



## Solução de Consulta nº 63 - SRRF10/Disit

**Data** 11 de julho de 2010

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

Não estão sujeitos à incidência de Imposto de Renda na Fonte 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.

Caracterizando-se, no entanto, licenciamento temporário do uso de *software*, os valores remetidos ao exterior em pagamento constituem remuneração de cessão de direito, sendo tributados pelo IRRF à alíquota de 15%, conforme art. 72 da Lei nº 9.430, de 1996

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

## **Relatório**

1. A interessada, empresa que tem por objetivo social [xxx], formula consulta na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, acerca da legislação do Imposto de Renda Retido sobre a Fonte – IRRF 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 do IRRF”. Transcreve-se a descrição desses procedimentos:

[xxx]

2.1. Logo após, passa a fundamentar sua conclusão. Principia por analisar o regime jurídico do Imposto de Renda sobre *royalties*, interpretando dispositivos da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, e do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), para afirmar que em suas operações os valores remetidos ao exterior decorrem de contratos de comercialização e distribuição de programas, não envolvendo o uso, a fruição ou a exploração de direitos autorais, nem derivam da prestação de serviços técnicos.

2.2. Ao analisar o regime jurídico do *software*, constrói fundamentação calcada na Lei do *Software* (Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998), 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.

2.3. Finalmente, ao tratar do posicionamento da Receita Federal do Brasil acerca do tema, afirma que seu caso “se ajusta perfeitamente a situação referida na Solução de Divergência nº 27/08”, que conclui pela não incidência de IRRF 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 mercantil das operações.

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

*a) considerando a interpretação acima deduzida pela Consulente em relação aos artigos 22 e ss da Lei 4.506/64, artigo 3º da MP 2.159-70, artigos 708 e 710 do RIR/99 (e legislação correlata), **ESCLAREÇA** se os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior em virtude da licença da comercialização e distribuição dos programas de computador na modalidade de cópias múltiplas (software de prateleira), ainda que efetuados mediante download, cd, DVD, ou outro suporte físico existente, estão sujeitos a incidência do Imposto de Renda no regime de tributação na Fonte.*

*b) ainda, **ESCLAREÇA** se o presente caso está ao abrigo da não-incidência do Imposto de Renda pelo regime de tributação na fonte em virtude dos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior em virtude da licença da comercialização de programas de computador serem percebidos pelos próprios autores pessoas jurídicas.*

## 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. Transcreve-se os dispositivos (sublinhou-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. Constituindo os rendimentos decorrentes da transferência a terceiros de direitos autorais de programas de computador “royalties”, há a incidência do imposto de renda na fonte quando do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de valores a residente ou domiciliado no exterior, conforme determina o art. 710 do RIR/1999:

*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).”*

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 conseqüência, 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 conseqüência, não há incidência de IRRF 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 do IRRF".

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 de Imposto de Renda na Fonte (IRRF).

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), constituindo acréscimo patrimonial do titular dos direitos autorais sobre o *software*, que ostenta posição de cedente de direitos. E, sendo assim, o rendimento correspondente enquadra-se na hipótese do art. 72 (parte inicial) da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, base legal do artigo 709 do RIR/1999, qual seja, de remuneração de um direito. Confira-se o texto da norma (sublinhou-se):

*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.*

8.2. Poder-se-ia entender que se está no caso diante de pagamento de *royalties* pela exploração de direitos autorais, na inteligência do já transcrito art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964. Mas esta interpretação revela-se equivocada, uma vez que os rendimentos são percebidos pelo próprio detentor dos direitos autorais sobre a obra (no caso, o *software*), o que afasta o rendimento em tela do conceito de *royalty*, a teor da regra exceptiva contida na parte final da alínea “d” do já transcrito art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964 (“salvo quando percebidos pelo autor do bem ou obra”). Assim, prevalece a caracterização, já fundamentada, de remuneração de um direito.

## Conclusão

9. 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 Imposto de Renda na Fonte (IRRF) 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, sendo tributados pelo IRRF à alíquota de 15%, conforme art. 72 da Lei nº 9.430, de 1996.

## 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 ao interessado, 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 interessado vier a tomar conhecimento de outra solução de consulta, divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em Brasília (DF), em conformidade com o art. 16 da IN 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).