



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

PROCESSO Nº *****	SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 63, de 07 de abril de 2006
INTERESSADO *****	CNPJ/CPF *****
DOMICÍLIO FISCAL *****	

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: REMESSAS PARA O 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* produzidos em larga escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, sem envolver rendimentos de direitos autorais, por tratar-se de mercadorias.

No entanto, se caracterizar remuneração pela cessão ou licença de uso de *software*, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior, ficam sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, por se tratar de pagamento de *royalties*.

Dispositivos Legais: Art. 710 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999); e Portaria MF nº 181, de 28.09.1989.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ementa: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide).

INCIDÊNCIA

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

BASE DE CÁLCULO

A contribuição incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de *royalties*.

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.

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 25.01.2006, a interessada (por intermédio de seu representante legal) informa que no estrito cumprimento de seus objetivos sociais tem como objetivo a realização com finalidade específica, única e exclusiva, sob o regime de concessão, a exploração da malha rodoviária de ligação entre ***** e a divisa com o estado de ***** (***** e entre ***** e *****), incluindo a execução, gestão e fiscalização dos serviços delegados e os de apoio ao serviço não delegado e os serviços complementares, como conceituados em edital de licitação de nº ***** do Departamento de Estradas de Rodagem de São Paulo – DER/SP.

2. Esclarece que: (i) para execução dos serviços mencionados promoveu a importação de CD's ROM (*software* de monitoramento em rodovias), considerados não específicos, objetivando a utilização de *software* para funcionamento dos painéis de sinalização variável por fibra ótica, para tráfego rodoviário; e (ii) os referidos CD's contemplam em seu conteúdo *software* não específico, também utilizado por demais empresas do mesmo ramo de atuação.

3. Argumenta que à luz de entendimentos exarados pela Secretaria da Receita Federal, através de diversas soluções de consulta, considera-se *software* o bem imaterial, fruto da intelectualidade humana, expresso no conjunto de instruções usadas para operar aparelhos de tratamento da informação.

4. Com base nas Leis nº 10.168, de 2000, e nº 10.332, de 2001, e na Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989, tece algumas considerações em relação à incidência da Cide e do Imposto de Renda Retido na Fonte, afirmando que: (i) promoveu a importação de CD's, devidamente registrada em Declaração de Importação – DI; (ii) recolheu todos os tributos (II, IPI, ICMS, PIS/Pasep e Cofins) incidentes sobre o preço dos bens físicos; e (iii) na remessa de capital ao fornecedor efetuou a retenção apenas do imposto de renda, no valor de R\$ 109.680,12.

5. Quanto a obrigatoriedade do pagamento da Cide afirma não ter firmado entendimento, uma vez que o referido *software* não é específico e/ou individualizado (*software* de cópia única), já que é utilizado por outras empresas atuantes no ramo de concessão rodoviária, estando à disposição para comercialização (*software* de múltiplas cópias).

6. Alega que, consoante o entendimento exarado em diversas soluções de consultas (das quais transcreve as ementas), não há que se falar na incidência do imposto de renda e da Cide, quando a importação de *software* se equiparar à compra de mercadoria – *software* de prateleira.

7. Ressalta ainda que, na hipótese de obrigatoriedade de pagamento da Cide incidente sobre a importação do referido *software*, resta o questionamento quanto a necessidade ou não de inclusão do valor do imposto de renda já pago, na base de cálculo da referida contribuição.

8. Por fim, pergunta:

- a) se está correto o procedimento/entendimento adotado, isto é, apenas o recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre a referida importação de *software*;
- b) se deverá também recolher a Cide na operação descrita;
- c) se está dispensada do pagamento de ambos os tributos (Cide e IRRF) em tal operação, por ser equiparada à importação de mercadoria; e
- d) caso haja incidência da Cide, se o IRRF pago na operação de importação deve ser incluído em sua base de cálculo.

FUNDAMENTOS LEGAIS

9. Preliminarmente é importante ressaltar que a consultante, por um lado afirma que os CD's ROM importados, contendo *software* de monitoramento em rodovias, não é específico, isto é, são também utilizados pelas demais empresas do mesmo ramo de atuação; por outro lado, informa que recolheu todos os tributos (II, IPI, ICMS, PIS/Pasep e Cofins) incidentes sobre o preço dos bens físicos, e que ao realizar a remessa ao fornecedor estrangeiro efetuou a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte.

10. Assim sendo, como não ficou demonstrado que tipo de transação está sendo remunerada, antes de analisar o aspecto tributário da questão é imprescindível comentar as recentes decisões, tanto do Superior Tribunal de Justiça (STJ) como do Supremo Tribunal Federal (STF), que analisaram questões relativas a conflitos de competência entre Estados e Municípios na tributação dos *softwares*.

10.1 O STJ, em acórdão proferido em 04 de março de 1996, no Recurso em Mandado de Segurança nº 5.934 - RJ, assim decidiu, por unanimidade de votos:

"- os programas de computador, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência de ICMS;
- os programas elaborados especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS."

10.2 Em 10 de novembro de 1998, foi proferido acórdão no Recurso Extraordinário nº 176.626-3 - SP, pelo STF, no qual os Ministros da Primeira Turma, por

unanimidade, decidiram da mesma forma que o STJ, estabelecendo que os programas feitos por encomenda sujeitar-se-iam ao ISS, enquanto os chamados *softwares* de "prateleira", produzidos em série e comercializados no varejo, por constituírem mercadorias postas no comércio, estariam sujeitos ao ICMS.

11. 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 e a Cide 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 (II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), 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.

12. 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.

13. Aqui, cabe ressaltar que para concluir se há ou não incidência do Imposto de Renda na Fonte e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, faz-se necessário verificar (com base nos esclarecimentos apresentados) qual a remuneração que está sendo paga, creditada, entregue, empregada ou remetida a residente ou domiciliado no exterior. Alertando-se que no caso de contrato de licença de uso de programas de computador, criados e licenciados por empresa localizada no exterior, o pagamento efetuado caracteriza rendimentos correspondentes à exploração comercial, ou seja, *royalty*.

14. Tratando-se de pagamento de *royalty*, no tocante à incidência do imposto de renda na fonte, há que se observar o disposto 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)

15. 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.

16. 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.”

17. 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 e registrados no Banco Central do Brasil.

18. 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 Instituto Nacional da Propriedade Industrial (Inpi) e registrados no Banco Central do Brasil (Bacen).

19. 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*, 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.

20. No tocante a base de cálculo, constata-se que o § 3º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29.12.2000, elegeu como tal os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a título de remuneração devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso, adquirente de conhecimentos tecnológicos, signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia.

20.1 Nesse ponto, cabe destacar que na legislação tributária, atualmente vigente, não há previsão legal determinando a inclusão ou exclusão do imposto de renda retido na fonte, na apuração da base de cálculo da referida contribuição. Assim sendo, conclui-se que a base de cálculo corresponde aos valores brutos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos à pessoa jurídica domiciliada no exterior.

21. Quanto a aplicação da Portaria MF nº 181, de 28.09.1989 (DOU de 29.09.1989), a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), através de pareceres, tem reiterado o entendimento de que não sofrem a incidência prevista nos arts. 554 e 555 do RIR/80 (art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999) os rendimentos pagos a residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computador-*software*, que não impliquem na aquisição de direitos autorais para distribuição e comercialização no País, ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única.

22. Por fim, apesar de não ter sido objeto de consulta, a título de mera observação, cabe esclarecer que a partir de 1º de maio de 2004, com a vigência da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, passaram a ser devidas, também, a contribuição para o PIS/Pasep (Importação) e a Cofins (Importação) sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de *royalties*.

CONCLUSÃO

23. Diante do exposto, responde-se à consultante que não incide o imposto de renda na fonte, previsto no art. 710 do Decreto n 3.000, de 1999, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador-*software*, produzidos em larga escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição de qualquer interessado, sem envolver rendimento de direitos autorais, por tratar-se de mercadorias. Já, se caracterizar remuneração de contratos de cessão ou licença de uso, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior ficam sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento e, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000) à alíquota de dez por cento, por se tratar de *royalties*.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

24. Encaminhe-se à Delegacia da Receita Federal em *****, 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, ____/____/ 2006

Hamilton Fernando Castardo
Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/G Nº 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 nº 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

MLE/mash