



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

PROCESSO Nº *****	SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 513 , de 15 de dezembro 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 licença para reprodução no Brasil, por tratar-se de mercadorias.

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

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ementa: CIDE

Não ocorre a incidência da Cide 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 por qualquer interessado, sem licença para reprodução no Brasil, por não caracterizar hipótese de incidência da referida contribuição.

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 25.08.2006, encaminhada a esta Divisão de Tributação em 10.10.2006, a interessada (por intermédio de seu procurador) solicita orientação quanto à incidência do Imposto de Renda na Fonte e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, sobre os pagamentos efetuados ao exterior pela aquisição de programas de computador (*softwares*) adquiridos da *****, domiciliada nos Estados Unidos da América.

2. Informa que: (i) tem por objeto social a locação, o comodato, a importação, a exportação, a comercialização, a distribuição e a representação, por conta própria e de terceiros, de produtos, equipamentos e filmes radiológicos e fotográficos; e (ii) dentre os equipamentos que pretende importar e distribuir no território nacional destaca-se o chamado “*****”, *software* de múltiplas funções utilizado para diagnósticos e estudos de imagens de radiografia.

3. Esclarece ainda que: (i) o “*****” é fabricado em larga escala pela ***** (“*****”), domiciliada nos Estados Unidos da América, cujo objeto social inclui a produção e a comercialização de produtos usados para diagnósticos médicos com base em imagens; (ii) adquire o “*****” da *****, sem licença para reprodução no Brasil, uma vez que o seu único objetivo é comercializá-lo no território nacional; e (iii) para que não restem dúvidas a respeito da maneira em que o “*****” é produzido e comercializado, anexa às fls. 43/44, uma “declaração” da empresa fabricante (*****) confirmando que se trata de um *software* produzido em larga escala, que visa atender ao público especializado (hospitais e clínicas médicas em geral).

4. No tocante à regra matriz da incidência do imposto sobre a renda argumenta que da leitura do art. 43 do Código Tributário Nacional, com a nova redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, depreende-se que a relação jurídico-tributária do imposto sobre a renda somente se perfaz se o sujeito passivo da relação auferir rendas, rendimentos ou proventos de qualquer natureza e, em não ocorrendo tais fatos não há que se falar em nascimento de obrigação tributária relativa ao imposto sobre a renda.

5. Alega que, quando se trata especificamente da tributação de rendimento auferido por residentes no exterior oriundo de fonte brasileira, o legislador optou por incorporar à legislação a figura do responsável tributário. Sendo assim, é a fonte brasileira do rendimento que retém e recolhe o imposto de renda devido sobre o valor dos rendimentos remetidos ao exterior, conforme determina o art. 685 do Decreto nº 3.000, de 1999.

6. Após transcrever o referido dispositivo legal conclui que se pode inferir o seguinte: (i) somente ocorre a tributação pelo imposto sobre a renda no evento em que determinada pessoa (física ou jurídica) auferir renda ou proventos de qualquer natureza; (ii) no caso específico de renda – gênero da qual rendimento é espécie – auferida por residentes no exterior, a retenção e respectivo pagamento do imposto sobre a renda devem ser efetuados pela fonte brasileira, travestida na figura de responsável tributário; e (iii) aquisição de mercadorias não configura rendimento para o beneficiário, de tal forma que não há incidência do imposto de renda na fonte quando essas aquisições são pagas a beneficiário no exterior.

7. Quanto à regra matriz da incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide, alega que a Lei nº 10.168, de 2000, a instituiu para servir como fonte de financiamento para o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para apoio ao desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e setor produtivo, transcrevendo o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, com a alteração introduzida pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 2001.

8. Argumenta que a Secretaria da Receita Federal, por meio de algumas soluções de consulta tem entendido que a partir de 2002, o pagamento feito ao exterior a título de direitos autorais de programas de computador (*softwares*), por configurar *royalties*, estão sujeitos à Cide à alíquota de 10%. Para demonstrar tal entendimento transcreve as ementas das Soluções de Consulta nº 290, de 2003, e nº 53, de 2005, ambas proferidas pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal na 7ª Região Fiscal.

9. Diante disso, questiona se no caso específico de remessas ao exterior a título de aquisição de programas de computador (*softwares*), ocorre, ou não, a fenomenologia da imposição da Cide e do Imposto de Renda na Fonte.

10. Tece um extenso comentário sobre a diferenciação entre *softwares* de cópias múltiplas e *softwares* customizados, afirmando que são inúmeros os pronunciamentos das Superintendências Regionais da Secretaria da Receita Federal em respostas a processos de consulta, semelhante ao caso em questão, citando a Solução de Consulta nº 288, de 2000, proferida pela 6ª Região Fiscal e as Soluções de Consulta nº 41, de 2001, e 193, de 2003, proferidas por esta divisão de tributação, que versam sobre a isenção do imposto de renda nos pagamentos de importação de *softwares* feitos em larga escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição de qualquer usuário, considerados “mercadorias”, e também sobre a “customização” elaborada no exterior, que por ser considerada contratação de serviços, as importâncias pagas estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte.

11. Afirma ter dúvidas a respeito dos direitos autorais nos pagamentos de *softwares*, uma vez que para que se deflagre esse tratamento, a relação jurídica deve envolver o licenciamento, concessão ou cessão de direitos inerentes ao autor, lembrando que os negócios jurídicos sobre direitos autorais devem ser interpretados restritivamente, entendendo-se que a modalidade de utilização dos direitos do autor deve se restringir àquela necessária ao cumprimento da finalidade do contrato, conforme dispõe a Lei nº 9.610, de 1998, para ao final concluir que quando o próprio autor efetua uma venda mercantil em larga escala, de sua obra perfeita e acabada, sem licença de reprodução, essa relação jurídica não se submete à tutela dos direitos autorais.

12. Diante do exposto conclui que:

- a) os *softwares* denominados “*****”, importados sem licença para reprodução no Brasil, são considerados *softwares* “de prateleira” ou “cópias múltiplas”;
- b) como conseqüência, os *softwares* são considerados mercadorias;
- c) como mercadorias, os pagamentos ao exterior a esse título não poderiam se sujeitar ao imposto de renda na fonte, porquanto não houve qualquer acréscimo patrimonial descrito na regra matriz de incidência do imposto de renda; e
- d) como mercadorias, os pagamentos ao exterior a esse título não poderiam se sujeitar à incidência da Cide, instituída pela Lei nº 10.168, de 2000 (alterada pela Lei nº 10.332, de 2001), pois a aquisição de mercadorias não consta da regra matriz de incidência da referida contribuição.

13. Por fim, indaga se o entendimento exposto está correto, notadamente quanto à não incidência do Imposto de Renda na Fonte e da Cide, instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, sobre as remessas ao exterior para pagamento a título de aquisição do “*****”, *softwares* importados da ******, sem licença para reprodução no Brasil, utilizados por hospitais e clínicas em geral, para diagnósticos médicos com base em imagens e considerados *softwares* “de prateleira” ou “cópias múltiplas”.

FUNDAMENTOS LEGAIS

14. Preliminarmente é importante destacar que da leitura da petição apresentada depreende-se que a consulente pretende importar programas de computador (*softwares*), denominado “*****”, produzidos e comercializados pela ******, domiciliada nos Estados Unidos da América, com o objetivo de atender um público especializado (hospitais e clínicas médicas em geral). Afirmativa esta confirmada pela fabricante (*****), na “declaração” anexada às fls. 43/44.

15. Inobstante a informação de que se trata de um *software* que permite a seus usuários fazer edição, rotação, ampliação e medida da imagem obtida nas máquinas de raio-x e de outros dispositivos de diagnóstico por imagem, podendo ser utilizado por qualquer hospital ou clínica radiológica para estudos e diagnósticos médicos e que será comercializado em “embalagens lacradas” sem qualquer customização, 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*.

15.1 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."

15.2 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.

16. A distinção entre serviço e mercadoria estabelecida nos referidos acórdãos vale também para o assunto ora versado, à medida que o Imposto de Renda na Fonte e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide não incidirão quando o pagamento efetuado a domiciliado no exterior relacionar-se à compra do *software* enquanto mercadoria, incidindo somente quando o remetente dos valores estiver contratando direito autoral (*royalty*), que constitui serviço.

17. No tocante ao imposto de renda na fonte, a Portaria MF nº 181, de 28.09.1989 (DOU de 29.09.1989), ao dispor sobre a tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de *software*, pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, assim estabelece:

"1. Serão tributados na forma dos arts. 554 e 555, I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980-RIR/80, os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores - "*software*", para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única."

18. 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.

19. 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.

20. Quanto a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, assim dispôs:

"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 (redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 2001).

§ 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 (redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 2001)."

21. O § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29.12.2000 (com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 2001), elegeu como base de cálculo da Contribuição para Intervenção no Domínio Econômico os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a título de remuneração devida pela pessoa jurídica signatária de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhante ou detentora de licença de uso, adquirente de conhecimentos tecnológicos, signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, cuja remuneração caracteriza *royalties*.

22. 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 semelhante) e suprimido o seu parágrafo único (averbação no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registro no Banco Central do Brasil -

Bacen). Assim os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior a título de *royalties* pela remuneração de contratos de cessão de direito de exploração de *software*, ficam sujeitos ao pagamento da referida contribuição, independentemente de averbação no Inpi e registro no Bacen.

23. Portanto, no caso de programas de computador (*software*) é de se concluir que ocorre a incidência do Imposto de Renda na Fonte e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, quando a remuneração a ser paga, creditada, entregue, empregada ou remetida a residente ou domiciliado no exterior, se tratar de remuneração pela licença de uso de tais programas, criados e licenciados por empresa lá localizada, por caracterizar rendimentos correspondente à exploração comercial, ou seja, *royalty*.

24. Por outro lado, quando o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa a residente ou domiciliado no exterior relacionar-se à compra do *software* enquanto mercadoria, não ocorre a incidência do Imposto de Renda na Fonte e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide.

25. Por fim, apesar de não ter sido objeto de consulta, a título de mera observação, cabe esclarecer que: (i) a partir de 1º de maio de 2004, com a vigência da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, segundo o disposto no art. 3º, I, passaram a ser devidas a contribuição para o PIS/Pasep (Importação) e a Cofins (Importação) na entrada de bens estrangeiros no território nacional, que no caso dos programas de computador (*softwares*), corresponde ao valor do suporte físico; e (ii) na apuração da base de cálculo das referidas contribuições deve-se observar os esclarecimentos contidos na Instrução Normativa SRF nº 572, de 22 de novembro de 2005.

CONCLUSÃO

26. Diante do exposto, responde-se à consultante que não estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na Fonte (IRF) e ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide 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 licença para reprodução no Brasil, por tratar-se de mercadorias.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

27. 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, ____/____/2006

Hamilton Fernando Castardo
Chefe da Divisão de Tributação

Fls. 8

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/rs