



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16349.720219/2012-70</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.573 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NOKIA SIEMENS NETWORKS DO BRASIL SISTEMAS DE COMUNICACOES LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE**

Ano-calendário: 2006

**PRELIMINARES. NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO E DO ACÓRDÃO DA DRJ. INEXISTÊNCIA.**

Não se verifica nulidade quando o despacho decisório e o acórdão recorrido foram proferidos por autoridade competente, encontram-se devidamente motivados e foram submetidos ao contraditório e à ampla defesa. A discordância da recorrente quanto à valoração das provas realizada pela autoridade fiscal e pela DRJ insere-se no exame do mérito da controvérsia, não configurando hipótese de nulidade prevista no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

**CIDE. LICENÇA DE USO OU COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE. NÃO INCIDÊNCIA CONDICIONADA À AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA.**

Nos termos do art. 2º, §1º-A, da Lei nº 10.168/2000, não incide CIDE sobre a remuneração decorrente de licença de uso, comercialização ou distribuição de programa de computador quando inexistente transferência de tecnologia.

**PROVA CONTRATUAL. CONTRATO POSTERIOR AOS FATOS GERADORES COM EFEITOS RETROATIVOS. CRÉDITO NÃO COMPROVADO.**

A ausência de elementos probatórios suficientes para demonstrar que as remessas ao exterior decorreram exclusivamente de licença de software sem transferência de tecnologia impede o reconhecimento da certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Contrato firmado posteriormente aos fatos geradores, ainda que com cláusula de retroatividade, constitui elemento indiciário, mas não substitui prova contemporânea das operações realizadas no período em análise,

sobretudo quando se pretende afastar a incidência de tributo com fundamento na inexistência de transferência de tecnologia.

### **RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.**

## **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pela recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luís Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## **RELATÓRIO**

Para bem retratar os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade de fls. 405-433 mais anexos, interposta pela Contribuinte acima identificada contra o Despacho Decisório de fls. 390-398, exarado em 04/09/2012 pela Autoridade Competente da Delegacia Especial da RFB de Administração Tributária (DERAT) em São Paulo/SP.

No citado Despacho Decisório relata a Autoridade Fiscal que, instada Contribuinte a justificar a origem do crédito, especificando as razões de fato e de direito pelas quais o valor pleiteado foi considerado como indevido ou a maior, em resposta, justificou, exceto com relação à DCOMP 13843.28083.091107.1.3.04-0749, os pagamentos indevidos com fundamento nos artigos 20 e 21 da Lei 11.452/2007, que trata da não incidência da CIDE nos casos de remessas efetuadas ao exterior em que não há transferência de tecnologia.

Já no que toca à DCOMP 13843.28083.091107.1.3.04-0749, alegou que houve “recolhimento em duplicidade de algumas ‘invoices’, que foram incluídas

na planilha de cálculo em duplicidade no dia 22/02/2006 (..) ou pagas em contratos de Câmbio de Março/2006 (...)", sendo que "não teve nenhum Contrato de câmbio vinculado, o erro se deu apenas nos controles internos de pagamento".

Relativamente às remessas que, segundo a impugnante, não teria havido a transferência de tecnologia, a interessada, a fim de comprovar a alegação manejada, apresentou cópia simples da tradução juramentada do contrato de distribuição celebrado com a Nokia Siemens Networks Oy.

Ocorreu que, ao examinar mencionado instrumento contratual, a autoridade fiscal constatou que foi firmado na data de 1º de janeiro de 2009, porém estabelecendo a retroação dos seus termos a 1º de janeiro de 2001.

No ponto, sustenta a autoridade fiscal que, embora o art. 421 do Código Civil de 2002 estabeleça, regra geral, a liberdade de contratar, verifica-se pelo próprio texto legal que esta deverá ser exercida em razão e nos limites da função social do contrato.

No entendimento da autoridade fiscal, a retroatividade estabelecida no referido contrato não pode ser levada em consideração pelo fisco, dada a influência do efeito retroativo na tributação do objeto contratado, na medida em que, pela simples estipulação da data do início dos efeitos nela prevista, deixaria de ser a interessada contribuinte da CIDE nos períodos em tela.

Logo após, tratando de remessas para o exterior relativas aos contratos de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software), concluiu pela não comprovação por parte da interessada da não transferência de tecnologia, condição essencial para a não incidência da CIDE, a partir de 01/01/2006.

Assim, as compensações fundamentadas nos artigos 20 e 21 da Lei 11.452/2007 não foram homologadas.

Quanto à DCOMP 13843.28083.091107.1.3.04-0749, na qual se pretendeu compensar créditos relativos a pagamentos realizados em duplicidade, segundo expõe a autoridade fiscal, foi verificado a partir da documentação apresentada pela interessada que, de fato, os valores eram compatíveis com suas alegações. No entanto, pesquisa ao sistema da RFB SIEF revelou que, embora o recolhimento tenha sido efetuado no montante de R\$ 878.578,16, em 15/03/2006, havia apenas um saldo disponível parcial, de modo que apenas o valor de R\$ 615.430,69 era passível de restituição/compensação.

Por fim, ante todo o exposto, concluiu pela homologação da Dcomp nº 13843.28083.091107.1.3.04-0749 até o limite do crédito reconhecido de R\$ 615.430,69, e não homologadas as Dcomp nos:

- 15353.93661.141207.1.3.04-2779;
- 29534.99587.141207.1.3.04-4204;
- 33739.50061.141207.1.3.04-1178;

- 41038.50468.281207.1.3.04-9183;
- 38323.39858.140108.1.3.04-1900; e
- 31349.50040.250909.1.7.04-8338

Do feito fiscal a Contribuinte foi cientificada em 27/11/2012 (fl. 400). Irresignada, em 26/12/2012, apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 405-433 mais anexos, alegando, em síntese, o que segue.

**Da preliminar de decadência para a compensação realizada por meio do Per/Dcomp nº 13843.28083.091107.1.3.04-0749**

Alega que a compensação declarada por meio da Dcomp nº 13843.28083.091107.1.3.04-0749 deve ser plenamente validada e aceita, pois foi homologada tacitamente com o transcurso do lapso temporal de 5 (cinco) anos, contados da data de sua transmissão, ocorrida em 09/11/2007. Nesse plano, aduz que o despacho decisório foi proferido somente em 22/11/2012, e cientificado à interessada em 27/11/2012, portanto depois de já ter sido tacitamente homologada.

**Da nulidade do despacho decisório por ausência de prova da ocorrência do fato gerador da CIDE**

Sustenta que a autoridade fiscal amparou exclusivamente no Contrato de Distribuição para proferir sua decisão, quando deveria ter buscado documentos hábeis para comprovar os fatos efetivamente praticados, o que não foi feito corretamente.

Nesse particular, alega que os documentos hábeis já haviam sido postos à disposição da fiscalização.

Todavia, em vista tão somente de uma equivocada interpretação de uma cláusula contratual, somado à total desconsideração dos demais documentos apresentados pela manifestante, a autoridade fiscal entendeu que teria ocorrido fato gerador de CIDE, mas não apresentou nenhuma prova complementar que amparasse essa constatação e, ainda por cima, alegou uma indevida inversão do ônus probatório em uma situação que competia claramente a ele produzir provas em sentido contrário àquelas já apresentadas pela manifestante.

Dessa forma, a seu ver, a autoridade fiscal deixou de cumprir com o seu dever de instrução probatória, necessária para desqualificar o farto material apresentado, que demonstra que as remessas para o exterior são relativas a contratos de licenças de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software), todos sem transferência de tecnologia.

Consequentemente, em seu entender, houve direta inobservância ao art. 142 do CTN, segundo o qual compete privativamente à autoridade administrativa, quando da realização da atividade do lançamento, além de outros procedimentos adotáveis, determinar a matéria tributável.

Assim sendo, conclui no sentido de que, ante a ausência de devida instrução probatória no curso da fiscalização, torna absolutamente nulo o despacho decisório ora combatido.

**Da equivocada interpretação e aplicação do contrato de distribuição por parte da autoridade fiscal**

Aduz que o despacho decisório não reúne condições de prosperar, devendo ser integralmente homologadas todas as compensações realizadas, pois, conforme relato dos “FATOS”, a autoridade fiscal embasou a não homologação das compensações exclusivamente num pretense efeito retroativo do Contrato de Distribuição que estaria previsto em um trecho da sua cláusula 6.

Articula no sentido de que, a despeito da palavra utilizada, não houve, em nenhum momento, a ocorrência de efeito retroativo, pois o contrato simplesmente formalizou/instrumentalizou/documentou uma relação comercial já existente entre partes vinculadas há muito tempo.

Nesse rumo, qualifica de sábio o Código Civil Brasileiro, ao ter deixado claro, nos seus artigos 112 e 113, que as palavras hão de ser interpretadas dentro do seu contexto, perante o contrato como um todo e a realidade que o cerca, devendo-se atentar mais a essas circunstâncias e à intenção das partes do que ao sentido literal da linguagem, de modo que não é correto retirar uma palavra ou um trecho do seu contexto para, a partir de um dos seus sentidos possíveis, atribuir uma interpretação que conflita com o todo e com a realidade.

Segundo expõe, é por essa razão que o Código de Processo Civil, no capítulo que trata especificamente das provas, ressalta no Parágrafo único do art. 373 que o documento particular é indivisível e deve ser considerado na sua integralidade, sendo defeso à parte evocá-lo somente na parte que lhe é favorável, desconsiderando as demais.

Todavia, argumenta que, em descumprimento às normas acima, o que pretendeu a autoridade fiscal foi justamente considerar só parte do Contrato de Distribuição, ao dizer que a palavra “retroagir” tinha por objetivo modificar todas as relações anteriores a ele, o que não é verdade, pois se tivesse considerado o Contrato como um todo, deveria ter levado em conta a continuidade do texto da própria cláusula 6, donde se lê que o Contrato “retroagiria” a 1º de janeiro de 2001, “quando a NSN Oy e a NSN Sistemas (no momento Nokia do Brasil Ltda.) ainda pertenciam exclusivamente ao grupo da Nokia e a NSN Sistemas iniciou sua operação de infraestrutura de telecomunicações no Brasil.”.

De acordo com a manifestante, esse trecho nem precisaria existir, acabou sendo de suma importância para o caso, pois ressalta/exprime todo o contexto fático/realidade de partes vinculadas e reorganização empresarial que geraram a formalização, em 2009, do Contrato de Distribuição.

No ponto, explica que o Contrato de Distribuição foi instrumentalizado em decorrência de uma política do novo grupo NSN, surgido em 2007, simplesmente

para formalizar e dar maior estabilidade jurídica às relações e práticas que outrora já existiam entre as empresas do grupo Nokia, pois, a partir de 2007, a matriz Nokia deixou de ter controle absoluto sobre as antigas empresas do grupo, passando a dividir o controle com o grupo Siemens, em razão da “joint venture” estabelecida.

Portanto, extrai do exposto que o Contrato de Distribuição só veio reafirmar as relações comerciais que já vinham ocorrendo entre as suas partes desde 1º de janeiro de 2001, motivo pelo qual, na sua cláusula 6, ficou estabelecido que ele deveria ser considerado como aplicável desde aquela data, pois era isso o que vinha acontecendo de fato.

Nesse sentido, assevera que a interpretação mais correta ao termo “retroagir” seria algo como “de acordo com o que já vinha sendo aplicado [na prática] desde 1º de janeiro de 2001”.

A esse respeito, lembra, inclusive, que o Direito Brasileiro permite a existência de contratos verbais, nos termos do art. 107 do Código Civil, que consistia na forma de ajuste existente entre as partes antes de 01/01/2009, pois, como pertenciam ao mesmo grupo Nokia, a proximidade da relação tomava desnecessária qualquer formalização do acordo.

Contudo, a seu ver, a autoridade fiscal acabou misturando os conceitos e confundindo a formação do contrato de distribuição (ocorrida em idos de 01/01/2001) com a sua instrumentalização em um documento escrito (ocorrida em 01/01/2009), e, com base nessa equivocada premissa, acabou não homologando as compensações efetuadas, decisão que, em face disso, deve ser reformulada.

#### **Da comprovação por documentação hábil e idônea da prestação de serviços sem transferência de tecnologia**

Alega a interessada que contato de distribuição deve ser utilizado como um elemento de prova, mas não como a única prova, pois há outros documentos tão ou mais importantes para se comprovar os fatos ocorridos, tais quais são os contratos de câmbio, que comprovam os fatos efetivamente ocorridos perante o Banco Central do Brasil (BACEN).

Nesse ponto, sustenta que dos referidos ajustes são identificados os códigos de natureza da operação de câmbio utilizados: 45711.85.0.95.90 (Outros serviços técnicos - profissionais) e 48110.85.0.95.90 (Direitos Autorais sobre programas de computador), que são utilizados para pagamentos de serviços sem transferência de tecnologia.

Nesse aspecto, aduz que, quando há transferência de tecnologia, os códigos utilizados são 45632 (Fornecimento de Tecnologia) ou 45649 (Fornecimento de serviços de assistência técnica), nos termos do disposto no Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCF) do BACEN vigente à época

(Circular 3.315/2006), e que, nesse ponto, se mantiveram inalterados até o atual RMCCI (Circular 3.617/2012).

Além disso, argumenta no sentido de que, caso os contratos implicassem em qualquer transferência de tecnologia, deveriam ser obrigatoriamente registrados perante BACEN, no sistema RDE-ROF (Registro Declaratório Eletrônico modalidade Registro de Operação Financeira), conforme preceituavam a Resolução BACEN n. 2.337/1996 e Circular BACEN n. 2.816/1998 vigente à época.

Dessa forma, sustenta que, como jamais ocorreu operação com transferência de tecnologia, não foi compelida a efetuar o registro RDE-ROF de qualquer desses contratos, conforme se evidencia pelas telas do SISBACEN dos últimos 12 anos copiadas.

Ademais, tanto não houve transferência de tecnologia (tributável pela CIDE) que igualmente não foi feito qualquer registro dos contratos em questão no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), como seria exigido caso houvesse qualquer tipo de transferência a esse título, nos termos do Ato Normativo INPI nº 135/97. A esse respeito, informa-se que requereu do próprio INPI certidão que comprove que não houve registros de contratos à época, que ainda aguarda emissão, e tão logo seja recebida, será juntada aos autos, como documento complementar.

Enfim, ao argumento de que a realidade dos fatos está demonstrada, considera que não há como se negar o seu direito creditório relativo aos valores recolhidos indevidamente a título de CIDE-Royalties sobre programa de computador (Código 8741).

#### **DOS PEDIDOS**

Diante de todo o acima exposto requer a impugnante:

- (i) Decisório;
- (ii) a declaração de nulidade ou improcedência do despacho a confirmação da liquidez e certeza da totalidade do direito creditório originalmente declarado pela Manifestante como CIDE-Royalties sobre programa de computador (Código 8741) indevidamente recolhida nos meses de fevereiro, abril, agosto e dezembro do ano-calendário de 2006;
- (iii) a homologação integral das compensações declaradas; e
- (iv) a baixa do presente processo administrativo nº 16349.720219/2012- 70, com o afastamento de qualquer medida de cobrança dos tributos compensados nos por meio dos PER/DCOMPs acima.

Protesta-se pela juntada posterior da certidão do INPI, já por si requerida, que somente aguarda sua emissão;

Por fim, em razão da apresentação da presente manifestação de inconformidade (defesa administrativa) e do disposto no art. 151, inciso III, do

CTN, requer seja suspensa a exigibilidade dos créditos aqui discutidos até decisão final administrativa.

É o relatório.

Por unanimidade de votos, o juízo a quo deu parcial provimento à manifestação de inconformidade para declarar a homologação tácita da DComp transmitida pela recorrente em 09/11/2007 e, no mérito, manteve o resultado do despacho decisório, em síntese por falta de provas, decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO -CIDE

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2006

CONTRATOS. INTERPRETAÇÃO EM CONJUNTO DE SUAS CLÁUSULAS. DISPOSIÇÃO NÃO PREVISTA. INAPLICABILIDADE.

O instituto jurídico da interpretação em conjunto de todas as cláusulas de um contrato, prevista no Código Civil, é aplicável na hipótese de haver disposições duvidosas ou controvertidas, não devendo acarretar cláusulas não previstas, tampouco suprir uma suposta vontade omitida, tal como a confirmação de uma pretensa existência de contrato verbal, que sequer foi cogitada no instrumento contratual.

PROVA DE NÃO TRANSFERÊNCIA DE TECNOLÓGICA. CLASSIFICAÇÃO DE TRANSAÇÃO EM CONTRATO DE CÂMBIO. FALTA DE UNIFORMIDADE NA UTILIZAÇÃO DOS CÓDIGOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

A indicação da natureza da operação no contrato de câmbio, por si só, não é suficiente para comprovar a não transferência de tecnologia nas relações comerciais nele contempladas, sobretudo quando o mesmo código neles informado é utilizado tanto para classificar as transações nas quais há transferência de tecnologia, como naquelas em que não há transferência de tecnologia.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2006

COMPENSAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A ausência de pronunciamento por parte do fisco acerca da declaração de compensação apresentada, no prazo de cinco anos da data de sua entrega, acarreta a sua homologação tácita e a, conseqüente, extinção o crédito tributário objeto da Dcomp.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2006

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação da existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Outros Valores Controlados

A decisão assentou que o ônus de provar a existência do crédito tributário incumbe ao contribuinte quando se trata de restituição, compensação ou ressarcimento, especialmente quando se pretende retificar valores previamente declarados em DCTF.

Como os débitos haviam sido confessados pela própria contribuinte na DCTF, sua alteração somente seria possível mediante comprovação do erro, nos termos do art. 147, § 1º, do CTN. Não tendo sido apresentada prova suficiente, mantiveram-se as não homologações das compensações. Ademais, entendeu-se que as provas apresentadas não demonstraram a inexistência de transferência de tecnologia

Intimada, a recorrente interpôs recurso voluntário no qual sustenta, em síntese, preliminarmente, a nulidade da decisão recorrida por equívoco na distribuição do ônus da prova. Segundo afirma, a certidão expedida pelo INPI comprovaria a inexistência de transferência de tecnologia; aduz, ainda, que possui precedente administrativo favorável neste Tribunal, com trânsito em julgado, relativo ao ano-calendário de 2008, e que o contrato de licença de software demonstraria a ausência de transferência de tecnologia.

Argumenta, igualmente, que o contrato analisado no Processo nº 16561.720043/2013-12 pode ser utilizado como prova emprestada, admissível no âmbito do processo administrativo fiscal.

No mérito, sustenta a não incidência da CIDE quando inexistente transferência de tecnologia, nos termos da Lei nº 10.168/2000, afirmando que, no caso em exame, houve apenas licença de uso ou comercialização de software, sem transferência de tecnologia, o que não configuraria fato gerador da referida contribuição.

Alega, ainda, a ausência dos requisitos legais caracterizadores da transferência de tecnologia e que os registros no BACEN reforçariam a inexistência de tal transferência.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

O recurso preenche os requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Em síntese, consoante narrado, a controvérsia devolvida a esta segunda instância refere-se a pedido de restituição cumulado com compensação. O crédito, segundo a recorrente, oriundo dos meses de fevereiro, abril, agosto e dezembro de 2006, teria como origem o pagamento indevido de CIDE incidente sobre softwares comercializados no território nacional. Sustenta, ainda, que as DCTF correspondentes foram posteriormente retificadas.

A DRJ manteve o não reconhecimento do crédito relativamente aos referidos períodos, ao fundamento de que as provas apresentadas pela recorrente seriam insuficientes para demonstrar a inexistência de transferência de tecnologia. Em especial, consignou que:

- os contratos de câmbio e os respectivos códigos de natureza da operação não constituem critério confiável para comprovar a ausência de transferência de tecnologia;
- a própria contribuinte reconheceu a incidência de CIDE em operações classificadas sob os mesmos códigos; e
- o contrato de distribuição firmado em 2009 não comprova a natureza das operações ocorridas em 2006, tampouco confirma a existência de eventual contrato verbal anterior, diante da ausência de prova nesse sentido.

Em sede recursal, a recorrente sustenta, em síntese, que os pagamentos efetuados ao exterior se referem exclusivamente à licença de uso ou comercialização de software, sem transferência de tecnologia, razão pela qual não incidiria CIDE. Como consequência, defende que os valores recolhidos seriam indevidos e que os créditos utilizados em compensação devem ser reconhecidos.

Em sede preliminar, quanto aos argumentos apresentados nos tópicos “III.1. Da Certidão Expedida pelo INPI (fls. 402/404)”, “III.2. Decisão administrativa definitiva favorável à recorrente em situação idêntica (Processo Administrativo nº 16561.720043/2013-12 – Acórdão nº 3201-003.207 – CIDE, ano-calendário 2008)”, “III.3. Do Contrato de Aquisição de Licença Exclusiva para Distribuição de Software – Princípio da Verdade Material” e “III.4. Do Ônus da Prova – Nulidade do r. despacho decisório”, a recorrente pleiteia, em síntese:

**(a)** que seja suprido o alegado vício decorrente da ausência de análise da certidão expedida pelo INPI constante às fls. 404, reconhecendo-se, desde logo, a inexistência de transferência de tecnologia e, por conseguinte, afastando-se a incidência da CIDE; ou

**(b)** caso se entenda que tal providência implicaria supressão de instância, que seja determinado o retorno dos autos à 6ª Turma da DRJ/FNS para novo julgamento, desta vez com a devida consideração do teor da referida certidão.

Sustenta, ainda, que, à luz da possibilidade de aproveitamento racional das provas, bem como da aplicação dos princípios da verdade material e do formalismo moderado que regem o processo administrativo fiscal, deve ser admitido o Contrato de Distribuição firmado em 1º de

setembro de 2001, o qual, segundo afirma, corroboraria a inexistência de transferência de tecnologia nos softwares licenciados à recorrente.

Aduz, por fim, que a decisão recorrida teria se baseado em interpretação equivocada de cláusula contratual, inexistindo nos autos elementos de prova aptos a demonstrar a ocorrência de transferência de tecnologia nas operações analisadas, razão pela qual os pagamentos realizados no ano-calendário de 2006 não estariam sujeitos à incidência da CIDE.

A meu ver, os pedidos **PRELIMINARES** não merecem acolhimento.

Não vislumbro máculas na decisão recorrida, tampouco no despacho decisório. Este foi proferido por autoridade fiscal competente, no âmbito de procedimento administrativo fiscal instaurado para análise do PER/DCOMP apresentado pela recorrente, tendo considerado as provas por ela produzidas e os esclarecimentos prestados.

O despacho decisório encontra-se devidamente motivado, com base nos elementos probatórios constantes dos autos — ou na insuficiência destes — bem como na legislação aplicável à matéria, notadamente no que se refere à incidência da CIDE. Ademais, o ato administrativo foi regularmente submetido ao contraditório e à ampla defesa, princípios basilares do processo administrativo fiscal.

Também não se verifica ausência de fundamentação no acórdão proferido pela DRJ. A decisão enfrentou os argumentos e documentos apresentados pela recorrente, inclusive a certidão expedida pelo INPI, o precedente administrativo invocado e a alegação de prova emprestada, concluindo, de forma motivada, pela insuficiência desses elementos para demonstrar a inexistência de transferência de tecnologia.

A valoração da prova realizada tanto pela autoridade fiscal, ao proferir o despacho decisório, quanto pela DRJ, no julgamento da manifestação de inconformidade, insere-se no âmbito da livre apreciação motivada das provas no processo administrativo, não sendo apta, por si só, a macular o ato administrativo.

Com efeito, a nulidade de atos no processo administrativo fiscal somente se configura nas hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, notadamente quando praticados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, circunstâncias que não se verificam no caso concreto.

O que se observa, em verdade, é a irresignação da recorrente com a valoração das provas realizada pelas instâncias administrativas, matéria que se insere no exame do mérito da controvérsia.

Diante disso, **rejeito os pedidos de nulidade** do despacho decisório e da decisão recorrida.

No **MÉRITO**, a controvérsia circunda, a meu ver, dois pontos centrais: (i) se o licenciamento de software denominado “software de prateleira” — consistente em licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador — atrai a incidência

da CIDE; e (ii) se há nos autos prova suficiente da natureza das operações realizadas pela recorrente.

No tocante ao licenciamento de softwares, já tive oportunidade de enfrentar a matéria em diversos julgados, a exemplo dos Acórdãos nº 3401-012.920, nº 3101-003.954, nº 3101-004.179, nº 3101-003.924 e nº 3101-003.938, entre outros.

A análise do tema deve ser realizada à luz da legislação de regência, notadamente do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, bem como da interpretação administrativa consolidada, expressa, dentre outros atos, na Solução de Consulta COSIT nº 146/2019, que examinou a incidência da CIDE nas hipóteses de licenciamento de software.

Do referido ato administrativo extrai-se que a incidência da CIDE pressupõe a transferência de tecnologia ou de conhecimentos tecnológicos, afastando-se a exigência da contribuição quando se tratar de mera licença de uso, comercialização ou distribuição de programa de computador sem transferência da correspondente tecnologia. Conforme consignado na Solução de Consulta COSIT nº 146/2019:

Solução de Consulta COSIT nº 146/2019

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

LICENCIAMENTO PARA COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE. CONTRATO CELEBRADO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO, SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. REMUNERAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA.

O licenciamento para a comercialização de software por uma empresa do grupo às demais empresas do seu grupo econômico para uso direto em sua atividade econômica principal não se caracteriza como contrato de compartilhamento de custos.

A remuneração pela licença de comercialização ou distribuição de programa de computador, sem transferência de tecnologia, não está sujeita à incidência da CIDE.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, art. 2º, caput e parágrafo 1º-A.

Com efeito, o art. 2º da Lei nº 10.168/2000 estabelece que a CIDE é devida, dentre outras hipóteses, pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como por aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

O § 1º do referido dispositivo considera contratos de transferência de tecnologia aqueles relativos à exploração de patentes, ao uso de marcas e ao fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

Todavia, o § 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.168/2000 instituiu regra expressa de não incidência ao dispor que a contribuição não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de

direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando houver transferência da correspondente tecnologia. Trata-se de delimitação negativa do próprio campo material da CIDE.

Nesse sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 146/2019 consignou expressamente que a remessa de valores ao exterior a título de royalties decorrentes da licença de comercialização ou distribuição de software sem transferência de tecnologia não se submete à incidência da CIDE.

O entendimento foi reiterado mais recentemente na Solução de Consulta COSIT nº 177/2024, segundo a qual as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior como contrapartida pelo direito de distribuição e licenciamento de software, inclusive em ambiente de computação em nuvem, sem transferência de código-fonte ou de tecnologia, não sofrem a incidência da CIDE, em razão da regra prevista no § 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

Dessa forma, inexistindo transferência de tecnologia ou de know-how, mas mera licença de uso, comercialização ou distribuição de programa de computador, não se configura o fato gerador da CIDE.

Por essas razões, no plano estritamente jurídico, a tese sustentada pela recorrente encontra respaldo na legislação aplicável, na medida em que a incidência da CIDE pressupõe a efetiva transferência de tecnologia.

Assentada a premissa jurídica de que a incidência da CIDE pressupõe a efetiva transferência de tecnologia, passa-se à análise do conjunto probatório constante dos autos, a fim de verificar se as operações realizadas pela recorrente configuram mera licença de uso ou de comercialização de software ou se envolvem transferência de tecnologia apta a atrair a incidência da contribuição.

Nesse contexto, cumpre examinar a prova apresentada pela recorrente, notadamente o contrato celebrado entre a empresa estrangeira Nokia Siemens Networks Oy e a Nokia Siemens Networks do Brasil Sistemas de Comunicações Ltda., instrumento firmado em momento posterior ao período objeto da presente controvérsia.

A recorrente sustenta a admissibilidade do referido documento como prova emprestada, porquanto analisado no Processo Administrativo nº 16561.720043/2013-12, no qual teria sido reconhecida sua validade e pertinência para a caracterização das operações ali discutidas.

É incontroverso que o contrato firmado em 1º de janeiro de 2009 estabelece regras de distribuição entre a Nokia Siemens Networks Oy e a Nokia Siemens Networks do Brasil Sistemas de Comunicações Ltda., envolvendo atividades relacionadas à distribuição e revenda de hardware e software, bem como à prestação de serviços e desenvolvimento de estratégias comerciais no setor de infraestrutura de telecomunicações.

Conforme se extrai do instrumento contratual, seu escopo compreende, entre outras atividades:

(i) a aquisição de hardware;

(ii) a obtenção de licenças para utilização de software e documentação; e

(iii) a aquisição de serviços associados à infraestrutura de telecomunicações da empresa estrangeira para fins de distribuição ou revenda no território brasileiro, podendo os produtos e serviços abrangidos ser ajustados ao longo da execução contratual, conforme acordo entre as partes.

Importa destacar, ainda, que a cláusula 6 do referido contrato estabelece que seus efeitos retroagem a 1º de janeiro de 2001, momento em que a empresa brasileira iniciou suas operações de infraestrutura de telecomunicações no país, permanecendo o instrumento em vigor por período inicial de três anos, com possibilidade de renovação automática por períodos sucessivos.

Assim, embora o instrumento contratual tenha sido formalizado em 2009, suas próprias disposições estabelecem que as relações comerciais nele disciplinadas remontam ao período anterior, circunstância que, em tese, poderia conferir relevância probatória ao documento para a compreensão da natureza das operações realizadas nos exercícios anteriores.

Cumprido, portanto, avaliar se o referido instrumento contratual é apto, por si só, a demonstrar a natureza das operações realizadas pela recorrente no período objeto da presente discussão, especialmente no que concerne à eventual existência — ou não — de **transferência de tecnologia** nas licenças de software envolvidas nas remessas ao exterior.

Não obstante a previsão contratual de retroação de efeitos a 1º de janeiro de 2001, cumpre ponderar a eficácia probatória do documento. Embora a retroatividade prevista na cláusula 6 possa indicar que as relações comerciais entre as partes já existiam anteriormente, a formalização do instrumento apenas em 2009 limita, por si só, sua capacidade de demonstrar, de maneira inequívoca, a natureza jurídica das operações realizadas no ano-calendário de 2006.

Em outras palavras, a previsão de efeitos retroativos em contrato firmado posteriormente constitui elemento indiciário relevante para a compreensão da relação negocial entre as partes, mas não substitui a necessidade de prova contemporânea e específica das operações realizadas no período objeto da controvérsia, sobretudo quando se pretende afastar a incidência de tributo com fundamento na inexistência de transferência de tecnologia.

A circunstância torna-se ainda mais sensível quando se observa que o referido contrato foi formalizado após o processo administrativo fiscal nº 16561.720043/2013-12, relativo ao ano-calendário de 2008. Ainda que naquele processo tenha sido proferida decisão favorável à empresa, não é possível, nos presentes autos, verificar quais elementos probatórios foram ali efetivamente analisados, tampouco se o contrato ali examinado corresponde exatamente ao instrumento ora apresentado. Assim, com as devidas vênias, o precedente administrativo

invocado não se mostra suficiente, por si só, para comprovar a natureza das operações ora em exame.

Nessa perspectiva, o contrato com efeitos retroativos, firmado posteriormente aos fatos geradores em discussão e após autuação relacionada a período subsequente, não se revela elemento probatório bastante para demonstrar, de forma segura, que as operações realizadas no ano-calendário de 2006 correspondiam exclusivamente a licenciamento de “software de prateleira”. A demonstração dessa natureza contratual poderia ser corroborada por outros elementos probatórios contemporâneos às operações, tais como documentos fiscais, registros contábeis, contratos específicos das operações, notas fiscais, demonstrativos financeiros ou demais documentos que evidenciassem a efetiva natureza das remessas ao exterior.

Cumprido recordar que, tratando-se de pedido de restituição e compensação formalizado por meio de PER/DCOMP, incumbe ao sujeito passivo comprovar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, mediante apresentação de documentação idônea que demonstre a origem e a natureza do indébito. Tal exigência decorre das regras de instrução probatória no processo administrativo fiscal, previstas, entre outros dispositivos, nos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, bem como nos princípios que regem o processo administrativo estabelecidos na Lei nº 9.784/1999.

Assim, embora a tese jurídica sustentada pela recorrente encontre respaldo na legislação aplicável — no sentido de que a CIDE não incide sobre remessas decorrentes de mera licença de uso, comercialização ou distribuição de software sem transferência de tecnologia — a insuficiência de elementos probatórios nos autos compromete a verificação segura de que as operações realizadas no caso concreto efetivamente se enquadram nessa hipótese.

Diante desse cenário, não se mostra possível reconhecer a certeza e liquidez do crédito pleiteado, razão pela qual deixo de confirmar o direito creditório alegado pela recorrente.

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas pela recorrente e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

É o meu voto.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa**