



---

## Solução de Consulta nº 441 - Cosit

**Data** 18 de setembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

RENDIMENTOS DE RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. CONTRATO DE DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

Havendo contrato de distribuição de programa de computador (*software*) firmado com residente ou domiciliado no exterior, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a ele a qualquer título ou sob qualquer forma configurarão *royalties* devidos em razão da licença de comercialização e se sujeitarão à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF), via de regra, à alíquota de 15% (quinze por cento).

### **SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 18, DE 27 DE MARÇO DE 2017**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 24; Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1º e 2º; Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, art. 7º, inciso XII; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 8º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 710.

**BENEFICIÁRIO RESIDENTE OU DOMICILIADO EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. ALÍQUOTA MAJORADA.**

Na hipótese de beneficiário residente ou domiciliado em país com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, a alíquota do imposto sobre os *royalties* devidos pela licença de comercialização será de 25% (vinte e cinco por cento).

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 24; Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1º e 2º; Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, art. 7º, inciso XII; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 8º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 710.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE**

É isenta da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, a remessa a residente ou domiciliado no exterior relativa à remuneração pela licença de comercialização de programas de computador (*software*), salvo quando envolver a transferência da correspondente tecnologia.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, art. 9º; Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, art. 2º, § 1º-A.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

CONSULTA SOBRE DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA.

Não produz efeitos a consulta na parte que não verse sobre interpretação da legislação tributária.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts 46, *caput*, e 52, I; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, arts. 1º e 3º, § 2º, IV, e 18, I.

## Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da incidência de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre a remessa de valores ao exterior pela aquisição de programas de computador.

2. Informa que “tem como objetivo social Manutenção e reparação de aparelhos e instrumentos de medida, teste e controle, representantes comerciais e agente do comércio de máquinas, equipamentos, embarcações e aeronaves, comércio atacadista de equipamentos de informática, desenvolvimento de programas de computador sob encomenda, consultoria em tecnologia de informação”.

3. Diz que certa empresa sediada no exterior “comercializa licença de Software”, por meio de outra empresa, representante daquela, o qual é adquirido pela consulente (“invoice” à fl. 12). Dito *software* “é produzido em larga escala de maneira uniforme, comercializado livremente no mercado e sem suporte físico”. Segundo ela, “esses softwares são denominados ‘Software de Prateleira’, sem pagamentos dos direitos autorais”.

4. “Na primeira importação”, prossegue, a instituição financeira “determinou a retenção dos seguintes tributos”:

*IR 15% a 25%*

*CIDE 10% a 35%*

5. Sua “dúvida consiste quanto a incidência dos tributos mencionados nas operações para aquisição do *Software* de Prateleira adquirido sem suporte físico”.

6. A título de “fundamentação legal”, registra esta explanação (grifos do texto original):

*Incidência dos tributos mencionados acima nos termos da Portaria MF n. 181/89.*

*Aplicação do Ato Declaratório SRF n. 028 de 26/04/2000 que “Declara compensável com o Imposto devido no Brasil o imposto pago nos Estados Unidos da América sobre receitas e rendimentos auferidos naquele País”*

*Aplicação ainda o disposto no parágrafo 3º do art. 1º da Instrução Normativa SRF n. 73, de 21/07/1998 que reconhece, em síntese, o acordo entre Estados Unidos da América e Brasil para dedução e compensação de tributos.*

*Insta observar que o Brasil firmou o referido acordo com outros países com o objetivo de evitar a dupla tributação do Imposto de Renda.*

*Tem-se conhecimento, ainda, que empresa que realizam comercialização do software **não** são tratadas pelo fisco como “importação e mercadoria”, nem como “contraprestação por serviço prestado oriundo do exterior”. A Receita Federal trata essas remessas como “remuneração, a qualquer título, de direitos de qualquer natureza”, pagos a residentes no exterior, tanto no art. 709, Decreto 3.000, como artigo 72 da Lei 9.430/96, acima transcritos.*

*Em síntese, tem-se conhecimento quanto a **não** incidência de ISS - Importação sobre as remessa ao exterior em pagamento de “direitos de distribuição” ou de “direitos de comercialização” de software.*

*A fim de instruir a presente demanda, segue a documentação abaixo:*

- Cópia do contrato social da empresa consultante.*
- A “Invoice” que caracteriza o produto pela empresa distribuidora autorizada;*
- Acordo firmado com parte afiliada com tradução juramentada.*

7. Por fim, registra estes questionamentos:

*1) Com fundamento nas normas mencionadas acima e na documentação inclusa, a Consulente solicita esclarecimento se há tributação sobre a operação de aquisição do “Software de Prateleira”?*

*2) Se positivo, como se opera essa tributação?*

*3) Há eventual compensação de tributo devido no Brasil e pago nos Estados Unidos?*

*4) Se positivo, quanto a compensação de tributo, como se realiza tal operação?*

## **Fundamentos**

8. Preliminarmente, cabe destacar que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre a narrativa e os fatos. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

9. No primeiro item, a consulente questiona sobre a incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e de Contribuição para Intervenção no Domínio Econômico

(Cide) sobre as operações que realiza com empresa domiciliada no exterior, que denomina de “operações para aquisição do *Software* de Prateleira adquirido sem suporte físico”.

10. A renda e os proventos de qualquer natureza auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, provenientes de fontes situadas no País, sujeitam-se de forma genérica ao IRRF, de forma isolada e definitiva, independentemente de sua natureza, segundo prescrevem os arts. 97, alínea “a”, e 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943 (arts. 682, inciso I, e 685 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999).

10.1. Poucos casos são excetuados; aqueles expressamente previstos em Lei ou ainda os constantes de tratados e convenções internacionais (art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional - CTN; art. 997 do RIR/1999).

10.2. O imposto incide à alíquota geral de 15% (quinze por cento), quando os rendimentos não tiverem tributação específica prevista em lei. No caso de rendimentos do trabalho e da prestação de serviços em geral aplica-se a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) (art. 28 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 7º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, com a redação do art. 3º da Lei nº 13.315, de 20 de julho de 2016). Há alíquotas específicas para determinados serviços, prescritas no art. 85 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no art. 2º-A da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, no art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, e no art. 60 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010 (na redação dada pelo art. 1º da Lei nº 13.315, de 2016).

10.3. É importante ressaltar que, quando a remessa for destinada a beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a alíquota do imposto será de 25% (vinte e cinco por cento) – art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999; e art. 685, inciso II, alínea “b”, do RIR/1999.

10.4. As alíquotas do imposto aplicam-se sobre **os rendimentos brutos** (art. 713 do RIR/1999), no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos (art. 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943). O recolhimento do imposto retido na fonte deverá ser efetuado **na própria data da ocorrência do fato gerador** (art. 70, inciso I, alínea “a”, item 1, da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005).

10.5. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (art. 722 do RIR/1999); quando ela assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto (art. 725 do RIR/1999). O cálculo do reajustamento está disciplinado na Instrução Normativa SRF nº 4, de 14 de janeiro de 1980.

10.6. A incidência do Imposto sobre a Renda na fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior está disciplinada na Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, na Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, e na Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 30 de maio de 2016.

10.7. Certas transferências financeiras ao exterior, contudo, podem não estar sujeitas à cobrança do IRRF. É o que ocorre, por exemplo, no caso de inversões de capital e de pagamento de importação de mercadorias, em que as transferências, por não constituírem

“renda ou proventos de qualquer natureza” do seu destinatário, estão fora do campo de incidência desse imposto. A conclusão dependerá da análise de cada caso concreto.

11. Para subsidiar a análise do seu caso, a consulente apresentou cópia do contrato firmado por ela (onde foi denominada de “Afiliada”) com a empresa domiciliada no exterior detentora dos direitos autorais do *software* [proprietária do *software*], onde podem ser verificadas, literalmente, as seguintes premissas:

*CONSIDERANDO QUE, a [proprietária do software] se dedica ao negócio de venda de licenças de software e serviços relacionados e estabeleceu uma relação contratual por escrito com um distribuidor autorizado ou outro revendedor parceiro da [proprietária do software] (“Parceiro”) para comercializar, gerar oportunidades (leads) de vendas, vender licenças e prestar serviços aos Usuários Finais na América Latina (“Território”);*

*CONSIDERANDO QUE, a Afiliada deseja comercializar, gerar oportunidades (leads) de vendas, vender tais licenças e prestar os serviços através da relação contratual estabelecida por escrito com o Parceiro e o Parceiro deseja usar as habilidades da Afiliada para comercializar, gerar oportunidades (leads) de vendas, vender essas licenças e prestar serviços aos Usuários Finais localizados no Território;*

*CONSIDERANDO QUE, a [proprietária do software] em conformidade com os termos e condições aqui estabelecidos, autoriza a Afiliada a comercializar, gerar oportunidades (leads) de vendas, vender essas licenças e prestar serviços aos Usuários Finais localizados no Território através da relação contratual estabelecida por escrito com o Parceiro. (destacou-se)*

[...]

## **2.0 CONCESSÃO DE LICENÇA, SOFTWARE EMPRESTADO**

*2.1 Sujeito aos termos e condições do presente Acordo, a [proprietária do software] concede pelo presente à Afiliada, direito e licença revogáveis, não exclusivos e intransferíveis para distribuir e/ou sublicenciar para Usuários Finais o Software Licenciado adquirido através de um distribuidor ou revendedor autorizado da [proprietária do software]. A [proprietária do software] concede também pelo presente ao Parceiro uma licença pessoal, não exclusiva e intransferível para usar o Software Emprestado unicamente para o Objetivo amparado pelos termos deste.*

[...]

## **6.0 RESPONSABILIDADE LIMITADA, GARANTIA, INDENIZAÇÃO**

[...]

*6.3 GARANTIA DE SOFTWARE LICENCIADO. A [proprietária do software] garante ao Usuário Final original que, por 1 (um) ano a partir da Data da Vigência (“Período de Garantia”) o Software Licenciado funcionará substancialmente de acordo com a Documentação. [...]*

12. Como se vê, a consulente firmou com a empresa domiciliada no exterior proprietária do *software* um contrato que lhe permite comercializar o produto, entregando a licença de uso aos usuários finais do *software*.

13. Ao firmar com a pessoa jurídica proprietária do *software* um contrato que lhe permite a distribuição do produto em determinado território, ainda que as transações comerciais ocorram através de um distribuidor autorizado (“parceiro”), o que se verifica no caso concreto é o licenciamento do direito de comercializar o *software*.
14. A licença de uso é sempre adquirida pelo consumidor final, e não pela pessoa jurídica que cumpre o papel de distribuidor do *software* ou detém o direito de comercializá-lo. Essa distinção é fundamental na compreensão da matéria e afasta a discussão, neste caso, sobre aquisição de licença de uso do chamado “*software* de prateleira”.
15. No que concerne às operações comerciais relacionadas aos programas de computador (*software*), especificamente no tocante à licença de comercialização, esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já discorreu acerca da matéria na Solução de Divergência Cosit nº 18, de 27 de março de 2017, à qual cumpre recorrer, em observância ao *caput* do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, que determina que “na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit”. A sua íntegra pode ser obtida no sítio da RFB na internet (<http://rfb.gov.br>), no menu Legislação, opção “Acesse Aqui a Legislação da Receita Federal”, mediante a digitação do número do ato e do ano do ato.
16. Transcrevem-se os trechos dessa Solução de Divergência que importam à resolução do questionamento:

### **Solução de Divergência Cosit nº 18, de 2017**

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF*

**LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.**

*As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do software, enquadram-se no conceito de royalties e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).*

**SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA QUE REFORMA A SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 27, DE 30 DE MAIO DE 2008.**

*Dispositivos Legais: Arts. 1º e 2º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; art. 7º, inciso XII, da Lei nº 9.610, de 2 de fevereiro de 1998; art. 710 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.*

(...)

### **Fundamentação**

7. *A questão da tributação envolvendo a comercialização de softwares tem sido objeto de inúmeras consultas ao longo dos anos. No tocante às operações comerciais envolvendo empresas domiciliadas no Brasil e no exterior são objeto de questionamento a incidência ou não do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior como*

*remuneração pelo direito de comercializar softwares no País. A distinção entre licença de uso e licença de comercialização de software é bem definida na legislação, como será demonstrado adiante, e objeto da presente divergência restringe-se à licença de comercialização ou distribuição de software.*

8. “Softwares” são programas de computador que desempenham papel singular na sociedade moderna, uma vez que a necessidade de automação das informações está presente em todas as áreas de atuação humana. Sua definição legal consta do art. 1º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998:

“Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.”

9. A proteção da propriedade intelectual de softwares e sua comercialização no Brasil são regidas pela mesma lei citada no item anterior, conforme artigos a seguir transcritos:

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

§ 1º Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não-autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação.

§ 2º **Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador** pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

§ 3º A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro.

§ 4º Os direitos atribuídos por esta Lei ficam assegurados aos estrangeiros domiciliados no exterior, desde que o país de origem do programa conceda, aos brasileiros e estrangeiros domiciliados no Brasil, direitos equivalentes.

§ 5º Inclui-se dentre os direitos assegurados por esta Lei e pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País aquele direito exclusivo de autorizar ou proibir o aluguel comercial, não sendo esse direito exaurível pela venda, licença ou outra forma de transferência da cópia do programa. (grifo nosso)

Art. 6º Não constituem ofensa aos direitos do titular de programa de computador:

I - a reprodução, em um só exemplar, de cópia legitimamente adquirida, desde que se destine à cópia de salvaguarda ou armazenamento eletrônico, hipótese em que o exemplar original servirá de salvaguarda;

(.....)

Art. 12. Violar direitos de autor de programa de computador:

Pena - Detenção de seis meses a dois anos ou multa.

§ 1º Se a violação consistir na reprodução, por qualquer meio, de programa de computador, no todo ou em parte, para fins de comércio, sem autorização expressa do autor ou de quem o represente:

Pena - Reclusão de um a quatro anos e multa.

(.....)”

10. *Os dispositivos legais transcritos contêm informações relevantes para a solução da presente divergência:*

*a) o software é um bem incorpóreo, já que consiste em um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada (art. 1º);*

*b) o software não se confunde com o suporte físico que o contém (art. 1º);*

*c) a propriedade intelectual do software é tutelada pela legislação que protege os direitos autorais e conexos das obras literárias no Brasil (art. 2º);*

*d) constitui crime sujeito a pena de reclusão ou multa a reprodução, por qualquer meio, de software, no todo ou em parte, para fins de comércio, sem autorização expressa do titular dos direitos autorais (art. 12, § 1º);*

*e) a cópia legitimamente adquirida pode ser reproduzida uma única vez, desde que o novo exemplar se destine à salvaguarda da cópia inicial (backup) ou ao armazenamento eletrônico, hipótese em que a cópia original servirá de salvaguarda (art. 6º, I).*

11. *A legislação brasileira confere aos programas de computador a natureza de obra intelectual, incluindo-os dentre as “criações do espírito”. Nesse sentido, a lei geral sobre direitos autorais (Lei nº 9.610, 19 de fevereiro de 1998) prevê:*

Art. 7º **São obras intelectuais protegidas** as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou de que se invente no futuro, tais como:

(...)

#### XII - os programas de computador (...)

§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.

(.....)

Art. 24. São direitos morais do autor:

I - o de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra;

II - o de ter seu nome, pseudônimo ou sinal convencional indicado ou anunciado, como sendo o do autor, na utilização de sua obra;

III - o de conservar a obra inédita;

IV - o de assegurar a integridade da obra, opondo-se a quaisquer modificações ou à prática de atos que, de qualquer forma, possam prejudicá-la ou atingi-lo, como autor, em sua reputação ou honra;

V - o de modificar a obra, antes ou depois de utilizada;

VI - o de retirar de circulação a obra ou de suspender qualquer forma de utilização já autorizada, quando a circulação ou utilização implicarem afronta à sua reputação e imagem;

VII - o de ter acesso a exemplar único e raro da obra, quando se encontre legitimamente em poder de outrem, para o fim de, por meio de processo fotográfico ou assemelhado, ou audiovisual, preservar sua memória, de forma que cause o menor inconveniente possível a seu detentor, que, em todo caso, será indenizado de qualquer dano ou prejuízo que lhe seja causado.

(.....)

Art. 27. Os direitos morais do autor são inalienáveis e irrenunciáveis.

(.....)

Art. 28. Cabe ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra literária, artística ou científica.

Art. 29. Depende de autorização prévia e expressa do autor a utilização da obra, por quaisquer modalidades, tais como:

I - a reprodução parcial ou integral;

(.....)

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;

(.....)”

12. *Os dispositivos da Lei nº 9.610, de 1998, acima transcritos contêm as seguintes informações relevantes para a solução da presente divergência:*

*a) os direitos autorais do software são juridicamente protegidos (art. 7º, XII);*

*b) os direitos do autor do software se dividem em duas categorias: direitos morais, que são inalienáveis, irrenunciáveis e intransmissíveis (arts. 24, 27 e 49, I), e direitos patrimoniais, que podem ser explorados de diversas formas, inclusive por meio de sua transferência a terceiros (arts. 28 e 49, I); e c) a reprodução parcial ou integral do software depende da autorização do titular de seus direitos patrimoniais - o autor ou aquele para quem ele os tenha transferido (arts. 29, I).*

13. *A legislação brasileira ainda define quais as formas de contrato envolvendo programas de computador. As únicas espécies de contratos relativos a direitos sobre programas de computador são definidas pelo legislador como contrato de licença de uso no País (art. 9º); contrato de licença de direitos de comercialização de programas de computador oriundos do exterior (art.10) e contrato de transferência de tecnologia (art. 11).*

14. *Assim, temos:*

*a) Licenciamento de direitos de uso de programas de computador no País*

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

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

*b) Licenciamento de direitos de distribuição ou comercialização de programas de computador oriundos do exterior*

Art. 10. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior.

*c) Transferência de tecnologia*

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.

15. *A distinção entre as formas de contratação envolvendo programas de computador assegura que os direitos sobre o software fiquem sob domínio de seu autor, exceto no caso de transferência de tecnologia. A lei do software prevê que a entrega pelo fornecedor do código-fonte dos programas é condição indispensável para essa transferência (art.11). Assim, somente caracteriza transferência de tecnologia o acesso ao código-fonte dos programas que permite realizar modificações nos produtos adquiridos para revenda.*

16. *Devido ao seu caráter protecionista, a legislação proíbe o uso ou a comercialização de software sem a devida licença de quem detém o direito de exploração. O único direito de caráter acessório previsto pelo legislador é o direito de reproduzir um exemplar destinado à cópia de salvaguarda (art. 6º, I). A distribuição ou reprodução de programa de computador por qualquer meio sem autorização expressa é considerada ilegal e representa violação aos direitos autorais, passível de sanção criminal e reparação de danos (art. 12, § 1º).*

17. *Ao adquirir um software ou programa de computador, o consumidor final adquire a licença de uso para o fim a que se destina, ou seja, ele paga pelo direito de utilizar o programa. Não pode sequer reproduzi-lo, ressalvada uma cópia de segurança (backup), sob pena de configurar conduta criminosa.*

18. *Em suma, as Leis nº 9.609 e 9.610, ambas de 1998, estabelecem, como regra geral, que o adquirente do software, ao receber a licença de uso, só pode reproduzi-lo uma única vez. Reproduções adicionais, seja qual for a destinação dos novos exemplares, somente são lícitas se expressamente autorizadas pelo titular dos direitos autorais, mediante licença de comercialização.*

19. *É certo que, no caso do software, existe uma especialização em relação aos contratos de distribuição de outros produtos e que se encontram regidos atualmente pelo Código Civil de 2002.*

20. *Todavia, a legislação especializada não veio impor um procedimento, mas regulamentá-lo, já que nos contratos de distribuição de software firmados entre empresas brasileiras e estrangeiras, por exemplo, normalmente ocorre a previsão, em uma primeira etapa, do licenciamento para distribuição e comercialização e, posteriormente, a venda pelas empresas brasileiras dos softwares aos consumidores finais, que, nesse momento, recebem a licença de uso conferida pelo detentor dos direitos autorais.*

21. *Nesses casos, de licença para a distribuição e comercialização, não se aplica a decisão da primeira turma do Supremo Tribunal Federal nº RE 176.626/SP, que, ao tratar da questão de programas de computador, em votação unânime, dispôs acerca do tema ao analisar conflitos de competência entre Estados e Municípios na tributação dos softwares:*

(. . .)

II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

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

22. *A decisão referida tratou de analisar apenas o "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador", previsto no art. 9º da Lei nº 9.609, de 1998, acima transcrito, concluindo se tratar de um bem incorpóreo, mas ressalvando a hipótese em que softwares produzidos em série podem ser caracterizar como mercadoria, sujeita ao ICMS.*

23. *Ressalte-se, novamente, que a licença de uso pode ser celebrada diretamente entre o titular do direito e o interessado ou por intermédio de um distribuidor, que, nos casos objeto desta divergência, celebra com a empresa situada no exterior contrato que confere o direito de comercialização do software.*

24. *O direito de comercialização do software não se confunde com a licença de uso do respectivo software, cuja materialidade só ocorre no percurso entre o distribuidor ou revendedor e o cliente, ou seja, no momento em que o distribuidor ou revendedor fornece as licenças de uso do software a seus clientes, situação esta que se dissocia da relação contratual que tem o distribuidor ou revendedor brasileiro com a empresa estrangeira que detém os direitos intelectuais sobre o software.*

25. *Assim, é indevida a extensão da interpretação dada pelo STF referente à tributação de ICMS sobre softwares de prateleira para os casos abrangidos por esta solução de divergência, em que se transaciona apenas a licença de comercialização concedida por pessoa jurídica domiciliada no exterior a um distribuidor brasileiro, em caráter exclusivo ou não, para que este distribua aos seus clientes no mercado interno a licença de uso do software, nos moldes da legislação brasileira. Nesses casos, resta evidenciado que se tratam de contratos com objetos distintos: um sobre o direito de comercializar ou distribuir o software e o outro sobre o direito de uso do software.*

26. *Na Solução de Consulta nº 169, de 2003, objeto de reforma pela Solução de Divergência nº 27, de 2008, a questão ficou bem delimitada, como se vê do trecho abaixo transcrito:*

12. 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), lembrando que nos dois casos (serviço e mercadoria) pode haver comercialização posterior. No primeiro caso, a comercialização só poderá ser feita se o direito de dispor estiver previsto no contrato de direitos autorais; autorizada a comercialização, o software será fornecido ao cessionário ou licenciado em cópias múltiplas para simples revenda, ou em cópia única, para reprodução (contrato de edição). No segundo caso, os programas são adquiridos, via de regra, em cópias múltiplas, e, por tratar-se desde logo de mercadorias, poderão ser comercializados livremente ressalvada a reprodução, normalmente proibida.

13. No presente caso, analisando o contrato (anexado por cópias às fls. xxxx) verifica-se tratar-se de comercialização de software licenciado por empresa localizada no exterior. Assim, a remuneração paga à XXXX configura rendimentos correspondentes à exploração comercial, configurando-se royalty.

27. *Como visto, licença de distribuição não se confunde com o produto a ser distribuído. E, no caso dos softwares, o fato de sua comercialização ser autorizada mediante licença é suficiente para identificar a natureza jurídica dos pagamentos efetuados como royalties.*

28. *A exploração de direitos autorais é classificada como royalties pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que a inclui dentre os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (art. 22, "d", em destaque):*

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

- a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) **exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.** (destacou-se)

29. *Do exposto, há que se concluir que se aplica o conceito de royalty à remuneração paga por pessoa jurídica domiciliada no Brasil à pessoa jurídica*

*domiciliada no exterior em contraprestação ao direito de comercialização de software.*

30. *A Portaria do Ministro da Fazenda nº 181, de 28/09/1989, já previa que a remessa feita ao exterior para aquisição de programa de computador em cópia única submete-se ao tratamento tributário aplicável às remessas para o exterior.*

*Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989.*

*Dispõe sobre a tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de "software", pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior 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.***

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 tornar-se-á para determinação do valor aduaneiro o custo ou valor da transação, integralmente.

3. O imposto de que trata o item 1 incidirá inclusive nos casos em que a operação de câmbio, para pagamento do direito autoral, seja efetuada na forma da Resolução nº 1.552, de 21 de dezembro de 1988, do Conselho Monetário Nacional.

*[sem grifo no original]*

31. *Oportuno pontuar que os arts. 554 e 555 do Decreto nº 85.450, de 1980, já revogado, citados na portaria acima, encontram-se atualmente reproduzidos nos arts. 709 e 710 do atual Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.*

32. *Consoante a legislação tributária, haverá incidência de Imposto sobre a Renda Retido na fonte (IRRF) quando do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de valores considerados royalties a residente ou domiciliado no exterior, nos termos do art. 710 do RIR/99:*

*Royalties*

Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 3º). *(destacou-se)*

33. *Note-se que a base legal referida no RIR/1999 (atual art. 3º da MP nº 2.159-70, de 2001) dispôs sobre a redução da alíquota do IRRF para 15% (quinze por cento) a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que instituiu a Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (Cide), destinada a financiar o Programa de*

*Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. Com as alterações produzidas pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, passou a ter a seguinte redação:*

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.

§ 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.

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem **royalties, a qualquer título**, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

(...). (destacou-se)

34. *Sendo assim, restaria clara a incidência da Contribuição quando os royalties fossem decorrentes de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de valores a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior em razão do pagamento a terceiros de direitos autorais de programas de computador.*

35. *Ocorre que a Lei nº 11.452, de 2007, acresceu, através de seu art. 20, o § 1º-A ao já transcrito art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000. Esse dispositivo estabeleceu isenção da Cide especificamente 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, dispondo, literalmente:*

Art. 20. O art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, alterado pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, passa a vigorar acrescido do seguinte § 1º-A:

"Art. 2º .....

§ 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. (grifou-se)

36. *A hipótese de isenção prevista na norma acima transcrita, ao afastar a incidência da Cide sobre a remuneração paga pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, corrobora com a conclusão de que são contratos que não se confundem e que esses pagamentos possuem a natureza de royalties.*

37. *Assim, conclui-se que os contratos envolvendo softwares somente estarão sujeitos à incidência da Cide caso fique caracterizada a transferência de tecnologia, pelo fornecimento do código-fonte e dos conhecimentos necessários*

para alterá-lo. Caso não fique caracterizada essa transferência, incidirá somente o IRRF.

38. No mesmo sentido é o teor do Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte de 2014 - Maфон/2014, que, ao tratar dos rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior / royalties e pagamentos de assistência técnica, dispõe:

“FATO GERADOR Importâncias pagas, remetidas, creditadas ou entregues a residentes ou domiciliados no exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de:

- pagamento de royalties para exploração de patentes de invenção, modelos, desenhos industriais, uso de marcas ou propagandas;

- remuneração de serviços técnicos, de assistência técnica, de assistência administrativa e semelhantes;

**- direitos autorais, inclusive no caso de aquisição de programa de computador (software), para distribuição e comercialização no Brasil ou para seu uso próprio, sob a modalidade de cópia única, exceto películas cinematográficas.**

**(RIR/99, art. 708 e 710; MP nº 2.159-70 de 2001, art. 3º; Port. MF nº 181, de 1989)”** [destaque não é do original]

39. Ainda nesse sentido, a Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, dispõe:

#### CAPÍTULO XVI

#### DA REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS, ASSISTÊNCIA TÉCNICA E ADMINISTRATIVA E ROYALTIES.

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no *caput*:

I - classificam-se como *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; e

**d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra; (destacou-se)**

40. Dessa forma, as remessas ao exterior realizadas para fins de contraprestação pela licença de comercialização ou distribuição de **software** enquadram-se como remuneração de direitos autorais (**royalties**) e, portanto, estão sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), nos termos do art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999, uma vez que a relação contratual existente entre a pessoa jurídica situada no Brasil e a pessoa jurídica domiciliada no exterior tem por objeto o direito de

*comercialização ou distribuição de softwares ou programas de computador, os quais serão, posteriormente, comercializados para um consumidor final que receberá a licença de uso do software.*

(...)

17. Em suma, neste caso, as importâncias remetidas pela consulente a residente ou domiciliado no exterior, sob qualquer forma, têm características de *royalties* e se submetem à incidência de IRRF, à alíquota de 15% (quinze por cento) ou, no caso de beneficiário residente ou domiciliado em país com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), nos termos do art. 8º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

18. Quanto à Cide, as importâncias remetidas estarão ao abrigo da isenção prevista no § 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000 (parágrafos 33 a 37 da Solução de Divergência Cosit nº 18, de 2017):

*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.*

(...)

*§ 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.)*

(destacou-se)

19. A consulente faz alusão ao Ato Declaratório nº 28, de 26 de abril de 2000, muito embora não tenha expressado nenhuma pergunta a tal respeito, cumpre esclarecer que tal ato trata da tributação das pessoas físicas e, portanto, não se aplica à consulente.

20. Por fim, quanto aos questionamentos postos nos itens 3 e 4 (“*Há eventual compensação de tributo devido no Brasil e pago nos Estados Unidos?*”; “*Se positivo, quanto a compensação de tributo, como se realiza tal operação?*”), impõe-se a declaração de ineficácia da consulta no que se refere a esses tópicos, pelos motivos adiante expostos.

20.1. O processo administrativo de consulta (“sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado”), no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), está disciplinado no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 53, na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 e 49, na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, art. 25, inciso II, e § 3º, no Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88 a 102, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

20.2. Em razão dos peculiares efeitos legais da consulta (entre eles a suspensão do prazo previsto para o pagamento do tributo e a proibição de se instaurar procedimento fiscal contra o seu autor), rígidos requisitos para sua apresentação são estipulados por essas normas. Se não cumpridos os requisitos normativos, a consulta estará sujeita a “declaração de ineficácia”, que será formalizada em Despacho Decisório, não estando sujeito à publicação, consoante o disposto nos arts. 7º, § 1º, e 27, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

20.3. É o que sucede neste caso, visto que é descumprida a exigência primordial para que a consulta surta seus efeitos: a de que ela verse sobre **interpretação** da legislação tributária, com indicação expressa dos dispositivos normativos cuja interpretação esteja sendo solicitada (art. 46, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 1972, e arts. 1º e 3º, § 2º, inciso IV, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013).

20.4. Com efeito, não há indicação, por parte da consulente, de qualquer dispositivo da legislação tributária cuja interpretação pretenda ver elucidada. Limita-se a perguntar, de forma genérica, se “há eventual compensação de tributo (...)” e, “se positivo”, “como se realiza tal operação”.

20.5. É ineficaz a consulta nesta parte, portanto, nos termos do art. 46, *caput*, combinado com o art. 52, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, e dos arts. 1º e 3º, § 2º, inciso IV, combinados com o art. 18, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, por não versar sobre interpretação da legislação tributária.

20.6. A despeito da ineficácia da consulta, cabe esclarecer que, no caso do Imposto sobre a Renda na fonte incidente sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, o contribuinte é a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e, portanto, a compensação do imposto a ela competirá, caso a legislação do país de domicílio preveja a sua compensação, a exemplo do que sucede nos Estados Unidos da América e no Reino Unido, segundo o Ato Declaratório SRF nº 28, de 26 de abril de 2000, e o Ato Declaratório SRF nº 48, de 27 de junho de 2000.

## Conclusão

21. Ante o exposto, conclui-se que, havendo contrato de distribuição de programa de computador (*software*) firmado com residente ou domiciliado no exterior, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a ele a qualquer título ou sob qualquer forma configurarão *royalties* devidos em razão da licença de comercialização e se sujeitarão à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF), via de regra, à alíquota de 15% (quinze por cento), segundo previsto no art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001 (art. 710 do RIR/1999). Quando a remessa for destinada a beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, a alíquota do imposto sobre os *royalties* devidos pela licença de comercialização será de 25% (vinte e cinco por cento), nos termos do art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999; e art. 685, inciso II, alínea “b”, do RIR/1999.

22. É isenta da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, a remessa a residente ou domiciliado no exterior relativa à remuneração pela licença de comercialização de programas de computador (*software*), por força do § 1º-A dessa lei.

23. É ineficaz a consulta quanto aos itens 3 e 4 dos questionamentos (parágrafo 7), com base no art. 46, *caput*, combinado com o art. 52, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, e nos arts. 1º e 3º, § 2º, inciso IV, combinados com o art. 18, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, por não versarem sobre interpretação da legislação tributária.

[assinado digitalmente]  
VIVIANE VIDAL WAGNER  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora-Geral de Tributação Substituta.

[assinado digitalmente]  
ANDREA COSTA CHAVES  
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Ditin

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à interessada.

[assinado digitalmente]  
CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit Substituta