



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720164/2020-37
ACÓRDÃO	1302-007.603 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	PTLS SERVICOS DE TECNOLOGIA E ASSESSORIA TECNICA LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2016

RECURSO DE OFÍCIO. IRRF. REMESSAS AO EXTERIOR. SOFTWARE DE PRATELEIRA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 27/2008. INAPLICÁVEL.

Só a partir da entrada em vigor da IN RFB 1.396, de 2013, é que as soluções de divergências passaram a respaldar o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, conforme expresso no seu art. 9º (seja na sua redação original ou na dada pela IN RFB n. 1.434/13), combinado com o seu art. 32.

O Supremo Tribunal Federal alterou sua posição nos julgamentos da Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 5.659 e 1.945, ao estabelecer que as operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de software, independentemente de serem padronizados (de prateleira) ou customizados, são consideradas uma prestação de serviço.

RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

Não se conhece do Recurso Voluntário quanto à parcela remanescente do lançamento relativa ao código 0473, quando ausente impugnação específica na instância de origem, caracterizando preclusão consumativa por falta de delimitação da controvérsia nos termos do art. 16, III, do Decreto nº 70.235/1972.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso de ofício, vencidos o Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva, e as Conselheiras Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão (relatora), que votaram por negar provimento ao recurso. Fica designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior. Quanto ao recurso voluntário, acordam, por maioria dos votos, em não conhecer do recurso interposto, nos termos do relatório e voto da relatora, vencido o Conselheiro Henrique Nimer Chamas.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior – Redator designado

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de PAF instaurado inicialmente perante a Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil em São Paulo (DEFIS/SPO), decorrente do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) nº 08.1.90.00-2019-00505-8, iniciado em 29/05/2019, cujo objetivo foi verificar o correto cumprimento das obrigações tributárias pela PTLIS Serviços de Tecnologia e Assessoria Técnica Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 09.XXX.XXX/0001-93. O procedimento fiscal abrangeu, entre outros tributos, o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), referente ao ano-calendário de **2016**, tendo sido lavrado o Auto de Infração de fls. 3046 a 3057, por meio do qual se constituiu crédito tributário no montante de R\$ 32.877.737,73, valor composto por imposto, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até agosto de 2020.

O **Auto de Infração** consignou que as remessas efetuadas ao exterior pela contribuinte, no ano-calendário de 2016, teriam sido realizadas como contraprestação por direitos de comercialização, distribuição e uso de softwares padronizados fornecidos por empresas estrangeiras, bem como por serviços técnicos classificados como assistência técnica, computação,

suporte e outros serviços profissionais. A fiscalização, apoiada no **Termo de Verificação Fiscal** (TVF) de fls. 3060 a 3079, concluiu que tais pagamentos se enquadrariam nos conceitos de royalties e serviços técnicos previstos nos artigos 682, 708 e 710 do RIR/1999, razão pela qual seriam tributáveis pelo Imposto de Renda Retido na Fonte. Para tanto, utilizou como fundamento interpretativo a Solução de Divergência COSIT nº 18, de 27/03/2017, segundo a qual as importâncias pagas a residentes no exterior a título de licenças de comercialização ou distribuição de softwares configuram remuneração de direitos autorais sujeita à retenção do IRRF.

No curso da ação fiscal foram intimadas diversas informações, com destaque para o registro Y520 da Escrituração Contábil Fiscal, que totalizava pagamentos ao exterior de aproximadamente R\$ 111 milhões, distribuídos entre licenças de uso e distribuição de software, comissões comerciais, serviços de computação, manutenção, suporte e outras despesas. A fiscalização analisou invoices, contratos e planilhas fornecidas pela contribuinte (fls. 3066 a 3068), concluindo que mais de 80% dos valores remetidos estavam associados à aquisição, para revenda no Brasil, de licenças de software padronizado de fabricantes estrangeiros, destacando-se a Cisco Systems Inc., responsável pela maior parte das operações.

A contribuinte apresentou **Impugnação** às fls. 3096 a 3111, arguindo, em síntese, que as remessas realizadas não se sujeitavam à incidência do IRRF por se referirem exclusivamente a software de prateleira, caracterizado como mercadoria para fins tributários, não havendo transferência de tecnologia, autorização para modificação do código-fonte ou qualquer outro elemento que configurasse cessão de direitos autorais. Sustentou, ainda, que até o exercício de 2016 a Receita Federal adotava entendimento oposto ao utilizado no Auto de Infração, conforme se verificava da Solução de Divergência COSIT nº 27/2008 e da Solução de Consulta COSIT nº 63/2010, atos que reconheciam a não incidência do IRRF sobre remessas ao exterior relacionadas a softwares padronizados destinados à revenda.

Alegou, portanto, que a utilização da Solução de Divergência COSIT nº 18/2017 sobre fatos geradores anteriores violaria o art. 146 do CTN, por configurar indevida alteração retroativa de critério jurídico. Requereu, de forma subsidiária, o afastamento da multa de ofício e dos juros de mora com fundamento no art. 100 do CTN, sob o argumento de que o contribuinte teria agido em estrita observância às normas complementares então vigentes.

A DRJ10 em Porto Alegre proferiu o **Acórdão nº 110-003.507**, às fls. 3796 a 3813, julgando a **impugnação procedente em parte**. No entendimento da DRJ, ficou demonstrado que a maior parte das remessas classificadas no código 0422 se referia, de fato, à aquisição de software de prateleira, operação que, à época dos fatos, não integrava o campo de incidência do IRRF, pois a própria administração tributária reconhecia a inaplicabilidade do tributo naquelas hipóteses.

A DRJ concluiu que a Solução de Divergência COSIT nº 18/2017 não poderia ser aplicada retroativamente para alcançar fatos geradores de 2016, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica e ao artigo 146 do CTN. Exonerou-se, portanto, a totalidade do crédito vinculado ao código 0422, relativo ao ano de 2016. Por outro lado, manteve-se o lançamento

referente ao código 0473, no valor de R\$ 78.619,55, sob o fundamento de que as razões apresentadas na impugnação não teriam abrangido especificamente esses fatos geradores, inexistindo controvérsia constituída quanto a eles.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

Acórdão 110-003.507 – DRJ10 - 5ª Turma – Porto Alegre/RS

Sessão de 25 de fevereiro de 2021

Processo 19515.720164/2020-37

Interessado PTLs SERVIÇOS DE TECNOLOGIA E ASSESSORIA TÉCNICA LTDA.

CNPJ 09.162.855/0001-93

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF.

Ano de 2016.

FATO GERADOR - LEGISLAÇÃO APLICÁVEL - IRRETROATIVIDADE.

Em processo de constituição de crédito tributário aplica-se legislação vigente à época de ocorrência de fatos geradores, exceto em hipóteses de retroatividade benigna. O ato de lançamento deve reportar-se à data de ocorrência de fato gerador de obrigação tributária, a qual rege-se pela legislação então vigente, ainda que, posteriormente, haja modificação de norma interpretativa vinculadora.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Foi interposto **Recurso Voluntário** pela contribuinte às fls. 3824 a 3832, por meio do qual sustenta que a impugnação foi apresentada de forma integral contra todo o Auto de Infração, não havendo fundamento para a manutenção isolada do código 0473. Argumenta que grande parte desses valores já havia sido recolhida à época dos fatos, restando, segundo as planilhas anexadas, saldo remanescente de apenas R\$ 1.625,12. Requer, portanto, o conhecimento do recurso, o afastamento integral do crédito vinculado ao código 0473 e, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência para verificação dos recolhimentos apresentados.

Em razão da exoneração parcial superior a R\$ 2.500.000,00, houve interposição de **Recurso de Ofício** ao CARF, conforme previsto na Portaria MF nº 63/2017, constando essa remessa automática no próprio Acórdão recorrido.

É este o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

I. Da admissibilidade e da tempestividade

O Recurso de Ofício deve ser conhecido. A remessa obrigatória ao CARF é ato vinculado, dispensando manifestação formal de vontade da autoridade recorrente. A decisão da DRJ Porto Alegre reconheceu a procedência parcial da impugnação e exonerou a maior parte do crédito tributário originalmente constituído, o que atraiu a incidência automática da Portaria MF nº 63/2017, dispositivo aplicável à época, quando a decisão exonerasse crédito tributário em valor superior a R\$ 2.500.000,00.

Atrai-se, também, a Súmula 103 do CARF:

Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

No caso concreto, o crédito exonerado pela DRJ ultrapassou amplamente esse patamar, pois a autuação original era de R\$ 32.877.737,73 e houve cancelamento integral de toda a parcela vinculada ao código 0422, correspondente a R\$ 16.078.509,28, motivo pelo qual a remessa obrigatória encontra respaldo legal, seja pela Portaria MF nº 63/2017 ou pela Portaria MF nº 02/2023, que estabelece novo valor limite de R\$ 15 milhões para a interposição de recurso de ofício.

Já o Recurso Voluntário interposto pela contribuinte não merece ser conhecido.

Quanto a tempestividade, em boa ordem, pois consta dos autos que a ciência do Acórdão ocorreu em 22/04/2021 (fl. 3826) e o recurso foi apresentado em 21/05/2021, dentro, portanto, do prazo de trinta dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Contudo, quanto a admissibilidade do objeto recursal, a parcela remanescente da autuação relativa ao código 0473, cujo valor histórico é de R\$ 78.619,55, verifica-se que a mesma se encontra preclusa. Quanto a esse ponto, assim se manifestou a Contribuinte em sua Impugnação, **de forma genérica**:

47. Dessa forma, a Impugnante inicialmente pleiteia o acolhimento integral da presente Impugnação, com a conseqüente declaração de improcedência do auto de infração em referência e o cancelamento integral do crédito tributário ora reclamado.

A decisão da DRJ manteve essa exigência sob o fundamento de que tal matéria **não teria sido impugnada de forma específica**, razão pela qual restaria preclusa:

Antes de haver análise detalhada dos argumentos relativos ao código de receita 0422 (vide quadro acima), valer registrar que em relação à infração que resultou em crédito tributário de R\$ 78.619,55, classificada no código de receita IRRF - 0473 - Renda e Proventos de Qualquer Natureza - Residente no Exterior, nada consta na Impugnação. Portanto, tal infração deve ser mantida na íntegra por inexistência de controvérsia (litígio) específica em relação a tal código de receita.

Analisemos em tal somente a matéria sobre os assim chamados “softwares de prateleira”, a qual vincula-se de forma exclusiva ao código de receita 0422.

Muito embora seja aplicável ao processo administrativo fiscal o princípio do formalismo moderado, a irresignação da Recorrente deve atender aos requisitos formais mínimos elencados no artigo 16 do Decreto nº 70.235/72. Confira-se:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Como se verifica do inciso III supratranscrito, é ônus da Recorrente apresentar a causa de pedir do recurso, ou seja, apontar os fatos e fundamentos jurídicos que, a seu ver, são capazes de gerar a alteração ou a invalidação da decisão atacada. Trata-se, portanto, de pressuposto de admissibilidade do recurso que impede a formulação de negativa geral ou impugnação de caráter genérico.

Diante desse contexto, impõe-se reconhecer que, embora o processo administrativo fiscal seja informado pelo princípio do formalismo moderado, tal diretriz não afasta o dever mínimo de delimitação da controvérsia por parte do sujeito passivo. No caso concreto, verifica-se que a Contribuinte, em sede de Impugnação, limitou-se a formular pedido genérico de improcedência integral do auto de infração, sem deduzir qualquer argumentação específica de fato ou de direito apta a infirmar a exigência relativa ao código de receita 0473, tampouco a indicar razões, fundamentos ou provas que pudessem caracterizar controvérsia efetiva sobre esse ponto.

Nessas circunstâncias, a ausência de impugnação específica configura verdadeira preclusão consumativa da matéria, nos termos do artigo 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, não sendo possível o seu exame pela instância recursal, sob pena de indevida supressão de instância e violação à lógica do duplo grau administrativo. Assim, quanto à parcela remanescente da autuação vinculada ao código de receita 0473, no valor histórico de R\$ 78.619,55, **não se conhece do Recurso Voluntário**, por se tratar de matéria não suscitada oportunamente na

Impugnação, permanecendo hígida, nesse ponto, a exigência mantida pela decisão de primeira instância.

II. Da Controvérsia

Em relação ao **Recurso de Ofício**, discute-se exclusivamente a legalidade da exoneração promovida pela DRJ Porto Alegre quanto às exigências de IRRF vinculadas ao código 0422, referentes às remessas efetuadas ao exterior no ano-calendário de 2016 para aquisição, uso e comercialização de softwares padronizados. A divergência consiste em determinar se tais operações configurariam, à luz da legislação vigente à época, remuneração sujeita à incidência do imposto na fonte, ou se, ao contrário, deveriam ser tratadas como aquisição de mercadoria, conforme sustentado pela contribuinte e reconhecido pela decisão recorrida, especialmente diante da proibição de retroatividade de critérios jurídicos prevista no art. 146 do CTN. Em síntese, cabe ao Conselho definir se a Solução de Divergência COSIT nº 18/2017 pode ou não produzir efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos em 2016, período em que vigoravam a Solução de Divergência nº 27/2008 e a Solução de Consulta nº 63/2010, atos administrativos que expressamente afastavam a incidência de IRRF sobre a aquisição de software de prateleira.

III. Do Mérito. Recurso de Ofício.

A matéria devolvida ao CARF por força do Recurso de Ofício consiste em avaliar se a Delegacia de Julgamento, ao cancelar integralmente a parcela da autuação relativa ao código 0422, agiu em consonância com o regime jurídico aplicável aos fatos geradores de 2016. A controvérsia envolve, essencialmente, três elementos: a fundamentação utilizada pela fiscalização no lançamento; a natureza vinculante ou não das soluções de consulta; e a aplicabilidade, ou não, de entendimento superveniente aos fatos já consolidados no tempo.

Conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização adotou como premissa jurídica determinante a **Solução de Divergência COSIT nº 18/2017**, utilizando-a como fundamento para requalificar remessas realizadas em 2016 como pagamentos de royalties. O trecho a seguir, extraído do TVF, evidencia que a autoridade fiscal partiu de interpretação administrativa superveniente para lançar o crédito tributário, embora inexistente à época dos fatos:

- a) IRRF – Código 0422 - – Royalties e Pagamentos de Assistência Técnica – Residente no Exterior As maiores divergências apuradas nesta auditoria surgiram do confronto entre os valores de IRRF devidos apurados no Anexo A e os valores declarados em DCTF para o tributo IRRF (Código 0422). Isto foi consequência da não declaração e recolhimento do IRRF devido sobre grande parte das remessas ao exterior decorrentes de remuneração pela concessão de licenças de uso ou de comercialização/distribuição de software, como pode ser visto na planilha da

composição das bases de cálculo apresentada pelo contribuinte (Fiscalização ECF2016 PTLs).

Vejam os embasamentos legais que demonstram a ocorrência da incidência desse tributo sobre essas operações:

A Lei nº 9.610/98 prevê que os programas de computador (softwares) são obras intelectuais protegidas pelo direito do autor (inciso XII do artigo 7º) que pode ser total ou parcialmente transferido a terceiros, por meio de licenciamento, concessão ou outros meios admitidos em Direito (caput do artigo 49), salvo os direitos de natureza moral (inciso I do artigo 49).

A exploração desses direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra, são classificados como royalties (alínea “d” do artigo 22 da Lei 4.506/64) e, portanto, estão no campo de incidência do IRRF (artigo 710 do RIR/99). Esta é a interpretação corrente da RFB nos termos da Solução de Divergência nº 18 – Cosit de 27/03/2017, cuja Ementa transcrevemos abaixo:

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.

Ainda, extraímos, desta Solução de Divergência, um outro trecho, aplicável ao presente caso, que reafirma o entendimento sobre a ocorrência da incidência de IRRF sobre essas remessas ao exterior, efetuadas pelo contribuinte, que tinham como contraprestação as operações suportadas por contratos celebrados com os seus fornecedores, cujos objetos eram o direito de comercialização ou distribuição de softwares ou programas de computador que posteriormente eram comercializados para usuários finais que recebiam licenças de uso dos softwares em questão:

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.

No mesmo sentido é o teor do Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte de 2016 -Mafon/2016, que, ao tratar dos rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior / royalties e pagamentos de assistência técnica, dispõe:

“0422 Royalties e Pagamentos de Assistência Técnica FATO GERADOR Importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas 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)” [grifo nosso]

O próprio contribuinte reconheceu que as remessas ao exterior a título de remuneração pelas licenças comercializadas e/ou distribuídas de software para seus clientes seriam royalties ao preencher a ficha ECF X420 da ECF AC 2016 - – **Royalties Pagos a Beneficiários no Exterior** –com o valor anual de remessas de R\$ 88.795.999,06, montante que compreende os pagamentos em questão. (grifo nosso)

A aquisição desses direitos autorais pela licença de uso ou de comercialização/distribuição de software, totalizadas nos itens A e C do Quadro 2 acima, atingiu um montante superior a 80% do total de remessas efetuadas no decorrer do ano-calendário 2016.

O cálculo dos valores devidos (não declarados/recolhidos) estão representados no Anexo E deste relatório.

Contudo, ao examinar a impugnação, a DRJ Porto Alegre reconheceu que a autuação violava frontalmente o artigo 146 do CTN, pois se encontrava apoiada em critério jurídico inovador, editado apenas em 2017, e que modificou entendimento anterior consolidado na própria Receita Federal, representado pela Solução de Divergência nº 27/2008 e pela Solução

de Consulta nº 63/2010. Ambas as manifestações normativas vinculantes então vigentes afirmavam expressamente a **não incidência** do IRRF sobre remessas destinadas à aquisição ou revenda de software padronizado. Nesse sentido, o acórdão recorrido asseverou:

34. Feita a contextualização das informações, cabe dizer que está correta a Impugnante ao afirmar que até a emissão da Solução de Divergência 18/2017 o entendimento da própria Receita Federal do Brasil era contrário a tal ato.

35. Tal contexto, por si só, levaria à conclusão de que tal solução não poderia estender novos critérios jurídicos nela previstos para fatos geradores passados (2016).

Certamente, antes de tal revisão conceitual tais fatos geradores não integravam a órbita de incidência de IRRF. Situação que mudou completamente com a revisão de interpretação mencionada.

36. Ora, analisando as provas instruídas, intimações e respostas anexadas aos autos, pode-se concluir pela procedência da argumentação da Impugnante, De fato, remessas enviadas ao exterior à título de aquisição de direito de uso e comercialização de software de prateleira não incluíam no campo de incidência de IRRF os fatos geradores nascidos no ano de 2016.

37. Cabe destacar ainda, em paralelo a questão da retroatividade, que não há prova alguma nos autos de que tais remessas não se refiram, de forma efetiva e específica, à destinação de aquisição dos referidos softwares. Aliás, pode-se dizer que não houve nem se quer início de procedimentos intentando averiguar a referida destinação. Houve mera aplicação direta da nova interpretação trazida pela Solução de Divergência 18/2017.

38. Conforme dito, não se pode, de forma alguma, estender os efeitos de mudança interpretativa indicada na Solução de Divergência 18 para fatos geradores de 2016.

Naquele ano, além de diretrizes emanadas do STF e Demais Tributais sobre a matéria, estavam vigentes as interpretações alegadas pela Impugnante. Quais sejam, aqueles entendimentos explicitados na Solução de Divergência COSIT 27/2008 e na Solução de Consulta 63/2010, além das interpretações já indicadas do STF e demais tribunais.

39. Adicionalmente, a Impugnante ressalta como detalhes o fato de no próprio contencioso da esfera administrativa-tributária Federal haver inúmeras decisões confirmando o entendimento de que o referido tipo de software (“de prateleira”) enquadra-se em conceito de mercadoria.

40. Para subsidiar as análises aqui explicitadas, visando ratificar o entendimento da irretroatividade e da não aplicação de novos critérios jurídicos, vale explicitar em detalhes interessante conteúdo sobre a matéria disponível no endereço eletrônico <https://www.conjur.com.br/2017-abr-16/camilla-pardini-receita->

muda-tese-irpf-software prateleira. Tal conteúdo indica detalhado histórico normativo e questões conceituais sobre o tema. Vejamos: [...]

41. Certamente, considerando tudo o que foi exposto, principalmente no que se refere ao histórico do tema ora apreciado, é irrazoável, considerando o arcabouço jurídicotributário nacional vigente, haver invocação de nova interpretação que onere o contribuinte de forma retroativa. Ainda mais quando isto ocorre por mero ato interpretativo.

42. Tal cenário não está em consonância com conceitos e institutos insculpidos na legislação tributária federal, principalmente aqueles descritos na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, que tratam da retroatividade de normas.

43. Entre os parágrafos 20 da Impugnação (a partir da folha 3101) e o parágrafo 24 há explicitação detalhada que remete a provas de que tais aquisições se referem ao conteúdo defendido pela Impugnante.

44. Repete-se, em relação a tais provas, conforme já mencionado, o Fisco não explicitou nos autos, de forma irrefutável, que tais aquisições, de fato, enquadram-se em conceito de royalties. Pelo contrário, o enfoque da Autuação foi baseado justamente na aplicação da nova interpretação, estendida ao ano de 2016. Reafirma-se, isto ocorreu porque a diretriz adotada teve por base, exclusivamente, a aplicação direta do novo entendimento trazido pela Solução de Divergência 18/2017.

45. Assim, diante de todas as considerações já mencionadas, realmente não restam dúvidas. As argumentações do Sujeito Passivo, bem como, a falta de contraprova irrefutável por parte do Fisco, levam à conclusão de que as remessas ao exterior efetuadas pela Impugnante, de fato, classificam-se apenas e tão somente como aquisição de direitos de comercialização de “Software de Prateleira”.

46. Por esta linha, procedem a alegações explicitadas na Impugnação de que tais aquisições são, na verdade, enquadráveis em conceito de mercadoria para revenda conforme indicam diretrizes consolidadas pela jurisprudência.

47. Realmente, vai ao encontro de tal conjuntura conceitual o fato de a Suprema Corte ter entendido ao longo dos anos que os ditos “Softwares de Prateleira” devem ser considerados como mercadorias para fins tributários.

48. Ora, neste sentido acerta a Impugnante ao indicar que a jurisprudência e o próprio Fisco Federal vinham firmando posicionamento histórico de que a importação de software de prateleira sempre esteve sujeita apenas à tributação incidente sobre a importação de mercadorias. Por este motivo, o entendimento consolidado era o de que remessas enviadas ao exterior como pagamento por aquisição ou licença de direitos de comercialização de software de prateleira não se enquadravam como remuneração de direitos autorais (royalties). Portanto, não estariam sujeitas à incidência do IRRF conforme aqui argumentado.

49. Indo na diretriz das informações mencionadas, ganham sentido as afirmações da Autuada quanto a existência de mudança de critérios jurídicos, conforme prevê o artigo 146 do Código Tributário Nacional¹². De fato, a partir da edição do novo entendimento do Fisco, modificando o posicionamento anterior, enquadraram-se as referidas remessas e aquisições em conceito jurídico distinto daquele historicamente evidenciado tanto na Jurisprudência quanto na própria RFB.

50. O CTN é claro ao indicar que a aplicação de novo critério jurídico deve ocorrer a partir do início de vigência de norma que o introduziu. Assim, conforme explicitado, os novos critérios jurídicos introduzidos não podem abranger período anterior. Portanto, procede a argumentação da Impugnante de que não há incidência de IRRF sobre as aquisições enquadradas pelo Fisco no código de receita 0422 - Royalties e Pagamentos de Assistência Técnica - Residente no Exterior.

A primeira premissa necessária para o exame deste Recurso de Ofício diz respeito à **vinculação da fiscalização** às Soluções de Consulta e às Soluções de Divergência.

A fiscalização está **vinculada** às Soluções de Consulta e às Soluções de Divergência editadas pela COSIT. Tal vinculação é expressa, decorre da própria estrutura normativa da Receita Federal e visa garantir uniformidade interpretativa no lançamento tributário. O Auditor-Fiscal não pode, por conta própria, afastar ou deixar de aplicar uma Solução de Consulta que discipline o assunto, ainda que dela discorde, uma vez que seu papel funcional exige a estrita observância aos atos normativos complementares da administração. Assim, no momento da lavratura do Auto de Infração, a fiscalização é obrigada a aplicar o entendimento vigente no âmbito da Receita Federal, sob pena de responsabilização funcional, nos termos do art. 142 do CTN combinado com as normas internas da RFB.

No caso concreto, o lançamento fiscal resultou justamente da tentativa de aplicar entendimento superveniente para requalificar operações perfeitas e consumadas em 2016. A DRJ corretamente identificou a violação ao artigo 146 do CTN e ao princípio da segurança jurídica, concluindo que a autuação estava fundada em “critério jurídico novo” e que a SD COSIT nº 18/2017 não poderia produzir efeitos retroativos, sobretudo em detrimento de atos normativos complementares anteriores que orientavam o contribuinte a praticar condutas não tributáveis.

Importante registrar que a matéria devolvida centralmente pelo Recurso de Ofício diz respeito à retroatividade. A análise da natureza do software, ainda que não estritamente necessária para o desfecho, será enfrentada em caráter subsidiário.

Dada a moldura normativa de 2016 e o regime vinculativo aplicável à fiscalização, a DRJ atuou dentro dos limites de sua competência e exerceu corretamente o controle de legalidade que lhe compete.

Quando um auto de infração possui fundamentação mista, ou seja, baseada em parte em norma superveniente mais gravosa e em parte em normas vigentes à época do fato gerador, a porção da autuação que se apoia na lei posterior e retroativa deve ser anulada, sem

que isso necessariamente comprometa a validade integral do auto. A nulidade, nessa hipótese, é parcial, respeitando-se o princípio da irretroatividade da lei tributária mais severa, que é reforçado pelo art. 144 do CTN.

Analisando o TVF, observo que a fiscalização aplicou a legislação para classificar as remessas ao exterior, destinadas à remuneração pela concessão de licenças de uso ou comercialização/distribuição de *software*, como **royalties** (conforme o Art. 22, alínea "d", da Lei nº 4.506/64, e o Art. 7º, XII, da Lei nº 9.610/98, que protege o *software* como obra autoral), e não como meros serviços técnicos.

Baseando-se nesse enquadramento e no Art. 710 do RIR/99, a norma aplicada exige a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) – Código 0422 sobre esses valores, alinhando-se ao entendimento da Solução de Divergência nº 18/2017 e no Mafon/2016, que determinam a incidência do tributo à alíquota de 15% sobre tais operações remetidas a beneficiários residentes no exterior.

A DRJ, por sua vez, decidiu por bem cancelar o lançamento fiscal sob os seguintes fundamentos:

48. Ora, neste sentido acerta a Impugnante ao indicar que a jurisprudência e o próprio Fisco Federal vinham firmando posicionamento histórico de que a importação de software de prateleira sempre esteve sujeita apenas à tributação incidente sobre a importação de mercadorias. Por este motivo, o entendimento consolidado era o de que remessas enviadas ao exterior como pagamento por aquisição ou licença de direitos de comercialização de software de prateleira não se enquadravam como remuneração de direitos autorais (*royalties*). Portanto, não estariam sujeitas à incidência do IRRF conforme aqui argumentado.

49. Indo na diretriz das informações mencionadas, ganham sentido as afirmações da Autuada quanto a existência de mudança de critérios jurídicos, conforme prevê o artigo 146 do Código Tributário Nacional¹². De fato, a partir da edição do novo entendimento do Fisco, modificando o posicionamento anterior, enquadrou-se as referidas remessas e aquisições em conceito jurídico distinto daquele historicamente evidenciado tanto na Jurisprudência quanto na própria RFB.

50. O CTN é claro ao indicar que a aplicação de novo critério jurídico deve ocorrer a partir do início de vigência de norma que o introduziu. Assim, conforme explicitado, os novos critérios jurídicos introduzidos não podem abranger período anterior. Portanto, procede a argumentação da Impugnante de que não há incidência de IRRF sobre as aquisições enquadradas pelo Fisco no código de receita 0422 - Royalties e Pagamentos de Assistência Técnica - Residente no Exterior.

Pois bem.

Observo que o auditor fiscal fundamentou a lavratura do Auto de Infração não somente com base no critério jurídico advindo da Solução de Divergência n. 18 de 2017, mas também:

Lei nº 9.610/98 (Lei de Direitos Autorais):

- **Art. 7º, Inciso XII:** Define que os programas de computador (*softwares*) são obras intelectuais protegidas pelo direito do autor.
- **Art. 49, caput e Inciso I:** Permite que o direito do autor seja total ou parcialmente transferido a terceiros (por licenciamento, concessão, etc.), mantendo-se os direitos morais.

Lei nº 4.506/64:

- **Art. 22, Alínea "d":** Classifica como royalties a remuneração pela exploração de direitos autorais, salvo quando percebida pelo autor ou criador da obra.

Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99):

- **Art. 710:** Coloca os *royalties* (exploração de direitos autorais, patentes, etc.) no campo de incidência do IRRF quando as importâncias são pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residentes ou domiciliados no exterior.

Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte de 2016 (Mafon/2016)

- O Mafon/2016, ao tratar do código 0422, lista expressamente como fato gerador o pagamento de "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".

Sendo assim, caberia a nulidade parcial do auto de infração nesse ponto, e não total, como realizado pela DRJ.

Ora, a nulidade parcial de um Auto de Infração ocorre quando o ato fiscal é fundamentado em duas ou mais bases legais ou fáticas e uma delas é considerada inválida, mas a outra subsiste e é suficiente para sustentar uma parte da exigência tributária. Nesses casos, a autoridade julgadora, em observância aos princípios da economia processual e da divisibilidade do crédito, deve **sanear o Auto**, declarando nula apenas a parcela da cobrança vinculada ao fundamento incorreto, ao passo que a exigência correspondente ao **fundamento jurídico válido** é mantida. Isso garante que o crédito tributário legítimo, corretamente amparado pela lei, não seja extinto em sua totalidade por um vício que afeta apenas uma parte da autuação original.

Entendo, portanto, que há de ser anulado parcialmente o Auto de Infração, para fazer subsistir a aplicação normativa remanescente ao lançamento.

Contudo, o exame material da documentação constante dos autos é essencial, pois mesmo que se superasse a questão da retroatividade (o que se afasta), a incidência do IRRF

somente se justificaria caso houvesse, de fato, remuneração decorrente de exploração de direitos autorais ou transferência de tecnologia.

Pois bem.

A análise minuciosa dos autos permite concluir que os softwares adquiridos e posteriormente revendidos pela PTLIS se caracterizam inequivocamente como “software de prateleira”, enquadrando-se como produtos padronizados, comercializados em larga escala, sem transferência de tecnologia e sem qualquer cessão de direitos autorais patrimoniais. Essa conclusão decorre diretamente dos documentos constantes do processo, especialmente as invoices, os contratos e as descrições apresentadas pela própria fiscalização.

A fiscalização descreve, no TVF (fls. 3066 a 3068), que **mais de 80%** das remessas ao exterior, no montante total aproximado de R\$ 110 milhões, referem-se à aquisição de licenças de software padronizado fornecido por empresas estrangeiras como Cisco Systems Inc., Blue Coat, Citrix, Symantec, Nominum, Arbor, F5 Networks, entre outras.

Ainda, a fiscalização reconhece expressamente, no trecho das fls. 3067 e 3068, que as invoices apresentadas pela contribuinte demonstram operações de compra de “**Products**”, expressão utilizada pela Cisco para designar **software licenciado** (e não desenvolvimento ou cessão de direitos autorais). A própria fiscalização, ao consultar o catálogo “Cisco Global Price List 2020”, confirma que tais códigos de produto se referem a **licenças de uso de software padronizado**, enquanto os códigos de serviços técnicos (“SmartNet Services”) representam apenas cerca de 8% das operações.

No Relatório Fiscal, a fiscalização declara expressamente não ter identificado aquisição de hardware ou de qualquer item que pudesse indicar transferência de tecnologia. A distinção entre “Products” e “SmartNet Services” feita pelo auditor esclarece que os primeiros dizem respeito a produtos intangíveis prontos e comercializados em larga escala, confirmando que se trata de software de prateleira.

A própria fiscalização transcreve, às fls. 3065 e seguintes, descrições fornecidas pela PTLIS na resposta ao TIF nº 06, afirmando que a empresa era revendedora de serviços e programas padronizados e que **não possuía acesso ao código-fonte**, tampouco estava autorizada a modificá-lo. Os contratos originais apresentados demonstram cláusulas que vedam expressamente qualquer engenharia reversa, adaptação ou modificação do software por parte da revendedora, elementos essenciais para caracterizar software padronizado e afastar qualquer hipótese de transferência de tecnologia.

No contrato com a Cisco, juntado pela fiscalização e analisado no TVF, observa-se que a própria fabricante classifica o software como “Product” e expressamente proíbe qualquer acesso a código-fonte, distribuição de cópias matriz ou qualquer atividade que configure cessão de direitos patrimoniais. Outros contratos, como os celebrados com Blue Coat e F5 Networks (fls. 3102 a 3104), reforçam que a PTLIS apenas adquire o direito de revenda e distribuição de licenças para o cliente final, sem qualquer exclusividade ou personalização.

Adicionalmente, não há evidência nos autos de qualquer correspondência, troca técnica ou fornecimento de documentação que contenha elementos típicos de transferência de tecnologia, como manuais técnicos de desenvolvimento, módulos de programação, interfaces proprietárias detalhadas ou autorização para manutenção de nível de código. Não há registro de averbação no INPI, o que seria obrigatório em caso de contratos de royalties com cessão de tecnologia.

A própria DRJ assim se posicionou:

45. Assim, diante de todas as considerações já mencionadas, realmente não restam dúvidas. As argumentações do Sujeito Passivo, bem como, a falta de contraprova irrefutável por parte do Fisco, levam à conclusão de que as remessas ao exterior efetuadas pela Impugnante, de fato, classificam-se apenas e tão somente como aquisição de direitos de comercialização de “Software de Prateleira”.

46. Por esta linha, procedem a alegações explicitadas na Impugnação de que tais aquisições são, na verdade, enquadráveis em conceito de mercadoria para revenda conforme indicam diretrizes consolidadas pela jurisprudência.

47. Realmente, vai ao encontro de tal conjuntura conceitual o fato de a Suprema Corte ter entendido ao longo dos anos que os ditos “Softwares de Prateleira” devem ser considerados como mercadorias para fins tributários.

Consequentemente, todos os elementos técnicos, documentais e jurídicos levam à conclusão de que os softwares se enquadram claramente como **software de prateleira**, na acepção adotada por múltiplos precedentes desta casa, senão vejamos:

Processo nº 16643.000025/2009-24

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 1201-001.276 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 20 de janeiro de 2016

Matéria PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Recorrente SUN MICROSYSTEMS DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não resta caracterizado o cerceamento do direito de defesa quando se verifica que a autoridade julgadora de primeira instância analisou os documentos acostados ao processo, porém entendeu-os insuficientes para fazer prova a favor da recorrente.

INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Cabe à autoridade julgadora determinar ou não a realização de diligências ou perícias, podendo indeferir as que considerar prescindíveis, desde que o faça fundamentadamente, sem que isto caracterize qualquer violação do legítimo direito de defesa do contribuinte.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2004 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. REVENDA DE SOFTWARE.

A revenda de software "de prateleira", i.e., aquele do tipo standard, sem transferência de tecnologia ou entrega do código-fonte, deve ser considerada como operação mercantil como outra qualquer. Os pagamentos efetuados para o fornecedor desses softwares não configuram royalties, e sim correspondem ao custo da mercadoria.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. REVENDA DE PARTES E PEÇAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No caso em que o contribuinte destaca, nos documentos fiscais emitidos, em separado, o valor dos serviços prestados e o valor das partes e peças empregadas, deve-se considerar, como valor de revenda dessas partes e peças, para fins de aplicação da legislação de preços de transferência, tão somente o valor das próprias partes e peças, e não os valores dos serviços prestados.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. SAÍDAS QUE NÃO CORRESPONDEM A REVENDAS.

É ônus do contribuinte comprovar os fatos e alegações favoráveis às suas pretensões. Não tendo comprovado documentalmente a efetiva existência de saídas de mercadorias que não correspondam a revendas, nem tampouco que a fiscalização tenha efetivamente considerado, na apuração dos preçosparâmetro, tais saídas outras, não há reparos a fazer ao levantamento fiscal.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento decorrente, no que couber, o decidido com relação ao lançamento do IRPJ, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Processo nº 11065.914077/2012-72

Recurso Voluntário

Acórdão nº 1302-004.823 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 16 de setembro de 2020

Recorrente SKA AUTOMACAO DE ENGENHARIAS LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Data do fato gerador: 27/04/2006

IRRF REMESSA AO EXTERIOR. ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INAPLICABILIDADE.

Não há que se falar em incidência de IRRF nos casos de remessa ao exterior de valores para aquisição de softwares para revenda. Sendo comprovado o recolhimento indevido, tem direito à repetição do indébito o contribuinte que praticou o fato gerador do tributo, sendo, nestes casos, inaplicável o preceito do artigo 166 do Código Tributário Nacional, que se aplica, tão-somente, nos tributos que comportem, por sua natureza, a transferência do encargo a terceiro.

Assim, por sua natureza, tais operações configuram **mera aquisição de mercadoria intangível padronizada**, não se enquadrando na definição legal de royalties prevista no art. 22, “d”, da Lei 4.506/64.

Nessa perspectiva, mesmo afastado o vício de retroatividade da Solução de Divergência nº 18/2017, a qualificação jurídica das remessas como royalties não se sustenta, razão pela qual não há suporte fático-normativo para manter qualquer parcela da exigência de IRRF código 0422. Portanto, ainda sob este caminho argumentativo alternativo, o resultado é o mesmo: a autuação, no que tange ao código 0422, revela-se integralmente insubsistente, **devendo ser mantido o cancelamento promovido pela DRJ**.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso de Ofício e negar-lhe provimento, para manter a decisão da DRJ Porto Alegre que cancelou integralmente a exigência relativa ao código 0422, por impossibilidade de aplicação retroativa da Solução de Divergência COSIT nº 18/2017 e por inexistência de substrato jurídico-material que sustente a incidência do IRRF sobre as remessas destinadas à aquisição de software de prateleira no ano-calendário de 2016.

Voto, ainda, por não conhecer do Recurso Voluntário em razão da preclusão dos argumentos apresentados pela contribuinte em sede recursal, quanto à parcela remanescente do lançamento vinculada ao código 0473.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Alberto Pinto Souza Junior**, redator designado

Não obstante o bem elaborado voto da Relatora, ousou dele divergir, mas apenas no que toca ao recurso de ofício, pelas razões a seguir expostas.

Note-se que, no que tange ao Recurso de Ofício, a questão posta em julgamento reside apenas em saber se soluções de divergência fixavam realmente critérios jurídicos na forma como previsto no art. 146 do CTN, de forma a proteger todos os contribuintes, mesmo aqueles que não foram os autores da consulta.

Primeiramente, cabe pontuar que as soluções de consulta não têm efeitos erga omnes, como se pode verificar da simples leitura dos arts. 46 e 47 do Decreto n. 70.235/72, se não vejamos:

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

(...)

Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:

Ou seja, a solução de consulta exige a apresentação de um fato determinado relativa ao autor da consulta, sendo que somente ele (o autor) está protegido pela consulta.

Isso fica ainda mais claro nos §§ 11 e 12 do art. 48 da Lei n. 9.430/96, *in verbis*:

§ 11. A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento, com imediata ciência ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência.

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

Veja que tanto no § 11 como no §12 basta a ciência da alteração ao consulente, pois, na hipótese do §12, a possibilidade de publicação na imprensa nacional está separada pela conjunção disjuntiva “ou”. Assim, se basta que a alteração seja cientificada ao consulente, por óbvio, é porque só ele estava protegido pela solução de consulta alterada.

Vale salientar que somente a ementa das soluções de consulta ou de divergência são públicas, já que o relatório, fundamentos e parte dispositiva são de conhecimento exclusiva dos consulentes.

Não obstante, a partir da entrada em vigor da IN RFB 1.396, de 2013, é que as soluções de divergências passaram a respaldar o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante. Isso está expresso no art. 9º da IN 1.396/2013 (seja na sua redação original ou na dada pela IN RFB n. 1.434/13), combinado com o art. 32 do mesmo ato, se não vejamos como dispõem:

Art. 9º Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida.

(...)

Art. 32. O disposto nos arts. 9º e 22 aplica-se somente às Soluções de Consulta Cosit e às Soluções de Divergência publicadas a partir da entrada em vigor desta Instrução Normativa.

(...)

Art. 35. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Resta claro, assim, que a Solução de Divergência nº 27/2008 nunca seria aplicável para contribuintes que não apresentaram consultas à RFB sobre a mesma matéria, já que publicada antes de 2013.

Além disso, como bem pontuou a Fiscalização no TVF, o Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte de 2016 -Mafon/2016, ao tratar dos rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior / royalties e pagamentos de assistência técnica, dispôs:

“0422 Royalties e Pagamentos de Assistência Técnica FATO GERADOR Importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas 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)” [grifo nosso]

E a própria Solução de Divergência 18/2017 já alertava que o Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte de 2014 - Mafon/2014 assim já previa.

Assim, estamos diante de uma situação em que, nos MAFON anteriores a 2017 a Receita Federal já entendia que o IRRF incidia sobre a aquisição de programa de computador (software), para distribuição e comercialização no Brasil, mas, para os contribuintes que apresentaram consulta à RFB sobre a matéria, cabia a orientação da Solução de Divergência nº 27/2008.

Ora, não se pode sustentar que havia um critério jurídico único adotado pela RFB, a ponto de que a recorrente estivesse protegida por solução de divergência sem nunca ter formulado uma solução de consulta sobre a matéria.

Ademais, também não seria a hipótese de aplicação do art. 100 do CTN às soluções de divergência, mas ao MAFON, pois esse tinha natureza de ato normativo de caráter geral, aplicável a todos os contribuintes, lógico que, na situação em análise, salvo para aqueles consulentes protegidos pela Solução de Divergência nº 27/2008, o que não era o caso da recorrente.

Com relação ao art. 146 do CTN, ele dispõe que o que é vedado é *a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução*. Na espécie, o que não se poderia alterar é o critério jurídico para os consulentes protegidos por Solução de Consulta, já que a sua alteração só poderia valer para o futuro.

Uma vez demonstrado que à recorrente se aplicava o disposto no Mafon (norma infralegal geral), já que a ela não se aplicava o decidido na Solução de Divergência nº 27/2008, cabe restabelecer o lançamento tributário, pela razão a seguir brevemente exposta.

O RE nº 176.626-3 não é vinculante, além disso, o Supremo Tribunal Federal alterou sua posição nos julgamentos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 5.659 e 1.945, nos quais estabeleceu que as operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de software, independentemente de serem padronizadas (de prateleira) ou customizadas, são consideradas uma prestação de serviço, logo, cai por terra o argumento da recorrente de que o STF consideraria o software de prateleira uma mercadoria, o que impediria a incidência do IRRF sobre a compra de mercadoria. Vale a transcrição da ementa da ADI 1.945, *in verbis*:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS- comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob

encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão.

(...)

3. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos.”

Assim, vencidos os dois argumentos da recorrente, quais sejam: da alteração do critério jurídico e da existência de decisão do STF a seu favor, voto por dar provimento integral ao recurso de ofício, para restabelecer o lançamento do IRRF sobre os pagamentos por softwares para comercialização.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior