



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 9ª RF

Solução de Consulta nº 149 - SRRF09/Disit

Data 5 de agosto de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. REMESSA AO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

A remessa ao exterior em pagamento pela aquisição de *softwares* de prateleira obtidos através de *download* na rede mundial de computadores não está sujeita à incidência de IRRF.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.609, de 1998, art. 2º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, inciso XII; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 710; Portaria MF nº 181, de 1989; Solução de Divergência Cosit nº 27, de 2008.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. REMESSA AO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

A remessa ao exterior em pagamento pela aquisição de *softwares* de prateleira obtidos através de *download* na rede mundial de computadores não está sujeita à incidência da Cide/Royalties

Dispositivos Legais: Lei nº 9.609, de 1998, art. 2º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, inciso XII; Lei nº 11.452, de 2007, art. 20; Portaria MF nº 181, de 1989; Solução de Divergência Cosit nº 27, de 2008.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. FATO GERADOR.

A aquisição de programa de computador na modalidade *software* de prateleira desenvolvido e comercializado no exterior e obtido através de *download* na rede mundial de computadores não constitui fato gerador do II.

Dispositivos Legais: Regulamento Aduaneiro, art. 72.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. FATO GERADOR.

A aquisição de programa de computador na modalidade *software* de prateleira desenvolvido e comercializado no exterior e obtido através de

download na rede mundial de computadores não constitui fato gerador do IPI.

Dispositivos Legais: RIPI, arts. 2, parágrafo único e 35.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. FATO GERADOR.

A aquisição de programa de computador na modalidade *software* de prateleira desenvolvido e comercializado no exterior e obtido através de *download* na rede mundial de computadores não constitui fato gerador do Cofins/Importação.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º a 4º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. FATO GERADOR.

A aquisição de programa de computador na modalidade de *software* de prateleira desenvolvido e comercializado no exterior e obtido através de *download* na rede mundial de computadores não constitui fato gerador do PIS/Importação.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º a 4º.

Relatório

A interessada formula consulta sobre a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF, Imposto de Importação – II, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS incidentes sobre a importação de bens e serviços, no pagamento relativo à aquisição de *softwares* no exterior, obtidos através de *download* na rede mundial de computadores (*internet*).

02. Informa que presta serviços na área de engenharia elétrica, com destacada atuação no ramo de projetos, planejamento, assessoria e consultoria. Na execução desses serviços, utilizaria os melhores sistema computadorizados de cálculos e projetos, por isso, teria intenção de importar os *softwares* Multifields e Right of Way da empresa Sestech – Safe Engineering Services and Technologies Ltd – Canadá, que estariam disponíveis no seguinte sítio da rede mundial de computadores: <http://sestech.com/Spanish/Products/SoftPackages/Multifiels.htm>.

03. Afirma que os produtos estão prontos para serem adquiridos através de simples acesso ao sítio, o que os caracterizaria como *softwares* de prateleira.

04. Transcreve o art. 1º da Lei nº 9.609, de 1998, que define o *software*, e manifesta o entendimento de que a sua importação enquadrar-se-ia no item 85.23.21.20 da Tipi.

05. Apesar desse esforço de classificação, informa que a aquisição será efetuada através de baixa dos programas na *internet* e da remessa de uma chave “hardkey”, para que o usuário possa utilizá-los.

06. Argumenta que os *softwares* são adquiridos na forma de *download*, através de transferência eletrônica, de forma que não constituiriam mercadoria. Por outro lado, uma vez que são produzidos em larga escala, na modalidade de cópias múltiplas, seriam “*softwares de prateleira*” (*off the shelf*).

07. Teria dúvida sobre a incidência de alguns tributos federais, sobre os quais passa a discorrer.

08. Menciona inicialmente o II e o IPI, em relação aos quais afirma que não haveria tarifa externa para tributar *softwares* comprados via *download*.

09. Em relação ao PIS e Cofins devidos na importação, argumenta que não haveria base de cálculo para sua cobrança, por falta de base legal. Essa seria também a conclusão da Cosit a quem atribui a autoria das Soluções de Consulta nº 43, de 2009, e 42, de 2010, cujas ementas transcreve.

10. Conclui que apenas a remessa dos valores ao exterior estaria sujeita à tributação. Quanto a esse aspecto, transcreve o art. 710 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, para então aduzir que não se trata de *royalties*, o que afastaria sua aplicação. No mesmo sentido, são os argumentos relativos à incidência da Cide/*Royalties*.

11. Menciona a possibilidade de incidência do IOF/Crédito, e transcreve as ementas de diversos atos, entre os quais a Solução de Divergência Cosit nº 27, de 30 de maio de 2008, para então formular as seguintes perguntas:

É correto os entendimento da Consulente que os tributos referentes a importação software, pronto para ser usado (tipo prateleira) por meio de download, ou seja, baixado diretamente da internet, não incide os Impostos de Importação, Imposto sobre Serviços Industrializados e PIS/COFINS Importação?

Por outro lado, as remessas remetidas ao exterior (Canadá) para pagamento e transferência de dados, também não incide Imposto de Renda na Fonte e CIDE importação, na forma suso transcrita em decorrência da legislação referida e das decisões colacionadas? Incidirá apenas o IOF sobre a referida transferência e câmbio de valores remetidos ao CANADÁ

Fundamentos

12. Inicialmente, registre-se que não foi juntado ao processo o contrato de aquisição dos *softwares*, de forma que não é possível emitir qualquer juízo sobre a sua modalidade. Portanto, a análise será feita em tese, adotando a premissa apresentada de se tratar de programa de prateleira, ou seja, na modalidade cópias múltiplas.

13. 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”. Ao mesmo tempo, 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:

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. (sublinhou-se)

14. 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)

15. 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).”

16. 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.

17. 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 de IRRF nas correspondentes remessas de valores ao exterior.

18. A Solução de Divergência Cosit nº 27, de 30 de maio de 2008, ratificou essa interpretação e manifestou entendimento de que não há incidência de IRRF e da Cide nas remessas efetuadas ao exterior para pagamento pela aquisição de *software* de prateleira.

19. Outra dúvida suscitada diz respeito à incidência do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, e da Cofins-Importação e do PIS-Importação em decorrência da operação de transferência de *software* de prateleira realizada via *download*, sem meio físico.

20. No caso do *software* transferido por meio eletrônico, sem a utilização de suporte físico, verifica-se a inexistência de um bem material que pudesse ser entendido como mercadoria. Não está, assim, o *software* passível de classificação na Tabela de Incidência do IPI - Tipi. Conforme determina o parágrafo único do art. 2º do Regulamento do IPI - Ripi/2010 (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010), o campo de incidência do IPI abrange todos os produtos com alíquotas, ainda que zero, relacionados na Tipi. Logo, como o *software*

sem suporte físico não tem um código na Tipi para incluí-lo, é de se concluir que não é abrangido pelo campo de incidência do IPI.

21. Além disso, o fato gerador desse tributo seria o desembaraço aduaneiro do produto, ou sua saída do estabelecimento industrial (art. 35), o que não ocorre no caso em questão.

22. No mesmo sentido, pela leitura dos arts. 1º a 4º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que instituiu o PIS e Cofins incidentes sobre a importação, vê-se que, na incidência sobre importação de bens, o fato gerador desses tributos só ocorre na sua entrada no território nacional vinculada a uma declaração de importação (art. 4º).

23. Também o II tem seu fato gerador vinculado à entrada de mercadoria no território aduaneiro (art. 72 do Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009), fato que só se caracteriza com bem corpóreo.

Conclusão

24. À vista do exposto, conclui-se que a remessa ao exterior em pagamento pela aquisição de *softwares* de prateleira obtidos através de *download* na rede mundial de computadores não está sujeita à incidência de IRRF e de Cide/Royalties, e, não havendo entrada no território nacional de bem corpóreo vinculado a uma declaração de importação, não ocorre o fato gerador do Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS/Importação e Cofins/Importação.

Propõe-se o encaminhamento deste processo ao XXXXXX para ciência da interessada.

Documento assinado digitalmente
DIONE JESABEL WASILEWSKI
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

De acordo. Encaminhe-se conforme proposto.

Documento assinado digitalmente
MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Chefe da Divisão de Tributação
Competência delegada pela Portaria SRRF09 nº 794, de 11/10/2011
(DOU de 18/10/2011)