



---

**Solução de Consulta nº 67 - SRRF10/Disit**

**Data** 14 de julho de 2010

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

Não estão sujeitos à incidência de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico os valores remetidos ao exterior pela aquisição de “*software* de prateleira” (cópias múltiplas) para revenda por pessoa jurídica detentora de licença de comercialização outorgada por fabricante estrangeiro. É irrelevante a forma de movimentação do programa do fabricante ao distribuidor ou revendedor, se por remessa de suporte físico, via internet (*download*) ou por reprodução a partir de matriz.

Caso, ao invés de revenda, caracterizar-se licenciamento temporário do uso de *software*, os valores remetidos ao exterior em pagamento constituem remuneração de cessão de direito. Ainda assim, não há incidência da Cide, em razão da edição da Lei nº 11.452, de 2007, que acresceu o § 1º-A ao art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, e, assim, estabeleceu isenção no caso de remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. Esse dispositivo tem eficácia a partir de 1º de janeiro de 2006.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 4.506, de 1964, art. 22; Lei nº 9.609, de 1998, art. 11, *caput* e parágrafo único; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, XII e § 1º e art. 49; Lei nº 10.168, de 2000, art. 2º; Lei nº 11.452, de 2007, arts. 20 e 21.

## Relatório

1. A interessada, empresa que tem por objetivo social a [xxx], formula consulta na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, acerca da incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide na remessa de valores ao exterior em virtude da licença de comercialização e distribuição dos programas de computador na modalidade de cópias múltiplas.

2. Informa que no desenvolvimento de suas atividades intermedeia a comercialização de *softwares*, atuando ora como revendedor, ora como distribuidor não exclusivo de programas de computador no território nacional. Esclarece que nas operações com seus fornecedores estrangeiros não ocorre o fornecimento de código-fonte dos programas nem tampouco a permissão para celebração de contratos de licenciamento entre a consulente e os usuários finais. Posteriormente, descreve como ocorrem os procedimentos de compra e venda que realiza, concluindo “estar praticando fatos descritos pela norma jurídica como distribuição ou comercialização de **software de prateleira**, estando ao abrigo da não incidência da CIDE”. Transcreve-se a descrição desses procedimentos:

[xxx]

2.1. Logo após, passa a fundamentar sua conclusão. Principia por analisar o regime jurídico da Cide-Tecnologia, ou seja, da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000. Neste contexto, assevera que, em razão da edição da Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007, “a remuneração decorrente dos contratos de licença de uso de direitos de comercialização ou distribuição dos programas de computador não estão sujeitos à incidência da CIDE-Tecnologia desde 1º de janeiro de 2006, salvo se envolverem transferência de tecnologia”.

2.2. Afirma, ainda, que nos contratos de distribuição e comercialização de *software* que mantém com fabricantes estrangeiros não há “fornecimento de tecnologia” dado o fato de que “o distribuidor não tem acesso ao código-fonte, estando impedido de realizar qualquer modificação, adaptação ou alteração no programa”. Apóia sua conclusão no conceito de contrato de transferência de tecnologia trazido pelo art. 2º, § 1º da Lei 10.168, de 2000, e na exigência de entrega pelo fornecedor do código-fonte comentado para que o Instituto Nacional da Propriedade Industrial faça o registro de um contrato de transferência de tecnologia de programa de computador, contida no art. 11, § único, da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998 (Lei do *Software*).

2.3. Ao analisar o regime jurídico do *software*, constrói fundamentação calcada na Lei dos Direitos Autorais (Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998) e na doutrina para afirmar que: (1) “os contratos de comercialização e distribuição de *software* não envolvem a licença e uso propriamente dita”; e (2) nos contratos de distribuição e comercialização de programa de computador não ocorre transferência de tecnologia, através do fornecimento do código-fonte, nem para a consulente nem para o usuário final.

2.4. Finalmente, ao tratar do posicionamento da Receita Federal do Brasil acerca do tema, afirma que seu caso “parece se ajustar a situação referida na Solução de Divergência nº 27/08”, que conclui pela não incidência de Cide sobre os valores remetidos ao exterior em pagamento pela aquisição ou pela licença de direitos de comercialização de *software* sob a modalidade de cópias múltiplas (“*software* de prateleira”). Afirma ser irrelevante se os *softwares* chegam ao usuário final mediante CD-ROM ou outro meio físico ou através de “download”, uma vez que em ambos os casos a “disponibilização” se dá via suporte físico, com a única diferença que no primeiro caso há a movimentação física do suporte, enquanto no segundo a movimentação se dá via “fios, cabos, etc.”. Refere que os contratos que firmou com os fornecedores estrangeiros (anexa dois contratos) envolvem revenda e distribuição de programas, de forma não exclusiva, independente e por conta própria, assim como as notas fiscais que emite na venda ao usuário final (anexa duas notas) ratificam o caráter mercantil das operações.

3. Ao final, formula os seguintes questionamentos (grifos originais):

a) considerando os termos do artigo 2º e §§ da Lei 10.168/00 (e legislação correlata), **ESCLAREÇA** se os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pela licença de comercialização e distribuição de software na modalidade de cópias múltiplas (software de prateleira), ainda que efetuados mediante download, cd, DVD, ou outro suporte físico existente, estão sujeitos a tributação pela Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-CIDE.

b) sendo a decisão da presente Consulta pela inexistência de tributação dos fatos descritos no item “a”, acima, pela CIDE,, **ESCLAREÇA** se o presente caso está ao abrigo da não-incidência desde a publicação da Lei 10.168/00 ou somente após a publicação da Lei nº 11.452/2007 (§1º - A), com eficácia a partir de 1º de fevereiro de 2006.

## Fundamentos

4. A legislação brasileira confere aos programas de computador a natureza de obra intelectual. Com efeito, a Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que consolida a legislação sobre direitos autorais, os inclui dentre as “criações do espírito”, protegidas pelos direitos autorais. Ao mesmo tempo, o diploma legal estabelece que os programas de computador são objeto de legislação específica, que vem a ser a Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Transcrevem-se os dispositivos (grifou-se):

*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.*

4.1. Conforme prevê o art. 49 a Lei nº 9.610, de 1998, os direitos autorais podem ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou outros meios admitidos em Direito. De outra banda, o art. 22 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 (abaixo transcrito), caracteriza “royalties” como sendo “os rendimentos de qualquer espécie, decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos” e coloca os direitos de autor na abrangência do conceito.

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

(...)

*d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor do bem ou obra.*

*(sublinhou-se)*

4.2. A Lei nº 10.168, de 2000, instituiu 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 10.332, de 19 de dezembro de 2001, o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, passou a dispor sobre a incidência da Cide conforme a seguir (sublinhou-se):

*“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.*

(...)

4.3. Havendo incidência da Cide sobre “royalties a qualquer título” e, sendo os rendimentos em razão da transferência a terceiros de direitos autorais de programas de computador “royalties”, clara a incidência da Contribuição quando dos decorrentes pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de valores a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

5. Ocorre que, ao tratar da questão sobre a tributação de programas de computador, o Supremo Tribunal Federal (STF), mediante Relatório do Ministro Sepúlveda Pertence, firmou entendimento de que *softwares* produzidos em série e comercializados no varejo (“**softwares de prateleira**”) são mercadorias e em sua venda não se “negocia com os direitos do autor, mas com o *corpus mechanicum* de obra intelectual que nele se materializa”. Transcreve-se a ementa do RE nº 176.626-3 (SP), bem como trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence que nega a condição de licenciado ou de cessionário de licença de uso ao comerciante que revende cópias múltiplas de *software* (sublinhou-se):

**EMENTA:**

*(...) 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.

.....  
*(...) O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso, que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o corpus mechanicum de obra intelectual que nele se materializa.*

5.1 Com base nesse entendimento do STF, tem-se firmado posicionamento no sentido de que ao se tratar de programas de computador sob a modalidade de cópias múltiplas (“*software* de prateleira”) não se aplica o enquadramento de *royalty* ao pagamento pela aquisição deste tipo de *software*. Como consequência, não há incidência da Cide nas correspondentes remessas de valores ao exterior.

5.2. A Solução de Divergência Cosit nº 27, de 30 de maio de 2008, ratificou essa interpretação e manifestou entendimento de que a não incidência em questão também se aplica às remessas efetuadas por pessoa jurídica que, sendo detentora de licença de comercialização outorgada pelo fabricante estrangeiro, adquire “*software* de prateleira” para comercialização.

6. No caso presente, a consulente afirma “estar praticando fatos descritos pela norma jurídica como distribuição ou comercialização de *software* de prateleira, estando ao abrigo da não incidência da CIDE”.

6.1. Pela descrição que a interessada faz de suas operações, verifica-se que não ocorre a simples importação de *software* para posterior comercialização. Em sua operação, uma vez acertada uma venda entre ela e o cliente (usuário final), a consulente efetua a aquisição correspondente junto ao fabricante estrangeiro, recebendo uma fatura e uma chave de acesso, necessária para o uso do produto adquirido. Para alguns produtos, a consulente mantém CDs e *hardwarelocks* estocados, entregando-os ao cliente juntamente com o código de acesso. Para outros, o *software* é baixado do sítio do fabricante na internet. É extraída a nota fiscal de venda correspondente. Embora não reste claro, supõe-se que os CDs que tem estocados são produzidos pela própria consulente a partir de matriz e não remetidos pelo fornecedor estrangeiro. Nesta condição, a circulação física de mercadoria somente ocorre da consulente para o cliente final.

6.2. A inexistência de movimentação física de objeto do fabricante estrangeiro para a consulente não descaracteriza a distribuição ou revenda de *software*, cujo direito a consulente adquiriu mediante contrato. Embora o meio físico não circule nesta etapa, resta caracterizada revenda de programa de computador na medida em que a cada venda local corresponde uma aquisição do fornecedor estabelecido no exterior, tanto que para cada produto é fornecida chave de acesso, elemento indispensável à instalação e uso do programa pelo adquirente final.

6.3. As disposições dos contratos anexados à consulta com dois de seus fornecedores [xxx] igualmente evidenciam comercialização de “*software* de prateleira” mediante licença de comercialização outorgada pelo fabricante estrangeiro, de forma intransferível e não exclusiva. Transcreve-se (grifou-se):

[xxx]

6.4. No que se refere à caracterização dos produtos vendidos como “de cópias múltiplas”, tem-se que a já transcrita descrição do processo de comercialização indica produção em série, padronizada e não exclusiva, dos produtos. Isto porque os produtos estão prontos e disponíveis no mercado para qualquer interessado. À medida que os clientes fazem a aquisição, os produtos lhes são entregues.

7. Conclui-se, pelo até aqui exposto, que a consulente realizaria comercialização de *softwares* sob a modalidade de cópias múltiplas (“*software* de prateleira”) mediante licenças outorgadas por fabricantes estrangeiros. Sendo assim, os valores remetidos ao exterior em pagamento pelos produtos que revende não estariam sujeitos à incidência da Cide.

8. Ocorre, no entanto, que as cópias das notas fiscais anexadas ao processo [xxx] não são claras no sentido de haver venda definitiva de *software* ao cliente (usuário final) ou licenciamento de uso por período limitado. [xxx]. A especificação de tempo de validade de licença [xxx] estaria a indicar não uma venda definitiva de *software* mas um licenciamento por período determinado. Ora, se está comprando uma mercadoria e, assim, transferindo-a de forma definitiva ao seu patrimônio, não pode ter o adquirente limitado o tempo de utilização daquilo que adquiriu.

8.1. Assim, se o que acontece, de fato, é um licenciamento temporário e não uma revenda de “*software* de prateleira”, não há falar em venda de mercadoria mas sim em cessão temporária de uso de *software*. Neste caso, a remuneração correspondente ocorre em razão da outorga de direito de uso temporário de programa de computador (obra intelectual).

9. Neste contexto, 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 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. Cumpre observar que o novel dispositivo, a teor do art. 21 da referida Lei nº 11.452, de 2007, produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 2006. Transcrevem-se os dispositivos (sublinhou-se):

*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.*

*....." (NR)*

*Art. 21. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação ao disposto no art. 20 a partir de 1º de janeiro de 2006.*

9.1. Sendo assim, somente haveria a incidência da Cide no âmbito da presente consulta caso houvesse transferência de tecnologia entre os fabricantes estrangeiros e a consulente. Com efeito, como bem demonstra a interessada, no caso do *software*, a lei prevê que a entrega pelo fornecedor do código-fonte dos programas é condição indispensável para a

ocorrência de transferência de tecnologia. É o que dispõe o art. 11, parágrafo único, da Lei nº 9.609, de 1998 (Lei do *Software*), abaixo transcrito (grifou-se):

*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.*

9.2. No caso da presente consulta, a interessada afirma não ter acesso ao código-fonte dos programas, o que a impede de realizar qualquer modificação nos produtos que revende e descaracteriza a transferência de tecnologia. Uma análise não exaustiva dos dois contratos juntados evidencia que apenas o código-objeto é entregue à consulente. Como é consabido na área de informática e conforme obra citada pela consulente [xxx], o código-fonte corresponde ao programa na linguagem em que os programadores escrevem, enquanto o código-objeto corresponde ao código-fonte convertido à linguagem do computador. Assim, a entrega de *sotwares* em código-objeto é inerente à distribuição e revenda, já que é este que será entregue para que o usuário final execute em seu computador, não configurando transferência de tecnologia. Vejam-se os trechos abaixo dos contratos juntados (grifou-se):

[xxx]

## Conclusão

10. Ante o exposto, conclui-se que:

- a) caso a consulente realize operações de venda **definitiva** de *software*, em que o adquirente não tem o uso do produto limitado por determinado período, verifica-se revenda de “*software* de prateleira” (cópias múltiplas) decorrente de licença de comercialização outorgada por fabricante estrangeiro. Assim, não estariam sujeitos à incidência de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) os valores remetidos ao exterior em pagamento. É irrelevante a forma de movimentação do programa do fabricante ao distribuidor ou revendedor, se por remessa de suporte físico, via internet (*download*) ou por reprodução a partir de matriz;
- b) caso haja limitação de período de uso, está-se diante de licenciamento temporário do uso de *software* e os valores remetidos ao exterior em pagamento constituem remuneração de cessão de direito. Ainda assim, não há incidência da Cide, em razão da edição da Lei nº 11.452, de 2007, que acresceu o § 1º-A ao art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, e, assim, estabeleceu isenção no caso de remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. Esse dispositivo tem eficácia a partir de 1º de janeiro de 2006.

## Ordem de Intimação

Publique-se no Diário Oficial da União extrato da ementa desta Solução de Consulta, no prazo máximo de noventa dias, contado da data da solução, em atendimento ao disposto no art. 48, § 4º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

Encaminhe-se este processo [xxx] para ciência desta Solução de Consulta a interessada, mediante cópia, e adoção das medidas adequadas à sua observância, nos termos do art. 6º, inciso IV, da IN RFB nº 740, de 2007.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso voluntário ou de ofício, nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessada vier a tomar conhecimento de outra solução de consulta, divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em Brasília (DF), em conformidade com o art. 16 da IN RFB nº 740, de 2007. O prazo para interposição do recurso é de trinta dias, contado da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, competindo ao interessado comprovar a existência das soluções divergentes acerca de idênticas situações, mediante juntada das correspondentes publicações.

### **Ricardo Diefenthaler**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Delegação de Competência

Portaria SRRF10 nº 299, de 09.04.2009 - DOU de 14.04.2009

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