



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
8ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº *****	SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 46 , de 16 de fevereiro de 2007	
INTERESSADO *****	CNPJ/CPF *****	
DOMICÍLIO FISCAL *****		

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: REMESSA AO EXTERIOR - Programas de Computador (*Software*).

Não estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na Fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador – *software* (por meio de *download*), para uso próprio, quando forem produzidos em larga escala e de maneira uniforme e colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, sem envolvimento de direitos autorais, por se tratar de aquisição de mercadorias.

Nos casos em que a operação de importação se der por meio de licença de uso de programa de computador – *software*, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração mensal, por caracterizarem pagamento de *royalties*, estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na Fonte à alíquota de 15%.

Dispositivos Legais: Art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24.08.2001; art. 2º da Lei nº 10.168, de 29.12.2000 (alterado pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19.12.2001); e arts. 682, I, e 710 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (repblicado em 17.06.1999).

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ementa: INCIDÊNCIA - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide.

A empresa que pagar, creditar, entregar, empregar, ou remeter importâncias ao exterior a título de *royalties*, pela licença de uso de programa de computador - *software*, está sujeita ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.168, de 2000.

Dispositivos Legais: Art. 2º da Lei nº 10.168, de 29.12.2000 (alterado pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19.12.2001) e art. 10 do Decreto nº 4.195, de 11.04.2002.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS (Programas de Computador) – Licença de Uso.

FATO GERADOR

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração mensal pelo direito de uso dos programas de computador - *software*, constituem fato gerador da Cofins, por se tratar de serviço executado no exterior, cujo resultado se verifica no país.

BASE DE CÁLCULO

Constitui base de cálculo da Cofins, o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições.

Dispositivos Legais: Arts. 1º, 3º, 4º e 7º da Lei nº 10.865, de 30.04.2004.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS (Programas de Computador) - Licença de Uso.

FATO GERADOR

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração mensal pelo direito de uso dos programas de computador - *software*, constituem fato gerador da contribuição para o PIS/Pasep, por se tratar de serviço executado no exterior, cujo resultado se verifica no país.

BASE DE CÁLCULO

Constitui base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições.

Dispositivos Legais: Arts. 1º, 3º, 4º e 7º da Lei nº 10.865, de 30.04.2004.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A 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).

RELATÓRIO

Em consulta protocolizada em 29.08.2006, a interessada (por intermédio de sua procuradora) informa que: (i) conforme disposto na Cláusula Terceira de seu Contrato Social, desenvolve atividades de prestação de serviços de engenharia, nas sub-áreas civil, química, elétrica e mecânica, mediante a consecução de projetos, consultorias, planejamentos, orçamentos, administração e fiscalização, sem prejuízo de outras atividades correlatas e inerentes ao desempenho de sua atividade fim; (ii) para elaboração desses projetos, periodicamente importa programas de computador (*softwares*), que não são especialmente desenvolvidos para suas atividades ou para elas adaptadas, mas estão à disposição do mercado em geral, para que sejam adquiridos sem adaptações a características especiais dos adquirentes; e (iii) o ingresso desses *softwares* ocorre de variadas formas, como por “*download*” e operações “*door to door*”.

2. Quanto ao aspecto tributário, esclarece que no caso de importação realizada por meio de: (i) “*download*”, nas datas acordadas com o exportador, realiza o pagamento, promovendo a liquidação do contrato de câmbio, momento no qual é feita a retenção do imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%; (ii) contrato de *leasing* das licenças de uso, em que a empresa paga um valor relativo ao “aluguel”, mensalmente, para a empresa exportadora do *software*, efetuando a retenção e o pagamento do IR-Fonte, no mês; e (iii) suporte físico, por exemplo: CD-ROM, não efetua a retenção do IR-Fonte, tributando apenas o suporte físico do *software*.

3. Afirma que, levando em conta essas variáveis concretas, além de outras que podem vir a se configurar, bem como a periodicidade com a qual adquire esses *softwares* no exterior, e diante do desejo de honrar de forma cabal seus compromissos perante as autoridades fazendárias, solicita orientação sobre a legislação tributária aplicável na importação de *softwares* de prateleira, por meio de “*download*”, formulando as seguintes indagações:

- “i) nas remessas de dinheiro para pagamento de importação de *softwares* de cópias múltiplas e/ou valor mensal do *leasing* da licença de uso, *ie*, que não são adaptados às necessidades dos adquirentes, estando à disposição do mercado em formato *standard*, por *download*; há a incidência do imposto de renda retido na fonte, na forma do art. 710 do RIR/1999;
- ii) em caso de resposta positiva a “i”, essa remessa configura-se como pagamento de *royalties*, nos termos do art. 52 do Decreto nº 3.000, de 1999, e nas disposições contidas na Lei nº 9.609, de 1998 (Lei do *Software*);

- iii) em caso de resposta positiva a “i” e nos termos de “ii”, a materialidade da contribuição sobre intervenção no domínio econômico sobre transferência de tecnologia coincide com a do imposto de renda retido na fonte, ou seja, a contribuição incide sobre remessas ao exterior para pagamento de *royalties*. Se a resposta é afirmativa, podemos entender que se há sujeição passiva ao imposto de renda, haverá de contribuição de intervenção no domínio econômico;
- iv) a aquisição de programas de computador *standard*, que não são adaptados às necessidades do adquirente, sendo vendidos para o mercado em geral e em larga escala, envolve aquisição de serviços. Em caso positivo, estamos diante de hipótese de incidência de PIS e Cofins incidentes sobre a importação de serviços;
- v) no caso de se considerar incidentes PIS e Cofins sobre a importação de *softwares* de cópias múltiplas, como deverá ser interpretado e aplicado ao caso concreto, o enunciado prescritivo da Lei nº 10.865, que dispõe que a exação incide sobre “serviços executados no exterior, cujo resultado se verifique no País”;
- vi) no caso de respostas negativas a todos os questionamentos anteriores, quais os tributos que incidem no caso de importação de *softwares* de cópias múltiplas, disponibilizados ao mercado em geral, em seu formato *standard*, que ingressam no País por *download*, ou seja, sem circular fisicamente pelo território nacional; e
- vii) nas hipóteses dos *upgrades*, concebidos como atualização de versão dos programas de computador, que são acessórios à matriz do programa inicialmente adquirido, podemos entender aplicável a mesma sistemática de tributação estabelecida no presente processo de consulta. Em caso negativo, as atualizações de um programa de computador possuem natureza distinta em relação ao programa de computador matriz.”

4. Depois de apresentar suas dúvidas, tece um extenso arrazoado sobre a natureza jurídica do *software* e as categorias existentes (programas de cópias múltiplas ou *standard*, programas por encomenda e programas adaptados ao cliente). Cita a definição dada pelo Supremo Tribunal Federal - STF no RE 176.626-3/SP para os *softwares* do tipo: “de prateleira”, “por encomenda” e “adaptado ao cliente”, concluindo que pouco importa a manifestação ou suporte físico do programa de computador – o tipo de mídia em que é veiculado ou se dela prescinde, sendo transferido por *download*, porque o suporte físico, por si só, não revela a qualidade de programa de computador *standard*, por encomenda, ou customizado.

5. Ao se manifestar sobre o “*software* de cópias múltiplas” cita novamente o entendimento do STF no RE 176.626-3/SP.

6. Quanto a “cessão de uso desse direito”, afirma que no direito brasileiro está expressamente previsto no art. 9º da Lei nº 9.069, de 1998, concluindo que; (i) um dos elementos do qual dispomos para analisar a categoria na qual um *software* enquadra-se, é pela

análise de seu contrato, em que constará quais parcelas do direito do proprietário são cedidas a terceiros; e (ii) o índice seguro para avaliar se está diante ou não de um *software* de cópias múltiplas, é a parcela de direitos transferidas ao contratante.

7. No tocante à legislação tributária federal que rege o assunto, transcreve, na íntegra a Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989, afirmando que nas situações em que há importação do programa de computador através da mídia, como é o caso do CD-ROM, a forma de tributação dessas atividades de importação é pacífica, porque a legislação é absolutamente clara quanto à obrigação tributária. No entanto, não se pode dizer o mesmo das importações de programas de cópias múltiplas, que são importados por *download*, ou seja, através de uma sistemática em que, conforme comentado, não se está diante nem de um bem, nem de estabelecimento corpóreos, em que não há disposição normativa expressa, que trate da tributação de programas de computador de cópias múltiplas, que ingressem no País por meio de *download*.

8. Ainda no tocante à importação por meio de *download*, afirma que muito embora não haja dispositivo que literalmente disponha acerca do tema, diante da atual legislação brasileira federal e dos entendimentos que foram encampados pela doutrina e jurisprudência, essa modalidade de importação também não está sujeita aos tributos incidentes sobre as outras modalidades de programas de computador, porque a forma em que se dá a transferência do bem ao seu adquirente não é condição necessária e nem suficiente para desnaturar a sua característica de programa de cópias múltiplas.

9. Entende que: (i) as remessas para pagamento de *royalties* por licenciamento de uso de *software* estão sujeitas à incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, à alíquota de 15%, nos termos dos arts. 682 e 710 do Decreto nº 3.000, de 1999; e (ii) de acordo com a Portaria MF nº 181, de 1989, estão sujeitos ao IRRF “os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computador – *softwares*, para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade cópia única”. Diante disso, o Fisco Federal tem entendido que as remessas de valores ao exterior estão sujeitas à retenção de 15% a título de IRRF, excluindo-se aquelas destinadas ao pagamento de *softwares* de prateleira, ou seja, fica sujeito à retenção apenas o pagamento relativo ao *software* desenvolvido sob encomenda ou customizado.

10. Após transcrever os arts. 710 e 682 do Decreto nº 3.000, de 1999, que tratam da incidência do IRRF no pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa ao exterior a título de *royalties*, transcreve também o art. 52 do mesmo decreto, destacando o seu inciso IV, que define *royalties* como rendimentos decorrentes de uso, fruição ou exploração de direitos, para ao final concluir que apesar de estar sofrendo retenção do IRRF na liquidação do contrato de câmbio para as remessas do pagamento ao exportador pela aquisição de *softwares* considerados de cópias múltiplas, a legislação do imposto de renda (demonstrada) aponta para a não-incidência desse tributo.

11. Argumenta que, talvez, uma das maiores fontes de confusão nessa matéria, refira-se à questão do pagamento pelo “contrato de licença pelo direito de uso”,

denominação empregada para o tipo contratual que transfere parcela dos direitos sobre o programa de computador, que não se confunde com *royalty*, pois mesmo nos *softwares* de cópias múltiplas, pode-se dizer que há esse tipo contratual, ainda que com configuração distinta das demais modalidades. No caso de cópias múltiplas, o contrato de licença pelo direito de uso é bastante restrito, não cedendo ao contratante nenhuma parcela dos direitos autorais.

12. No intuito de demonstrar o entendimento da Secretaria da Receita Federal, de que ocorre a incidência do IRRF apenas sobre as remessas relativas a “*softwares* cópia única”, transcreve ementas de várias Soluções de Consulta proferidas pelas divisões de tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal na 6ª, 7ª, 8ª e 10ª Regiões Fiscais.

13. Para efeito de análise da regra-matriz de incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide sobre transferência de tecnologia, afirma que todas as argumentações tecidas ao imposto de renda devem ser encampadas, destacando que: (i) segundo o disposto na Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, considera-se “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; e (ii) a partir de 1º de janeiro de 2002 (vigência da Lei nº 10.332, de 2001), passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhante 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.

14. Alega que há muita discussão entre os doutrinadores sobre a incidência da Cide nas remessas ao exterior referentes a contratos de licenciamento de uso de *software*, uma vez que, a rigor, esses contratos não implicarão em todas as hipóteses, em transferência de tecnologia, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.609, de 1998 (Lei do *Software*), destacando que o Decreto nº 4.195, de 2004, ao regulamentar a contribuição, não elenca como hipótese de incidência os contratos de licenciamento de uso de *software*.

15. Entretanto, segundo o Fisco, há incidência da Cide nos contratos de licenciamento de uso de *software*, com fundamento na Lei nº 10.168, de 2000 (alterada pela Lei nº 10.332, de 2001), porque se entende que a transferência de tecnologia equivaleria ao pagamento de *royalties* ao exterior. Para demonstrar o entendimento do Fisco transcreve ementas de Soluções de Consulta proferidas pelas divisões de tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal na 7ª e 8ª Regiões Fiscais, concluindo que para a Secretaria da Receita Federal, o fundamento para a incidência da Cide é o mesmíssimo dos casos de IRRF para remessas ao exterior para pagamento de programa de computador de cópia única. Diante disso, conclui-se que, segundo o entendimento do Fisco, se ocorrer a hipótese de incidência do IRRF, também ocorrerá a incidência da Cide relativa à transferência de tecnologia.

16. Depois de comentar a legislação tributária que instituiu a Cide e demonstrar o entendimento do Fisco a respeito de tal contribuição, conclui que resta claro que apenas nos casos de pagamentos de “*software* – cópia única”, sob encomenda, ou customizados

estão sujeitos à incidência da referida contribuição, excluindo-se desta incidência os pagamentos referentes a aquisição de *softwares* de prateleira.

17. Finalmente, para esgotar seus questionamentos quanto à incidência de tributos federais, afirma que é necessário abordar a questão da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a importação de serviços, instituídas pela Lei nº 10.865, de 2004, argumentando que:

(i) o critério material de tais contribuições é a importação de serviços provenientes do exterior, prestados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, executados no País, ou executados no exterior, cujo resultado se verifique no País;

(ii) o critério temporal é o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado, devendo ser paga pelo beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior; e

(iii) a base de cálculo é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do IRRF, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições, sobre a qual incidirá as alíquotas de 1,65% (PIS/Pasep - Importação) e 7,6% (Cofins - Importação), de acordo com a fórmula da Instrução Normativa SRF nº 572, de 22 de novembro de 2005.

18. Aduz que, tal como no caso da Cide, a Secretaria da Receita Federal tem entendido que, caso o importador tenha assumido o ônus do IRRF, que seria, na verdade, devido pelo prestador de serviço, através de retenção na fonte, o valor deverá ser incluído na base de cálculo das contribuições, conforme se verifica nas ementas das Soluções de Consulta nºs 37 e 45, ambas proferidas em março de 2006 pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal na 6ª Região Fiscal.

19. Afirma ainda que há autores os quais entendem que as regras a serem observáveis, no caso, são as regras da Lei Complementar nº 116, de 2003, relativas ao ISS, até porque a Lei nº 10.865, de 2004, faz menção às alíquotas de ISS, para o cálculo do PIS e da Cofins incidentes sobre as importações, concluindo que, em matéria de *royalties*, relevante para o caso em questão, verifica-se que há incidência de IRRF e Cide. No entanto, o Fisco Federal, com base nos arts. 1º e 3º da Lei nº 10.865, de 2004, ao publicar a Solução de Consulta nº 90, de 11 de março de 2005, proferida pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal na 9ª Região Fiscal, fixou entendimento no sentido de que há a incidência da contribuição para o PIS - Importação e da Cofins - Importação sobre os pagamentos efetuados a residentes ou domiciliados no exterior, a título de *royalties*.

20. Por fim, transcreve a ementa das Soluções de Consulta nº 60, de 2003 (proferida pela 9ª Região Fiscal) e nº 343, de 2005 (proferida pela 6ª Região Fiscal), concluindo que: (i) em ambas as respostas ficou entendido que o conceito de *royalty* seria atinente à exploração de direitos autorais e, portanto, que extravasaria o conceito jurídico de “prestação de serviços”, de sorte que não ocorreria o fato gerador do PIS e da Cofins incidentes

nas importações de serviços, o que, entende correto; (ii) por se tratar de importação de programas de cópias múltiplas, que não envolve pagamento de *royalties*, não se configura a hipótese de incidência do IRRF e da Cide; e (iii) tampouco deve-se considerar que o pagamento realizado em contrapartida à aquisição de tais programas configure remuneração pela prestação de serviços.

21. No intuito de justificar o seu entendimento, transcreve às fls. 34/39, a manifestação do Superior Tribunal de Justiça, no Resp 123022/RS, anexando ainda às fls. 72/87, cópia do contrato de fornecimento de licença de uso de *software* e da atualização das referidas licenças.

FUNDAMENTOS LEGAIS

22. Preliminarmente, é importante ressaltar que na petição apresentada a consulente afirma realizar importação de programas de computador (*software*) de cópias múltiplas, disponibilizados ao mercado em geral, em seu formato *standard*, que ingressam no País por meio de “*download*”, destacando que em “várias ocasiões é realizada por meio de contrato de *leasing*”, fato este comprovado pelo contrato anexado por cópia às fls. 72/87, firmado com a empresa “*****”, com sede nos Estados Unidos da América. Entretanto, da análise do citado contrato, depreende-se que a consulente realiza a importação, para uso próprio, de programas de computador - *softwares* criados por empresa localizada no exterior, mediante o fornecimento de licenças de uso e suas atualizações.

22.1 É de se destacar que a consulta versa também sobre a aquisição de *upgrades*, concebidos pela empresa estrangeira, para atualização do programa inicialmente adquirido.

23. Inobstante a informação da consulente de que se tratam de programas de computador (*softwares*) colocados à disposição de qualquer interessado, sem adaptações especiais ao usuário, denominados programa de cópias múltiplas, adquiridos para uso próprio, antes de passar à análise dos aspectos tributários é imprescindível saber se a negociação de tais programas tem a natureza jurídica de prestação de serviços ou de compra de mercadoria.

24. A jurisprudência ao tratar de conflito na incidência do ICMS e do ISS, consoante acórdão do STJ (Diário da Justiça - DJ de 12.10.1997, págs. 54.729/30), vem cristalizando o seguinte entendimento:

“1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de **contratos de cessão ou licença de uso de determinado software** fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado **prestação de serviços**, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24 da Lista de Serviços, anexo ao DL 406/68).

2 - Se, porém, tais programas de computação são feitos **em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer do**

povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação, etc.), sujeitando-se, portanto, ao ICMS.”(grifou-se.)

24.1 No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal - STF, no Acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP, DJ de 11.12.1998, assim se posicionou:

“(…).

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.”

24.2 A distinção entre serviço e mercadoria estabelecida nos referidos acórdãos vale também para o assunto ora versado, na medida em que o imposto de renda na fonte, a Cide, a contribuição para o PIS/Pasep (Importação) e a Cofins (Importação) incidirão quando o remetente dos valores estiver contratando direito autoral (*royalty*), que constitui serviço. Quando a operação relacionar-se à compra de *software* enquanto mercadoria, incidirá o Imposto de Importação, o Imposto sobre Produtos Industrializados, a contribuição para o PIS/Pasep (Importação) e a Cofins (Importação) sobre o suporte físico, desde que tal valor esteja destacado no documento fiscal de aquisição.

24.3. A diferença pode ser verificada pela espécie de contrato da operação: de cessão ou licença dos direitos de uso, fruição ou disposição pertencentes ao autor ou detentor da obra (serviço), ou de compra e venda (mercadoria), lembrando que nos dois casos (serviço e mercadoria) pode haver comercialização posterior. No primeiro caso, a comercialização só poderá ser feita se o direito de dispor estiver previsto no contrato de direitos autorais; autorizada a comercialização, o *software* será fornecido ao cessionário ou licenciado em cópias múltiplas para simples revenda, ou em cópia única, para reprodução (contrato de edição). No segundo caso, os programas são adquiridos, via de regra, em cópias múltiplas, e, por tratar-se desde logo de mercadorias, poderão ser comercializados livremente, ressalvada a reprodução, normalmente proibida.

25 Pelo fato de o contrato anexado por cópias às fls.72/87, evidenciar o fornecimento de programas de computador - *softwares* criados por empresa localizada no exterior, mediante aquisição de: licenças de uso e suas atualizações, cabe tecer algum

comentário sobre a definição da expressão “*royalties*”, que no caso dos *softwares*, caracteriza a remuneração dos direitos autorais.

25.1 A Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, ao dispor sobre “direitos autorais”, assim estabelece:

“Art. 1º Esta Lei regula os direitos autorais, entendendo-se sob esta denominação os direitos de autor e os que lhes são conexos.

Art. 2º Os estrangeiros domiciliados no exterior gozarão da proteção assegurada nos acordos, convenções e tratados em vigor no Brasil.

Parágrafo único. **Aplica-se o disposto nesta Lei aos nacionais ou pessoas domiciliadas em país que assegure aos brasileiros ou pessoas domiciliadas no Brasil a reciprocidade na proteção aos direitos autorais ou equivalentes.**

(...)

Art. 7º **São obras intelectuais protegidas** as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou 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.

(...). (grifou-se)

25.2 A legislação específica de que trata o § 1º do art. 7º da Lei nº 9.610, de 1998, é a Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, bem como de sua comercialização no País. Segundo o disposto no § 4º do art. 2º desta lei, os direitos por ela atribuídos ficam assegurados aos estrangeiros domiciliados no exterior.

25.3 No tocante aos direitos autorais, tal diploma legal assim determina:

“Art. 4º Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.

(...)

§ 2º Pertencerão, com exclusividade, ao empregado, contratado de serviço ou servidor os direitos concernentes a programa de computador gerado sem relação com o contrato de trabalho, prestação de serviços ou vínculo estatutário, e sem a utilização de recursos, informações tecnológicas, segredos industriais e de negócios, materiais, instalações ou equipamentos do empregador, da empresa ou entidade com a qual o empregador mantenha contrato de prestação de serviços ou assemelhados, do contratante de serviços ou órgão público.

(...)

Art. 5º Os direitos sobre as derivações autorizadas pelo titular dos direitos de programa de computador, inclusive sua exploração econômica, pertencerão à pessoa autorizada que as fizer, salvo estipulação contratual em contrário.” (grifou-se)

25.4 Analisando os dispositivos citados e transcritos no subitem 25.3, tem-se que o titular dos direitos autorais sobre um programa de computador pode explorá-lo economicamente. Para fins de exploração econômica, tem-se que a transferência desses direitos autorais pode ocorrer de diversas formas, desde a alienação de todos os direitos até a venda de um produto (*software* de prateleira). Segundo a Lei nº 9.609, de 1998, essa exploração pode ocorrer mediante a celebração de contratos de uso, de comercialização e de transferência de tecnologia, conforme dispõe a Lei nº 9.609, de 1998, em seus arts. 9º, 10 e 11.

26. No caso em tela, apesar de a consulente afirmar que os programas de computador – *softwares* por ela importados não são especialmente desenvolvidos para suas atividades ou para ela adaptados, mas sim colocados à disposição do mercado para aquisição de qualquer interessado, por outro lado, afirma que em várias ocasiões a importação é realizada por meio de contrato de *leasing* das licenças de uso e que o pagamento se dá na forma de “aluguel” (fato este comprovado no contrato anexado por cópias às fls.72/87). Diante disso, é de se concluir que a consulente realiza a importação, para uso próprio, de *softwares* criados por empresa localizada no exterior, mediante o fornecimento de licenças de uso e suas atualizações.

27. Sendo assim, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas à empresa fornecedora das licenças de uso dos referidos programas e suas atualizações, correspondem pagamentos de direitos autorais a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, de que trata o item 1 da Portaria MF nº 181, de 1989, devendo, portanto, incidir o imposto de renda na fonte.

28. Nesse ponto, é importante esclarecer que a tributação do imposto de renda na fonte incidente sobre *royalty*, é a prevista na Medida Provisória nº 2.062-60, de 30 de novembro de 2000, que assim dispõe:

"Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de *royalties*, de qualquer natureza.

§ 1º Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2001, a alíquota de que trata o *caput* passa a ser de vinte e cinco por cento.

§ 2º A alíquota referida no parágrafo anterior e a aplicável às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, será reduzida para quinze por cento, na hipótese de instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre essas mesmas importâncias.

§ 3º A redução de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á a partir do início da cobrança da referida contribuição.” (grifou-se)

29. Tal contribuição foi instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000. Após a criação da referida contribuição constata-se através da Medida Provisória nº 2.062-63, de 23.02.2001 (que corresponde a 3ª reedição da Medida Provisória nº 2.062-60, de 30.11.2000) que houve alteração no texto do art. 3º para contemplar com a redução de alíquota de imposto de renda na fonte apenas as importâncias pagas a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e de *royalties* de qualquer natureza.

30. Quanto à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, assim dispõe:

“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.

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo.

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.”

31. O Decreto nº 3.949, de 03 de outubro de 2001, ao regulamentar a Lei nº 10.168, de 29.12.2000, no art. 8º, determinava que “a contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de *royalties*...”, dispondo em seu parágrafo único que os contratos deverão estar averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e registrados no Banco Central do Brasil (Bacen).

32. Analisando o disposto no art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, e no art. 8º do referido decreto, acima transcritos, verifica-se que a Contribuição de Intervenção no Domínio

Econômico é devida, a cada mês, sempre que houver pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa a título de *royalties*, seja relativo a contrato de fornecimento de tecnologia ou de licenças, e que tais contratos devem estar averbados no INPI e registrados no Bacen.

33. Convém destacar ainda que no Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002 (que revogou o Decreto nº 3.949, de 2001), ao ser regulamentado o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000 (com as alterações introduzidas pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 2001), no art. 10, foi reescrito o art. 8º do Decreto nº 3.949, de 2001, acrescentado o inciso III (serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes) e suprimido o seu parágrafo único (averbação no Inpi e registro no Bacen). Assim, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior a título de *royalties* pela remuneração de contrato de licença de uso de programas de computador – *softwares* para uso próprio, ficam sujeitos ao pagamento da referida contribuição, calculada à alíquota de 10% (dez por cento), ainda que o contrato não tenha sido averbado no Inpi e registrado no Bacen.

34. Em relação à contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, na importação, as mesmas incidem tanto na importação de bens quanto na de serviços (art. 1º, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004). Para os *softwares* (programas de computador) que a consulente importa, as referidas contribuições incidem no pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa ao exterior a título de pagamento pela licença de uso (*royalties*), por caracterizar importação de serviços. A Lei nº 10.865, de 2004, assim dispõe:

“Art. 1º **Ficam instituídas a Contribuição** para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente **na Importação** de Produtos Estrangeiros ou **Serviços - PIS/PASEP-Importação** e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social **devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação**, com base nos arts. 149, §2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, §6º.

§ 1º **Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior** prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, **nas seguintes hipóteses:**

I - executados no País; ou

II - **executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.**

(....)

Art. 3º **O fato gerador será:**

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

II - **o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.**

(....)

Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;

(.....)

IV - na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de que trata o inciso II do *caput* do art. 3º desta Lei.

(....)

Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do *caput* do art. 3º desta Lei; ou

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do *caput* do art. 3º desta Lei.” (grifou-se)

35. Analisando os dispositivos legais citados e transcritos, constata-se que o fato gerador das contribuições no pagamento de *royalties* é o previsto no art. 3º, II.

36. Quanto à importação das atualizações (“*upgrades*”) deve ser dispensado o mesmo tratamento dado aos *softwares* matrizes, desde que a importação seja realizada nos mesmos moldes, ou seja, para uso próprio e mediante pagamento pela licença de uso (*royalties*). Caso contrário, se a atualização da versão original for específica para a consulente, deixa de ser considerada “licença de uso”, devendo ser considerada “prestação de serviços técnicos especializados”, também passível de tributação pelo Imposto de Renda na Fonte, Cide, contribuição para o PIS/Pasep – Importação e Cofins - Importação.

37. Por fim, no tocante aos impostos incidentes na importação, pelo fato de o contrato (fls.74) evidenciar que ocorre “embarque dos meios físicos gravados com os referidos programas”, contrariamente ao que foi informado pela consulente de que “a importação se dá por meio de *download*”, cabe informar que incide:

- a) o Imposto de Importação (II) sobre mercadoria estrangeira que entrar no território aduaneiro;
- b) o IPI, sobre produtos industrializados de procedência estrangeira; e
- c) a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, na entrada de bens estrangeiros no território nacional (art. 3º, I, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004).

37.1. Ainda em relação à importação de bens estrangeiros, cabe esclarecer que para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições, deve-se observar os esclarecimentos contidos na Instrução Normativa SRF nº 572, de 22 de novembro de 2005,

ressaltando-se que na aplicação da fórmula do art. 1º, I, dessa instrução normativa deve-se levar em conta que a base para cálculo do Imposto de Importação (II) será o valor do suporte físico propriamente dito, sendo obrigatório o destaque desse valor no documento de aquisição do programa de computador, na forma do art. 81 do RA/2002.

CONCLUSÃO

38. Diante do exposto, responde-se à consultante que:
- a) não estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na Fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador – *software* (por meio de *download*), para uso próprio, quando forem produzidos em larga escala e de maneira uniforme e colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, sem envolvimento de direitos autorais, por se tratar de aquisição de mercadorias;
 - b) estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na Fonte, à alíquota de 15%, e ao pagamento da Cide, à alíquota de 10%, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração mensal pela licença de uso de programa de computador – (*software*) para uso próprio, por caracterizarem *royalties*; e
 - c) estão sujeitas à incidência da contribuição para o PIS/Pasep (Importação) e a Cofins (Importação), as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de *royalties*, por caracterizarem importação de serviços.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

39. Encaminhe-se à Delegacia da Receita Federal *****, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

Desta solução de consulta não cabe recurso nem pedido de reconsideração. Cabe, entretanto, recurso de divergência à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), no prazo de 30 dias contados da ciência deste ato, mediante prova de solução diversa relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, sem efeito suspensivo.

São Paulo, ____/____/2007.

Fls. 16

Hamilton Fernando Castardo
Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/G N° 1.193/2004 (DOU de 11/10/2004)
Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)
alterada pela Portaria SRRF 0800/G n° 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

MLE/mash