

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

130

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de *Marola Omarthem*

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(JULHO - 2006)



Wega Nery
é a autora da obra reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alexandre Macedo Tavares - O Decreto nº 4.729/03 e o vício de ilegalidade congênita da impositiva tributação da distribuição antecipada de dividendos

1. Intróito. 2. Hipótese normativa. 3. Os princípios da estrita legalidade e tipicidade cerrada da tributação. 4. A reflexa criação de nova fonte de custeio à Seguridade Social.

7

Diego Galbinski - Desmistificando a compensação de tributos com precatórios

1 - Considerações iniciais. 2 - Os dois principais pontos de vista. 3 - A nossa perspectiva do problema. 4. Uma proposta de solução. 5 - A inexistência de consenso sobre a questão. 6 - A tendência da jurisprudência. 7 - Considerações finais.

15

Fabio Guimarães Bensoussan - A CPMF, as distribuidoras de títulos e valores mobiliários e o art. 8º, parágrafo 3º, da Lei 9.311/96

1 - Introdução. 2 - O objeto social da DTVM. 3 - A operação realizada pelas DTVM. 4 - A real natureza da operação realizada. 5 - Inobservância da norma legal que estabelece a forma de resgate de aplicações financeiras de renda fixa. 6 - Da sujeição passiva. 7 - Conclusão.

21

Francisco José Soares Feitosa - Do processo fiscal; da perda de bens e da liberdade; das provas obtidas por meios ilícitos; da violação dos prazos e da nulidade processual. Precedente no Judiciário

I - Introdução. II - Da perda de bens e da liberdade. III - Da teoria do não-prejuízo. IV - Da teoria do aproveitamento. V - Da ilicitude da usurpação de prazo. VI - Da teoria do terror paralisante. VII - No âmbito judicial. VIII - Conclusão.

27

Hugo de Brito Machado - Protesto de certidão de dívida ativa

1. Introdução. 2. Conceito e efeitos do protesto. 3. Descabimento do protesto de certidões de dívida ativa. 4. Utilidade da Portaria nº 321 do PGF.

34

Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Cezaroti - A Cide-royalties e as remessas por licença de distribuição e comercialização de programas de computador

I - Introdução. II - A utilização de um mesmo termo com significados diversos no âmbito do Direito Tributário. III - O caso concreto: a expressão "royalties" no contexto da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. IV - Remuneração pelo direito de uso de um software. V - O regime jurídico do software no Brasil. VI - O conceito de royalties na legislação da Cide. VII - A tributação da licença de uso pela Cide. VIII - Conclusão.

41

Marciano Seabra de Godoi e João Dácio Rolim - Imposto sobre a renda, inflação e correção monetária do balanço: os expurgos de 1989 e de 1990 e a jurisprudência do STF

1. O fato gerador do imposto sobre a renda e a Constituição. 2. Inflação e correção monetária de balanço. 3. O expurgo de 1990, a Lei 8.200/1991 e seu julgamento pelo STF (RE 201.465 e RE 201.512). 4. O expurgo de 1989 (ainda não examinado pelo Pleno do STF) e sua relação com o expurgo de 1990. Tratamento legal diferenciado das pessoas físicas e das pessoas jurídicas incorporadas, fundidas ou cindidas. 5. Mudança da jurisprudência do STJ com base em premissa errônea. 6. Conclusões finais e submissão do expurgo de 1989 a um teste de proporcionalidade.

56

Roberto Ferraz - A inversão do princípio da capacidade contributiva no aumento da Cofins pela Lei 9.718/98

Resumo. 1. A questão que se apresenta para discussão: o aumento generalizado da alíquota da Cofins, concomitante com a admissão de compensação com outro tributo somente para as empresas lucrativas, conforme a Lei 9.718. 2. A neutralidade dos tributos especialmente no tocante à concorrência; a relevância do fato. 3. A capacidade contributiva manifesta-se diferentemente nos vários tributos, mas há de ser respeitada tanto nos incidentes sobre a renda como naqueles incidentes sobre o consumo. 4. A decisão do Plenário do STF no RE 336.134-1: um típico erro judiciário por equivocada apreciação dos fatos.

72

causem ao contribuinte, e este pode promover ação diretamente contra o agente público causador do dano, cobrando a indenização correspondente.¹⁵

São necessários, todavia, dois requisitos para que se possa recomendar o uso, pelo contribuinte vítima do dano, da ação de indenização contra o agente público que o tenha causado. Primeiro, que a ilegalidade seja flagrante. Segundo, que seja indiscutível a identidade do agente público responsável pela ilegalidade.

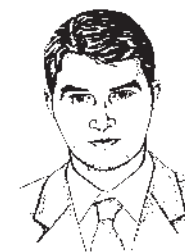
No caso do protesto de certidão de dívida ativa a ilegalidade é flagrante. O protesto constitui indiscutível abuso, que apenas tem o efeito de causar dano ao contribuinte, sem qualquer proveito para a Fazenda Pública. E a Portaria em referência tem a utilidade de identificar o responsável para fins de propositura, pelo prejudicado com o protesto, de ação de indenização por danos morais e materiais. Sem prejuízo, certamente, da responsabilidade também do executor do ato de encaminhar a certidão para o protesto, aquele que firmou a aludida Portaria é responsável pela indenização do dano.

A Cide-royalties e as Remessas por Licença de Distribuição e Comercialização de Programas de Computador

Luís Eduardo Schoueri
Guilherme Cezaroti



Luís Eduardo Schoueri
é Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Professor da Escola de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Professor nos Cursos de Pós-graduação na Universidade Presbiteriana Mackenzie, Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT e Advogado em São Paulo.



Guilherme Cezaroti
é Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e Advogado em São Paulo.

I - Introdução

Não é raro ao estudioso do Direito Tributário ver-se às voltas com questões interpretativas decorrentes do emprego, pela lei tributária, de expressões igualmente utilizadas noutras searas, como o Direito Civil, daí se podendo defender, para uns, a autonomia do Direito Tributário e, para outros, sua submissão às definições preexistentes¹. No Brasil, o assunto assume cores constitucionais quando se trata de discriminação de competência, implicando supremacia para os conceitos de direito privado, à luz do que dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional.

Menos atenção tem-se dado a problema diverso, quando uma mesma expressão é empregada pelo legislador tributário, em contextos diversos (ou em legislações relativas a tributos diferentes), quando o aplicador da lei, sem dedicar maior atenção às peculiaridades de cada caso, toma de empréstimo os conceitos desenvolvidos no âmbito de um tributo, para entendê-los, sem a devida crítica, imediatamente aplicáveis aos outros.

Assim é que o presente estudo se dobra sobre um caso interessante da legislação tributária brasileira, em que o termo *royalty* é empregado, na legislação relativa à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, em sentido que, como pretendemos apontar, não se pode confundir com o que se desenvolveu na legislação do imposto de renda.

O estudo tomará como caso concreto as remessas efetuadas a título de pagamento pela licença de programas de computador que, conforme se sustentará ao final, não se compreendem no campo da incidência da referida contribuição ainda que, no âmbito da legislação do imposto de renda, possam ser incluídas no conceito de *royalties*. Propõe-se, para

¹ Para um exame histórico da polémica, cite-se, na defesa da autonomia do Direito Tributário, o trabalho de Louis Trotabas, "Ensaio sobre o Direito Fiscal", Guilherme Augusto dos Anjos (trad.), *Revista de Direito Administrativo* vol. 26, 1951, pp. 34-59. Como opositor de tal teoria, destacou-se François Geny, "O Particularismo do Direito Fiscal", Guilherme Augusto dos Anjos (trad.), *Revista de Direito Administrativo* vol. 20, 1950, pp. 6-31.

¹⁵ Hugo de Brito Machado, "Responsabilidade Pessoal do Agente Público por Danos ao Contribuinte", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 95, agosto de 2003, pp. 75-95.

tanto, analisar hipótese em que a empresa brasileira remunera uma empresa estrangeira em virtude da aquisição de licenças de distribuição/comercialização de programas de computador pertencentes a esta última.

II - A Utilização de um Mesmo Termo com Significados Diversos no Âmbito do Direito Tributário

No exame da aplicabilidade de uma norma em relação a uma determinada situação fática, é possível que se encontre mais de um significado válido para um mesmo termo, razão pela qual é necessário que se parta da interpretação daquele.

Para tanto, é necessário partir do primado de que, na interpretação da legislação, não há a prevalência de um método². O que se observa são a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso, ressaltando-se que eles não se contradizem, mas complementam-se e intercomunicam-se.

É por isso que a interpretação literal (também conhecida como gramatical) não passa de um início no complexo processo interpretativo, o qual, de fato, deve partir do texto da norma, investigando sua sintaxe. Todavia, a consistência sintática é insuficiente para cobrir toda a dimensão dos enunciados prescritivos das normas jurídicas, os quais suscitam investigações em outros planos também.

Neste sentido, embora a clareza do texto reduza a atividade do intérprete, não é apta a eliminá-la. Por mais claro que seja a letra da lei, aconselha-se o emprego de outros métodos interpretativos, diversos do gramatical, de forma a extrair do texto sentido diverso daquele superficial captado pela interpretação gramatical.

Deste modo, tem-se que a interpretação, embora se vincule ao texto da norma, nele não se deixa aprisionar. Fundamental para a interpretação da norma é a sua completa compreensão, devendo-se buscar a estrutura, extensão, sentido e conteúdo da norma, bem como a sua relação com outras normas do ordenamento. Nada impede, destarte, que o contexto em que se insere o texto legal acabe por impor a construção de norma diversa daquela que, *prima face*, pareceria a mais evidente.

Assim, também, dado que um mesmo signo pode ser emprestado a diversos significados, é tarefa do intérprete identificar aquele que melhor se encaixa em seu contexto. Nesse sentido, Riccardo Guastini identifica situações em que um mesmo vocábulo tem mais de um significado, nas quais o intérprete deve buscar uma definição estipulativa³, ou seja, cabe ao intérprete identificar qual o melhor significado no caso específico.

Nesse processo interpretativo, deve o exegeta admitir que embora o legislador possa optar por indicar um dos significados preexistentes, para evitar a necessidade de utilização dos métodos de interpretação, nada impede que ele, legislador, se mantenha silente, de modo que o intérprete terá a tarefa de identificar qual o melhor significado a ser utilizado em determinada situação.

Há, porém, aqueles casos em que o legislador opta por um dos significados preexistentes, embora não o faça de modo expresso. Mesmo nesse caso, a referida opção deverá ser respeitada, ainda que o significado escolhido não seja o mais comum.

² Tradicionalmente, a doutrina costuma apontar como métodos de interpretação das normas jurídicas o método histórico, o literal, o teleológico, e o sistemático.

³ Riccardo Guastini. *Distinguendo: Estudios de Teoría y Metateoría del Derecho*. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 202.

III - O Caso Concreto: a Expressão "Royalties" no Contexto da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

Consideram-se, no caso em estudo, remessas ao exterior a título de pagamento pela licença de programas de computador (*software*): tradicionalmente, a legislação do imposto de renda qualifica como *royalties* tais remessas, se efetuadas a pessoa diversa do próprio autor.

Cabe ao intérprete analisar o contexto sistêmico da tarefa interpretativa. Isto porque na situação sob análise verifica-se uma dúvida que se manifesta em razão de o significado *prima face* de um termo (buscado na legislação do Imposto de Renda) não ser necessariamente o melhor a ser aplicado na presença de outra norma (relativa à contribuição de intervenção no domínio econômico) inserida no mesmo sistema jurídico em que se encontra inserida a primeira⁴.

Em outras palavras, considera-se uma situação que, a partir da análise (predominantemente literal) das disposições da legislação do imposto sobre a renda, indicaria a existência de *royalties*, mas que, após a avaliação do contexto sistêmico de interpretação, aponta para o descabimento da exigência de contribuição de intervenção no domínio econômico. Isso, não obstante a última tenha, dentre as hipóteses, o pagamento ou crédito de *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior (parágrafo 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/00, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332/01).

Com efeito, como se verá abaixo, a referida tributação resultaria incoerente em face dos objetivos de instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico, visto que no caso específico não há qualquer incentivo ao desenvolvimento de tecnologia nacional.

Essa incoerência resultaria da aplicação de um tributo que tem como objetivo primário incentivar o desenvolvimento de tecnologia nacional, mediante a tributação da utilização de tecnologia estrangeira, em hipótese que não há transferência de tecnologia para o Brasil. Ou seja, a conduta que se pretende ver evitada não será atingida no caso específico.

Não se pretende aqui sustentar que não seria possível o sistema jurídico apresentar quebras, rupturas em sua estrutura. Ao contrário, a presença de situações de incoerência, ou até mesmo antinomia, entre as normas jurídicas de um mesmo sistema, ainda que criticável, não pode ser considerada como antijurídica, imprópria ao Direito. Este não é um sistema fechado, dotado de plenitude hermética, apresentando diversas zonas de penumbra⁵.

Todavia, condenável é a conduta do intérprete que, em sua tarefa de compreensão da norma jurídica, prefere soluções que tragam inconsistências e incoerências na estrutura sistêmica.

O intérprete deve atuar valendo-se de bom senso, adotando a premissa de que o ordenamento jurídico caracteriza-se como um sistema consistente e coerente. Eventuais quebras que venham a contradizer esta premissa apenas podem apresentar-se

⁴ Cf. Eros Roberto Grau. *Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 74.

⁵ Cf. Genaro Carrió. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 4ª edição. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, pp. 58-66.

como um resultado direto da tarefa de interpretação, nunca como pressuposto desta.

Aceita-se, noutras palavras, que não há obstáculos à constatação, por meio da interpretação sistemática das normas, de que o sistema jurídico revela pontos de contrariedade, incoerência e inconsistência; a tarefa interpretativa é, assim, o meio próprio de alcance de tal constatação, bem como de sua solução. O que não se pode aceitar é a influência prévia do intérprete que já inicia seu trabalho apoiando-se na idéia de que o sistema é incoerente ou inconsistente. Se adotada esta perigosa premissa, estará o intérprete negando o ponto de partida básico da noção dogmática de sistema jurídico.

De fato, a concepção do ordenamento jurídico como um sistema dotado de unidade e consistência é um pressuposto ideológico que a dogmática do Direito assume prevalentemente⁶.

Eros Roberto Grau, valendo-se da lição de Jerzy Wróblewski, aponta que em relação às normas de um sistema jurídico não se pode presumir contradição, em contraposição a noção de consistência do sistema. Haveria também a pressuposição de harmonia entre as normas de um sistema, ou seja, de coerência deste⁷.

Pode-se, neste ponto, fazer referência a um pressuposto importante da hermenêutica: o "legislador racional". Trata-se de uma construção dogmática que não se confunde com o "legislador normativo" (o ato juridicamente competente) nem com o "legislador real" (a vontade que de fato positiva normas); é, em verdade, uma figura intermediária, que funciona como um terceiro metalingüístico, em face da linguagem normativa e da língua da realidade. Dentre as propriedades que caracterizam o legislador racional, apontadas por Tercio Sampaio Ferraz Jr. a partir da lição de Santiago Nino, merece destaque a coerência⁸.

Prosseguindo em seu raciocínio, o jurista aponta três critérios básicos em virtude dos quais se pode propor, didaticamente, um quadro esquemático dos métodos de interpretação, quais sejam: coerência, consenso e justiça⁹.

No mesmo sentido, Carlos Maximiliano afirma que não se presumem incompatibilidades nos repositórios jurídicos. Supõe-se que o legislador exprimiu o seu pensamento com o necessário método, cautela, segurança; de sorte que haja unidade de pensamento, coerência de idéias e harmonia, devendo o ordenamento jurídico ser considerado como um todo orgânico, exequível, útil, ligado por uma correlação natural¹⁰.

Resta claro, deste modo, que a coerência e o bom senso consubstanciam para a tarefa do intérprete do Direito premissas básicas e inafastáveis¹¹.

Esta presunção de coerência é afastada por Riccardo Guastini, sob o argumento de que normas diversas são editadas em épocas diversas, em circunstâncias diver-

sas, e por legisladores que seguem tendências políticas diversas, razão pela qual o conjunto normativo não é coerente e nem poderia sê-lo¹². A interpretação é o meio existente para superar esta ausência de coerência da legislação.

A aplicação de normas que impliquem desarmonia ou incoerência apenas deve ser realizada quando a tarefa interpretativa trazer como resultado a constatação de que o legislador expressamente desejou que tal aplicação fosse observada.

Um exemplo poderá ilustrar a exposição. Suponha-se uma norma "A", que se aplicada a um caso concreto revele uma situação de incoerência em relação ao que dispõe a norma "B" (já aplicada anteriormente). Somente quando for possível a confirmação de que o legislador teve o intento de regular o caso simultaneamente através das normas "B" e "A", deve a norma "A" ser aplicada também.

Nesta situação, viola o princípio da igualdade o ordenamento que contém duas normas com diferentes conseqüências para o mesmo fato¹³, razão pela qual o intérprete e a jurisprudência têm que consolidar um determinado entendimento.

Klaus Tipke, debruçando-se sobre a questão, afirma que não se pode pôr em dúvida o fato de que a liberdade do legislador em matéria tributária é bastante ampla; o que importa saber é se, uma vez tendo ele eleito certos critérios, pode aplicá-los aleatoriamente ou, ao contrário, impõe-se sua adoção consistente¹⁴.

Assim, uma vez eleitos os princípios básicos para a disciplina de determinado imposto, fica o legislador obrigado a aplicar coerentemente os princípios que ele mesmo elegeu, sob pena de ferir o princípio da igualdade.

Não seria coerente que o legislador simplesmente desconsiderasse que a previsão contida na legislação da contribuição de intervenção no domínio econômico a respeito de *royalties*, com fundamento em princípio que ele mesmo elegeu, determinando nova tributação.

IV - Remuneração pelo Direito de Uso de um *Software*

A determinação do regime tributário aplicável à remuneração pelo uso de *software*, notadamente no que concerne à incidência, pressupõe a exata determinação da natureza jurídica desta remuneração, sendo imperativo apontar se ela poderia ser enquadrada no conceito de *royalty*, tomado então como ponto de partida deste estudo.

IV.1 - Os *royalties* no Direito Tributário Internacional

No Modelo de Convenção contra a Bitributação da OCDE, o conceito de *royalties*, constante do art. 12, designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de: (i) direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, de patentes; (ii) marcas de indústria ou de comércio, desenhos ou

⁶ Cf. Tercio Sampaio Ferraz Jr. *Introdução ao Estudo do Direito*. 4ª edição, São Paulo: Atlas, 2003, p. 206.

⁷ Cf. Eros Roberto Grau, *op. cit.* (nota 4 *supra*), p. 74.

⁸ Cf. Tercio Sampaio Ferraz Jr., *op. cit.* (nota 6 *supra*), p. 280.

⁹ Cf. Tercio Sampaio Ferraz Jr., *op. cit.* (nota 6 *supra*), p. 286.

¹⁰ Cf. Carlos Maximiliano. *Hermenêutica e Interpretação do Direito*. 19ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 110.

¹¹ Ressalvamos a posição de Maria Helena Diniz, para quem o ordenamento jurídico admite a existência de antinomias reais. *Norma Constitucional e seus Efeitos*. São Paulo: Saraiva, 1989, pp. 111-115.

¹² Riccardo Guastini. *Il Diritto come Linguaggio: Lezioni*. Torino: G. Giappichelli, 2001, p. 117. A influência da época em que o legislador editou a lei também é ressaltada por Ronald Dworkin como causa de ausência de coerência no âmbito do ordenamento. *A Matter of Principle*. 19ª edição, Cambridge/London: Harvard University Press, 2000, p. 129.

¹³ Riccardo Guastini. "Teoria e Dogmática delle Fonti". *Trattato di Diritto Civile e Commerciale*, vol. 1, tomo I, Milano: Giuffrè, p. 216.

¹⁴ Cf. Klaus Tipke. *Die Steuerrechtsordnung*. Vol. 1. Köln: Schmidt, 1993, p. 354.

modelos, planos, fórmulas ou processos secretos; (iii) equipamentos industriais, comerciais ou científicos; e (iv) informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

No Direito Tributário internacional a caracterização de um pagamento como *royalty* independe de ser ele realizado a um terceiro ou ao próprio autor da obra.

Como será analisado abaixo, pode-se identificar um aspecto de diferenciação da legislação brasileira em relação ao conceito de *royalty* internacionalmente utilizado, no que concerne à distinção entre pagamentos recebidos pelo próprio autor ou por terceiro.

IV.2 - Os royalties no ordenamento jurídico brasileiro

O conceito legal de *royalties* no Direito brasileiro foi instituído pela Lei nº 4.506/64, que, ao tratar do imposto de renda, afirmou que constituem *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos. Vejamos:

"Art. 22. Serão classificados como *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

(...)

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra."

A enunciação do art. 22 da Lei nº 4.506/64 é considerada pela doutrina como sendo meramente exemplificativa, cabendo a caracterização como *royalty* para qualquer rendimento decorrente da exploração de direitos, mesmo que não esteja mencionado em suas alíneas.

Neste sentido, seguindo a linha estabelecida pela Lei nº 4.506/64, José Luiz Bulhões Pedreira conceitua *royalties* como sendo os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição ou exploração de qualquer direito, destacando que a enumeração feita pela referida Lei é meramente exemplificativa e não exaustiva. Vejamos:

"A expressão *royalties* é usualmente empregada para determinar a retribuição pela exploração dos direitos enumerados na pela Lei nº 4.506 (...). A lei fiscal usa a mesma expressão para designar a retribuição pelo uso ou exploração de qualquer outro direito. A enumeração legal é exemplificativa, e não taxativa."¹⁵

Vale ainda mencionar a opinião de Alberto Xavier, para quem à luz do direito interno *royalty* é a remuneração pelo uso, fruição ou exploração de determinados direitos. Vejamos:

"À luz do direito interno, o *royalty* é uma categoria de rendimentos que representa a remuneração pelo uso, fruição ou exploração de determinados direitos, diferenciando-se assim dos aluguéis que representam a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos, e dos juros, que exprimem a contrapartida do capital financeiro."¹⁶

Diante dos conceitos elaborados pelos autores acima citados, podemos notar que a característica marcante do conceito de *royalties* na legislação brasileira do imposto de renda é a de remuneração por uso de direitos.

Todavia, quando a remuneração referir-se especificamente a direitos cujo titular seja o próprio autor da obra, a legislação brasileira do imposto de renda cuida de excluí-lo do conceito de *royalties*, como veremos a seguir.

Assim, o conceito de *royalties*, à luz da legislação brasileira do imposto de renda, não encamparia o pagamento pelo direito de uso quando o titular for o próprio autor da obra. O fundamento deste raciocínio pode ser encontrado na própria legislação, a qual expressamente menciona que o pagamento por direitos autorais enquadra-se no conceito de *royalties* quando não for feito ao próprio autor. É o que se depreende da leitura da alínea "d" do art. 22 da Lei nº 4.506/64, o qual merece ser novamente transcrito:

"Art. 22. Serão classificados como *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

(...)

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra."

Portanto, por disposição expressa da legislação brasileira do imposto de renda, os pagamentos por direitos autorais apenas poderão ser classificados como *royalties* quando não forem percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

É o que assevera Bulhões Pedreira, quando leciona que somente estarão sob o manto dos *royalties* os pagamentos pelo direito de uso quando o titular for um terceiro e não for o próprio autor (caso em que se trataria de remuneração de trabalho autônomo se pessoa física ou receita operacional se pessoa jurídica)¹⁷.

Confirmando a conceituação acima apresentada, a IN/SRF nº 208/00, em seu art. 37, classifica como *royalties* "os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição ou exploração de direitos, tais como (...) a exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra".

Estabelecido o conceito de *royalty* da legislação brasileira do imposto de renda, passamos a analisar se tal conceito pode ser validamente aplicado aos rendimentos derivados das licenças de *software*.

V - O Regime Jurídico do Software no Brasil

Software, na legislação brasileira, é "a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados"¹⁸.

Quando da normatização do regime aplicável aos *softwares*, na década de 1980, o ordenamento jurídico brasileiro seguiu a tendência da legislação norte-americana de proteção aos direitos autorais, a qual introduzira no âmbito desta a tutela dos *softwares*.

Assim, desde o advento da Lei nº 7.646/87 (primeira Lei do *Software*, já revogada) aplica-se ao *software* o regime dos direitos autorais, que se encontra atualmen-

¹⁵ Cf. José Luiz Bulhões Pedreira. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, pp. 9-5.

¹⁶ Cf. Alberto Xavier. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 765.

¹⁷ *Op. cit.* (nota 15), pp. 9-5.

¹⁸ Artigo 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.609/98.

te consolidado pela Lei nº 9.610/96 (Lei de Proteção aos Direitos Autorais), a qual dispõe em seu art. 7º que os *softwares* são obras intelectuais protegidas pelo regime que institui:

“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.”

Através da Lei nº 9.609/98 (nova Lei do *Software*), que trouxe a consolidação das normas que dispõem sobre os *softwares* e coordena a sua normatização, o Brasil inclinou-se de forma a não deixar dúvidas à tese de que aqueles são direitos autorais. É o que se depreende da leitura do art. 2º deste diploma:

“Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.”

Alberto Xavier ressalta que é opinião dominante na doutrina civilista e tributária que os direitos corporizados em *software* possuem natureza de direitos de propriedade intelectual¹⁹.

O titular do *software* e dos direitos de propriedade que sobre ele recaem pode licenciá-lo para terceiros, permitindo o uso do *software*, continuando a deter referido direito de propriedade sobre o bem e o domínio de sua tecnologia.

Neste passo, tratando-se o *software* de um direito (direito autoral), a remuneração pela cessão de sua licença pode enquadrar-se perfeitamente na conceituação de *royalty* da legislação brasileira do imposto de renda, quando o beneficiário daquela remuneração não for o próprio autor da obra. Isto porque, conforme se viu acima, a legislação brasileira apenas classifica como *royalties* os direitos autorais exercidos por terceiro.

Assim, pode-se afirmar que a remuneração da licença de *software* ficaria incluída no conceito legal e doutrinário de *royalty* relativa ao imposto de renda quando o beneficiário da remuneração não for o próprio autor da obra.

Na hipótese de o beneficiário da remuneração pela licença de *software* ser o próprio autor deste, tem-se que em princípio a classificação de tal remuneração será a de pagamento de direito autoral, e não a de *royalty*.

No caso concreto, iremos analisar hipótese em que a empresa brasileira remunera uma empresa estrangeira em virtude da aquisição de licenças de distribuição/comercialização de programas de computador pertencentes a esta última, hipótese em que será necessário analisar se a empresa estrangeira poderia ser conceituada como autora dos *softwares* cujas licenças detém.

Com base nestas assertivas, procederemos à análise da incidência da Cide nos pagamentos de *royalties* em virtude da aquisição de licenças de *software*.

VI - O Conceito de *Royalties* na Legislação da Cide

Uma vez analisadas as diferentes acepções do conceito de *royalties* no direito interno e no Direito internacional, procederemos ao exame da caracterização dos *royalties* na legislação da Cide.

¹⁹ Cf. Alberto Xavier. *op. cit.* (nota 16 *supra*), p. 608.

Inicialmente, importa examinar a hipótese de incidência da Cide, considerando-se as modificações legislativas que sucederam à criação da contribuição, a qual se deu por meio da Lei nº 10.168/00.

Ao instituir a Cide, a Lei nº 10.168/00 determinou em seu art. 2º quais os pagamentos que deveriam submeter-se à incidência da contribuição. Vejamos:

“Art. 2º (...) 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.

(...)

§ 2º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes e domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput deste artigo.”

Depreende-se da leitura do dispositivo acima transcrito que, no que diz respeito aos *royalties*, a Cide foi originalmente instituída para incidir apenas e tão-somente sobre as quantias, pagas a pessoas jurídicas residentes e domiciliadas no exterior, decorrentes de determinados contratos que envolvessem a transferência de tecnologia.

Neste passo, importa analisar em quais circunstâncias os pagamentos com base em licenças de *software* implicariam transferência de tecnologia. Conforme dispõe o art. 11 da Lei nº 9.609/98 (Lei do *Software*), para que se considere ocorrida a transferência de tecnologia de programa de computador, é “obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado (...)”. Assim, não havendo a transmissão do código-fonte do *software*, não há que se falar em transferência de tecnologia.

Contudo, o parágrafo 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/00 teve sua redação alterada pelo art. 6º da Lei nº 10.332/01, o qual dispôs que a partir de 1º de janeiro de 2002 a Cide passa a ser devida, dentre outros, no pagamento ou crédito de *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. Abaixo se transcreve o referido dispositivo:

“Art. 2º

(...)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência 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).”

Note-se que com a mudança operada pela Lei nº 10.332/01, na redação da Lei nº 10.168/00, pretendeu-se, mediante o emprego do termo “*royalties* a qualquer título”, alargar a abrangência da Cide, passando a alcançar quaisquer quantias que possam ser albergadas na classificação de *royalty*, e não apenas os valores inseridos num contexto que envolva a transferência de tecnologia.

Assim, os rendimentos derivados de qualquer espécie de direito autoral, inclusive aqueles pela licença de *software*, quando não percebidos pelo autor ou criador

da obra, estariam, também, em princípio, sujeitos à Cide. Isto porque, como mencionado, ao tomar-se como base exclusivamente a expressão “*royalties* a qualquer título”, poder-se-ia concluir que estão sujeitos à Cide todos os rendimentos classificados pela legislação tributária brasileira como *royalties*.

Todavia, com o advento do Decreto nº 4.195/02, a incidência da Cide sobre *royalties* foi delimitada aos casos de fornecimento de tecnologia, cessão e licença de uso de marcas e cessão e licença de exploração de patentes. O Decreto mencionado, ao regulamentar o art. 2º da Lei nº 10.168/00, assim estabelece:

“Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168 de 2000 incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de *royalties* ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - cessão e licença de uso de marcas; e

V - cessão e licença de exploração de patentes.”

Infere-se da leitura deste dispositivo que, apenas quando os pagamentos de *royalties* em virtude de licenças de *software* implicassem transferência de tecnologia, eles estariam entre os objetos contratuais abrangidos pela enumeração do art. 10 da Lei nº 10.168/00.

O Decreto nº 4.195/02, ao delimitar a aplicabilidade da Cide sobre *royalties* a determinados casos - fornecimento de tecnologia, cessão e licença de uso de marcas e cessão e licença de exploração de patentes - implicitamente afastou do campo de incidência da contribuição os pagamentos de *royalties* derivados de contratos de licença de *software* em que não houvesse transferência de tecnologia.

Atua assim o Decreto nº 4.195/02 como um regulamento executivo destinado a explicitar o espírito da deliberação legislativa, desdobrando seus mandamentos, de modo a facilitar-lhes a aplicação. Trata-se, a nosso ver, de um ato administrativo apto a aclarar o amplo sentido da expressão “*royalties* a qualquer título” utilizada na Lei nº 10.168/00 (alterada pela Lei nº 10.332/01), determinando-lhe o verdadeiro sentido.

Assim, o Poder Executivo, ao editar o referido Decreto, deixou claro que o conceito de *royalties* para fins de Cide é singular, delimitado às hipóteses enumeradas pelo art. 10 deste dispositivo. Adotou-se, portanto, uma das possíveis interpretações válidas do conceito de *royalty*, especificamente aquela que se coaduna com a finalidade da Cide.

Não há violação ao art. 110 do Código Tributário Nacional, porque não houve distorção de um conceito de direito privado para fins de exercício de competência tributária, mas tão-somente adotou-se um significado diferente daquele preexistente na legislação do imposto sobre a renda. Também não há violação ao princípio da estrita legalidade, porque o decreto regulamentador não foi além do que previa a lei.

Seria facultado ao legislador tomar de empréstimo o conceito de *royalties* da legislação do imposto de renda. Todavia, como apontado na parte introdutória des-

te estudo, tal procedimento não se põe de forma imperativa, sendo perfeitamente legítima a posição do legislador de optar pela adoção de um outro conceito de *royalties*, próprio à finalidade da Cide.

A referida singularidade do conceito de *royalties* na legislação da contribuição sob análise, como já se adiantou, não se dá sem motivo. A Cide, enquanto contribuição de intervenção, deve guardar uma correlação lógica necessária entre seus sujeitos passivos e a finalidade que visa a atingir. Esta correlação parece ser um elemento essencial às contribuições interventivas, sob pena de em face de sua ausência configurar-se a inconstitucionalidade delas.

A Cide incidente sobre *royalties* destina-se a estimular o desenvolvimento tecnológico nacional, através de incentivos a programas de pesquisa, dentre outros, pretendendo estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, conforme se depreende da leitura do art. 1º da Lei nº 10.168/00 e do art. 3º do Decreto nº 4.195/02.

Relevante neste ponto a lição de Marco Aurélio Greco:

“Na medida em que a contribuição volta-se ao grupo, só tem sentido que alcance alguém que dele faça parte. Sendo essencial, disto decorre que a participação deve ser efetiva e não ficta. Ou seja, a lei não pode, a pretexto de escolher o contribuinte, conter disposição contraditória à premissa em que se apóia; o referencial é o grupo, portanto, o contribuinte deve fazer parte efetiva dele, e não ser um terceiro sem relação com o grupo, que a lei pretende alcançar pela simples força do poder de império.

(...)

Também nas contribuições de intervenção no domínio econômico, o requisito é nítido, de modo que só cabe a exigência da contribuição de quem pertencer ao grupo formado pelo respectivo setor econômico.”²⁰

Válido parece, portanto, propor uma correlação entre a finalidade da contribuição de intervenção no domínio econômico e os sujeitos passivos desta: o universo daqueles sujeitos há de corresponder àqueles imediatamente atingidos pela intervenção.

Neste contexto, pode-se argumentar que inexistiria qualquer correlação lógica entre a cobrança de Cide de empresa brasileira que paga *royalties* a título de licença de comercialização de *software* e o estímulo ao desenvolvimento tecnológico brasileiro. Os referidos *royalties* estariam distantes da atividade que a Cide pretende incentivar, que é o fomento à produção tecnológica nacional.

Tendo em vista os argumentos acima apresentados, entendemos que o conceito de *royalties* na legislação da Cide diferencia-se dos conceitos de *royalties* da legislação brasileira do imposto de renda e do Direito Tributário internacional. Trata-se, em verdade, de um conceito singular, próprio à finalidade interventiva da Cide, delimitado às situações fáticas abrangidas pelo Decreto nº 4.195/02.

Com base neste argumento de cunho teleológico, consideramos que não há incidência da Cide nas remessas ao exterior com base em contratos de licença de comercialização/distribuição de *software*.

Deve-se, contudo, ressaltar que o posicionamento favorável à não-incidência da Cide sobre *royalties* em virtude de licenças de *software* não se conforma com o en-

²⁰ Cf. Marco Aurélio Greco. *Contribuições (uma Figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 242.

tendimento aparentemente adotado pelas autoridades tributárias. Com efeito, em decisões posteriores à promulgação do Decreto nº 4.195/02, a Secretaria da Receita Federal (SRF) tem demonstrado que se posiciona favoravelmente à cobrança da Cide sobre remessas de *royalties* a qualquer título, ainda que não haja transferência de tecnologia. É o que se observa nas soluções de consulta abaixo transcritas:

“Solução de Consulta nº 91 da 8ª Região Fiscal, *DOU* de 2 de junho de 2002.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ementa: 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 Cide instituída pela Lei nº 10.168, de 2000.”

“Solução de Consulta nº 204 da 8ª Região Fiscal, *DOU* de 15 de agosto de 2005.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ementa: Incidência - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-Cide. A empresa que pagar, creditar, entregar, empregar, ou remeter importâncias ao exterior a título de *royalties*, pela cessão ou licença de uso de *software*, está sujeita ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.168, de 2000.”

“Solução de Consulta nº 225 da 8ª Região Fiscal, *DOU* de 29 de agosto de 2005.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: Remessas para o Exterior - Programas de Computador (*Software*). Não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador (*software*) destinados à comercialização no Brasil, se produzidos em larga escala e de maneira uniforme e colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, sem envolver rendimentos de direitos autorais, por tratar-se de mercadorias. Caracterizando remuneração pela cessão ou licença de uso, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior, por caracterizarem pagamento de *royalties*, ficam sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento e ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, à alíquota de 10% (dez por cento).”

Depreende-se da leitura do dispositivo acima que a Receita Federal posiciona-se favoravelmente à incidência da contribuição mesmo nas situações em que apenas a licença de uso do *software* é transferida, situação não compreendida nas hipóteses do Decreto nº 4.195/02.

Muito embora haja a possibilidade de a Receita Federal posicionar-se favoravelmente à incidência da Cide sobre os pagamentos em virtude de licenças de *software*, entendemos que há argumentos sólidos para defender a não-incidência, conforme se depreende da leitura da argumentação acima e dos itens abaixo tratados.

Os argumentos ora apresentados foram acolhidos em algumas decisões judiciais que trataram do tema ora exposto, conforme transcrições abaixo:

“(…)

É o breve relatório.

(…)

Discutíveis alguns dos outros argumentos esgrimados pela recorrente, pelo menos em sede de cognição sumária.

No que tange à remuneração pela licença de uso de *softwares*, parece assistir razão à agravante ao afirmar que a legislação aplicável à espécie em nada dispõe acerca da incidência da Cide sobre essas remessas.

O programa de computador, com efeito - corriqueiramente designado por *software* no jargão empresarial, tão afeito aos anglicismos de toda a espécie -, acha-se amparado pelo direito autoral, conforme estabelecido pela Lei nº 9.279, de 14/5/96. Tal diploma, em seu art. 10, inc. V, exclui-o expressamente da possibilidade de patenteamento e do regime de propriedade intelectual. Acresce que a atual Lei de Informática (nº 9.609/98), disciplinadora do regime de proteção da propriedade intelectual do programa de computador, estabeleceu que ele seria o mesmo outorgado às obras literárias, artísticas ou científicas (art. 2º). Finalmente, a atual Lei nº 9.610/98 nada mais fez do que corroborar a tendência anterior de considerar o *software* e demais criações do mundo da Informática como alvo de proteção do direito autoral (art. 7º, inc. XII).

Não se tratando, portanto, de pagamento de *royalties*, nenhuma imposição legal existe no sentido de obrigar a agravante ao recolhimento da contribuição em tela, sob pena de afronta ao princípio da estrita legalidade tributária.

Isso posto, defiro o pedido de efeito suspensivo. Cumpra-se o art. 527, inc. V, do CPC. Comunique-se por fax. Oficie-se à MMª Juíza *a quo* dos termos da presente decisão para que tome as medidas cabíveis à sua implementação. Int.

Proceda a Subsecretaria da Quarta Turma à necessária conferência entre o conteúdo do documento físico e o do eletrônico, antes do encaminhamento à Imprensa Nacional, certificando-se.

São Paulo, 6 de novembro de 2002.”²¹

“(…)

Após breve relato, decido.

(…)

Todavia, a questão posta nos autos não se resume em saber qual o meio legislativo adequado para a instituição de contribuição interventiva no domínio econômico. Vai além para referir-se à sujeição passiva, na relação jurídico-tributária, de empresa que tem por objeto societário o comércio e o desenvolvimento de *software*, vale dizer, se ausente previsão normativa a esse respeito.

Dispõe o artigo 2º e § 2º da Lei nº 10.168/00, com a redação dada pela Lei nº 10.332/01, *verbis*:

‘Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

(…)

§ 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.’

²¹ TRF da 3ª Região, 4ª Turma, AG nº 2002.03.00.041873-6, rel. Des. Fed. Newton de Lucca, j. 06.11.2002, pp. 162-163 dos autos.

Da exegese legislativa, tem-se que o financiamento da atividade de fomento à tecnologia será efetuado pelo produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico - Cide, que não tem outro escopo senão o de incentivar o desenvolvimento da tecnologia nacional.

Nesse sentir, a norma (artigo 2º) cuida de estabelecer, num primeiro plano, para fins de incidência do tributo, como sujeito passivo, frise-se, a pessoa jurídica detentora de licença de uso.

No caso dos autos, cuida-se de contrato de distribuição e de licença de uso de produtos de *software* e *hardware* dos computadores fabricados pela empresa norte-americana Sun Microsystem of Califórnia Inc. Assim, o pagamento decorrente de uso de programa de computador - *software* - deve ser entendido como adimplemento de direito autoral e, portanto, amparado pela legislação aplicável ao direito do autor, não se confundindo com pagamentos decorrentes de *royalties*.

O inciso V do artigo 10 da Lei nº 9.279/96 exclui o *software* do patenteamento e do regime jurídico da propriedade intelectual. Fê-lo também o artigo 2º da Lei nº 9.609/98 (Lei de Informática), ao estabelecer que o regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é aquele conferido pela legislação de direitos autorais vigentes no País.

Neste diapasão é o escólio de Fábio Ulhoa Coelho:

'Os direitos titularizados pelo criador de um logiciário (*software*) não são tutelados pela propriedade industrial, mas pelo direito autoral. Esta foi a alternativa seguida pela lei brasileira ao disciplinar a propriedade e comercialização de programas de computador (Lei 7.646, de 1987), o que redundou em importantes conseqüências no tocante à extensão e natureza desta tutela, em razão das diferenças existentes entre ambos os regimes jurídicos' (Manual de direito comercial. São Paulo: Saraiva. p. 461/462).

Concluindo, o envio de valores ao exterior em virtude de pagamento de licença de uso de *software* não se traduz em adimplemento de *royalties* e não se confunde com o pagamento decorrente da cessão de marcas e patentes, eis que o programa de computador - *software* - encontra proteção no direito autoral.

Destarte, a cobrança da exação importa em *munus* descabido e viola o princípio da legalidade estrita.

Importante ressaltar que o artigo 22 da Lei nº 4.506/64, que classifica como *royalties*, para fins de incidência do Imposto sobre a Renda, os rendimentos de qualquer espécie decorrentes de uso, fruição, exploração de direitos, tais como exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra, não tem o condão de complementar ou suprir a norma material tributária, deve definir todos os elementos do tributo.

Isto posto, concedo o pedido de antecipação de tutela recursal.

Comunique-se.

Intime-se a agravada para os fins do art. 527, V, do CPC."²²

VII - A Tributação da Licença de Uso pela Cide

Finalmente, há a possibilidade de as autoridades fiscais entenderem ser devida a cobrança da Cide, sobre pagamentos em virtude de licenças de *software*, com base no *caput* do art. 2º da Lei nº 10.168/00, interpretado conjuntamente com o parágrafo

fo 3º do mesmo artigo, no qual consta expressamente que a contribuição incide sobre valores remetidos a domiciliados no exterior a título de remuneração de contratos de licença de uso.

Este entendimento pode ser verificado na seguinte solução de consulta:

"Resposta à Consulta nº 200, de 30 de julho de 2001 - 8ª Região Fiscal da SRF

A importância paga, creditada, entregue, empregada ou remetida a título de *royalty* a residente e domiciliado no exterior pela remuneração de contratos de licença de comercialização de programas de computador sofre a incidência da Cide, por se tratar de pagamento pela licença de uso."

Relativamente ao caso ora estudado, deve-se de pronto afastar a incidência da Cide referente à licença de uso nos pagamentos realizados pela empresa nacional à empresa estrangeira, uma vez que o objeto do contrato firmado entre ambas não é a licença de uso, mas sim a licença de comercialização/distribuição de *software*.

É relevante mencionar que a distinção entre licença de uso e licença de comercialização é plenamente reconhecida pelo ordenamento jurídico pátrio, conforme se depreende da leitura do título IV da Lei nº 9.609/98 (Lei do *Software*): "Dos contratos de licença de uso, de comercialização e de transferência de tecnologia." Ademais, há ainda nesta lei toda uma disciplina específica aplicável aos contratos de licença de comercialização, sendo assim patente o reconhecimento da singularidade destes.

VIII - Conclusão

Infere-se do exposto que a determinação da natureza jurídica dos pagamentos pela licença de um *software* dependerá da identificação do beneficiário de referidos pagamentos. Na hipótese de o pagamento ser realizado a um terceiro que não seja o próprio autor da obra, tal remuneração deverá ser conceituada como *royalty*, sujeitando-a ao regime tributário próprio dos *royalties*. Por outro lado, se o pagamento pelo uso de *software* for realizado ao próprio autor deste, estaria em princípio configurada remuneração por direito autoral.

No que concerne ao conceito de *royalties* adotado pela legislação da Cide, entendemos ser este singular, específico à finalidade interventiva da contribuição, delimitado às situações fáticas abrangidas pelo Decreto nº 4.195/02, diferenciando-se dos conceitos de *royalties* do Direito interno e do Direito internacional. Neste contexto, posicionamo-nos favoravelmente à exclusão dos pagamentos em virtude de licenças de *software* do campo de incidência da Cide.

Conforme se explanou, há argumentos sólidos a serem apresentados em favor da defesa do não-recolhimento da Cide sobre as remessas tratadas neste estudo.

²² TRF da 3ª Região, 6ª Turma, AG nº 2005.03.00.016609-8, rel. Des. Fed. Lazarano Neto, j. 14.04.2005, pp. 96-98 dos autos.