo ao mérito.

1.3 DO MÉRITO

A recorrente aduz que sua receita é oriunda do licenciamento de direito de uso de softwares para seus clientes. Que tal licenciamento é decorrente da propriedade de software de terceiro, no caso em tela Microsoft.

Tal operação segundo a contribuinte é o licenciamento ao usuário final, nos termos do art. 9º da Lei 9.609/98:

Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no *caput* deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

Argumenta ainda a contribuinte em seu memorial em e-fl. 1198, que “*segundo a Receita Federal, a Recorrente deveria ter recolhido as contribuições sociais sob o regime não cumulativo, tendo em vista que a sua atividade não estaria contemplada pelas regras do art. 10, XXV e art. 15, V da Lei nº 10.833/03.*”

Para verificar qual a correta caracterização da tributação que deve ser fixada, é necessário compreender o modo que a empresa opera.

Em seu voluntário a contribuinte aduz que tem o direito de distribuir a licença de software da Microsoft e de fornecedores locais que receberam o direito de sublicenciar no Brasil o direito de uso do software de propriedade de entidades situadas no exterior.

A fiscalização compreendeu que as notas fiscais de serviços confirmam que as receitas são decorrentes de licenciamento de softwares da Microsoft, em especial por constar nas notas fiscais e *invoices*. Ainda em e-fl. 722/723 compreende:

As faturas (“*invoices*”) emitidas pela Microsoft Licensing, GP, nos EUA, apresentadas em resposta ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 04/05/2016, indicaram:

- a empresa Microsoft Licensing, GP, domiciliada nos EUA, como beneficiária dos pagamentos no campo “*REMIT TO*”;

- softwares com códigos de identificação de produtos da fabricante Microsoft, nos EUA, haja vista o significado do campo "*Microsoft Part No.*", que é número de produto da Microsoft;
- a fiscalizada como responsável pelo pagamento e destinatária dos softwares, nos campos "*BILL TO*" e "*SHIP TO*";
- clientes da fiscalizada no Brasil como clientes finais, no campo "*END CUSTOMER*"; e
- o Brasil como País de uso das licenças, no campo "*Usage Contry*".

Em ato contínuo, a fiscalização compreende que a recorrente faz o pagamento à Microsoft decorrente do licenciamento ou cessão de direito, os quais eram disponibilizados pela Microsoft por meio eletrônico.

Por compreender que a atividade a licença ou cessão de direito autoriza o acesso por meio eletrônico dos softwares, seria o caso de importação de software, ou seja, de bens intangíveis nos termos do art. 25, da Lei 12.546/11.

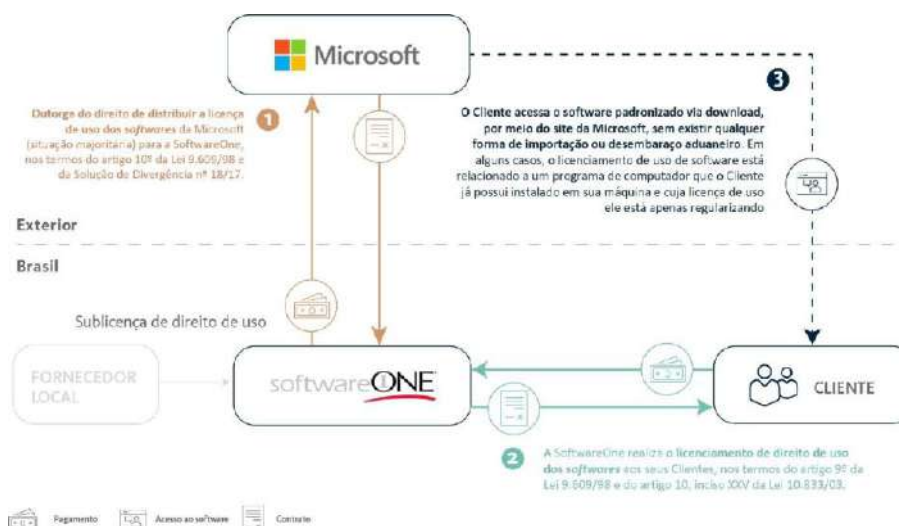
Com essa fundamentação acima, compreendeu a fiscalização que trata-se de importação de software, devendo incidir a tributação nos termos do art. 10, §2º, da Lei 10.833/03, vejamos:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (Produção de efeito)

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.

§ 2º - O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de **uso de software importado**.

De maneira diversa, alega a contribuinte que ela realizada é o licenciamento do software, posteriormente ocorrendo o *download* e, assim, não sendo importado como dito pela fiscalização, para tanto demonstra o seguinte quadro em e-fl. 1199:



Assim, a contribuinte alega que :

- (i) a Microsoft outorga o direito de distribuir a licença (e-fl. 1123 e seguintes);
- (ii) a SoftwareOne realiza o licenciamento aos seus clientes;
- (iii) os Clientes acessam o site da Microsoft e realizam do download, sem existir importação;

Verificando o contrato em sua e-fl. 1124, nota-se que o escopo entre a Microsoft e a SoftwareOne é realizar o licenciamento dos produtos Microsoft:

Contrato de Distribuição da Microsoft

Termos e Condições Estruturais para Licenciadoras

1. Escopo. O presente Contrato concede à Sociedade o direito não exclusivo de participar de determinados programas de licenciamento e ofertar determinados Software Licenciado, Serviços, Componentes de Documentação e Software Assurance a Clientes. A Sociedade está celebrando o presente Contrato apenas para fins comerciais.

Resta claro no contrato que o papel desenvolvido pela SoftwareOne é entregar a licença para seus clientes finais decorrente de terceiro, o fato da contribuinte fazer o licenciamento de software na qual ocorre o download não deve ser caracterizado como importação.

A questão em debate é (i) sobre o regime de tributação sobre o faturamento; (ii) e a questão semântica de **“uso de software importado”** para definição de tal conceito. Aqui não está a tratar de tributação sobre o comércio internacional.

Fato que a legislação não emprega nenhuma palavra em vão, e ainda na legislação debatida não existe o conceito de “importado”. Partindo da premissa que nenhuma palavra é vã no texto legislativo, para que não se caia em erro trago importante lição de Juarez Freitas:

Os hábitos moldam o intérprete, numa triangulação “estímulo-recompensa-rotina” que opera um “loop”, no qual a mente prefere operar com o menor esforço possível. Os erros interpretativos surgem exatamente quando o automatismo se conjuga com uma racionalidade pouco laboriosa, incapaz de rotinas superiores (Duhigg, 2012, p. 38-39, 64-79). Por esse motivo, o intérprete que desconhece o processo formativo de hábitos e as bases neurais dos juízos, converte-se em perigosa vítima dos próprios atalhos mentais (cf. Moll et al., 2005, p. 799-809).¹

Como já dito, a contribuinte alega que não realiza a importação dos software, somente fazendo a cessão das licenças, sendo que a partir daí existe o *download*. No entanto, o Supremo Tribunal Federal, no RE 176.626, firmou o entendimento de que a licença ou cessão de direito é um bem incorpóreo:

EMENTA: I. Recurso extraordinário : prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recusa a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" " matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

(RE 176626, Relator(a): SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305)

Ainda em recente julgado, o Supremo Tribunal Federal debate questão da incidência do ISS e/ou ICMS sobre os programas de computador, delimitou que não poderia incidir o ICMS sobre o licenciamento ou cessão, eis que insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria, vejamos:

Ementa: Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Incidência de ISS ou ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programa de computador. 1. Ação direta em que se discute a validade da incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador.

¹ FREITAS, Juarez. A interpretação do Direito e os sistemas de pensamento. Freitas | A interpretação do Direito e os sistemas de pensamento Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD), 6(1): 44-53. <http://www.revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2014.61.04/4132>

2. A Primeira Turma deste Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 176.626, de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence (j. em 10.11.1998), declarou a impossibilidade de incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. Isso porque essa operação tem como objeto o direito de uso de bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria. Na mesma ocasião, porém, a Turma reconheceu a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre a circulação de cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, os chamados softwares “de prateleira” (off the shelf). 3. Posteriormente, analisando de forma específica a legislação do Estado de São Paulo, a Primeira Turma reafirmou essa tese e concluiu que a comercialização e revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual produzida em massa não caracterizam o licenciamento ou cessão do direito de uso da obra. Trata-se de genuínas operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS (RE 199.464, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 02.03.1999). Este entendimento também foi seguido pela Segunda Turma no RE 285.870-AgR, Rel. Min. Eros Grau, j. em 17.06.2008. 4. A jurisprudência desta Corte, no entanto, recentemente foi modificada, afastando a distinção em função do caráter customizado ou não do programa de computador. 5. O Plenário deste Supremo Tribunal Federal, ao apreciar as ADIs 1.945 e 5.659 (j. em 24.02.2021), entendeu que as operações relativas ao licenciamento ou cessão do direito de uso de software, seja ele padronizado ou elaborado por encomenda, devem sofrer a incidência do ISS, e não do ICMS. Tais operações são mistas ou complexas, já que envolvem um dar e um fazer humano na concepção, desenvolvimento e manutenção dos programas, além “[d]o help desk, disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato”. Nesse contexto, o legislador complementar buscou dirimir o conflito de competência tributária (art. 146, I, da CF), no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à Lei Complementar nº 116/2003, prevendo o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”. Com isso, nos termos do entendimento atual desta Corte, essas operações não são passíveis de tributação pelo ICMS, independentemente do meio de disponibilização do programa. 6. Pedido conhecido em parte e, nessa parte, julgado procedente, para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996 e ao art. 1º da Lei do Estado de São Paulo nº 6.374/1989, de modo a impedir a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. 7. Modulação dos efeitos desta decisão, para atribuir eficácia ex nunc, a contar de 03.03.2021, data em que publicada a ata de julgamento das ADIs 1.945 e 5.659, ressalvadas as seguintes situações: a) as ações judiciais já ajuizadas e ainda em curso em 02.03.2021; b) as hipóteses de bitributação relativas a fatos geradores ocorridos até 02.03.2021, nas quais será devida a restituição do ICMS recolhido, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até aquela data; c) as hipóteses relativas a fatos geradores ocorridos até 02.03.2021 em que não houve o recolhimento do ISS ou do ICMS, nas quais será devido o pagamento do imposto municipal, respeitados os prazos decadencial e prescricional. 8. Fixação da seguinte tese de julgamento: “É inconstitucional a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador.”.

(ADI 5576, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 03/08/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-179 DIVULG 09-09-2021 PUBLIC 10-09-2021)

Desta feita, para incidência, ao meu ver, nos termos do art. 10, §2º, da Lei 10.833/03, deve ocorrer comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software, mais sua importação física.

Como verifica-se na Lei nº 10.833/03, quando a legislação impõe que tribute qualquer fato que tenha ocorrido no exterior, ela não utiliza a expressão "importação", mas sim, algo que redunde a aquisição no exterior, conforme o 2º do art. 4º *“adquiridos de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.”*.

Nesse sentido, Rosaldo Trevisan:

1.4.7 A “mercadoria” no Direito Aduaneiro Importar, para o Direito Aduaneiro, como exposto ao final do subitem anterior, é introduzir uma “mercadoria” em um “território aduaneiro”. Isso resta claro da principal definição internacional de importação, extraída do já citado Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais, elaborado no âmbito da Organização Mundial das Aduanas.

(...)

Esse segundo elemento excluiria os serviços da definição de mercadoria, assim como, em regra, direitos de propriedade intelectual, exceto quando incluídos no custo da mercadoria fisicamente importada, observadas as regras de valoração aduaneira. Excluiria também da definição de mercadoria, em Direito Aduaneiro, os “bens/objetos” importados/exportados exclusivamente mediante “download”

(...)

Já definimos importação de mercadorias, em nosso acordo terminológico prévio, ao final do subitem 1.4.7, como “... a introdução de mercadoria em um território aduaneiro”. E isso se refere a qualquer introdução – a título definitivo ou temporário, regular ou irregular – de qualquer mercadoria – seja ela resultado de compra e venda, de doação, de arrendamento, ou de operação de outra natureza, havendo ou não finalidade comercial, e sendo realizada por pessoa física ou jurídica – em qualquer território aduaneiro – seja ele maior que o território geográfico do país, como no caso de uniões aduaneiras, ou menor, havendo mais de um território aduaneiro contido no território nacional.⁷⁵⁸ Não havendo introdução de mercadoria no território aduaneiro, não há que se falar em incidência do imposto de importação. Daí entendermos que as operações conhecidas como “back to back” e os “downloads” de músicas, livros ou aplicativos, efetuados pela “internet”, por exemplo, estão fora do universo de incidência do imposto de importação. Nesses casos, não há qualquer introdução de mercadoria, cabendo, no máximo, cogitar da incidência de modalidades distintas de tributo, afetas à importação e à exportação de serviços, por exemplo

Os “downloads” são transferências de “software” – programas de computador, incluindo, v.g., áudio, vídeo e jogos, efetuados pela rede mundial de computadores – “Internet”. Na feitura deste estudo, por exemplo, utilizamos diversas obras disponíveis, gratuitamente, na “internet”, e algumas obras que tivemos que adquirir em meio eletrônico – livro eletrônico ou “e- book” – com pagamento efetuado ao exterior. E

nenhuma dessas obras ingressou fisicamente no país. Incabível, assim, falar-se em importação de mercadorias, e, por consequência, em imposto de importação.²

Nesta esteira, o voto do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, delimita os bens incorpóreos:

Numero do processo:13888.721085/2013-08

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/07/2008 a 31/10/2008

COFINS. CRÉDITOS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ROYALTIES Royalty enquanto remuneração pelo direito de uso de determinada tecnologia, escapam da autorização legal para descontar créditos, haja vista não se tratar, nem de aquisição bem, nem de contratação de serviço.

Numero da decisão:3402-004.894

Nome do relator:WALDIR NAVARRO BEZERRA

(...)

Os “royalties”, no direito brasileiro, representam pagamentos decorrentes da exploração lucrativa de bens incorpóreos (direito de uso) vinculados à transmissão de tecnologia, representados pela propriedade de invento patenteado, assim como conhecimentos tecnológicos, fórmulas, processos de fabricação, e ainda, marcas de indústria ou comércio notórias, aptas a produzir riqueza através da comercialização, em virtude da aceitação dos produtos que a representam, conforme se verifica do artigo 22 da Lei nº 4.506, de 1964, in verbis:

(...)

Nas convenções internacionais, em regra, o termo “royalties”, designa as remunerações derivadas da transferência de tecnologia, quais sejam, o uso ou concessão do uso e equipamentos industriais, comerciais ou científicos e informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

(...)

Entendo que, a luz da legislação e dos conceitos que rege a matéria aqui discutido, o direito ao crédito de COFINS estaria circunscrito a aquisição de bens ou serviços, e que os royalties não representariam nenhum dos dois institutos referidos. Segundo Alberto Xavier, em “Direito Tributário Internacional do Brasil” (Editora Forense, Rio de

² TREVISAN, Rosaldo. A INTERNACIONALIZAÇÃO DA DISCIPLINA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: CONTORNOS PARA UMA REGULAÇÃO INTERNACIONAL DA INCIDÊNCIA. 2016. Tese de Doutorado.

Janeiro, 6ª edição, 2004. p. 765), Royalty é uma categoria de rendimentos que representa a remuneração pelo uso, fruição ou exploração de determinados direitos (bens incorpóreos), diferentemente dos aluguéis, que representam a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos, e dos juros, que exprimem a contrapartida do capital financeiro. Portanto, diante do conceito de insumo definido neste voto e a luz da legislação vigente, é forçoso concluir que as despesas de royalties - que é a remuneração paga pelo direito de uso de determinada tecnologia, não geram direito a crédito na apuração da COFINS não cumulativa, por não se caracterizar como aquisição de bens nem da contratação de serviços utilizados como insumos na produção de bens da Recorrente, além de não estarem relacionadas entre as demais despesas listadas na Lei nº 10.833, de 2003, como passíveis de creditamento.

Ainda, é de trazer à baila o disposto na Lei nº 10865/2004, que dispõe sobre o COFINS-Importação. Para que se tenha da diferença do termo software importado, a base de cálculo é assim descrita no art. 7º:

Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do **caput** do art. 3º desta Lei; ou (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do **caput** do art. 3º desta Lei.

Nota-se que o mencionado artigo faz distinção da forma de tributação nos termos do art. 3º, vejamos:

Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

§ 1º Para efeito do inciso I do **caput** deste artigo, consideram-se entrados no território nacional os **bens que constem como tendo sido importados** e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira.

Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da **declaração de importação** de bens submetidos a despacho para consumo;

Observe-se que o disposto no inciso I do art. 7º atribui o valor aduaneiro para tributar, no qual remete ao inciso I, do art. 3º, que deve ter sua leitura conjunta com o §1º, que é contundente em tributar **“bens que constem como tendo sido importados”**.

De outro vértice, para que não exista dúvida que determinado bem é intangível e deve ter sua tributação e não deve incidir tributação pelas contribuições PIS/Cofins, foi atribuído

tal competência ao disposto no inciso II, do art. 7º, e inciso II do art. 3º, que em nenhum momento faz alusão à importação, mas apenas como remessa ao exterior.

Assim, é evidente que a expressão “software importado”, tem o condão de atribuir o regime de tributação ao software importado e declarado na aduana, e não software que teve seu *download*, nuvem e/ou *streaming*. Vale lembrar que os mencionados dispositivos foram elaborados no ano de 2004, e (in)felizmente a legislação nem sempre acompanha a evolução das atividades.

Ao verificar o constante na SC/COSIT nº 448/2017, assim tratou sobre o tema do licenciamento ou cessão de softwares, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: COMERCIALIZAÇÃO, LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE USO DE SOFTWARES IMPORTADOS. SUJEIÇÃO À NÃO CUMULATIVIDADE. As receitas decorrentes da comercialização, licenciamento, incluído sublicenciamento, ou cessão de direitos de uso de softwares importados auferidas por pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real estão sujeitas ao regime de apuração não cumulativa. LICENCIAMENTO DE SOFTWARES. COFINS-IMPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide a Cofins-Importação sobre qualquer pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior a título de royalties como contrapartida pelo licenciamento de softwares. Porém, se no contrato de licenciamento houver a previsão de prestação de serviços de manutenção e suporte técnico, além do simples licenciamento do software, sobre os pagamentos referentes a esses serviços incidirá a contribuição. Nos casos em que o contrato não for suficientemente claro para individualizar esses componentes, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e, com isso, sofrer a incidência da contribuição. Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº374, de 17 de agosto de 2017. Dispositivos Legais: Lei nº4.506, de 1964, art. 22; Lei nº9.609, de 1998, arts. 2º e 9º; Lei nº9.610, de 1998, art. 7º, inciso XII; Lei nº10.833, de 2003, art. 10, inciso XXV e § 2º, com redação dada pela Lei nº11.051, de 2004; e Lei nº10.865, 2004, art. 1º, caput e § 1º, e art. 3º, inciso II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: COMERCIALIZAÇÃO, LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE USO DE SOFTWARES IMPORTADOS. SUJEIÇÃO À NÃO CUMULATIVIDADE. As receitas decorrentes da comercialização, licenciamento, incluído sublicenciamento, ou cessão de direitos de uso de softwares importados auferidas por pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real estão sujeitas ao regime de apuração não cumulativa. LICENCIAMENTO DE SOFTWARES. PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre qualquer pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior a título de royalties como contrapartida pelo licenciamento de softwares. Porém, se no contrato de licenciamento houver a previsão de prestação de serviços de manutenção e suporte técnico, além do simples licenciamento do software, sobre os pagamentos referentes a esses serviços incidirá a contribuição. Nos casos em que o contrato não for suficientemente claro para individualizar esses componentes, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e, com isso, sofrer a incidência da contribuição. Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº374, de 17 de agosto de 2017. Dispositivos Legais: Lei

nº4.506, de 1964, art. 22; Lei nº9.609, de 1998, arts. 2º e 9º; Lei nº9.610, de 1998, art. 7º, inciso XII; Lei nº10.833, de 2003, art. 10, inciso XXV e § 2º, com redação dada pela Lei nº11.051, de 2004 e art. 15, inciso V, com redação dada pela Lei nº11.196, de 2005; e Lei nº10.865, 2004, art. 1º, caput e § 1º, e art. 3º, inciso I

Ainda é importante fazer a leitura conjunta da ementa com os fundamentos, na qual faço os destaques:

25. A presente consulta funda-se, primeiramente, em dúvida sobre a sujeição ao regime de apuração cumulativa ou não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a determinada espécie de receita obtida pela interessada, tendo por base o disposto no art. 10, inciso XXV e § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, que inaugurou o regime de apuração não cumulativa para a Cofins.

(...)

27. O art. 15, inciso V, da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pelo art. 43 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, estendeu à Contribuição para o PIS/Pasep de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto acima:

(...)

29. Ao instituir o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, elencaram uma série de pessoas jurídicas e diversos tipos de receitas os quais não se submetem ao regime de apuração não cumulativa, permanecendo sujeitas às normas da legislação anterior, ou seja, à cumulatividade. Um desses casos diz respeito às pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, que permanecem sujeitas à cumulatividade para a totalidade das suas receitas. Já as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, via de regra, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, porém com a exceção de algumas receitas enumeradas no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

30. Uma delas é exatamente aquela a que faz referência o art. 10, XXV, da Lei nº 10.833, de 2003, que corresponde às receitas auferidas por empresas prestadoras de serviços de informática, englobando atividades de desenvolvimento de software, bem como o seu licenciamento, além de uma série de serviços tais como consultoria, assessoria, suporte técnico, entre outros. Por outro lado, o § 2º do mesmo art. 10 restringe o alcance do inciso XXV no que concerne à comercialização ou licenciamento de software importado, excluindo suas receitas da modalidade cumulativa, que restam então enquadradas no regime de apuração não cumulativa.

31. **Assim, haja vista a literalidade da norma,** tem-se fora de dúvida que não estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins as receitas decorrentes da comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares importados.

(...)

33. Dessa forma, a norma do § 2º do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, para softwares importados, é aplicável exatamente para a receita decorrente de licenciamentos no

mercado interno. **Não há que se cogitar em não aplicá-la pelo fato de o software importado ter sido “nacionalizado”**

(...)

35. Com relação às remessas ao exterior a título de royalties **pelo licenciamento direto de softwares produzidos no estrangeiro**, cumpre citar a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que instituiu a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação incidentes na importação de bens e serviços do exterior. O artigo 1º desta lei estabelece as hipóteses de incidência das contribuições, nos seguintes termos:

(...)

36. Percebe-se, pela transcrição dos dispositivos acima, que o comando legal que criou a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação autoriza sua cobrança somente nas hipóteses de importação de bens ou **serviços provenientes do exterior**

(...)

39. Por sua vez, a Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que atualizou e consolidou a legislação sobre direitos autorais, inclui expressamente os programas de computador no rol das obras protegidas como direitos autorais: Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como: (...) XII - os programas de computador;

40. Depreende-se que o uso de programa de computador deve ser objeto de contrato de licença, regulado e protegido pela legislação sobre direitos autorais, em que o titular dos direitos do software efetua a cessão desses direitos autorais a terceiros mediante contraprestação.

41. Registre-se que a matéria relativa à licença de uso de software já foi pormenorizadamente examinada por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Consulta Cosit nº 374, de 17 de agosto de 2017. Nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a presente Solução de Consulta deve ser vinculada à referida Solução de Consulta.

42. Transcrevem-se os fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 374, de 2017, que concluem pela natureza jurídica de royalties dos pagamentos decorrentes de licença de uso de software:.

12. Por sua vez, o conceito de royalties na área tributária foi introduzido pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que, em seu art. 22, assim dispõe: 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; 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. [sem grifo no original]

11. Vê-se, pois, que os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais, como é o caso da licença de uso de software, quando não feita pelo próprio autor, são classificados como royalties.

43. Conclui ainda a Solução de Consulta Cosit nº 374, de 2017, que os royalties, em todas as suas formas, por constituírem-se obrigação de dar, não são serviços, de modo que não há a ocorrência do fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando do pagamento ou remessa a título de royalties. Transcreva-se mais um excerto da mencionada Solução de Consulta:

Conforme descrito, a leitura deve ser restritiva e a importação pressupõe que exista nacionalização para que seja considerado importado.

Em que pese o argumento da fiscalização do art. 25 da Lei nº 12.546/2011, teria elencado como importação a obrigação de prestação de informação. Tal premissa é equivocada, a mencionada legislação busca mera prestação de informação tratando do sistema SISCOSERV.

O sistema SISCOSERV é o Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio, sendo que foi publicada a Portaria Conjunta SECINT/RFB nº 25, de 26 de junho de 2020. Tal hipótese do art. 25 é meramente de cumprimento de obrigação acessória e não classificando como importado tais bens.

Insta destacar que a exigência prevista no art. 25 da Portaria Conjunta SECINT/RFB nº 25, de 26 de junho de 2020, encontra arrimo no exercício de fiscalização aduaneira e não possui o condão de instituir hipótese de incidência de obrigação tributária, em especial pelo império do princípio da legalidade estrita, insculpido no art. 150, I da Constituição da República:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; - gn.

Pela eventualidade, ainda que se considere o argumento da fiscalização e que a operação refere-se a software de terceiro, não haveria respaldo legal para autuação com fundamento no art. 10, XXV, da Lei 10.833/03, vez que o § 2º excepciona a incidência para operações de licenciamento ou cessão de direito de software importado.

Lecionada Luis Henrique Madalena:

Isso é assim, visto que não há como realizar regras que não digam respeito a algo, a determinado caso, dado que um ente apenas é algo como algo no seu ser, ou seja, não há conceitos em abstrato.

(...)

Mesmo diante da diferenciação não-estrutural proporcionada pela hermenêutica, essa apenas se torna evidente no nível apofântico, onde se observa uma mínima entificação para a transmissão de mensagens.³

Assim, merece provimento o pleito da contribuinte, restando prejudicada as demais matérias.

2 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para exonerar a exigência do crédito tributário.

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Redator designado.

Tendo o Colegiado decidido, por maioria de votos, que as receitas auferidas pela recorrente em razão da comercialização do direito de uso (licenciamento) de software desenvolvido por terceira empresa localizada no estrangeiro devem sofrer a tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS na sistemática do regime não cumulativo, e não com base nas disposições referentes ao regime cumulativo, coube a mim, em relação a essa matéria, a elaboração do voto vencedor.

O i. Conselheiro relator, ao elaborar o voto vencido, acatando a argumentação trazida pela recorrente em sua peça recursal, entendeu que a exceção de aplicação do regime cumulativo das Contribuições, prevista no § 2º do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, só alcança os casos em que ocorra a “importação física” do software, tendo buscado no Direito Aduaneiro os fundamentos para sua conclusão.

Para o i. Conselheiro relator, ao se referir a “software importado”, o § 2º do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, estaria atribuindo “o regime de tributação ao software importado e declarado na aduana, e não software que teve seu *download*, nuvem e/ou *streaming*”, sendo pressuposta a existência de nacionalização para que o software seja considerado importado.

Mas me parece haver um equívoco nessa linha de argumentação desenvolvida no voto vencido, que busca o conceito de “software importado” no Direito Aduaneiro, vinculando-o à “importação física”, ao registro de uma declaração de importação e à nacionalização (conceito utilizado, aparentemente, no sentido de que a mercadoria deve ter sido desembaraçada para consumo).

³ MADALENA, Luis Henrique. Uma Teoria da Discricionariedade Administrativa / coordenador Lenio Luiz Streck – Salvador: Juspodivm, 2020

Isso porque o Direito Aduaneiro trata, fundamentalmente, da importação de mercadoria, coisa que o software, em princípio, não é. Por se tratar de bem incorpóreo, o software não precisa ser declarado para a Aduana, não possuindo, sequer, classificação fiscal a ele associada⁴.

Reforça esse entendimento a Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Comércio, e o Comentário 13.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial das Aduanas, que, ao tratarem da **valoração dos suportes físicos contendo software para equipamentos de processamento de dados**, admitiram que fosse considerado unicamente o custo ou valor do suporte físico propriamente dito, posição essa adotada pelo Brasil, conforme se verifica no art. 81 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 2002):

Art. 81. O valor aduaneiro de suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados será determinado considerando unicamente o custo ou valor do suporte propriamente dito (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 18, parágrafo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994; e Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, aprovada em 12 de maio de 1995).

§ 1º Para efeitos do disposto no caput, o custo ou valor do suporte físico será obrigatoriamente destacado, no documento de sua aquisição, do custo ou valor dos dados ou instruções nele contidos.

§ 2º O suporte físico referido no caput não compreende circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ou bens que contenham esses circuitos ou dispositivos.

§ 3º Os dados ou instruções referidos no caput não compreendem as gravações de som, de cinema ou de vídeo.

É importante destacar que essa Decisão 4.1 e esse Comentário 13.1 tratam especificamente da **valoração de suporte físico contendo software para equipamentos de processamento de dados**, e não da valoração do software em si, justamente porque o software não é considerado uma mercadoria para fins aduaneiros.

Dessa forma, não há que se falar em “importação física” de software, em registro de declaração de importação de software, em classificação fiscal de software, em valoração aduaneira de software ou em desembaraço aduaneiro de software, de tal forma que o direito aduaneiro não traz a resposta pretendida pelo i. Conselheiro relator, qual seja, a esperada conceituação de “software importado”.

Por isso entendo que, quando o § 2º do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, fez menção a “software importado”, o fez para referir o software desenvolvido fora do País e para cá “trazido” por qualquer meio, seja em um suporte físico, seja por meio de download pela internet.

E em se tratando de “software importado”, o § 2º do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, é claro ao afirmar que as receitas decorrentes do seu licenciamento ou cessão de direito de uso devem ser submetidas ao regime não cumulativo das Contribuições, conforme apontou a fiscalização:

⁴ O único bem incorpóreo nominado no Sistema Harmonizado é a energia elétrica (Posição 27.16).

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

.....

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.

.....

§ 2º O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado.

Como se isso já não fosse suficiente para que afirmássemos que as receitas da recorrente pela comercialização do direito de uso (licenciamento) de software desenvolvido no estrangeiro estão sujeitas à tributação pelo regime não cumulativo das Contribuições, entendo que a discussão nem deveria ter chegado a esse ponto, uma vez que ao caso tratado no presente processo não se aplica o disposto no inciso XXV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 (tributação pelo regime cumulativo das Contribuições), de tal forma que nem caberia a análise da exceção ao inciso XXV prevista no § 2º desse mesmo art. 10.

Se atentarmos para a redação do inciso XXV, veremos que não há outra leitura possível que não a que o regime cumulativo das Contribuições permanece aplicável para as receitas auferidas em razão do licenciamento ou cessão de direito de uso de software comercializado pela própria empresa de serviços de informática que o desenvolve, hipótese que não se aplica ao caso aqui analisado. É esse o sentido da lei quando fala em “atividades de desenvolvimento de software **E O SEU** licenciamento ou cessão de direito de uso”.

Quisesse a lei ter mantido no regime cumulativo das Contribuições também as receitas relativas ao licenciamento ou cessão de direito de uso de software desenvolvido por terceira empresa, teria ela se referido às atividades de desenvolvimento **OU** de licenciamento ou cessão de direito de uso de software, sem a utilização de qualquer expressão que pudesse conectar as “atividades de desenvolvimento de software” com o “licenciamento ou cessão de direito de uso”.

Dessarte, é de se reconhecer o acerto da fiscalização em submeter as receitas auferidas pela recorrente com a comercialização do direito de uso (licenciamento) de software desenvolvido por terceira empresa localizada no estrangeiro ao regime não cumulativo das Contribuições.

Conclusão

Diante do exposto, no que diz respeito ao regime de tributação das Contribuições, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles

Declaração de Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta declaração de voto.

Alinhado ao voto do nobre colega relator, serve esta declaração de voto para reforçar o entendimento favorável ao contribuinte no presente caso em concreto.

O deslinde da lide administrativa fiscal depende, necessariamente, da definição do conceito de importação, pois, apesar da importação não ser o fato gerador das contribuições de Pis e Cofins não-cumulativos e nem mesmo no regime cumulativo, o lançamento possui como fundamento principal o §2.º do inciso XXV do Art. 10 da Lei 10.833/03, reproduzido a seguir:

“Art. 10. **Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei**, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1.º a 8.º: (Produção de efeito)

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 2.º O disposto no inciso XXV do caput deste artigo **não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado**. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)”

Considerando que o Art. 10 excetua do regime não-cumulativo as receitas auferidas por empresas de serviços de informática decorrentes das atividades de cessão de direito de uso de software e que o §2.º desenquadra os softwares importados de tal exceção, a fiscalização tratou a operação de cessão do direito do software da Microsoft como se fosse a cessão de direito de uso de um software importado e, com base neste principal entendimento, acusou o contribuinte de ter recolhido as contribuições no regime cumulativo de forma equivocada, reapurou as contribuições como se no regime não-cumulativo estivessem e cobrou as diferenças.

Portanto, como afirmado anteriormente, para chegar à conclusão se o contribuinte recolheu corretamente as contribuições pelo regime cumulativo (Lei nº 9.718/1998) ou não, é vital avaliar se o software da Microsoft é realmente um software importado.

Para tanto, invariavelmente, o conceito de importação de software precisa ser visitado, pois os softwares, de modo geral, ainda que desenvolvidos em outros países, não necessitam de importação física e sim de um simples download, em qualquer parte do globo.

Tema semelhante já foi analisado pelo STF, quando do julgamento das ADIs 1.945 e 5.659, que trataram a respeito da incidência ou não de ICMS sobre os softwares, oportunidade em que a maioria do colegiado decidiu pela não incidência, justamente por não haver o trânsito físico da mercadoria.

Para decidir se determinado software foi importado ou não, a lógica é exatamente a mesma, deveria existir um trânsito físico de mercadoria. Não há na legislação nenhuma hipótese de “presunção de importação” de software e nem mesmo nenhum texto da lei que equipare o download de software à uma “importação fictícia”.

O que a fiscalização fez, no presente caso, foi agir como se legisladores fossem, quando não há na Lei nenhuma disposição expressa.

A reapuração das contribuições no regime não-cumulativo somente poderia ter ocorrido na hipótese do §2.º do inciso XXV do Art. 10 da Lei 10.833/03 ter utilizado a expressão “software desenvolvido em país estrangeiro”, ao invés da expressão “importado”, situação que não corresponde à realidade legislativa.

E vejam que na Lei 10.637/02 não há nenhum dispositivo semelhante ao §2.º do inciso XXV do Art. 10 da Lei 10.833/03, ou seja, mesmo diante de total atipicidade, a fiscalização reenquadrou as atividade de cessão de direito de uso de software da Microsoft para o regime não-cumulativo das contribuições.

Para todos os efeitos legais e, diante da absoluta ausência de trato legislativo à respeito da tributação de tecnologias há mais de décadas, não há como equiparar um software desenvolvido em país estrangeiro com um software importado, pois assim como foi decidido para o ICMS, a importação de uma determinada mercadoria exige o trânsito físico e real desta.

A importação de softwares já foi uma realidade no passado, quando determinados softwares eram realmente enviados ao cliente, acoplados à um *Compact Disc – CD* e acondicionados em uma embalagem protetora, por exemplo. Contudo, esta não é a realidade dos autos, pois a operação de cessão de uso do direito se deu de forma totalmente virtual e, este fato, é incontroverso nos autos.

Em face do exposto e da total atipicidade do lançamento, deve ser DADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Declaração de Voto proferida.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima