



PROCESSO	19515.720010/2021-26
ACÓRDÃO	3102-003.657 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de abril de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	DIGITAL RIVER DO BRASIL IMP E COM DE PRODUTOS DE INFORMÁTICA LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR ABAIXO DO LIMITE DE ALÇADA. RECURSO NÃO CONHECIDO.

A alteração do limite de alçada para interposição de recurso de ofício, por se tratar de norma processual, deve ser aplicada imediatamente, conforme súmula CARF nº103.

Nos casos em que o valor do crédito tributário exonerado é inferior ao novo limite estabelecido pelo art. 1º da Portaria MF 2/2023, R\$ 15.000.000,00, não se conhece do recurso de ofício em razão da perda de objeto.

NULIDADE CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DA AUTUAÇÃO.

Nos termos do inciso I, do art. 373, da Lei nº 13.115/2015, o CPC, o ônus da prova é do autor da ação, sendo esta a Autoridade Tributária quando da autuação para lançamento de crédito tributário. Cabe à autuante a apresentação clara de sua motivação e de prova mínima do direito constituído, sem o que prejudica a defesa e cerceia o direito do contribuinte, nos termos do inciso I, do art. 59, do Decreto nº 70.235/1972.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício em razão do limite de alçada. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade da autuação.

Vencidos os conselheiros Pedro Sousa Bispo e Sabrina Coutinho Barbosa que não identificaram nulidade na autuação. A conselheira Sabrina Coutinho Barbosa dava provimento ao recurso no mérito por entender que restou comprovado nos autos que não houve transferência de tecnologia nas operações autuadas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Luís Cabral.

Sala de Sessões, em 23 de abril de 2026.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Winderley Morais Pereira (substituto integral), Sabrina Coutinho Barbosa e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Fabio Kirzner Ejchel, substituído pelo conselheiro Winderley Morais Pereira.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante no acórdão recorrido, com os devidos acréscimos:

Trata-se de lançamento de ofício relativo a CIDE, de valor principal total: R\$ 12.289.861,91, fls. 258 e ss, referente à infração insuficiência de recolhimento da CIDE incidente sobre remessas de valores ao exterior, relativo ao ano-calendário 2017, lavrada com multa de ofício de 75%.

Termo de verificação fiscal (fls. 264/277)

2. Em síntese, consta daquele termo o seguinte:

- A Interessada, instada a apresentar os contratos firmados com as empresas (no exterior) que forneceram produtos ou serviços, no ano-calendário fiscalizado, teria apresentado ao fisco apenas uma relação de pagamentos DARF 0422 (IRRF - ROYALTIES E ASSISTÊNCIA TÉCNICA - RESIDENTES EXTERIOR) e comprovantes de remessas de valores ao exterior contendo as descrições da natureza do fato da seguinte forma:

o Digital River Collection (domiciliada nos EUA) - 'licença para cópias e distrib de prog de comp', 'cessão ou uso de programas de comp'; o Kaspersky Lab UK Limited (domiciliada no Reino Unido) - 'serviços de computação', 'dir.autorais-cessão', 'uso de prog. De computador', 'dir.autorais-lic.para c/e dist. De prog. De comput', 'cessão ou uso de programas de comp'; o Adobe Systems Software Ireland Ltd (domiciliada na Irlanda) - 'cessão ou uso de programas de comp', 'dir. autorais-cessão de uso de prog. De computador'. o Avast Software S.R.O. (domiciliada na República Theca) - 'dir.autorais-cessão ou uso de prog.de computador', 'cessão ou uso de programas de comp';

- As informações prestadas foram no sentido de afirmar que as remessas identificadas não estariam sujeitas a incidência da CIDE, conforme art.2º, §1º-A da Lei 10.168/2000, por se tratarem de pagamentos pela licença de direitos de comercialização de programas de computador desenvolvidos por terceiros sem transferência de tecnologia;

- Como a Interessada não apresentou os contratos com as empresas (no exterior), o fisco entendeu estarem ausentes os elementos probatórios para concluir que as remessas se referiram, de fato, a licença de direitos de comercialização de programas de computador desenvolvidos por terceiros; e, ainda, que os fatos se referiram à licença de computador, não havendo prova documental probatória da não ocorrência de transferência de tecnologia;

- Entendeu o fisco, assim, que as remessas estariam sujeitas à incidência da CIDE, na forma dos arts. 2º, §4º, e art. 3º, ambos da Lei nº 10.168/00.

Da Impugnação (fls. 293/316 e anexos)

3.Cientificada do 'AI' em 12/02/2021 (fl. 287), e apresentando Impugnação em 12/03/2021, a Interessada aduziu, em síntese, o seguinte (com trechos sublinhados não originais):

- Efetuou remessas ao exterior, pois comercializa e distribui a consumidores no Brasil licenças de uso de software desenvolvidos por terceiros (quase a totalidade pela Adobe Systems Ireland Limited-'Adobe', Avast Software s.r.o.-'Avast', e Kaspersky Lab UK Limited-'Kaspersky');

- Apresentou à fiscalização os comprovantes de recolhimentos do IRRF, as faturas (invoices) emitidas pelas desenvolvedoras (cobrando pela disponibilização dos programas) e os contratos de câmbio, que formalizaram as remessas;

- Como informou inexistirem contratos específicos entre Impugnante e desenvolvedoras de software, a fiscalização entendeu inexistir prova de que as remessas se refeririam a licença de direitos de comercialização dos programas, e de que, ainda que houvesse tais contratos, não provaria a não ocorrência de transferência de tecnologia;

- Todavia, as remessas apresentam inequívoca natureza de remuneração pela licença de comercialização e de distribuição de programa de computador sem transferência de tecnologia;
- Da Preliminar de nulidade por falta de motivação: o 'AI' padece de vício insanável por absoluta ausência de motivação, por sua brevidade e superficialidade, já que a autoridade fiscal sequer mencionou em seu TVF considerações sobre as faturas apresentadas (nas quais há informações sobre a cobrança pela disponibilização de softwares), nem quanto aos contratos de câmbio, que suportaram as remessas (onde constam explicitamente as naturezas das operações);
- A Impugnante reproduz trechos de uma das invoices (fl. 297), nº 17-08513, de 22.09.2017, da empresa Kaspersky Lab:

Kaspersky Lab UK Limited		No: KL17-08513 dated 22.09.2017	
Address: 2 Kingdom Street, Paddington Basin, London, W2 6BD, United Kingdom		Digital River Do Brasil Importação e Comercio De Produtos De Informatica Ltda	
Bank details: Account Number: NL43INGB0020097743 ING BANK N.V.		Billing address: Av. Roque Petroni Jr, 1089 - cj 905, Sala 1 e Sala 2 - Centro Profissional Morumbi Shopping, Sao Paulo-SP 04707-900 Brazil	
SWIFT: INGBNL2A		Shipping address: Av. Roque Petroni Jr, 1089 - cj 905, Sala 1 e Sala 2 - Centro Profissional Morumbi Shopping, Sao Paulo-SP 04707-900 Brazil	
VAT Number: GB 108257326		ATTN: Julia Foarn	
		VAT Number: CNPJ 08.165.429/0002-21	
		Delivery: July 2017	
		Due Date: 22.10.2017	

#	Sale Item	Unit Price	Qty	Amount	VAT Rate	VAT Amount	Gross Amount	Purch. Order
1	Kaspersky Product sales for July 2017	--	--	883 516,70	0.00%	0.00	883 516,70	--
Total:		--	--	883 516,70	--	0.00	883 516,70	--

- Trata-se de fatura emitida para exigência de remuneração pela Impugnante sobre produtos vendidos no mês de julho de 2017; e a remessa respectiva foi formalizada pelo contrato de câmbio parcialmente reproduzido abaixo (que reuniu também pagamentos a beneficiárias de outras faturas) - fl. 298:

CONTRATO DE CÂMBIO		
Dados da operação		
Cód. da moeda estrangeira USD	Valor em moeda estrangeira 1.559.978,39 (UM MILHÃO E QUINHENTOS E CINQUENTA E NOVE MIL E NOVECIENTOS E SETENTA E OITO DOLARES DOS ESTADOS UNIDOS E TRINTA E NOVE CENTAVOS ****)	
Taxa Cambial 3.1992000	Valor em moeda nacional R\$ 4.990.682,87 (QUATRO MILHÕES E NOVECIENTOS E NOVENTA MIL E SEISCENTOS E OITENTA E DOIS REAIS E OITENTA E SETE CENTAVOS *****)	
Valor Efetivo Total (VET)*	Descrição da forma de entrega da moeda estrangeira 65 - TELETRANSFERÊNCIA	Liquidação até 25/10/2017
Código da Natureza 47551-09-N-05-90	Descrição do fato natureza DIR.AUTORAIS-LIC.PARA C/E DIST.DE PROG.DE COMPUT	
Pagador ou recebedor no exterior* KASPERSKY LAB UK LIMITED		
Pais pagador ou recebedor exterior* GB - REINO UNIDO	Código da relação de vínculo entre o cliente e o Pagador/recebedor no exterior* 19 - Demais casos	

De acordo com este contrato de câmbio, celebrado em 2017, em data posterior à invoice apresentada, a natureza da operação corresponde a remessa a título de direitos autorais sobre licenças para comercialização e distribuição de programas de computador. A combinação dos dois documentos fornece elemento robusto da consistência das informações prestadas pela Impugnante à autoridade fiscal;

- Se a autoridade não estivesse convencida das alegações, deveria, no mínimo, aprofundar a investigação diante da evidência e da verossimilhança das alegações prestadas até então, o que não o fez, renunciando a possibilidade de examinar os elementos de forma razoável, para perseguir os motivos adequados capazes de justificar o lançamento, afigurando-se concebido o vício material na constituição do crédito tributário, porquanto decorrente de ato administrativo sem amparo jurídico;
- Apresenta jurisprudência administrativa sobre o tema 'vício quanto à motivação do ato' (fl. 299/300);
- Do Contexto legislativo, normativo e jurisprudencial envolvendo a Cide-remessas: a Lei nº 10.168/2000 instituiu CIDE destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para apoio à inovação; e, de acordo com seu art. 2º, a Contribuição é devida pela PJ detentora de licença ou uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior;
- Com a redação do § 2º do mencionado art. 2º incluída pela Lei nº 10.332/2001, a partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE passou a ser devida também pelas PJ's 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 como pelas PJ's que remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior;

- Algum tempo depois, em 2007, a Lei nº 11.452, cujo art. 20 teve por objetivo esclarecer questões a respeito da Cide sobre a remessa ao exterior de valores em contraprestação ao direito de uso e de distribuição de software, incluiu na Lei nº 10.168/2000 o § 1º-A no art. 2º, que dispõe o seguinte:

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007) [2] Como se nota, com a inclusão do § 1º-A no art. 2º da Lei nº 10.168/2000, ficou claro que Cide deve incidir sobre a remuneração pela licença de distribuição ou comercialização de software exclusivamente nos casos envolvendo a transferência da correspondente tecnologia; com efeito, às remessas ao exterior em contraprestação à licença de comercialização e distribuição de software sem a transferência de tecnologia, não há incidência da Cide;

- A própria COSIT confirma a aplicação da regra em tela, consoante as seguintes Soluções de Consulta:

Solução de Consulta Cosit nº 99.004/2019 Assunto: CIDE - CIDE LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

A remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador não sofre a incidência da Cide, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

Solução de Consulta Cosit nº 146/2019 ASSUNTO: CIDE - 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 § 1º-A.

[2] Apresenta jurisprudência do CARF (fls. 303/304);

¶ No que diz respeito ao alcance da expressão "transferência de tecnologia", o §1º da Lei nº 10.168/2000 contém o seguinte enunciado:

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

- No tocante ao emprego do comando acima às operações de remessa de valores ao exterior em contraprestação à licença de comercialização e distribuição de programas de computador, o fornecimento de tecnologia corresponde à disponibilização pela detentora do software do seu código-fonte, representado pelo conjunto de informações técnicas que permite desenvolver o produto;
- Apresenta jurisprudência do CARF (fls. 304/306);
- Em sentido complementar à posição acima, o TRF 3ª Região manifestou seu entendimento sobre a matéria, pontuando que, por natureza, o software acabado (software de prateleira) não implica transferência de tecnologia e, assim, a respectiva remessa não se sujeita à Cide;
- Eis abaixo excertos relevantes extraídos da ementa de aludido julgado nesse sentido:

9. Pela lei, a aquisição e a detenção de licença de uso se referem especificamente ao conhecimento tecnológico, ou seja, quando se adquire um software acabado, fechado, não há essa transferência de conhecimento tecnológico, mas apenas a aquisição de um produto final, uma mercadoria.

10. Neste aspecto, a Lei n' 11.452/2007, reconhecendo a existência de possíveis dúvidas quanto à interpretação do alcance da CIDE-Tecnologia, fez incluir o § 1º-A ao art. 2º, com o seguinte teor: "§ 1º-A. A contribuição de que trata este art. não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia".

(TRF da 3ª Região - Agravo em Apelação nº 0005929-13.2009.4.03.6100, 3ª Turma, Rel. Juiz Federal Convocado Leonel Ferreira, DJe 21/03/2016)¶ Partindo-se das premissas acima, pertinente abordar os elementos do caso concreto e examinar suas aplicações às normas gerais previstas pela legislação;

- Elementos fáticos e jurídicos das operações atuadas: as remessas de valores efetivadas pela Impugnante no ano de 2017 corresponderam a contraprestação ao seu direito de comercializar e de distribuir a consumidores no Brasil as licenças de uso de software desenvolvidos pelos terceiros beneficiários; e, grande parte dos valores foi remetida às internacionalmente reconhecidas empresas desenvolvedoras de programas de computador Adobe, Avast e Kaspersky; os software licenciados por referidas empresas e distribuídos pela Impugnante correspondem a programas de computador padronizados (também denominados "software de prateleira"). Ou seja, não se tratam de software customizado ou

personalizado, tendo sido os programas distribuídos indistintamente a centenas de consumidores no País;

- Vale registrar também que os programas de computador foram disponibilizados aos consumidores finais via baixa (download) por meio da Internet;
- Nesse aspecto, embora não exista contrato específico entre Impugnante e entidades detentoras dos programas, as operações se sustentam em contratos globais de licenciamento de software celebrados entre aludidas empresas fornecedoras e a Digital River Ireland Limited (Digital River Irlanda), sociedade com sede da Irlanda que detém quotas de participação no capital social da Impugnante (Doc. 02). Como tais contratos foram firmados no exterior e, assim, foram redigidos no idioma inglês, a Impugnante providenciou suas traduções para o português, que acompanham as vias originais acostadas nos autos;
- Nos termos desses contratos, a Digital River Irlanda pactua a revenda dos programas de computador no papel de vendedor de tais produtos;
- Utilizando como exemplo o contrato global celebrado entre a Digital River Irlanda e a Adobe System Incorporated (EUA) no dia 11 de agosto de 2006, consta no cabeçalho do documento que a primeira atuará como revendedora dos produtos desenvolvidos pela segunda, nos termos abaixo:

As of the Effective Date, Digital River (and Digital River Ireland Limited, a subsidiary of DR, with respect to Non-US Transaction Obligations as set forth below and Adobe Systems Software Ireland Limited with respect to Non-North America Transaction Obligations as set forth below) will resell Adobe Systems' products as the seller and merchant of record through a Store created, owned, hosted and maintained by DR in accordance with the terms of this Agreement and all Appendices attached hereto and hereby incorporated by reference, and the General Terms & Conditions between the Parties dated as of

¹ Tradução para o português: "A partir da Data de Entrada em Vigor, a Digital River (e a Digital River Ireland Limited, uma subsidiária da DR, no que diz respeito às Obrigações de Transações fora dos Estados Unidos, conforme previsto abaixo, e a Adobe Systems Software Ireland Limited, no que diz respeito às Obrigações de Transações Fora da América do Norte, conforme previsto abaixo) revenderá os produtos da Adobe Systems como vendedora e estabelecimento registrado por meio de uma Loja criada, de propriedade, hospedada e mantida pela DR, de acordo com os termos deste Contrato e todos os seus Apêndices aqui incorporados por referência e os Termos e Condições Gerais entre as Partes"

- Tal previsão é detalhada no item 3 do contrato, conforme reprodução a seguir:

3. DR as Seller and Merchant of Record Notwithstanding anything to the contrary, DR will be the seller and merchant of record for all Product sales to End Users through the Store maintained by DR for Adobe Systems. DR shall have the sole discretion to set the price or license fee at which the Products are offered for sale to End Users. Title to Products which are licensed and not sold will remain with Adobe Systems at all times. Title to the media on which Products are contained, to

² Tradução para o português: "**3. A DR como Vendedora e Estabelecimento Registrado** Não obstante qualquer disposição em contrário, a DR será a vendedora e o estabelecimento registrado para todas as vendas de Produtos a Usuários Finais por meio da Loja mantida pela DR para a Adobe Systems. Em critério absoluto da DR, ela poderá estabelecer o preço ou taxa de licença a que os Produtos serão oferecidos para venda aos Usuários Finais."

- O item 1 da Seção B do contrato trata especificamente da licença de comercialização e distribuição de seus programas de computador concedida pela Adobe para a Digital River Irlanda, nos seguintes termos:

1. Grant of License Adobe Systems grants DR a right to: (i) resell a to *End Users* within the *Territory*, *License Rights to Products*; and (ii) use Adobe Systems' *Trademarks* in connection with the operation of the *Store* and the resale and distribution of License Rights as set forth in clause (i) above.

³ Tradução para o português: "**1. Concessão de Licença** A Adobe Systems concede à DR o direito de: (i) revender a *Usuários Finais* dentro do *Território*, *Direitos de Licença* para *Produtos* e (ii) usar as *Marcas Registradas* da Adobe Systems em conexão com a operação da *Loja* e a revenda e distribuição dos *Direitos de Licença*, conforme previsto na cláusula (i) acima."

- Como se verifica das disposições contratuais, a Adobe concede a licença de comercialização e distribuição à Digital River Irlanda para que ela promova a revenda dos seus programas de computador em territórios localizados fora dos Estados Unidos da América;
- Importa registrar que, por meio de emendas aos contratos globais de licença de distribuição de software, a Impugnante foi incluída como parte nos contratos, passando, a partir de então, a deter a licença para comercializar a distribuir os programas de computador no Brasil (Doc. 03);
- Retornando ao exemplo do pacto firmado com a Adobe, no dia 1º/07/2017, por meio da 24ª emenda ao contrato de distribuição de software, a Impugnante foi formalmente incluída nas disposições do contrato, conforme demonstram as disposições reproduzidas abaixo:

NOW, THEREFORE, in consideration of the mutual promises, representations and covenants set forth herein, the receipt and sufficiency of which are hereby acknowledged, the parties agree as follows:


1. Adding Digital River Brazil as a party to the Agreement. The Parties agree to the addition of Digital River Do Brasil Importação e Comércio De Produtos De Informatica Ltda, a Brazil corporation, with its registered office at Av. Roque Petroni Jr, 1089 - cj 905 Sala 2, Centro Profissional Morumbi Shopping, Sao Paulo-SP 04707-900 Brazil, CNPJ 08.165.429/0002-21 ("DR-Brazil") to the Agreement for the limited purpose of providing e-commerce activities, including direct resale and fulfillment to End Users in Brazil.

⁴ Tradução para o português: "ISTO POSTO, em contraprestação das premissas, avenças e declarações mútuas pelo presente estabelecidas, cujo recebimento e suficiência se encontram aqui reconhecidos, as partes têm entre si justo e contratado o que se segue:

1. Inclusão da Digital River Brazil como parte do Contrato. As Partes concordam com a inclusão da Digital River do Brasil Importação e Comércio de Produtos de Informática Ltda., uma sociedade brasileira, com sede na Av. Roque Petroni Jr, 1089 - cj 905 Sala 2, Centro Profissional Morumbi Shopping, São Paulo-SP 04707-900 Brasil, inscrita no CNPJ sob o no 08.165.429/0002-21 ("DR-Brazil"), ao Contrato com o propósito limitado de desempenhar atividades de comércio eletrônico, incluindo a revenda direta e atendimento completo de pedidos aos Usuários Finais no Brasil."


- Os contratos e respectivas emendas demonstram de forma cristalina que a natureza das remessas questionadas pelo fisco é de remuneração às beneficiárias no exterior pela licença de comercialização e de distribuição de programas de computador; o que fulmina a única circunstância oferecida pela autoridade fiscal para fundamentar a lavratura do auto de infração, qual seja, a ausência de apresentação de contratos com as empresas que forneceram os produtos comercializados pela Impugnante; Tais documentos já se revelam, por si só, suficientes para provocar o cancelamento do lançamento fiscal combatido;

- Combinados com as faturas (invoices) e com os contratos de câmbio apresentados na fase de fiscalização e acostados aos autos, então, afastam todo e qualquer resquício de possibilidade de questionamento sobre a natureza das operações que poderia ter remanescido;
- A Impugnante, contudo, vai além e anexa aos autos documentos adicionais para reforçar ainda mais a demonstração da efetividade e a natureza jurídica das operações. Apresenta as NFs de importação dos programas de computador no ano de 2017 emitidas para formalizar as operações de aquisição dos produtos das detentoras no exterior para posterior venda ao consumidor final no Brasil (Doc. 04). Referidas NFs registram as entradas virtuais dos programas de computador em seu estabelecimento, indicando os dados do remetente (Adobe, Avast e Kaspersky) e, mais importante, relacionando os programas de computador importados para revenda;
- A análise das vertentes NFs permite identificar precisamente quais software foram disponibilizados pelas detentoras para comercialização e distribuição pela Impugnante, representando prova cabal de que esta, nos termos dos contratos anexados, recebeu referida licença;
- Tomando por exemplo, novamente, a desenvolvedora Adobe, a Impugnante reproduz na sequência trechos de uma NF de entrada com as principais informações a respeito da natureza da operação e dos programas de computador licenciados para distribuição:

 DIGITAL RIVER DO BRASIL IMP E COM PROD DE INF LTDA AVENIDA DAS NACOES UNIDAS, 12995 - 10 ANDAR - SALA 35F - BROOKLIN PAULISTA, Sao Paulo, SP - CEP: 04578000 - Fone/Fax: 1151861000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - Entrada 1 - Saída <input type="text" value="0"/> Nº 000.005.086 SÉRIE: 2 Página 1 de 10		CONTROLE DO FISCO  CHAVE DE ACESSO 3517 0808 1654 2900 0221 5500 2000 0050 8610 2000 0020 Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora									
NATUREZA DA OPERAÇÃO COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO			PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DA SUA 135170562283708 - 31/08/2017 23:46										
INSCRIÇÃO ESTADUAL 148084552119		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIB.		CNPJ 08.165.429/0002-21									
DESTINATÁRIO/REMETENTE													
Razão Social Adobe Systems Software Ireland Limited			CNPJ/CPF		DATA DA EMISSÃO 31/08/2017								
Endereço 4-6 Riverwalk, Citywest Business Campus - Dublin		Bairro/Cidade Saggart		CEP									
Município Exterior		UF EX		INSCRIÇÃO ESTADUAL									
DADOS DO PRODUTO/SERVIÇO													
código	DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇO	NCM/SH	CT	CFOP	UNID	QTD	VLB UNIT	VLB TOTAL	BC ICMS	VLB ICMS	VLB IPI	ALIQ ICMS	ALIQ IPI
328132700	FXMAY16 - CCI - ILLUSTRATOR - 1Y FULL - MONTH 08	03000000	190	3102	UN	111,0000	66,4613	7.392,54	0,00	0,00		0,00	
328132800	FXMAY16 - CCI - ILLUSTRATOR - 1Y FULL - MONTH 09	03000000	190	3102	UN	123,0000	66,8300	8.261,80	0,00	0,00		0,00	
328132900	FXMAY16 - CCI - ILLUSTRATOR - 1Y FULL - MONTH 10	03000000	190	3102	UN	124,0000	66,9123	8.345,10	0,00	0,00		0,00	
328133000	FXMAY16 - CCI - ILLUSTRATOR - 1Y FULL - MONTH 11	03000000	190	3102	UN	92,0000	66,9667	6.147,70	0,00	0,00		0,00	
328133800	FXMAY16 - CCI - ILLUSTRATOR - CANCELLATION IN MONTH 07	03000000	190	3102	UN	2,0000	168,9700	337,94	0,00	0,00		0,00	
328134000	FXMAY16 - CCI - ILLUSTRATOR - CANCELLATION IN MONTH 09	03000000	190	3102	UN	2,0000	105,0200	210,02	0,00	0,00		0,00	
328134800	FXMAY16 - CCI - ILLUSTRATOR - MEM - INITIAL PURCHASE	03000000	190	3102	UN	91,0000	82,4213	7.506,36	0,00	0,00		0,00	
328134800	FXMAY16 - CCI - ILLUSTRATOR - MEM - RENEWAL	03000000	190	3102	UN	338,0000	84,7364	28.632,96	0,00	0,00		0,00	
328134500	FXMAY16 - CCI - ILLUSTRATOR - PREPAID - INITIAL PURCHASE (AUTO-RENEW)	03000000	190	3102	UN	5,0000	704,4340	3.522,17	0,00	0,00		0,00	

- Com efeito, as entradas de todos os programas de computador distribuídos no ano de 2017 foram devidamente registradas pela Impugnante;

- Os documentos até aqui oferecidos constituem evidência sólida da natureza das remessas efetivadas pela Impugnante ao exterior no ano de 2017. Os contratos estabelecem os direitos e deveres das partes (conceder licença de distribuição de software em contraprestação a uma remuneração). As faturas (invoices) formalizam a cobrança desta contraprestação, o que conduz à única conclusão de que as licenças para comercialização foram efetivamente concedidas. Os contratos de câmbio comprovam que os valores para remuneração da concessão da licenças foram de fato remetidos às beneficiárias no exterior. E as NFs de entrada registram individualmente quais foram os programas de computador licenciados para comercialização;
- Sem prejuízo, além de registrar as entradas, a Impugnante registrou também as saídas dos programas de computador em decorrência de sua comercialização ao consumidor final, mediante a emissão das respectivas NFs de saída (Doc. 05), sendo esta a última etapa da sequência de transações cujo início repousa nas disposições contratuais de concessão de licença de distribuição dos programas de computador em escala global firmadas pelas partes no exterior;
- Seguindo a linha argumentativa empregada, a Impugnante reproduz abaixo trechos de uma NF de venda a consumidor final no Brasil de um software desenvolvido pela Adobe, nos seguintes termos:

IDENTIFICAÇÃO DO EMISSOR		DANFE		CHAVE DE ACESSO										
Digital River do Brasil Av. Roque Petroni Jr., 1089 - Conj. 905 Sala 2 Jardim das Acácias - 04707-900 São Paulo - SP Fone/Fax: 01155036620		Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA Nº. 006.762.460 Série 001 <i>Folha 1/1</i>		 3517 0908 1654 2900 0221 5500 1006 7624 6015 0715 3510 Consulta de autenticidade no portal nacional de NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora										
NATUREZA DA OPERAÇÃO		PROTÓCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO												
Venda merc. adq. receb. de terceiros		135170580487196 - 10/09/2017 11:33:26												
INSCRIÇÃO ESTADUAL	INSCRIÇÃO MUNICIPAL	INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.	CNPJ											
148084552119			08.165.429/0002-21											
DESTINATÁRIO / REMETENTE		CNPJ / CPF		DATA DA EMISSÃO										
Nome / RAZÃO SOCIAL AMC		27.012.237/0001-49		10/09/2017										
ENDEREÇO		BAIRRO / DISTRITO		DATA DA SAÍDA/ENTRADA										
R Sao Daniel, 364, 364		JD BRASIL MACHADO		10/09/2017										
MUNICÍPIO		UF		HORA DA SAÍDA/ENTRADA										
SAO PAULO		SP												
CÁLCULO DO IMPOSTO														
BASE DE CÁLC. DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLC. ICMS S.T.	VALOR DO ICMS SUBT.	V. DDP. IMPORTAÇÃO	V. ICMS UF REMET.	V. P.C.P. UF DEST.	VALOR DO PIS	V. TOTAL PRODUTOS						
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,83	50,00						
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS	VALOR TOTAL IPI	V. ICMS UF DEST.	V. TOT. TRIB.	VALOR DA CONTRIB.	V. TOTAL DA NOTA						
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3,80	50,00						
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS														
NOME / RAZÃO SOCIAL		FRETE	CODIGO ANTT	PLACA DO VEICULO	UF	CNPJ / CPF								
		9 - Sem Transporte												
ENDEREÇO		MUNICÍPIO		UF		INSCRIÇÃO ESTADUAL								
QUANTIDADE	ESPECIE	MARCA	NUMERAÇÃO	PESO BRUTO		PESO LÍQUIDO								
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS														
CODIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	OCST	CFOP	UN	QUANT	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	VALOR DEB.	B.CÁLC. ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI
5075297900	Acrobat Pro DC com serviços anuais	90990000	141	5102	UNT	1,0000	50,0000	50,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

- Referidas NFs de venda demonstram a ocorrência da operação que encerra a atividade da Impugnante elucidada nesta ocasião, qual seja, a efetiva comercialização e a distribuição do programa de computador licenciado pela desenvolvedora no exterior a consumidor final no Brasil;

- Para o fim de tornar mais visual as transações que possuem suporte nos documentos acostados aos autos, a Impugnante apresenta o quadro abaixo com um resumo cronológico delas:

	DOCUMENTO	AÇÃO
1ª	Contrato global de licença distribuição de software	Direito da Digital River Irlanda de distribuir software desenvolvido pelas detentoras
2ª	Emenda ao contrato global	Inclusão da Impugnante nos contrato global - direito de comercializar os software no Brasil
3ª	Faturas (<i>invoices</i>) emitidas pelas desenvolvedoras no exterior	Documentam a cobrança pela licença concedida à Impugnante de comercializar os software
4ª	Emissão da nota fiscal de entrada	Documenta a entrada dos software no estabelecimento da Impugnante
5ª	Contrato de câmbio	Formaliza a remessa à beneficiária no exterior como remuneração à licença de distribuir software
6ª	Nota fiscal de saída	Registra a venda do software ao consumidor final

- Como se verifica, os documentos dos autos, relacionados acima, demonstram a ocorrência de todas as etapas da cadeia de distribuição dos programas de computador no Brasil pela Impugnante, do início ao fim, e não deixam dúvida de que as remessas questionadas pela autoridade fiscal de fato se referem a remuneração pela licença de comercialização e distribuição de programas de computador no Brasil;
- Cumpre acentuar que nenhuma das transações relativas às licenças de distribuição de software envolveu transferência de tecnologia; o exame dos contratos de distribuição juntados aos autos (acompanhados de suas traduções) conduz à conclusão de que as operações não comportam a transferência dos seus respectivos códigos-fonte;
- De acordo com referidos contratos, a atividade de licença de comercialização e de distribuição dos programas de computador não envolve a prestação de serviços de assistência técnica;
- Por fim, convém enfatizar que os programas de computador licenciados à Impugnante e vendidos aos consumidores finais no Brasil são, todos eles, instalados nos computadores dos usuários; portanto, não se tratam de programas hospedados em servidores das empresas desenvolvedoras. Ou seja, não configuram software armazenados na nuvem, afastando-se por completo, nessa circunstância, do modelo de negócio que se convencionou denominar "software as a service";
- Os manuais técnicos dos programas disponibilizados pelas desenvolvedoras, também anexados (Doc. 06), demonstram de forma inequívoca que os programas devem ser instalados nas máquinas dos seus consumidores para funcionar;
- Dessa forma, constata-se que as remessas realizadas pela Impugnante no ano de 2017 ostentam nítida natureza de remuneração de beneficiário no exterior em contraprestação à licença de comercialização e de distribuição de programas de

computador sem transferência de tecnologia, fora do campo de incidência da Cide, nos estritos termos do § 1º -A do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, impondo-se, assim, o cancelamento de plano do lançamento fiscal;

- Pedido: Requer seja reconhecida a nulidade por vício material de falta de motivação; e, sucessiva e alternativamente, no mérito, requer seja determinado o cancelamento do 'AI' com base no §1º-A do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, pela comprovação de que a natureza das remessas questionadas corresponde a remuneração pela licença de distribuição de programa de computador sem transferência de tecnologia.

Ato contínuo, a DRJ-07 julgou a impugnação do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE

ANO-CALENDÁRIO: 2017

SOFTWARE DE PRATELEIRA. REMESSA AO EXTERIOR.

Afasta-se a incidência de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE sobre valores remetidos ao exterior como remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia pelo fornecimento do código-fonte.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ANO-CALENDÁRIO: 2017
PROVA DOCUMENTAL NECESSÁRIA PARA COMPROVAÇÃO DA NÃO TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. INVOICES. CONTRATOS DE CÂMBIO. CONTRATOS INTERNACIONAIS DE CESSÃO DE USO E DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE.

Ainda que as invoices contenham exigência de remuneração sobre produtos vendidos, e, ainda que tais documentos possam ser relacionados com a remessa a título de direitos autorais sobre licenças para comercialização e distribuição de programas de computador, consubstanciados em contrato de câmbio, a combinação destes documentos não é suficiente para comprovar de forma cabal a ausência de transferência de tecnologia, de modo a afastar a incidência da CIDE, isto porque, o §1º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000 considera que a prova da ausência da transferência de tecnologia deve estar nos contratos específicos ali discriminados, como contratos referentes a exploração de patentes ou uso de marcas, ou de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica. Estes seriam os documentos que podem carregar a prova da transferência, ou não, de tecnologia, não podendo os contratos de câmbio ou as invoices os substituírem sem previsão legal.

CIDE. CONTRATOS DE CÂMBIO. NECESSIDADE DO CORRETO REGISTRO DA NATUREZA DA OPERAÇÃO. UTILIZAÇÃO COMO ELEMENTO INDICIÁRIO PARA A

ANÁLISE DA OCORRÊNCIA DA CESSÃO OU USO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR.

Conforme o art. 23 da Lei nº 4.131/1962 as operações cambiais no mercado de taxa livre serão efetuadas através de estabelecimentos autorizados a operar em câmbio, com a intervenção de corretor oficial quando previsto em lei ou regulamento, respondendo ambos pela identidade do cliente, assim como pela correta classificação das informações por este prestadas, segundo normas fixadas pela Superintendência da Moeda e do Crédito.

E, consoante, os arts. 1º a 3º da Circular Bacen nº 3.690/2013, as codificações relativas à natureza das operações constituem o Código de Classificação a que se refere o § 1º do art. 23 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, sendo que a classificação incorreta sujeita as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, autorizadas a operar no mercado de câmbio, às penalidades previstas na legislação e a outras sanções administrativas por parte do BACEN. Deste modo, é relevante, de acordo com a legislação acima transcrita, que a classificação das operações seja realizada de forma esmerada, de modo a refletir a real natureza da operação. Desta forma, ainda que o conteúdo de tais documentos não reflita de forma cabal, a prova da transferência ou não de tecnologia, sobre licenças para comercialização e distribuição de programas de computador, servem de elemento indiciário positivo a ser analisado em conjunto com as demais provas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Em seu Recurso Voluntário, a Empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito alegadas na impugnação, repetindo as mesmas argumentações, quanto o valor remanescente da autuação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Recurso de Ofício

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O recurso de ofício não deve ser conhecido, visto que a decisão recorrida exonerou tributo e encargos de multa em valor inferior a R\$ 15.000.000,00, abaixo do limite de alçada.

Nesse sentido, eis o teor do art. 1º da Portaria MF 2/2023:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Como se sabe, a Súmula CARF nº 103 preceitua que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância:

Súmula CARF nº 103 : Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de auto de infração referente a insuficiência de recolhimento da CIDE incidente sobre remessas de valores ao exterior, relativa ao ano-calendário 2017.

Em suma, com base no artigo 20 da Lei nº 11.452 acrescido do parágrafo ao art. 2º da Lei 10.168/2000, entendeu a auditoria que, pelos documentos apresentados, a empresa não teria comprovado que, na remessa para o exterior a título de remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, não teria sido envolvida nas operações a transferência da correspondente tecnologia. Tal fato ensejou a cobrança de CIDE sobre tais remessas.

A controvérsia envolvida nos autos então se resume a comprovação de que as referidas remessas se referiram a contraprestação pela licença de comercialização ou distribuição de software para revenda a consumidor final, bem como se restou comprovado a não transferência de tecnologia.

No entanto, em julgamento na instância a quo, considerou-se que, relativamente aos fornecedores abaixo identificados, conforme contratos celebrados e as alterações pertinentes apresentadas, entendeu-se serem plausíveis as alegações da Interessada de que os documentos verificados pelo fisco (*invoices* e contratos de câmbio) podem ser a eles relacionados; desta forma, não havendo prova em contrário por parte da fiscalização, firmou-se a convicção por meio dos referidos elementos probatórios de que estão afastados os motivos autorizativos do lançamento de forma parcial.

PA -2017	BC mensal-R\$	Destinatárias	BC por PJ-R\$	VOTO CIDE excluída / por Pessoa Jurídica-R\$	VOTO Cide Mensal excluída do 'Al'
jul	13.256.454,73	Digital River	13.256.454,73	0,00	0,00
ago	17.722.586,00	Digital River	17.722.586,00	0,00	0,00
set	19.670.499,40	Adobe	10.322.335,20	1.032.233,52	1.967.049,94
		Kaspersky	9.348.164,20	934.816,42	
out	16.221.156,27	Adobe	10.349.764,67	1.034.976,47	1.622.115,63
		Kaspersky	5.871.391,60	587.139,16	
nov	38.078.832,87	Avast	25.429.841,00	0,00	
		Adobe	9.931.374,07	993.137,41	993.137,41
		Kaspersky	2.717.616,47	0,00	
dez	17.949.090,07	Avast	4.205.623,67	0,00	
		Kaspersky	2.748.061,40	274.806,14	1.374.346,64
		Adobe	10.995.405,00	1.099.540,50	
TOTAIS	122.898.619,34		122.898.618,01	5.956.649,61	5.956.649,61

Dessa forma, parte do lançamento foi considerado insubsistente.

Por fim, cumpre lembrar que a alteração do limite de alçada para interposição de recurso de ofício, por se tratar de norma processual, deve ser aplicada imediatamente ao caso.

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer do Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de auto de infração referente a insuficiência de recolhimento da CIDE incidente sobre remessas de valores ao exterior, relativa ao ano-calendário 2017.

Em suma, com base no artigo 20 da Lei nº 11.452 acrescido do parágrafo ao art. 2º da Lei 10.168/2000, entendeu a auditoria que, pelos documentos apresentados, a empresa não teria comprovado que, na remessa para o exterior a título de remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, não teria sido envolvida nas operações a transferência da correspondente tecnologia. Tal fato ensejou a cobrança de CIDE sobre tais remessas.

A controvérsia envolvida nos autos então se resume a comprovação de que as referidas remessas se referiram a contraprestação pela licença de comercialização ou distribuição de software para revenda a consumidor final, bem como se restou comprovado a não transferência de tecnologia.

A CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) foi criada pela Lei nº 10.168/2000 com o objetivo de financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para apoio à inovação.

Nos termos do art.2º, a Contribuição é devida pela pessoa jurídica detentora de licença ou uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

Posteriormente, com a redação do parágrafo 2º do citado art.2º, incluída pela Lei nº 10.332/2001, a partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE passou 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 como pelas pessoas jurídicas que remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

No julgamento da instância a quo, os julgadores cancelaram parcialmente a autuação, por entenderem que a documentação apresentada das empresas a seguir listadas se coadunavam com a afirmação de que, nos contratos de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, não teria sido envolvida nas operações a transferência da correspondente tecnologia: Contrato Com Adobe Systems Incorporated (fls. 351 e ss) e Contrato com Kaspersky LAB UK Limited (fls. 388 e ss).

Restaram controversos, por insuficiência probatória, os lançamentos que envolveram os contratos das seguintes empresas:

- 1 remessa no valor de R\$ 2.717.616,47 realizada em novembro de 2017 e que teve como destinatária a Kaspersky.

De acordo com as autoridades julgadoras, a referida remessa foi mantida em razão do código de serviço utilizado no contrato de câmbio não ser compatível com o licenciamento de softwares não customizáveis, conforme já endereçado anteriormente.

- 2 remessas nos valores de R\$ 13.256.454,73 e R\$ 17.722.586,00 realizadas, respectivamente, em julho e agosto de 2017 e que tiveram como destinatária a Digital River Collection.
- 2 remessas nos valores de R\$ 25.429.841,00 e R\$ 4.205.623,67 realizadas, respectivamente, em novembro e dezembro de 2017 e que tiveram como destinatária a Avast Software S.R.O.

De acordo com as autoridades julgadoras, as 4 remessas acima foram mantidas em razão da denominação da ora Recorrente como fornecedora no contrato que regeu as referidas operações.

Passa-se então à análise das pretensões da recorrente em suas preliminares e mérito.

Preliminar de nulidade por falta de motivação da autuação

Inicialmente, alega a recorrente que o auto de infração padece de nítido vício material insanável, em face da absoluta ausência de motivação capaz de sustentar o lançamento, fato que enseja que o auto seja considerado nulo, nos termos do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Segundo alega, a análise dos autos revela que, após pouco investigar, a autoridade fiscal reputou, com base exclusivamente na ausência de contratos específicos firmados entre a Recorrente e as empresas detentoras dos programas de computador distribuídos - os quais, reitera-se, não possuem exigência legal -, que não teria sido demonstrada a natureza de pagamento pela contraprestação de licença de distribuição de *softwares* desenvolvidos por terceiros.

Em suma, a fiscalização não teria apresentado os motivos e provas pelos quais teria apurado a infração, limitando-se a tecer alegações genéricas, o que, inclusive, teria impossibilitado o pleno exercício do direito de defesa.

Não vislumbro assistir razão às alegações do recurso quanto à deficiência na motivação no Termo de Verificação Fiscal e nas provas apresentadas.

Entendo que o auto de infração teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde constam a motivação e fundamentação jurídica para o lançamento, bem como as provas que conduziram a autoridade fiscal à lavratura do auto de infração.

O que se observa na descrição dos fatos é que a fiscalização fundamentou suficientemente a infração lançada por falta de apresentação de documentos hábeis para comprovar dos valores remetidos ao exterior, sobretudo os contratos relacionados com as remessas não envolviam a transferência de tecnologia, isto porque o §1º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000¹ considera que a natureza dos valores remetidos ao exterior deve ser lastreada em contratos específicos. Reproduz-se o trecho do Termo de Verificação Fiscal:

Para confirmação da natureza desses pagamentos, intimamos o contribuinte a apresentar os contratos com as empresas que forneceram os produtos ou serviços da empresa fiscalizada.

Os documentos não foram apresentados pela fiscalizada que alegou que não existem contratos específicos para o Brasil.

Diante dos fatos narrados, não há elementos comprobatórios para se concluir que os pagamentos remetidos realmente se referem à licença de direitos de comercialização de programas de computador desenvolvidos por terceiros. E, ainda que os fatos se refiram à licença de computador, não há documentos que comprovem a não ocorrência de transferência de tecnologia.

¹ Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Decreto nº 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

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

Portanto, inexistente falta de motivação na autuação, uma vez que a fiscalização fundamentou detalhadamente a infração lançada, o contribuinte teve ciência dos motivos que levaram à autuação e dispunha de todos os elementos necessários ao pleno exercício dos direitos à ampla defesa e contraditório.

Se a prova sobre a qual se baseou a fiscalização é insuficiente, como aduz a recorrente, não se deve seguir na direção da nulidade, mas da eventual insubsistência da autuação na análise do mérito.

Em consequência, o caso não se enquadra em nenhuma das hipóteses de nulidade presentes no art.59 do Dec. nº70.235/72, devendo ser afastada a preliminar alegada.

Mérito

Como já relatado, restaram controversos, por insuficiência probatória, os lançamentos que envolveram os contratos com as empresas: 1 remessa no valor de R\$ 2.717.616,47 que teve como destinatária a Kaspersky, 2 remessas no valor de R\$ 13.256.454,73 e R\$ 17.722.586,00 realizadas que tiveram como destinatária a Digital River Collection (Contrato com Digital River Collection, fls. 459 e ss) e 2 remessas no valor de R\$ 25.429.841,00 e R\$ 4.205.623,67 realizadas que tiveram como destinatária a Avast Software S.R.O (Contrato com Avast Software S.R.O, fls. 459 e ss).

O julgador da DRJ fundamentou a manutenção do lançamento com relação a essas empresas, nos seguintes termos:

Serviços Técnicos e Profissionais: 47025: Serviços de computação: Pagamento ou recebimento por serviço relacionado a tecnologia da informação inclui, entre outros:

- * desenvolvimento, produção, documentação, venda ou licenciamento de software customizado;
- * consultoria em hardware e software, incluindo a gestão terceirizada de serviços de computação;
- * instalação, manutenção e reparo de sistema de software e hardware;
- * serviço de armazenamento e processamento de dados;
- * serviço de hospedagem de aplicação, inclusive web page; e * fornecimento de aplicação on-line.

Não inclui:

- * software pronto para uso, não customizado e adquirido em meio físico (ver Comércio Exterior);
- * software pronto para uso, não customizado e entregue digitalmente (ver Direitos autorais);

*renovação periódica de licença de uso de software;

*curso e treinamento em tecnologia da informação não desenvolvido especificamente para a empresa; e * serviço de acesso a banco de dados 33. Notei que existe apenas uma (única) remessa com o presente código, e que pelo que consta das informações da aludida circular Bacen, não encontra respaldo nas afirmações da Interessada de que não se referem a softwares customizados, visto que expressamente não incluem software pronto para uso, ou seja, não customizados e entregues digitalmente como afirma a interessada; dessa forma, não podem tais documentos ser vinculados aos mencionados contratos globais, que indicariam a não transferência de tecnologia por tudo o que já afirmei neste tópico.

34. Portanto, o único contrato de câmbio com este código (47025-09-0-25-90), datado de 23/11/2017, referente a empresa Kaspersky, cuja BC utilizada no lançamento foi de R\$ 2.717.617,81, deve ser mantido para fins de exação da CIDE.

Contrato com Digital River Collection (fls. 459 e ss):

58. Da mesma forma ocorrida com a documentação referente a empresa Kaspersky LAB UK Limited (do tópico anterior deste voto), a Interessada não mencionou em sua defesa a exata localização dos contratos respectivos, fazendo com que este relator tivesse que buscar nos autos os documentos contratuais relativos a estas empresas; ocorre que, no que se refere a Digital River Collection (destinatária das duas primeiras remessas identificadas pelo fisco, constantes da tabela do item 28 deste voto – vide fl. 35, BC R\$ 13.256.454,70 – em 26/07/2017; e fl. 60, BC R\$ 17.722.589,02 – em 28/08/2017), o que identifiquei foi a ‘segunda alteração ao contrato e ordem de serviço 3’, datada de 29/04/2016, que até indica a existência de Contrato principal anterior, denominado ‘contrato de prestação de serviço padrão’, celebrado entre em 04/11/2015 (fls. 459 e ss), porém, não localizei nos autos referido contrato.

59. No documento encontrado (alteração contratual) consta como empresas fornecedoras a Digital River In. e Digital River Ireland Ltd, e como cliente a AVG Ecommerce CY Ltd, consoante o seguinte trecho (fl. 459):

SEGUNDA ALTERAÇÃO AO CONTRATO E ORDEM DE SERVIÇO 3 A Digital River Inc. (“DR-Inc.”) e Digital River Ireland Ltd. (“DR-Ireland” e, em conjunto com a DR Inc., “Fornecedora”) e a AVG Ecommerce CY Ltd. (“Cliente”), na data na qual esta Alteração se torna pela primeira vez plenamente firmada por todas as Partes contratantes (“Data de Alteração”), neste ato alteram sua Ordem de Serviço nº 3, datada de 29 de abril de 2016, (“WO3”) firmada entre a Fornecedora e a Cliente, de acordo com os termos do Contrato de Prestação de Serviços Padrão entre a Fornecedora e a AVG Netherlands B.V., datado de 4 de novembro de 2015 (“Contrato”), conforme previsto nesta Segunda Alteração (“Alteração”). Os termos grafados com a primeira letra em maiúscula não definidos de outra forma nesta Alteração têm o significado dado pela WO3 ou pelo Contrato. Esta Alteração

se refere à Cliente e à Fornecedora individualmente como uma “parte” e em conjunto como as “partes”.

60. Ocorre que, pelo que consta do referido documento, a Interessada ingressou na relação contratual na condição também de fornecedora, e não de cliente, ou revendedora (como constou dos contratos já analisados), nos termos do que abaixo colaciono, extraído de fl. 459, verbis:

ISTO POSTO, por contraprestação válida e suficiente, cujo recebimento e suficiência são neste ato reconhecidos, e com a intenção de estarem legalmente vinculadas, as partes concordam com o que segue:

1. DR-Brasil. A Digital River Do Brasil Importação e Comercio De Produtos De Informática Ltda, uma sociedade brasileira, com sua sede social localizada em Sala Piso G5 - cj 905Av. Roque Petroni Jr 1089 Centro Profissional Morumbi Shopping São Paulo-SP 04707-900 Brasil (“DR-Brasil”), é incluída como parte do Contrato e desta Ordem de Serviço nº 3 com o propósito limitado de prover serviços de comércio eletrônico, incluindo Transações e atendimento completo de pedidos perante Usuários Finais no Brasil. No que diz respeito ao cumprimento das obrigações previstas neste instrumento relativas ao processamento de Transações realizadas com Usuários Finais localizados no Brasil, conforme determinado pela DR (“Obrigações de Transações da DR-Brasil”), a DR Brasil, e não a DR-Inc., deverá processar Transações com Usuários Finais através das Obrigações de Transações da DR-Brasil, sendo que quaisquer referências à “Fornecedora” no Contrato e na WO3 relacionadas a tais Transações e relatórios e pagamentos a este respeito deverão ser interpretados como referências à DR-Brasil e não à DR-Inc. A Fornecedora declara que o desempenho da DR-Brasil no que se refere às Obrigações de Transações da DR-Brasil não aumentará os Encargos a pagar pela Cliente acima daqueles aplicáveis antes desta Alteração. A DR declara, ainda, que, conforme é de seu conhecimento na data desta Alteração, o desempenho da DR-Brasil no que se refere às Obrigações de Transações da DR-Brasil não afetará negativamente os Impostos pagos pela, ou retidos da, Cliente ou Avast, independentemente de quaisquer alterações feitas na tabela de impostos, no cronograma de impostos ou nos regimes fiscais estabelecidos por qualquer Autoridade Governamental do Brasil 61. Ao que consta então, os clientes são as empresas AVG, que teria sido adquirida pela Avast Software s.r.o., conforme preâmbulo da referida alteração contratual, a saber:

Preâmbulo A Cliente e a Avast Software s.r.o., uma sociedade constituída conforme as leis da República Tcheca e com sede social localizada em Pikrtova 1737/1a, 140 00 Praga, República Tcheca (“Avast”), antes da Avast adquirir a Cliente e suas Afiliadas em setembro de 2016, celebraram um contrato separadamente com a Fornecedora para fins de comércio eletrônico, processamento de pagamentos e serviços relacionados. A Cliente e a Avast desejam que, a partir da Data de Alteração, a Avast contrate com a Fornecedora nos termos da WO3 e do Contrato, e, conseqüentemente, a

Fornecedora e a Cliente neste ato concordam com os termos previstos nesta Alteração. A Cliente e a Fornecedora neste ato reconhecem e concordam que a Avast e a Fornecedora celebrarão em um Contrato de Adesão separado (que também entrará em vigor a partir da Data de Alteração) para registrar seu acordo em estarem vinculadas aos termos da WO3, ao Contrato e a esta Alteração.

62. À fl. 498 consta também ‘contrato de adesão’, com a mesma datação constante da alteração contratual acima mencionada, contendo as mesmas partes (incluindo a Interessada), e fazendo a mesma referência ao ‘contrato de prestação de serviços padrão’ datado de 04/11/2015 (não localizado), com o fito de incluir no polo da relação jurídica estabelecida a empresa Avast Software (imagino ser por conta de que seria esta a empresa sucessora da Avast). Segue parte extraída de fl. 498:

CONTRATO DE ADESÃO Este Contrato de Adesão (“Contrato de Adesão”) entra em vigor na data em que este Contrato de Adesão for plenamente assinado por todas as Partes contratantes (“Data de Adesão”) e adota os termos da Ordem de Serviço nº 3 datada de 29 de abril de 2016 (“WO3”) entre a Digital River Inc. (“DR-Inc.”), a Digital River Ireland Ltd. (“DR-Ireland”) e a Digital River Do Brasil Importação e Comércio de Produtos De Informática Ltda (“DR-Brasil” e, em conjunto com a DR Inc. e DR-Ireland, “Fornecedora”) e a AVG Ecommerce CY Ltd. (“AVG”), e o Contrato de Prestação de Serviços Padrão datado de 4 de novembro de 2015 (“Contrato”) entre a Fornecedora e a AVG Netherlands B.V. (“AVG”), para adicionar a Avast Software s.r.o., uma sociedade constituída de acordo com as leis da República Tcheca e com sede social localizada em Piktova 1737/1a, 140 00 Praga, República Tcheca (“Sociedade”). Este Contrato de Adesão se refere à Sociedade e à Fornecedora individualmente como uma “Parte” e em conjunto como as “Par 63. A Interessada, por sua vez, nada mencionou em sua defesa a respeito do fato de, mesmo na condição de fornecedora, ter efetuado remessas a Digital River Colletion, já que todas as justificativas apresentadas davam consta de que a Interessada atuaria como revendedora e não como fornecedora, e no caso da DR Colletion, a Interessada consta contratualmente como fornecedora, de modo que, para estas remessas não vislumbro elementos documentais suficientes para afastar o lançamento visto não haver prova de que a remuneração tenha sido sobre a licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador; para tanto, utilizo como razão de decidir a análise referente à preliminar de nulidade onde menciono acerca do limite probatório das invoices e dos contratos de câmbio, mantendo, assim, na BC os valores abaixo:

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/07/2017	13.256.454,73	75,00
31/08/2017	17.722.586,00	75,00

Contrato com Avast Software S.R.O. (fls. 459 e ss):

64. Relativamente às remessas destinadas a AVAST SOFTWARE S.R.O, os únicos documentos que logrei identificar, já que a Interessada também não fez qualquer menção específica a contratos com esta empresa, são aqueles mencionados no tópico anterior (relativo a DR Colletion), e nos quais a empresa Avast figura na condição de cliente e a Interessada, na condição de fornecedora.

65. Assim, da mesma forma, não vislumbro elementos documentais suficientes para afastar o lançamento, utilizando, também, como razão de decidir para o presente tópico, a análise referente à preliminar de nulidade. Mantenho para fins de cálculo da exação, portanto, os seguintes valores de base de cálculo:

AVAST SOFTWARE S.R.O 25.429.841,00 – nov/2017 – fl. 121 AVAST SOFTWARE S.R.O 4.205.623,67 – dez/2017 - fl. 138

Em sentido contrário, a recorrente sustenta que trouxe aos autos provas consistentes para comprovar que as remessas efetuadas tiveram natureza de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, sem a transferência da correspondente tecnologia.

No contencioso administrativo, a recorrente afirma que trouxe aos autos os seguintes documentos, visando demonstrar a natureza das contrapartidas das remessas enviadas ao exterior:

- Contratos globais de licenciamento de software celebrados entre aludidas empresas fornecedoras e a Digital River Ireland Limited (Digital River Irlanda), sociedade com sede da Irlanda que detém quotas de participação no capital social da Recorrente (Doc. 02 da Impugnação);

- Emendas aos contratos globais de licença de distribuição de software, nas quais a recorrente foi incluída como parte nos contratos, passando, a partir de então, a deter a licença para comercializar a distribuir os programas de computador no Brasil (Doc. 03 da Impugnação);

- *Invoices* e contratos de câmbio;

- Notas fiscais de entrada de importação dos programas de computador no ano de 2017 emitidas para formalizar as operações de aquisição dos produtos das detentoras no exterior para posterior venda ao consumidor final no Brasil (Doc. 04 da Impugnação); e

- Notas fiscais de saídas dos programas de computador em decorrência de sua comercialização ao consumidor final, mediante a emissão das respectivas notas fiscais de saída (Doc. 05 da Impugnação).

Passa-se à análise das pretensões da recorrente no mérito.

Remessa no valor de R\$ 2.717.616,47 que teve como destinatária a Kaspersky

Conforme transcrito, a DRJ reverteu todos os lançamentos que envolveram remessas para a empresa Kaspersky, a exceção da remessa de R\$ 2.717.616,47, visto que este

valor foi remetido sob o código no contrato de câmbio de 47025 que indica a remessa por contrapartida a serviços técnicos e profissionais (47025: Serviços de computação: pagamento ou recebimento por serviço relacionado a tecnologia da informação²) sujeitos à incidência da CIDE.

A recorrente contesta a manutenção do lançamento afirmando que, ao revisar o contrato de câmbio n.º 47025-09-0-25-90 (fls. 25 do e-Processo), verificou que realmente o código do serviço, por um lapso, foi indicado de forma incorreta.

Afirma ainda que revisou o seu histórico de contratos de câmbio e informa que o código n.º 47025 jamais foi utilizado em outra operação em todo o período subsequente ao do contrato de câmbio em referência.

Por fim, aduz que a referida informação jamais poderia ser utilizada isoladamente para definir a característica dos *softwares* para fins de incidência ou não da CIDE na remessa dos respectivos valores ao exterior.

Nesse sentido, destaca que foram apresentadas as notas fiscais de importação dos programas de computador no ano de 2017, inclusive aquelas objeto do referido contrato de câmbio (Doc. 04 da Impugnação - fls. 516-629 do e-Processo).

Sem razão à recorrente.

Conforme explicitado no acórdão recorrido e de acordo com a legislação que regula a matéria, abaixo transcrita, esta legislação indica que a classificação das operações nos contratos de câmbio seja realizada de forma escoreita, de modo a refletir a real natureza da operação (ainda que o conteúdo de tais documentos não reflita a questão da transferência ou não de tecnologia). Inclusive, são previstas penalidades às instituições envolvidas no caso de classificação incorreta dos códigos das remessas:

Lei nº 4.131/1962

Art. 23. As operações cambiais no mercado de taxa livre serão efetuadas através de estabelecimentos autorizados a operar em câmbio, com a intervenção de corretor oficial quando previsto em lei ou regulamento, **respondendo ambos pela identidade do cliente, assim como pela correta classificação das informações por este prestadas, segundo normas fixadas pela Superintendência da Moeda e do**

Crédito Circular Bacen nº3.690/2013

Art. 1º **As codificações relativas à natureza das operações constantes das tabelas anexas a esta Circular constituem o Código de Classificação** a que se refere o § 1º do art. 23 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962.

Art. 2º **A classificação incorreta sujeita as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, autorizadas a**

2

Dados extraídos do *site* do BACEN5, sobre a natureza jurídica do código dos serviços (Circular BACEN nº 3.690/2013).

operar no mercado de câmbio, às penalidades previstas na legislação e a outras sanções administrativas por parte do Banco Central do Brasil.

Art. 3º A existência de códigos para classificação de operações e a possibilidade de efetuar registros no Sistema Câmbio não elidem a responsabilidade das partes envolvidas quanto à observância de disposições legais, bem com o de normas e procedimentos específicos definidos pelo Banco Central do Brasil ou outros órgãos/entidades governamentais.

[grifos não originais]

Conforme se depreende da legislação transcrita, a indicação da classificação correta da operação de câmbio exige atenção especial dos agentes envolvidos na classificação da operação de câmbio, isso porque em caso de erro há inclusive a aplicação de penalidades previstas na legislação.

No caso em apreço, a empresa alega que houve equívoco na aplicação do referido código, porém, não trouxe aos autos elementos que comprovem o erro cometido.

Não há qualquer comprovação de que tenha solicitado a retificação do erro alegado, junto ao BACEN (Banco Central do Brasil), tampouco os documentos juntados são suficientes para infirmar que a remessa não se deu sob o código 47025: Serviços de computação: pagamento ou recebimento por serviço relacionado a tecnologia da informação.

Nas *invoices* constantes nos autos, consta uma descrição genérica (*Kaspersky Product sales for September'2017*), na qual não há a discriminação dos produtos ou serviços adquiridos pela recorrente, não sendo possível fazer uma correlação com aquisições de produtos de outra natureza diferente daquela constante no contrato de câmbio.

Da mesma forma, não prospera a alegação da recorrente de que nas descrições das notas fiscais de entradas dos *softwares* constam que não se trata de softwares não customizáveis, isso porque não foi trazido pela defesa qualquer correlação ou indicação entre os produtos que deram origem ao contrato de câmbio e os números das notas fiscais listadas no Doc. 04 da Impugnação – e-fls. 516-629.

A defesa, quanto ao referido Doc. 04 da Impugnação, apenas indica o trecho do processo no qual constam as notas fiscais que comprova o alegado constante do referido documento, mas não houve a preocupação de se indicar quais foram as notas fiscais que se relacionam com o referido contrato de câmbio, dentre as tantas que lá constam, que demonstrassem pelo menos a identidade de datas e valores com a operação em comento.

Portanto, ao contrário do alegado, não é possível se identificar precisamente quais são as notas fiscais que dizem respeito ao contrato de câmbio referido, e, conseqüentemente, não se identifica nos autos qualquer outro documento que infirme que as remessas foram feitas com a natureza daquela constante no contrato de câmbio (código 47025: Serviços de computação: pagamento ou recebimento por serviço relacionado a tecnologia da informação).

Como se sabe, se o Fisco efetua o lançamento fiscal fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao autuado, no seu recurso, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco. Assim, entendo que tais documentos juntados não são hábeis para infirmar o lançamento.

Em vista do exposto, deve ser mantido o lançamento nessa parte.

Contrato com Digital River Collection (fls. 459 e ss)

Conforme consignado no acórdão recorrido, no que se refere a Digital River Collection (destinatária das duas primeiras remessas identificadas pelo fisco, constantes da tabela do item 28 deste voto - vide fl. 35, BC R\$ 13.256.454,70 - em 26/07/2017; e fl. 60, BC R\$ 17.722.589,02 -em 28/08/2017) foi encontrado nos autos apenas um documento denominado como a "segunda alteração ao contrato e ordem de serviço 3", datada de **29/04/2016**, que até indica a existência de Contrato principal anterior, denominado 'contrato de prestação de serviço padrão', celebrado entre em **04/11/2015** (fls. 459 e ss), porém, não foi localizado nos autos referido contrato.

Atesta a autoridade julgadora que no documento encontrado (alteração contratual) consta como empresas **fornecedoras** a Digital River In. e Digital River Ireland Ltd, e como **cliente** a AVG Ecommerce CY Ltd, consoante o seguinte trecho (fl. 459):

SEGUNDA ALTERAÇÃO AO CONTRATO E ORDEM DE SERVIÇO 3

A Digital River Inc. ("DR-Inc.") e Digital River Ireland Ltd. ("DR-Ireland" e, em conjunto com a DR Inc., "**Fornecedora**") e a **AVG Ecommerce CY Ltd. ("Cliente")**, na data na qual esta Alteração se torna pela primeira vez plenamente firmada por todas as Partes contratantes ("Data de Alteração"), neste ato alteram sua Ordem de Serviço nº 3, datada de 29 de abril de 2016, ("WO3") firmada entre a Fornecedora e a Cliente, de acordo com os termos do Contrato de Prestação de Serviços Padrão entre a Fornecedora e a AVG Netherlands B.V., datado de 4 de novembro de 2015 ("Contrato"), conforme previsto nesta Segunda Alteração ("Alteração"). Os termos grafados com a primeira letra em maiúscula não definidos de outra forma nesta Alteração têm o significado dado pela WO3 ou pelo Contrato. Esta Alteração se refere à Cliente e à Fornecedora individualmente como uma "parte" e em conjunto como as "partes".

Constatou ainda o julgador a quo que a empresa brasileira, ora recorrente, ingressou na relação contratual na condição também de **fornecedora**, e não de **cliente**, ou **revendedora** (como constou dos contratos já analisados), nos termos do que abaixo colaciono, extraído de fl. 459, *verbis*:

ISTO POSTO, por contraprestação válida e suficiente, cujo recebimento e suficiência são neste ato reconhecidos, e com a intenção de estarem legalmente vinculadas, as partes concordam com o que segue:

1. DR-Brasil. A Digital River Do Brasil Importação e Comercio De Produtos De Informática Ltda, uma sociedade brasileira, com sua sede social localizada em Sala Piso G5 - cj 905Av. Roque Petroni Jr 1089 Centro Profissional Morumbi Shopping São Paulo-SP 04707-900 Brasil ("DR-Brasil"), **é incluída como parte do Contrato e desta Ordem de Serviço nº 3 com o propósito limitado de prover serviços de comércio eletrônico, incluindo Transações e atendimento completo de pedidos perante Usuários Finais no Brasil.** No que diz respeito ao cumprimento das obrigações previstas neste instrumento relativas ao processamento de Transações realizadas com Usuários Finais localizados no Brasil, conforme determinado pela DR ("Obrigações de Transações da DR-Brasil"), **a DR Brasil, e não a DR-Inc., deverá processar Transações com Usuários Finais através das Obrigações de Transações da DR-Brasil, sendo que quaisquer referências à "Fornecedora" no Contrato e na WO3 relacionadas a tais Transações e relatórios e pagamentos a este respeito deverão ser interpretados como referências à DR-Brasil e não à DR-Inc.** A Fornecedora declara que o desempenho da DR-Brasil no que se refere às Obrigações de Transações da DR-Brasil não aumentará os Encargos a pagar pela Cliente acima daqueles aplicáveis antes desta Alteração. A DR declara, ainda, que, conforme é de seu conhecimento na data desta Alteração, o desempenho da DR-Brasil no que se refere às Obrigações de Transações da DR-Brasil não afetará negativamente os Impostos pagos pela, ou retidos **da, Cliente ou Avast**, independentemente de quaisquer alterações feitas na tabela de impostos, no cronograma de impostos ou nos regimes fiscais estabelecidos por qualquer Autoridade Governamental do Brasil

No seu voto, o julgador a quo afirma que os documentos analisados não comprovam que, nas remessas a Digital River Collection, a recorrente teria atuado como operadora no Brasil da licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador da Avast, posto que esta consta contratualmente como fornecedora nos documentos citados.

Nesse contexto, a instância a quo entendeu que não constava nos autos elementos documentais suficientes para afastar o lançamento, visto não haver prova de que a remuneração tenha sido sobre a licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador.

A Recorrente, por sua vez, sobre o contrato sob análise, diz que é denominada fornecedora nos referidos contratos, justamente, por ser responsável pelo **fornecimento de serviços de e-commerce e meios de pagamento diretamente para os consumidores finais que pretendem adquirir os softwares em questão.**

Para comprovar o acima alegado, a Recorrente apresentou o contrato denominado Ordem de Serviço 3 ("Work Order 3"), bem como o Acordo de Adoção com a Avast em relação ao

referido contrato ("Adoption Agreement"), devidamente acompanhados das respectivas traduções (Docs. 01 a 04 do presente recurso)³. Confira-se trecho do referido contrato:

- (D) Supplier and Customer, on the same date as this Work Order No. 3, executed Work Order No. 2 governing the implementation of Supplier's e-commerce and payment processing services to support Customer's Consumer Products Business and SMB Business, and Supplier and Customer intend to execute Work Order No. 4 governing Supplier's provision of e-commerce and payment processing to auto-renew Product subscriptions for clients that had originally subscribed through Customer and have expressed their consent to be autorenewed.
- (E) Supplier and Customer are entering into this Work Order No. 3 to set forth the terms on which Supplier will provide, and Customer will receive and pay for, e-commerce and payment processing services in support of Customer's Consumer Products Business and SMB Business, including Transactions processed in the course of (i) the proof of concept under Work Order No. 1; and (ii) the implementation work under Work Order No. 2.

Analisando-se os contratos presentes nos autos, de fato, confirma-se que os referidos contratos tratam de formalização de negócio entre a recorrente e a empresa Avast visando estabelecer os termos sob os quais a Fornecedora (Digital River Brasil) fornecerá e a Cliente receberá e pagará pelos serviços de comércio eletrônico e processamento de pagamentos em apoio ao negócio de produtos de consumo e ao negócio de **SMB** da Cliente.

Embora não tenha sido juntado os termos do Contrato de Prestação de Serviços Padrão entre a Fornecedora (Digital River) e a AVG Netherlands B.V. (Avast), datado de 4 de novembro de 2015 ("Contrato"), depreende-se da "Segunda Alteração ao Contrato e Ordem de Serviço 3" que o objeto do negócio é celebrar um contrato separadamente com a Fornecedora para fins de comércio eletrônico, processamento de pagamentos e serviços relacionados com os usuários finais dos programas da Avast. Ou seja, a fornecedora (Digital River Brasil) seria responsável pela prestação desses serviços à cliente (Avast), tendo como contraprestação o recebimento de remuneração fixada sobre cada operação. Veja-se os seguintes trechos traduzidos extraídos das alterações contratuais, que atestam o objeto envolvido no negócio (e-fls.459 a):

SEGUNDA ALTERAÇÃO AO CONTRATO E ORDEM DE SERVIÇO 3

³ Tradução para o português:

"(D) A Fornecedora e a Cliente, na mesma data desta Ordem de Serviço nº 3, celebraram a Ordem de Serviço nº 2 que rege a implementação dos Serviços de comércio eletrônico e processamento de pagamentos da Fornecedora em apoio ao Negócio de Produtos de Consumo e ao Negócio de SMB da Cliente, e a Fornecedora e a Cliente pretendem celebrar a Ordem de Serviço nº 4 que rege o fornecimento pela Fornecedora de serviços de comércio eletrônico e processamento de pagamentos para renovação automática de assinaturas de Produtos para clientes que haviam originalmente assinado por meio da Cliente e expressaram seu consentimento com a renovação automática.

(E) A Fornecedora e a Cliente estão celebrando esta Ordem de Serviço nº 3 para estabelecer os termos sob os quais a Fornecedora fornecerá e a Cliente receberá e pagará pelos Serviços de comércio eletrônico e processamento de pagamentos em apoio ao Negócio de Produtos de Consumo e ao Negócio de SMB da Cliente, incluindo Transações processadas durante (i) a prova de conceito de acordo com a Ordem de Serviço nº 1; e (ii) o trabalho de implementação de acordo com a Ordem de Serviço nº 2".

A Digital River Inc. (“DR-Inc.”) e Digital River Ireland Ltd. (“DR-Ireland” e, em conjunto com a DRInc., “Fornecedora”) e a AVG Ecommerce CY Ltd. (“Cliente”), na data na qual esta Alteração se torna pela primeira vez plenamente firmada por todas as Partes contratantes (“Data de Alteração”), neste ato alteram sua Ordem de Serviço nº 3, datada de 29 de abril de 2016, (“WO3”) firmada entre a Fornecedora e a Cliente, **de acordo com os termos do Contrato de Prestação de Serviços Padrão entre a Fornecedora e a AVG Netherlands B.V., datado de 4 de novembro de 2015 (“Contrato”), conforme previsto nesta Segunda Alteração (“Alteração”).** Os termos grafados com a primeira letra em maiúscula não definidos de outra forma nesta Alteração têm o significado dado pela WO3 ou pelo Contrato. Esta Alteração se refere à Cliente e à Fornecedora individualmente como uma “parte” e em conjunto como as “partes”.

Preâmbulo

A Cliente e a Avast Software s.r.o., uma sociedade constituída conforme as leis da República Tcheca e com sede social localizada em Piktova 1737/1a, 140 00 Praga, República Tcheca (“Avast”), **antes da Avast adquirir a Cliente e suas Afiliadas em setembro de 2016, celebraram um contrato separadamente com a Fornecedora para fins de comércio eletrônico, processamento de pagamentos e serviços relacionados.** A Cliente e a Avast desejam que, a partir da Data de Alteração, a Avast contrate com a Fornecedora nos termos da WO3 e do Contrato, e, conseqüentemente, a Fornecedora e a Cliente neste ato concordam com os termos previstos nesta Alteração. A Cliente e a Fornecedora neste ato reconhecem e concordam que a Avast e a Fornecedora celebrarão em um Contrato de Adesão separado (que também entrará em vigor a partir da Data de Alteração) para registrar seu acordo em estarem vinculadas aos termos da WO3, ao Contrato e a esta Alteração.

ISTO POSTO, por contraprestação válida e suficiente, cujo recebimento e suficiência são neste ato reconhecidos, e com a intenção de estarem legalmente vinculadas, as partes concordam com o que segue:

1. DR-Brasil. A Digital River Do Brasil Importação e Comercio De Produtos De Informatica Ltda, uma sociedade brasileira, com sua sede social localizada em Sala Piso G5 - cj 905 Av. Roque Petroni Jr 1089 Centro Profissional Morumbi Shopping São Paulo-SP 04707-900 Brasil (“DR-Brasil”), é incluída como parte do Contrato e desta Ordem de Serviço nº 3 com o propósito limitado de prover serviços de comércio eletrônico, incluindo Transações e atendimento completo de pedidos perante Usuários Finais no Brasil. No que diz respeito ao cumprimento das obrigações previstas neste instrumento relativas ao processamento de Transações realizadas com Usuários Finais localizados no Brasil, conforme determinado pela DR (“Obrigações de Transações da DR-Brasil”), a DRBrasil, e não a DR-Inc., deverá processar Transações com Usuários Finais através das Obrigações de Transações da DR-Brasil, sendo que quaisquer referências à “Fornecedora” no Contrato e na WO3 relacionadas a tais Transações

e relatórios e pagamentos a este respeito deverão ser interpretados como referências à DR-Brasil e não à DR-Inc. A Fornecedora declara que o desempenho da DR-Brasil no que se refere às Obrigações de Transações da DR-Brasil não aumentará os Encargos a pagar pela Cliente acima daqueles aplicáveis antes desta Alteração. A DR declara, ainda, que, conforme é de seu conhecimento na data desta Alteração, o desempenho da DR-Brasil no que se refere às Obrigações de Transações da DR-Brasil não afetará negativamente os Impostos pagos pela, ou retidos da, Cliente ou Avast, independentemente de quaisquer alterações feitas na tabela de impostos, no cronograma de impostos ou nos regimes fiscais estabelecidos por qualquer Autoridade Governamental do Brasil.

Depreende-se dos trechos reproduzidos da alteração contratual e pelas afirmações da própria recorrente, que esta foi contratada no referido instrumento tão somente para fornecer seus serviços de e-commerce e meios de pagamento aos seus "clientes", não havendo qualquer relação entre o termo "fornecedora" com o desenvolvimento e entrega de softwares, tampouco o referido contrato apresenta sobre licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador da Avast.

Ocorre que a atuação foi mantida com relação às remessas à Digital River Colletion, porque a instância a quo entendeu que a defesa não explica e não trouxe qualquer comprovação de que atuaria como operadora no Brasil de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador da Avast, sem a transferência de tecnologia.

Embora reste evidente que o contrato ora analisado não tem relação com o caso sob análise., em sede de recurso voluntário, a empresa insiste em toda sua defesa em descaracterizar que a “Segunda Alteração ao Contrato e Ordem de Serviço 3” não envolvem fornecimento de software, mas deixa de apresentar os contrato global e suas alterações que poderiam comprovar a natureza das remessas.

Ao contrário dos casos das Adobe Systems Incorporated e Kaspersky LAB UK Limited, com relação às quais a empresa trouxe os contratos globais e emendas lavrados com as empresas de tecnologia e aditivos com denominação traduzida de “Contrato com o Revendedor Hospedado”, com a comprovação de que nos negócios envolvidos com essas empresas tratavam apenas de revenda e distribuição de aplicativos, sem a transferência de tecnologia, no caso em apreço, no entanto, a recorrente não trouxe o contrato global e emendas do “Contrato com o Revendedor Hospedado” que seria o instrumento hábil para confirmar que as remessas à empresa Digital River Collection, se deram à título de contrapartida pela sua atuação como operadora no Brasil de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador da Avast, sem a transferência de tecnologia.

Como se sabe, se o Fisco efetua o lançamento fiscal fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao atuado, no seu recurso, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco. Assim, entendo que tais

documentos juntados não são hábeis para comprovar que as remessas à empresa Digital River Colletion se deram em função da recorrente atuar na revenda ou distribuição dos aplicativos fornecidos pela empresa de tecnologia Avast, sem a transferência de tecnologia.

Dessa forma, mantém-se o lançamento.

Contrato com Avast Software S.R.O. (fls. 459 e ss)

Com relação às remessas destinadas a AVAST SOFTWARE S.R.O, os únicos documentos e esclarecimentos constantes nos autos são os mesmos citados no tópico anterior.

A fim de evitar repetição, vale aqui a mesma fundamentação do tópico anterior.

Assim, em vista da evidente insuficiência probatória da defesa, deve-se manter o lançamento fiscal.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de afastar a preliminar alegada e, no mérito, para negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, redator designado

Trata-se de lançamento de ofício referente à CIDE, ano calendário 2017, e como bem representa a natureza do contencioso, reproduzo abaixo parte do Voto do Ilustre Relator:

Como já relatado, restaram controversos, por insuficiência probatória, os lançamentos que envolveram os contratos com as empresas: 1 remessa no valor de R\$ 2.717.616,47 que teve como destinatária a Kaspersky, 2 remessas no valor de R\$ 13.256.454,73 e R\$ 17.722.586,00 realizadas que tiveram como destinatária a Digital River Collection (Contrato com Digital River Collection, fls. 459 e ss) e 2 remessas no valor de R\$ 25.429.841,00 e R\$ 4.205.623,67 realizadas que tiveram como destinatária a Avast Software S.R.O (Contrato com Avast Software S.R.O, fls. 459 e ss).

Temos então, três situações a nos debruçar, que envolvem remessas às destinatárias KASPERSKY, DIGITAL RIVER COLLECTION e AVAST.

As motivações para a autuação seriam:

- I. KASPERSKY – código da transação informado em contrato de câmbio incompatível com a operação, a Recorrente alega que apresentou as faturas processo que demonstram que tratar-se-ia de compra de software.
- II. DIGITAL RIVER COLLECTION – a Recorrente constaria como fornecedora e não cliente, ou revendedora, nas alterações contratuais trazidas aos autos.
- III. AVAST – Não teria havido prova por parte da Recorrente da não transferência de tecnologia nestes contratos.

Ônus da Prova

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 373, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o novo Código de Processo Civil.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo. A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º)

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º)”

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte, em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

Vemos que a base de boa parte da autuação fundamenta-se sobre o § 1-A, do art. 2º, da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Decreto nº 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

(...)

A leitura do art. 373, incisos I e II, do CPC, utilizado de forma subsidiária ao PAF, indica que cabe ao detentor do direito o ônus da prova, e ao réu cabe apontar e provar fato impeditivo ou modificativo do direito do autor. Não se pode considerar que ao autor basta a mera alegação do direito pretendido, este precisa demonstrar minimamente que seu direito exista. No caso, a Autoridade Tributária alega que a Recorrente é pessoa jurídica detentora de licença de uso, ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, ou signatária de contratos que impliquem em transferência de tecnologia.

Em todos os casos autuados, verifica-se que tratam-se de operações que envolvem a entrada de softwares de segurança, do tipo antivírus e afins, de empresas renomadas no mercado que, a princípio, não permitem uma customização que ficasse a cargo da Recorrente, e sem que a Autoridade Tributária tenha feito prova da existência de transferência de tecnologia, limitando-se a alegar que a Recorrente não conseguiu demonstrar que não houve a dita transferência.

Analisemos, então as três alegações que persistem neste contencioso.

Contrato de Câmbio para a KAPERSKY

O contrato de câmbio autuado traz a seguinte codificação da operação a qual está vinculada a remessa ao exterior: **código 47025: Serviços de computação: pagamento ou recebimento por serviço relacionado a tecnologia da informação.**

A Recorrente alega que esta classificação decorre de erro de preenchimento das informações do contrato de câmbio e que, na verdade trata-se da entrada virtual de softwares de preteleira sem transferência de tecnologia”, e ainda, traz aos autos, às e.fls. 516 a 720, notas fiscais de entrada referentes aos softwares comercializados, e que o relator a estas notas fiscais, assim se refere:

Conforme se depreende da legislação transcrita, a indicação da classificação correta da operação de câmbio exige atenção especial dos agentes envolvidos na classificação da operação de câmbio, isso porque em caso de erro há inclusive a aplicação de penalidades previstas na legislação.

No caso em apreço, a empresa alega que houve equívoco na aplicação do referido código, porém, não trouxe aos autos elementos que comprovem o erro cometido.

Não há qualquer comprovação de que tenha solicitado a retificação do erro alegado, junto ao BACEN (Banco Central do Brasil), tampouco os documentos juntados são suficientes para infirmar que a remessa não se deu sob o código 47025: Serviços de computação: pagamento ou recebimento por serviço relacionado a tecnologia da informação.

Nas invoices constantes nos autos, consta uma descrição genérica (Kaspersky Product sales for September'2017), na qual não há a discriminação dos produtos ou serviços adquiridos pela recorrente, não sendo possível fazer uma correlação com aquisições de produtos de outra natureza diferente daquela constante no contrato de câmbio.

Conforme se pode facilmente constatar, as notas referem-se a diversos softwares de segurança, os quais cito exemplificativamente a seguir:

KASPERSKY TOTAL SECURITY MULTIDISPOSIT

KASPERSKY ANTIVIRUS 1 PC 1 ANO

KASPERSKY SMALL OFFICE SECURITY 5 PCS

KASPERSKY ENDPOINT SECURITY CLOUD 1 ANO

KASPERSKY SECURE CONNECTION 1 ANO 5

AVAST SECURELINE VPN STANDALONE TRIAL

AVAST FILE SERVER SECURITY - 1 YEAR

Estes são apenas parte dos inúmeros produtos presentes nesta documentação. Tenho de divergir do Ilustre Relator, no sentido que estas qualificações são suficientes para determinar a natureza dos produtos adquiridos, e tendo em vista que estas notas fiscais foram reconhecidas como representativas da operação de câmbio que foram autuadas, entendo que resta demonstrado, pelos menos para efeitos tributários, o erro material no preenchimento dos códigos utilizados no contrato de câmbio, ainda que tal constatação, dentro deste contencioso, não tenha efeitos em relação à legislação aplicável ao caso, conforme citado pelo Relator em seu Voto.

Para concluir, a discussão sobre o erro de indicação da natureza do contrato de câmbio não consta como motivação nem no Auto de Infração, nem do Termo de Verificação Fiscal, ou anexos, mas surge como argumentação da Decisão de Primeira Instância para justificar a manutenção parcial da autuação. Neste aspecto, o Auto de Infração carece de dialeticidade e de motivação, e como agravante, ocorre inovação de motivação pela DRJ.

Com razão à Recorrente.

Contrato de Câmbio para a DIGITAL RIVER COLLECTION

Socorro-me novamente ao voto do Ilustre Relator para determinar o objeto da lide neste ponto e as alegações envolvidas:

Constatou ainda o julgador a quo que a empresa brasileira, ora recorrente, ingressou na relação contratual na condição também de fornecedora, e não de cliente, ou revendedora (como constou dos contratos já analisados), nos termos do que abaixo colaciono, extraído de fl. 459, verbis:

ISTO POSTO, por contraprestação válida e suficiente, cujo recebimento e suficiência são neste ato reconhecidos, e com a intenção de estarem legalmente vinculadas, as partes concordam com o que segue:

1. DR-Brasil. A Digital River Do Brasil Importação e Comercio De Produtos De Informática Ltda, uma sociedade brasileira, com sua sede social localizada em Sala Piso G5 - cj 905Av. Roque Petroni Jr 1089 Centro Profissional Morumbi Shopping São Paulo-SP 04707-900 Brasil ("DR-Brasil"), é incluída como parte do Contrato e desta Ordem de Serviço nº 3 com o propósito limitado de prover serviços de comércio eletrônico, incluindo Transações e atendimento completo de pedidos perante Usuários Finais no Brasil. No que diz respeito ao cumprimento das obrigações previstas neste instrumento relativas ao processamento de Transações realizadas com Usuários Finais localizados no Brasil, conforme determinado pela DR ("Obrigações de Transações da DR-Brasil"), a DR Brasil, e não a DR-Inc., deverá processar Transações com Usuários Finais através das Obrigações de Transações da DR-Brasil, sendo que quaisquer referências à "Fornecedora" no Contrato e na WO3 relacionadas a tais Transações e relatórios e pagamentos a este respeito deverão ser interpretados como referências à DR-Brasil e não à DR-Inc. A Fornecedora declara que o desempenho da DR-Brasil no que se refere às Obrigações de Transações da DR-Brasil não aumentará os Encargos a pagar pela Cliente acima daqueles aplicáveis antes desta Alteração. A DR declara, ainda, que, conforme é de seu conhecimento na data desta Alteração, o desempenho da DR-Brasil no que se refere às Obrigações de Transações da DR-Brasil não afetará negativamente os Impostos pagos pela, ou retidos **da, Cliente ou Avast, independentemente de quaisquer alterações feitas na tabela de impostos, no cronograma de impostos ou nos regimes fiscais estabelecidos por qualquer Autoridade Governamental do Brasil**

No seu voto, o julgador a quo afirma que os documentos analisados não comprovam que, nas remessas a Digital River Collection, a recorrente teria atuado como operadora no Brasil da licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador da Avast, posto que esta consta contratualmente como fornecedora nos documentos citados.

Nesse contexto, a instância a quo entendeu que não constava nos autos elementos documentais suficientes para afastar o lançamento, visto não haver prova de que a remuneração tenha sido sobre a licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador.

*A Recorrente, por sua vez, sobre o contrato sob análise, diz que é denominada fornecedora nos referidos contratos, justamente, por ser responsável pelo **fornecimento de serviços de e-commerce e meios de pagamento diretamente para os consumidores finais que pretendem adquirir os softwares em questão.***

Para comprovar o acima alegado, a Recorrente apresentou o contrato denominado Ordem de Serviço 3 ("Work Order 3"), bem como o Acordo de Adoção com a Avast em relação ao referido contrato ("Adoption Agreement"), devidamente acompanhados das respectivas traduções (Docs. 01 a 04 do presente recurso). Confira-se trecho do referido contrato:

(...)

Abstenho-me de reproduzir novamente o trecho do contrato que levou à Autoridade Julgadora de Primeira Instância à conclusão acima referida, por já constar do Voto do Relator.

O Termo de Verificação Fiscal, anexo ao Auto de Infração, e este próprio, pouco tem a nos oferecer. O TVF é lacônico e, em pouquíssimas folhas, limita-se a afirmar que a Recorrente respondeu ao pedido de informações alegando que não haveria contratos específicos para o Brasil, e que não teria demonstrado a não transferência de tecnologia.

A discussão sobre se a Recorrente é ou não fornecedora, novamente surge na Decisão de Primeira Instância, quando a Autoridade Julgadora de Primeira Instância supre a ausência de dialeticidade do Auto de Infração, e acrescenta motivação diversa da inicial, que seria tão somente a falta de prestação de informações que afastassem a transferência de tecnologia.

Quanto ao texto em inglês, referir-se à Recorrente como "*supplier*", a motivação da DRJ de que isto seria suficiente para as conclusões aplicadas, em contraponto à alegação da Recorrente de que ela presta serviços não procede, dado que o termo em inglês é igualmente utilizado para designar prestadores de serviços "*service suppliers*", amplamente simplificado para apenas "*supplier*". Por outro lado, o conjunto fático e probatório apresentado pela Recorrente não permitem a tradução utilizada pela DRJ, ou suas conclusões.

Vejamos o texto da Convenção Modelo para Evitar a Dupla Tributação da OCDE, onde transcrevemos o parágrafo 11.3, dos comentários ao artigo 12, da Convenção Modelo – Royalties.

11.3 The need to distinguish these two types of payments, i.e. payments for the supply of know-how and payments for the provision of services, sometimes gives rise to practical difficulties. The following criteria are relevant for the purpose of making that distinction:

(...)

— In the case of contracts for the provision of services, the supplier undertakes to perform services which may require the use, by that supplier, of special knowledge, skill and expertise but not the transfer of such special knowledge, skill or expertise to the other party.

Em uma tradução livre, seria:

11.3. A necessidade de distinguir estes dois tipos de pagamentos, i.e. pagamentos pelo fornecimento de know-how e pagamentos pela prestação de serviços, algumas vezes dão origem a dificuldades práticas. Os seguintes critérios são relevantes para o propósito de fazer esta distinção:

(...)

- **Nos casos de contratos de prestação de serviços, o fornecedor (prestador) compromete-se à prestação de serviços os quais podem requerer o uso, por aquele fornecedor (prestador), de conhecimento especial, habilidades e expertise mas não a transferência de tais conhecimento, habilidade ou expertise para a outra parte.**
(...)

Com razão à Recorrente.

Contrato de Câmbio para a AVAST

Neste ponto a DRJ repete a única motivação do TVF, e reforça a necessidade da Recorrente produzir uma prova negativa.

A produção de prova negativa em um contexto em que os produtos transacionados são notoriamente de prateleira, e com nenhuma prova indiciária apresentada pela Autoridade Tributária que pudessem sugerir a transferência de tecnologia, necessária para atrair a incidência da CIDE, fica prejudicada a desincumbência do ônus probatório do autor da ação, ou do detentor do direito, no caso, a Autoridade Tributária.

Tanto é assim que no julgamento de Primeira Instância foi necessário que a DRJ inovasse nas motivações para manter a autuação.

Tendo em vista que é necessário que a autuação determine a sua motivação, e que esta motivação seja compatível com o dispositivo legal infringido, têm-se que o Termo de Verificação Fiscal peca contra o Princípio da Dialética e falha ao demonstrar que as operações autuadas referem-se a transação com transferência de tecnologia.

Com razão à Recorrente.

Conclusão

Desta forma, acompanho o relator pelo mesmo entendimento em relação ao Recurso de Ofício, e quanto ao Recurso Voluntário, entendo que a Recorrente teve cerceado o seu direito de defesa diante da fundamentação inadequada do auto de infração, e voto por declarar a sua nulidade, nos termos do inciso I, do art. 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral