



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
10ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº	SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/10ª RF/DISIT Nº 96, de 20 de abril de 2004	
INTERESSADO	CNPJ/CPF	
DOMICÍLIO FISCAL		

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: REMESSA PARA O EXTERIOR. PROGRAMAS DE COMPUTADOR.

Não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador (*software*), sem envolver rendimento de direitos autorais, ainda que mediante transferência eletrônica de dados (*download*), quando eles sejam comprovadamente produzidos em larga escala e de maneira uniforme e colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, mesmo que para uso próprio, por tratar-se de mercadorias

O valor aduaneiro do suporte informático não abrange o custo ou o valor do programa, desde que este custo ou valor conste, no documento de aquisição, destacadamente do custo ou do valor do suporte físico propriamente dito. Caso contrário (não esteja destacado), tomar-se-á para a determinação do valor

aduaneiro o custo ou o valor da transação, integralmente.

Dispositivos Legais: MP nº 2.159, de 2001, art. 3º; Portaria MF nº 181, de 1989.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: CONSULTA. INEFICÁCIA.

É ineficaz a consulta na parte que não trata de consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46 e 52, inciso I.

RELATÓRIO

A interessada acima identificada vem a esta Superintendência formular “CONSULTA FISCAL”, “nos termos do inciso II do § 1º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 26 de dezembro de 1996, combinado com os arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, e com a Instrução Normativa nº230, de 25 de outubro de 2002”.

1.1. Inicialmente, informa que “objetivando instrumentalizar [...]” “com um sistema informatizado mais eficiente e moderno”, adquiriu “programas de computador (software), da empresa [...], com sede na cidade de [...]”, os quais, continua ela, “são produzidos em larga escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, sem envolver rendimentos de direitos autorais”.

1.2. Esclarece ainda que, para “efetuar a importação e o pagamento dos referidos programas de computador”, “emitiu todos os documentos exigidos pela legislação aduaneira e tributária (ex. Invoice e declaração de importação com os dados do suporte físico) e contratou, concomitantemente, operação de câmbio Tipo 04, no mercado de taxas flutuantes (CNC, Capítulo 2, Título 13), sendo dispensada para tal operação a vinculação de Declaração de Importação (DI)”.

1.3. Após esses esclarecimentos, a interessada passa a fazer algumas considerações:

“2. Considerando que não há legislação específica que trata da incidência do imposto de renda na fonte sobre o pagamento remetido ao exterior pela aquisição de programas de computador – software-, produzidos em larga escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, por tratar-se de mercadorias;

3. Considerando que a Secretaria da Receita Federal vem expressando esse entendimento de maneira unânime e pacífica em suas soluções de consulta e decisões, ou seja, não há incidência de imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas, entregues,

empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador – software, senão vejamos: [nesse ponto a interessada transcreve ementas de solução de consulta exaradas pela Secretaria da Receita Federal].

4. Considerando que de acordo com o disposto no art. 880 e parágrafo único do RIR/02, o Banco Central do Brasil não autorizará qualquer remessa de rendimento para fora do País, sem a prova de pagamento do imposto ou apresentação de declaração que comprove a isenção, dispensa ou não incidência, senão vejamos: [a consulente transcreve, em seguida, referido dispositivo legal]

5. Considerando que na importação de Programas de Computador é atribuído Valor Aduaneiro ao suporte físico, conforme prevêem o art. 81 do Decreto nº 4.543, de 26-12-02 e o art 7º da Instrução Normativa SRF nº 327/02: [os dispositivos legais são transcritos pela interessada]

6. Considerando o disposto nos itens 2 e 2.1 da Portaria do Ministério da Fazenda nº 181, de 28-09-1989, que assim determinam:

2.– O suporte informático estará sujeito à incidência do Imposto sobre a Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados.

2.1 – O valor aduaneiro do suporte informático não abrange o custo ou o valor do programa, desde que este custo ou valor conste, no documento de aquisição, destacadamente do custo ou do valor do suporte físico propriamente dito’.

*7. Considerando que o Banco Central do Brasil não aceita as decisões de consulta da Secretaria da Receita Federal para fins de comprovação do parágrafo único do art. 880 do RIR/02 e, nega-se a autorizar a contratação de operação de câmbio tipo 04, sem a emissão de DI, para remessa ao exterior, pela Consulente, sem a incidência de imposto de renda na fonte, dos valores necessários ao pagamento dos programas de computador adquiridos, visto que entende [...] que em face da inexistência de legislação específica que regule a matéria e, principalmente, por a Secretaria da Receita Federal referir em suas decisões e soluções de consulta de que não há incidência de imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador – software, **por tratar-se de mercadorias**, o pagamento da importação deverá ser conduzido como pagamento de importação, com a devida vinculação, pela Secretaria da Receita Federal, da Declaração de Importação – DI, para posterior fechamento e vinculação a um contrato de câmbio tipo 02, no mercado de taxas livres (CNC, capítulo 6, Título 12) (Anexo III);*

8. Considerando que a Secretaria da Receita Federal, em função do disposto no art. 81 do Decreto nº 4.543/02 e no art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 327/02, acima referidos, somente emite DI pelo valor do suporte físico.”

(Grifos do original.)

1.4. Finalizando, a interessada indaga o seguinte:

“a) Como a Consulente deve proceder, considerando a negativa do BACEN e o entendimento pacífico da Secretaria da Receita Federal de que não há incidência de imposto de renda na fonte sobre as importâncias remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador – software (produzido em larga escala e de maneira uniforme), para que possa fazer a remessa ao exterior das importâncias pagas pelas aquisições dos referidos programas de computador, sem que haja a incidência do imposto de renda na fonte?

b) Que tipo de operação cambial deve ser feita para que na importação seja preservado o benefício fiscal da Consulente e sejam atendidas as exigências tanto da Secretaria da Receita Federal como do BACEN?

c) É possível que a Secretaria da Receita Federal, para cumprir a exigência do Banco Central do Brasil, emita a Declaração de Importação pelo valor total a ser pago pelos programas de computador e não somente pelo valor do suporte físico, conforme disposto no item 2.1 da Portaria MF nº 181, de 28-09-1989?”

FUNDAMENTOS LEGAIS

2. O art. 880 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, mencionado pela consulente em sua petição, determina:

“Art. 880. O Banco Central do Brasil não autorizará qualquer remessa de rendimentos para fora do País, sem a prova de pagamento do imposto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 125, parágrafo único, alínea ‘c’, e Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, art. 57, parágrafo único).

Parágrafo único. Nos casos de isenção, dispensa ou não incidência do referido tributo deverá ser apresentada declaração que comprove tal fato.”

2.1. Como se pode verificar, exige a legislação que em caso de isenção, dispensa ou não-incidência do tributo, tal circunstância seja devidamente atestada, para fins de autorização de remessa de rendimentos para fora do país. A indagação da consulente é justamente o que fazer para comprovar a sua situação perante o Banco Central do Brasil, uma vez que este não aceitou “as decisões de consulta da Secretaria da Receita Federal para fins de comprovação do parágrafo único do art. 880 do RIR/02”.

2.2. Antes de mais nada, convém esclarecer que as decisões proferidas pela Secretaria da Receita Federal em processos de consulta somente aproveitam ao sujeito passivo que a tenha formulado, relativamente ao fato nela descrito, não possuindo a força de ato normativo (ainda que possam indicar o entendimento da SRF acerca da matéria).

2.3. Especialmente no que diz respeito ao parágrafo único acima transcrito, como se viu, exige a legislação apresentação de declaração que comprove a isenção, a dispensa ou a não-incidência do tributo. A declaração aí mencionada, é evidente, reportar-se-á

especificamente à operação que deu ensejo à remessa dos recursos ao exterior. Nos casos em que a desoneração tributária esteja clara na legislação, é bastante uma declaração prestada pelo próprio sujeito passivo à instituição financeira que promover a intermediação da operação de câmbio, expondo as situações de fato e de direito nas quais se funda a sua pretensão.

2.4. Por outro lado, nas situações em que se faz necessária interpretação da legislação tributária, como no presente processo, é reiterada prática administrativa considerar suprida a apresentação dessa declaração por manifestação formal da Secretaria da Receita Federal, que há de se dar por meio de decisão em processo administrativo de consulta (Solução de Consulta), consoante disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e dos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

3. Em assim sendo, passa-se à análise da incidência ou não do imposto de renda na fonte no caso em tela.

4. A Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989 (Diário Oficial da União de 29.09.89), que dispõe sobre a tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de *software*, pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, estabelece em seu item 1, *verbis*:

“1. Serão tributados na forma dos arts. 554 e 555, I do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980 - RIR/80, os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores - software, para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única.”

(Grifou-se.)

4.1. Atualmente a tributação acima referida (*royalties*) encontra-se disciplinada no art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, *verbis*:

“Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.”

4.2. Assim, a tributação de que trata a Portaria MF nº 181, de 1989, com as modificações legais posteriores, justifica-se quando o pagamento for feito a título de rendimento relativo a direito de autor sobre o *software*, porquanto se trata de *royalty*, caracterizando um serviço, conforme vem se cristalizando na jurisprudência, consoante acórdão do STJ (Diário da Justiça - DJ de 12.10.1997, págs. 54.729/30), ao tratar de conflito na incidência do ICMS e do ISS, cujos itens 1 e 2 consignam:

“1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado software fornecido pelo autor

ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24 da Lista de Serviços, anexo ao DL 406/68). 2 - Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação, etc.), sujeitando-se, portanto, ao ICMS.

(Grifou-se.)

4.3. No mesmo sentido, o Acórdão do STF, no RE 176.626-3/SP, DJ de 11.12.1998:

“(...)

III. Programa de Computador (software): tratamento tributário: distinção necessária.

Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de ‘licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador’ – matéria exclusiva da lide –, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado ‘software de prateleira’ (off the shelf) – os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.”

4.4. A distinção entre serviço e mercadoria estabelecida pelos Acórdãos mencionados vale também para o assunto ora versado, na medida em que o imposto de renda na fonte acima não incidirá quando o pagamento efetuado a domiciliado no exterior relacionar-se à compra do *software* considerado como mercadoria, incidindo somente quando o remetente dos valores estiver contratando direito autoral ou *royalty*, que constitui serviço. A diferença pode ser verificada pela espécie de contrato da operação: de cessão ou licença dos direitos de uso, fruição ou disposição pertencentes ao autor ou detentor da obra (serviço), ou de compra e venda (mercadoria).

4.5. No presente caso, a consultante esclarece que “referidos programas de computador adquiridos são produzidos em larga escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, sem envolver rendimentos de direitos autorais”.

4.6. A situação em análise, portanto, não se conforma à mencionada Portaria MF nº 181, de 1989, porquanto o *software* em foco não foi elaborado sob encomenda e tampouco pode ser considerado cópia única. Os reiterados pronunciamentos da Coordenação-Geral de

Tributação da Secretaria da Receita Federal, inclusive, ao interpretarem o item 01 da mencionada Portaria, cingem-se a analisar estes dois requisitos como condição indispensável à configuração da não-incidência em tela, deixando de trazer outros enfoques restritivos.

4.7. No caso em tela, a consulente faz crer que a aquisição refere-se ao *software* na condição de mercadoria (essa condição ela deve comprovar perante a instituição financeira), não devendo, portanto, incidir o imposto de renda na fonte a que alude a Portaria MF nº 181, de 1989, ressalvada, obviamente, prova em contrário produzida pela autoridade administrativa.

5. No que diz respeito à segunda indagação da interessada (Que tipo de operação cambial deve ser feita...), a presente consulta deve ser declarada ineficaz, por não tratar de “consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado” (art. 46, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972). A interessada nitidamente busca esclarecimentos operacionais, de caráter não-tributário, que, além disso, refogem à competência da Secretaria da Receita Federal (são de competência do Conselho Monetário Nacional as atribuições de caráter normativo da legislação cambial e do Banco Central do Brasil as de cunho executivo, consoante o art. 57 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964).

6. E, no tocante à última pergunta da interessada, observe-se o que determina a já mencionada, inclusive pela consulente, Portaria MF nº 181, de 1989, publicada no Diário Oficial da União de 29.09.1989.

“2. O suporte informático estará sujeito à incidência do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados.

2.1 O valor aduaneiro do suporte informático não abrange o custo ou o valor do programa desde que este custo ou valor conste no documento de aquisição, destacadamente do custo ou do valor do suporte físico propriamente dito.

2.2 Não ocorrendo a situação mencionada no subitem anterior, tomar-se-á para a determinação do valor aduaneiro o custo ou o valor da transação, integralmente.”

(Grifou-se.)

6.1. No mesmo sentido determinam o art. 81 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, Regulamento Aduaneiro, e o art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 327, de 9 de maio de 2003, que estabelece normas e procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada:

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

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

“Art. 7º O valor aduaneiro de suporte informático que contenha dados ou instruções (software) para equipamento de processamento de dados será determinado considerando unicamente o custo ou o valor do suporte propriamente dito, desde que o custo ou o valor dos dados ou instruções esteja destacado no documento de aquisição.

§ 1º O suporte informático a que se refere este artigo não compreende circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares ou os artigos que compreendam esses circuitos ou dispositivos.

§ 2º Os dados ou instruções referidos no caput deste artigo não compreendem gravações de som, cinema ou vídeo.”

6.2. Como se pode verificar, o valor aduaneiro do suporte informático não abrange o custo ou o valor do programa desde que este custo ou valor conste, no documento de aquisição, destacadamente do custo ou do valor do suporte físico propriamente dito. Caso contrário (não esteja destacado), tomar-se-á para a determinação do valor aduaneiro o custo ou o valor da transação, integralmente – e os impostos incidentes na importação serão calculados, obviamente, com base no valor aduaneiro.

7. Finalizando, cumpre frisar que a Secretaria da Receita Federal não emite a Declaração de Importação. Cabe ao importador formulá-la no Siscomex, conforme preceitua o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 206, de 25 de setembro de 2002, que disciplina o despacho aduaneiro de importação:

“Art. 4º A Declaração de Importação (DI) será formulada pelo importador no Siscomex e consistirá na prestação das informações constantes do Anexo I, de acordo com o tipo de declaração e a modalidade de despacho aduaneiro.”

CONCLUSÃO

8. Diante de todo o exposto, conclui-se que:

a) não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador (*software*), sem envolver rendimento de direitos autorais, ainda que mediante transferência eletrônica de dados (*download*), quando eles sejam comprovadamente produzidos em larga escala e de maneira uniforme e colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, ainda que para uso próprio, por tratar-se de mercadorias;

b) o valor aduaneiro do suporte informático não abrange o custo ou o valor do programa desde que este custo ou valor conste, no documento de aquisição, destacadamente do custo ou do valor do suporte físico propriamente dito. Caso contrário (não esteja destacado), tomar-se-á para a determinação do valor aduaneiro o custo ou o valor da transação, integralmente;

c) quanto à segunda questão apresentada, a consulta (de natureza cambial) é ineficaz por não tratar de “consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado”.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Publique-se no Diário Oficial da União extrato da ementa desta Solução de Consulta, no prazo máximo de noventa dias, contado da data da solução, em atendimento ao disposto no art. 48, § 4º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 13 da Instrução Normativa SRF nº 230, de 25 de outubro de 2002.

Encaminhe-se este processo [...] para ciência desta Solução de Consulta à interessada, mediante cópia, e adoção das medidas adequadas à sua observância, nos termos do art. 6º, inciso IV, da IN SRF nº 230, de 2002.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso voluntário ou de ofício, nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra solução de consulta, divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em Brasília (DF), em conformidade com o art. 16 da IN SRF nº 230, de 2002. O prazo para interposição do recurso é de trinta dias, contado da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, competindo ao interessado comprovar a existência das soluções divergentes acerca de idênticas situações, mediante juntada das correspondentes publicações.

VERA LÚCIA RIBEIRO CONDE

Chefe da Divisão de Tributação

Delegação de Competência

Portaria SRRF10 nº 64, de 20.04.2000

DOU de 26. 04.2000

IBP