



# Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil  
da 10ª RF

SRRF10/Disit

Fls. 1

---

## Solução de Consulta nº 41 - SRRF10/Disit

**Data** 4 de julho de 2011

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

**PAGAMENTOS AO EXTERIOR. SOFTWARE DE PRATELEIRA. LICENCIAMENTO TEMPORÁRIO. INCIDÊNCIA.**

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, em decorrência de licenciamento temporário de uso de *software* de prateleira, estão sujeitas à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

**Dispositivos Legais:** Lei nº 4.506, de 1964, art. 22; Lei nº 9.430, de 1996, art. 72; Lei nº 9.609, de 1998, art. 2º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, XII e § 1º e art. 49; Decreto nº 3.000, de 1999, RIR/1999, arts. 685, II, “a”, 709 e 710.

## **Relatório**

1. A interessada, [xxx] formula consulta na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, acerca da retenção de Imposto sobre a Renda nos pagamentos ao exterior decorrentes do licenciamento de “*software* de prateleira”, obtido por meio eletrônico (*download*) e destinado a seu uso.

2. Após apontar as normas que regem a matéria e colacionar Solução de Consulta da Superintendência da Receita Federal do Brasil da 8ª RF, a consulente informa que firmou com a [xxx] “contrato de licença de software e manutenção”, cujo objeto é “a cessão de direitos de uso, pelo prazo de três anos da data da assinatura, de um conjunto de ferramentas (*software*) [xxx]”. Acrescenta que os pagamentos são anuais e que pode o contrato ser rescindido a qualquer tempo, sendo que, nesse caso, “a utilização do software, pela Consulente, será imediatamente suspensa”. Acerca do *software* em questão observa que “é desenvolvido em larga escala para utilização de qualquer terceiro, em qualquer país e vendido internacionalmente”, e, ainda, que se trata de “um software padrão, sem qualquer customização a clientes”.

3. Ao final, formula os seguintes questionamentos:

1º) *Ao efetuar a remessa da taxa de licenciamento anual [xxx], contratualmente prevista, a consulente não efetua a retenção do Imposto de Renda Sobre Remessas ao Exterior, por entender que o software em questão, recebido por download, e por não pagar royalties pela inexistência contratual desta obrigação, se enquadra na situação do favorecimento legal previsto no art. 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. 20 da Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007; art. 710 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 ; Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989, ou seja, não retenção do Imposto de Renda Sobre Remessas ao Exterior sobre pagamentos feitos a credor no exterior.*

2º) *Caso contrário, qual o entendimento correto?*

## Fundamentos

4. A Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que consolida a legislação sobre direitos autorais, confere proteção às obras intelectuais. O art. 7º desse diploma legal é bastante amplo ao qualificar as “obras intelectuais protegidas” como “as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou de que se invente no futuro”. Ao apresentar lista exemplificativa das obras intelectuais protegidas, o referido dispositivo inclui expressamente os “programas de computador”. Já a Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, que trata especificamente dessas obras, refere em seu art. 2º, abaixo transcrito, que elas encontram-se protegidas pelo direito de autor. Por consequência, os “softwares de prateleira” obtidos eletronicamente, objeto da presente consulta, estão ao abrigo dessa proteção.

*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.*

4.1. Isso posto, verifica-se que, conforme prevê o art. 49 da mencionada 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, 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.

5. 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*.

6. Pela descrição da consulente, conclui-se que contratou junto à empresa estrangeira licenciamento de "software de prateleira" (dada a informada produção em série, padronizada e não exclusiva) para utilização [xxx]. Verifica-se que o licenciamento acordado tem natureza temporária, uma vez que o contrato subjacente prevê pagamentos anuais e que eventual rescisão implica a obrigação de imediata cessação da utilização do *software* pela interessada. Mais, para que a consulente possa continuar utilizando o programa após o prazo contratual de três anos, é necessário aditivo.

6.1. Vê-se, assim, que, de nenhum modo, ocorre a aquisição do *software* pela consulente. O que há é um **licenciamento de uso temporário, por período determinado**. Não há falar, portanto, em compra de mercadoria mas sim em cessão temporária de uso de *software*.

6.2. Sendo assim, a remuneração correspondente ocorre em razão da outorga de direito de uso temporário de programa de computador (obra intelectual), constituindo acréscimo patrimonial do titular dos direitos autorais sobre o *software*, que ostenta posição de cedente de direitos. O rendimento correspondente, portanto, enquadra-se na hipótese do art. 72 (parte inicial) da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, abaixo transcrito, e está sujeito à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, à alíquota de 15% (quinze por cento). Irrelevante ter o rendimento em questão a natureza, mais ampla, de remuneração de direitos (de que trata o art. 709 do RIR/1999) ou, mais específica, de *royalties* (art. 710 do RIR/1999), uma vez que nos dois casos ocorre a incidência na fonte do Imposto sobre a Renda, à alíquota de 15%.

*Art. 72. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive à transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de quaisquer filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira.*

(sublinhou-se)

7. De outra banda, ao iniciar a exposição dos fatos que originam a presente consulta (fl. 3), a consulente refere-se a “Contrato de Licença de Software e **Manutenção**” (grifou-se). Não há, na sequência, detalhamento quanto a o que constitua, de fato, a “manutenção” em questão. No caso de envolver serviços de qualquer natureza (suporte técnico, por exemplo), os pagamentos correspondentes constituem rendimentos da prestação de serviços por pessoa jurídica residente no exterior, de que trata o art. 685, inciso II, alínea “a”, do RIR/1999. Estão sujeitos, assim, à incidência de Imposto sobre a Renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

## **Conclusão**

8. Ante o exposto, conclui-se que as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, em decorrência de licenciamento temporário de uso de *software* de prateleira, estão sujeitas à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

## **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 à 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 a 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 à interessada 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).**