



Solução de Consulta nº 154 - Cosit

Data 18 de novembro de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

REMESSA AO EXTERIOR - PROGRAMAS DE COMPUTADOR

As remessas para o exterior efetuadas em contraprestação pelo direito de duplicação e comercialização de *software*, a partir de uma fita master fornecida pelo seu autor, para revenda ao cliente, que receberá uma licença de uso do *software* copiado, enquadram-se no conceito de *royalties* e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF).

Dispositivos Legais: Arts.1º e 2º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; art. 7º, inciso XII, da Lei nº 9.610, de 2 de fevereiro de 1998; art. 710 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Relatório

Trata-se de consulta sobre interpretação das disposições dos artigos 709 e 710 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 que tratam, respectivamente, do imposto sobre a renda na fonte incidente, sobre remessas ao exterior de remuneração de direitos e remessas a título de *royalties*.

2. A consulente informa que tem como ramo de atividade principal o comércio de equipamentos, sistemas de comunicação e de informática e apresenta os seguintes fatos:

- a) que é membro do mesmo grupo econômico de empresa estabelecida no exterior;
- b) que dentre outros segmentos, atua em (I) importação, exportação, distribuição, comercialização e locação de equipamentos, sistemas de comunicação e de informática; (II) desenvolvimento, licenciamento e

distribuição de programas e sistemas de processamento de dados, próprios ou de terceiros; (III) prestação de serviços de instalação e manutenção de equipamentos, programas e sistemas de comunicação e de informática; (IV) prestação de serviços de consultoria, integração e treinamento, relativamente a equipamentos, programas e sistemas de comunicação e de informática; (V) representação por conta própria ou de terceiros, de sociedades nacionais ou estrangeiras, além de possuir participação em outras empresas;

c) que a empresa estabelecida no exterior, de cujo grupo faz parte, detém todos os direitos, títulos de posse e controle dos bens materiais e intelectuais que produz, incluindo direitos autorais sobre todas as obras originais;

d) que dentre estas obras está incluído o produto específico de *software* desenvolvido por aquela empresa, que, através de contrato de “Duplicação e distribuição de produto de *software*, (referido na inicial como “Acordo de Distribuição de *Software*”) é objeto de venda daquela empresa para a ora consulente;

e) que o *software* que comercializa no Brasil é desenvolvido para ser usado com produtos de hardware fabricados pela empresa estrangeira e que a venda desse *software* não inclui a transmissão do respectivo código fonte, conforme consta da cláusula nº 01 do “Acordo de Distribuição de *Software*”;

f) que a cláusula nº 02 do referido acordo estipula que, nos limites do território brasileiro, à consulente deverá ser concedido o direito pessoal, intransferível e não exclusivo de duplicar ou solicitar que seja duplicado por terceiro o produto de *software*, a partir de fitas matriz fornecidas diretamente pela empresa estrangeira ou através de acesso on-line às suas fontes;

g) que o propósito da mencionada duplicação é a revenda direta ou indireta dos produtos “*softwares*” a clientes finais para serem utilizados em hardware de fabricação daquela mesma empresa estrangeira;

h) que em contrapartida, conforme estabelecido pela cláusula 04 do Acordo de Distribuição de *Software*, para cada *software* vendido pela consulente a seus clientes, uma remuneração chamada de “preço de mercado descontado” será devida, pela mesma consulente, à empresa estrangeira tendo em vista a responsabilidade daquela empresa pelo desenvolvimento do *software*;

i) que o “Acordo de Distribuição de *Software*”, estabelecido na cláusula 09, não implica em qualquer transferência de direitos de propriedade intelectual e que, nesse sentido, os produtos de *software* deverão permanecer como propriedade da empresa estrangeira e, conseqüentemente receber a proteção legal aplicável aos direitos autorais;

j) que vem efetuando a retenção e o recolhimento do imposto sobre a renda retido – IRRF.

3. Isto posto, a consulente diz que sua questão sobre o presente assunto se baseia no fato de que o pagamento destinado à empresa estrangeira consiste em uma remuneração pela aquisição de um *software* padrão que, por disposições específicas da legislação brasileira sobre *software*, deve ser sempre efetuada por meio de um contrato de licenciamento de comercialização. Que, entretanto, conforme a cláusula nº 04 do Acordo de Distribuição de *Software* esses pagamentos não estão relacionados à licença de comercialização, mas sim ao número de *softwares* vendidos, que, por sua vez estão amparados pela licença de comercialização.

4. Em seguida, a consulente faz citação do art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964, que trata de rendimentos que são classificados como *royalties*.

5. Diz que o conceito de *royalties* pressupõe um pagamento efetuado por um direito, seja pelo seu uso, fruição ou exploração.

6. Diante disso, a consulente apresenta dúvida se o pagamento efetuado àquela empresa deveria ser visto como uma remuneração pela exploração de um direito, o que seria englobado no conceito de *royalties*, com conseqüente incidência do Imposto sobre a Renda na Fonte, nos termos do artigo 22 da Lei nº 4.506, de 1964, ou meramente como preço pago pela aquisição de uma mercadoria (*softwares*), que por força da Lei 9.610, de 1998, deve ser amparada por licença, para posterior comercialização a consumidores finais, afastando-se, assim, do conceito de *royalties* e da incidência na fonte ora em questão.

7. Cita acórdão do antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) para afirmar que a necessidade de concessão de licença decorre, segundo as próprias palavras dos julgadores do Conselho de Contribuintes, da lei que dispõe sobre a proteção de *software* e que o licenciamento obrigatório indica a proteção feita ao *software* como direito autoral, para que o *software* não seja reproduzido e comercializado indistintamente, prejudicando o seu criador. Que a conclusão deste julgado é clara no sentido

de que o fato de a comercialização do *software* ser autorizada mediante licença não identifica, por si só, a natureza jurídica dos pagamentos efetuados como *royalties*.

8. A consulente cita voto do Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento do RE 176.626 do Supremo Tribunal Federal – STF, para afirmar que o posicionamento do referido julgado aduz que o *software* enquanto possuir a natureza de produto, deverá ser acompanhado de uma licença de comercialização para permitir a sua utilização/venda, exigência tal que não deveria alterar a característica da operação como sendo de comercialização de mercadorias.

9. Em seguida, a consulente cita ementas de soluções de consulta emanadas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, as quais, aduzindo a impossibilidade de verificação de seu inteiro teor, diz afigurarem-se com entendimentos opostos.

Fundamentos

10. Preliminarmente, cabe destacar que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

11. A presente consulta objetiva esclarecer qual a natureza da tributação sobre remessa ao exterior em contrapartida ao recebimento de autorização para reproduzir e comercializar *softwares* no Brasil. Outras atividades eventualmente realizadas pela consulente, tais como desenvolvimento de *softwares*, prestação de serviços de instalação e manutenção de equipamentos, programas e sistemas de informática, não serão tratadas por não se incluírem no objeto da consulta.

12. “*Softwares*” são programas de computador que desempenham papel singular na sociedade moderna, uma vez que a necessidade de automação das informações está presente em todas as áreas de atuação humana. Sua definição legal consta do art. 1º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998:

“Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.”

13. A proteção da propriedade intelectual de *softwares* e sua comercialização no Brasil são regidas pela mesma lei citada no item anterior, conforme artigos a seguir transcritos:

“Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

§ 1º Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não-autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação.

§ 2º **Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador** pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

§ 3º A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro.

§ 4º Os direitos atribuídos por esta Lei ficam assegurados aos estrangeiros domiciliados no exterior, desde que o país de origem do programa conceda, aos brasileiros e estrangeiros domiciliados no Brasil, direitos equivalentes.

§ 5º Inclui-se dentre os direitos assegurados por esta Lei e pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País aquele direito exclusivo de autorizar ou proibir o aluguel comercial, não sendo esse direito exaurível pela venda, licença ou outra forma de transferência da cópia do programa. (grifo nosso)

Art. 6º Não constituem ofensa aos direitos do titular de programa de computador:

I - a reprodução, em um só exemplar, de cópia legitimamente adquirida, desde que se destine à cópia de salvaguarda ou armazenamento eletrônico, hipótese em que o exemplar original servirá de salvaguarda;

(.....)

Art. 12. Violar direitos de autor de programa de computador:

Pena - Detenção de seis meses a dois anos ou multa.

§ 1º Se a violação consistir na reprodução, por qualquer meio, de programa de computador, no todo ou em parte, para fins de comércio, sem autorização expressa do autor ou de quem o representante:

Pena - Reclusão de um a quatro anos e multa.

(.....)”

14. Os dispositivos legais transcritos contêm informações relevantes para a solução da presente consulta:

a) o *software* é um bem incorpóreo, já que consiste em um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada (art. 1º);

b) o *software* não se confunde com o suporte físico que o contém (art. 1º);

c) a propriedade intelectual do *software* é tutelada pela legislação que protege os direitos autorais e conexos das obras literárias no Brasil (art. 2º);

d) constitui crime sujeito a pena de reclusão ou multa a reprodução, por qualquer meio, de *software*, no todo ou em parte, para fins de comércio, sem autorização expressa do titular dos direitos autorais (art. 12, § 1º);

e) a cópia legitimamente adquirida pode ser reproduzida uma única vez, desde que o novo exemplar se destine à salvaguarda da cópia inicial (*backup*) ou ao armazenamento eletrônico, hipótese em que a cópia original servirá de salvaguarda (art. 6º, I).

15. A legislação brasileira confere aos programas de computador a natureza de obra intelectual, incluindo-os dentre as “criações do espírito”. A lei geral sobre direitos autorais (Lei nº 9.610, 19 de fevereiro de 1998) prevê:

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.

(.....)

Art. 24. São direitos morais do autor:

I - o de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra;

II - o de ter seu nome, pseudônimo ou sinal convencional indicado ou anunciado, como sendo o do autor, na utilização de sua obra;

III - o de conservar a obra inédita;

IV - o de assegurar a integridade da obra, opondo-se a quaisquer modificações ou à prática de atos que, de qualquer forma, possam prejudicá-la ou atingi-lo, como autor, em sua reputação ou honra;

V - o de modificar a obra, antes ou depois de utilizada;

VI - o de retirar de circulação a obra ou de suspender qualquer forma de utilização já autorizada, quando a circulação ou utilização implicarem afronta à sua reputação e imagem;

VII - o de ter acesso a exemplar único e raro da obra, quando se encontre legitimamente em poder de outrem, para o fim de, por meio de processo fotográfico ou assemelhado, ou audiovisual, preservar sua memória, de forma que cause o menor inconveniente possível a seu detentor, que, em todo caso, será indenizado de qualquer dano ou prejuízo que lhe seja causado.

(.....)

Art. 27. Os direitos morais do autor são inalienáveis e irrenunciáveis.

(.....)

Art. 28. Cabe ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra literária, artística ou científica.

Art. 29. Depende de autorização prévia e expressa do autor a utilização da obra, por quaisquer modalidades, tais como:

I - a reprodução parcial ou integral;

(.....)

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;

(.....)”

16. Os dispositivos da Lei nº 9.610, de 1998, acima transcritos contêm as seguintes informações relevantes para a solução da presente consulta:

a) os direitos autorais do *software* são juridicamente protegidos (art. 7º, XII);

b) os direitos do autor do *software* se dividem em duas categorias: direitos morais, que são inalienáveis, irrenunciáveis e intransmissíveis (arts. 24, 27 e 49, I), e direitos patrimoniais, que podem ser explorados de diversas formas, inclusive por meio de sua transferência a terceiros (arts. 28 e 49, I); e

c) a reprodução parcial ou integral do *software* depende da autorização do titular de seus direitos patrimoniais - o autor ou aquele para quem ele os tenha transferido (arts. 29, I).

17. A legislação brasileira ainda define quais as formas de contrato envolvendo programas de computador. As únicas espécies de contratos relativos a direitos sobre programas de computador são definidas pelo legislador como contrato de licença de uso no País (art. 9º); contrato de licença de direitos de comercialização de programas de computador oriundos do exterior (art.10) e contrato de transferência de tecnologia (art. 11).

18. Assim, temos:

a) Licenciamento de direitos de uso de programas de computador no País

Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no caput deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

b) Licenciamento de direitos de distribuição ou comercialização de programas de computador oriundos do exterior

Art. 10. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a

remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior.

c) Transferência de tecnologia

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.

19. A distinção entre as formas de contratação envolvendo programas de computador assegura que os direitos sobre o *software* fiquem sob domínio de seu autor, exceto no caso de transferência de tecnologia. A lei do *software* prevê que a entrega pelo fornecedor do código-fonte dos programas é condição indispensável para essa transferência (art.11). Assim, somente caracteriza transferência de tecnologia o acesso ao código-fonte dos programas que permite realizar modificações nos produtos adquiridos para revenda.

20. Devido ao seu caráter protecionista, a legislação proíbe o uso ou a comercialização de *software* sem a devida licença de quem detém o direito de exploração. O único direito de caráter acessório previsto pelo legislador é o direito de reproduzir um exemplar destinado à cópia de salvaguarda (art. 6º, I). A distribuição ou reprodução de programa de computador por qualquer meio sem autorização expressa é considerada ilegal e representa violação aos direitos autorais, passível de sanção criminal e reparação de danos (art. 12, § 1º).

21. Em suma, as Leis nº 9.609 e 9.610, ambas de 1998, estabelecem, como regra geral, que o adquirente do *software*, ao receber a licença de uso, só pode reproduzi-lo uma única vez. Reproduções adicionais, seja qual for a destinação dos novos exemplares, somente são lícitas se expressamente autorizadas pelo titular dos direitos autorais, mediante licença de comercialização.

22. É certo que, no caso do *software*, existe uma especialização em relação aos contratos de distribuição de outros produtos e que se encontram regidos atualmente pelo Código Civil de 2002.

23. Todavia, a legislação especializada não veio impor um procedimento, mas regulamentá-lo, já que nos contratos de distribuição de *software* firmados entre empresas brasileiras e estrangeiras, normalmente ocorre a previsão, em uma primeira etapa, do licenciamento para distribuição e comercialização e, posteriormente, a venda dos *softwares* duplicados aos consumidores finais, que, nesse momento, recebem a licença de uso conferida pelo detentor dos direitos autorais.

24. É o que ocorre no caso da consulente, em que, segundo seu relato, a finalidade da duplicação dos “*softwares*” é a revenda direta ou indireta a clientes finais para serem utilizados em *hardware* de fabricação da empresa estrangeira.

25. Cumpre esclarecer que não se aplica ao presente caso a decisão da primeira turma do Supremo Tribunal Federal no RE 176.626/SP, citada pela consulente, que, ao tratar da questão de programas de computador, em votação unânime, dispôs acerca do tema ao analisar conflitos de competência entre Estados e Municípios na tributação dos *softwares*:

"(..)

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."

26. A decisão referida tratou de analisar o "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador", previsto no art. 9º da Lei nº 9.609, de 1998, acima transcrito, distinguindo a hipótese em que a comercialização de *softwares* produzidos em série se caracteriza como mera revenda de mercadoria, ainda que o consumidor final não detenha a propriedade intelectual do *software*, mas a mera licença para uso.

27. Importante ressaltar que a licença de uso pode ser celebrada diretamente entre o titular do direito e o interessado ou por intermédio do distribuidor, como é o caso da consulente, que recebe da empresa situada no exterior o direito de reprodução e comercialização do *software*.

28. Assim, é indevida a extensão da interpretação dada pelo STF referente a *softwares* de prateleira para os casos em que se transaciona apenas a licença de comercialização entre pessoas jurídicas, com o fim de possibilitar que a adquirente distribua aos seus clientes no mercado interno o *software*, agora, sim, acompanhado da licença de uso, nos moldes da legislação brasileira. Nesses casos, onde se enquadra a situação da consulente, resta evidenciado que se tratam de contratos com objetos distintos: o contrato para reproduzir e comercializar ou distribuir o *software* e a venda do produto, acompanhado da licença de uso do *software*.

29. Como visto, licença de distribuição não se confunde com o produto a ser distribuído. E, no caso dos *softwares*, ao contrário do entendimento prolatado pelo antigo Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 108-07.741, de 19/03/2004, citado pela consulente, o fato de a comercialização do *software* ser autorizada mediante licença é suficiente para identificar a natureza jurídica dos pagamentos efetuados como *royalties*.

30. A exploração de direitos autorais é classificada como *royalties* pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que a inclui dentre os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (art. 22, "d", em destaque):

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra. (destacou-se)

31. Vejamos o caso concreto. Pelas disposições do item 2.1 e 2.2 do contrato anexado à consulta, a empresa estrangeira, nominada “SOCIEDADE” no referido instrumento contratual, outorga à consulente (Nominada “Subsidiária”) o “direito pessoal, não exclusivo e não transferível de duplicar ou autorizar terceiros, incluindo, sem limitação, a “Sociedade”, a duplicar, de fitas máster fornecidas pela “Sociedade” ou mediante acesso a recursos *on line* mantidos pela “Sociedade”, e sublicenciar os produtos de *software* de produção da “Sociedade” no território (no caso o Brasil), em conexão com a venda de hardware também produzidos pela “Sociedade”, ou em conexão, separadamente, como upgrades de produtos de *software*.

32. Conforme consta do contrato, a Subsidiária, ora consulente, recebe cópia de produto(s) de *software* em fita master fornecida pela “SOCIEDADE” ou baixada por ela de uma fonte on-line da “SOCIEDADE”, para reprodução em cópias e para posterior comercialização ao consumidor final. Para cada cópia de *software* que ela vende ao consumidor final o *software* é sublicenciado por ela, consulente, que se obriga ao pagamento (remessa ao exterior) da “Taxa de Licença Descontada do Preço de Mercado”.

33. A respeito da remuneração da xxxxxxxxxxxxxxx são assim as disposições contidas no item 4 do contrato apresentado:

4. REMUNERAÇÃO

4.1 Para cada Produto de Software sublicenciado pela subsidiária de acordo com os termos e condições ora previstos, a Subsidiária pagará à SOCIEDADE a “Taxa de Licença Descontada de Preço de Mercado”. É intenção das partes que a Taxa de Licença Descontada de Preço de Mercado seja em valor compatível com padrões internacionais e equânimes aceitos. Caso a Subsidiária concorde que a SOCIEDADE duplique os Produto(s) de Software em nome da Subsidiária, a taxa de Licença Descontada do Preço de Mercado será determinada considerando os serviços de duplicação de software prestado pela SOCIEDADE

34. O item 9.2 do referido contrato contém:

“9.2 A subsidiária não irá fazer cópias de quaisquer produto(s) de software exceto conforme necessário em relação aos direitos ora conferidos e irá reproduzir e incluir quaisquer notificações de direito autoral ou propriedade da “Sociedade” em todas as tais cópias necessárias do(s) produto(s) de software e marcar todas as mídias contendo tais cópias com uma advertência de que tais produtos de software estão sujeitos a restrições contidas no contrato de licença entre a “Sociedade” e a “Subsidiária” e que tais produto”s” de software são de propriedade da “Sociedade”.

35. O anexo 1 do contrato apresentado, denominado de “Termos e Condições Relevantes do Contrato de Sublicenciamento de Produto(s) de *Software*”, tem como uma das condições, no item 3, que “A propriedade do(s) produtos(s) de *software* licenciados, incluindo todas as cópias, traduções e cópias parciais permanecerão com a SOCIEDADE”

Assim, no caso analisado, a forma de remuneração paga à empresa estrangeira em retribuição ao direito de reproduzir e comercializar os *softwares* no país, se dá através da denominada “Taxa de Licença Descontada do Preço de Mercado”.

36. Nesse caso, o direito de reprodução e comercialização do *software* não se confunde com a licença de uso do respectivo *software*, cuja materialidade só ocorre no percurso entre a consulente que produz as cópias e o cliente, ou seja, no momento em que a consulente reproduz cópias e fornece a seus clientes, situação esta que se dissocia da relação contratual que tem com a empresa estrangeira.

37. Do exposto, há que se concluir que, ao caso em questão, se aplica o enquadramento de **royalty** à remuneração paga pela consulente à empresa estrangeira em contraprestação pelo direito de duplicação e comercialização de *software*. Na presente situação, a consulente recebe o direito de reproduzir a partir de uma fita master fornecida pelo autor do *software*, para revenda ao cliente, que receberá uma licença de uso do *software* copiado, conforme descrito no próprio instrumento de ajuste contratual apresentado.

38. Corroboram tal entendimento os próprios esclarecimentos prestados pela consulente na inicial, quando afirma que, “conforme estabelecido pela cláusula 04 do Acordo de Distribuição de *Software*, para cada *software* vendido pela consulente a seus clientes, uma remuneração chamada de “preço de mercado descontado” será devida à empresa estrangeira **tendo em vista a responsabilidade daquela empresa pelo desenvolvimento do *software*.** (grifos nossos).”

39. A Portaria do Ministro da Fazenda nº 181, de 28/09/1989, já previa que a remessa feita ao exterior para aquisição de programa de computador em cópia única submetesse ao tratamento tributário aplicável às remessas para o exterior.

Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989.

Dispõe sobre a tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de "software", pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior

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.

2. O suporte informático estará sujeito à incidência do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados.

2.1 .O valor aduaneiro do suporte informático não abrange o custo ou o valor do programa, desde que este custo ou valor conste, no documento de aquisição, destacadamente do custo ou do valor do suporte físico propriamente dito.

2.2 - Não ocorrendo a situação mencionada no subitem anterior tornar-se-á para determinação do valor aduaneiro o custo ou valor da transação, integralmente.

3. O imposto de que trata o item 1 incidirá inclusive nos casos em que a operação de câmbio, para pagamento do direito autoral, seja efetuada na forma da Resolução nº 1.552, de 21 de dezembro de 1988, do Conselho Monetário Nacional.

[sem grifo no original]

40. Oportuno pontuar que os citados arts. 554 e 555 do Decreto nº 85.450, de 1980, já revogado, encontram-se atualmente reproduzidos nos arts. 709 e 710 do atual Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

41. Consoante a legislação tributária, haverá incidência de imposto sobre a renda na fonte (IRRF) quando do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de valores a residente ou domiciliado no exterior, nos termos do art. 710 do RIR/99 (destacou-se):

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). (destacou-se)

42. Note-se que a base legal referida no RIR/1999 (atual art. 3º da MP nº 2.159-70, de 2001) dispôs sobre a redução da alíquota do IRRF para 15% (quinze por cento) a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que instituiu a Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (Cide), destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. Com as alterações produzidas pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, passou a ter a seguinte redação:

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.

(...). (destacou-se)

43. Sendo assim, restaria clara a incidência da Contribuição quando os *royalties* fossem decorrentes de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de valores a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior em razão do pagamento a terceiros de direitos autorais de programas de computador.

44. Ocorre que a Lei nº 11.452, de 2007, acresceu, através de seu art. 20, o § 1º-A ao já transcrito art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000. Esse dispositivo estabeleceu isenção da Cide especificamente sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia, dispondo, literalmente:

Art. 20. O art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, alterado pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, passa a vigorar acrescido do seguinte § 1º-A:

"Art. 2º....."

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.
(destacou-se)

45. A hipótese de isenção prevista na norma acima transcrita, ao afastar a incidência da Cide sobre a remuneração paga pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, corrobora com a evidência de que esses pagamentos possuem a natureza de *royalties*.

46. Assim, conclui-se que os contratos envolvendo *softwares* somente estarão sujeitos à incidência da Cide caso fique caracterizada a transferência de tecnologia, pelo fornecimento do código-fonte e dos conhecimentos necessários para alterá-lo. Caso não fique caracterizada essa transferência, incidirá somente o IRRF, como é o caso da consultente.

47. No mesmo sentido é o teor do Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte de 2014 - Mafon/2014, que, ao tratar *dos rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior / royalties e pagamentos de assistência técnica*, dispõe:

“FATO GERADOR

Importâncias pagas, remetidas, creditadas ou entregues a residentes ou domiciliados no exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de:

- *pagamento de royalties para exploração de patentes de invenção, modelos, desenhos industriais, uso de marcas ou propagandas;*
- *remuneração de serviços técnicos, de assistência técnica, de assistência administrativa e semelhantes;*
- *direitos autorais, inclusive no caso de aquisição de programa de computador (software), para distribuição e comercialização no Brasil ou para seu uso próprio, sob a modalidade de cópia única, exceto películas cinematográficas.*

(RIR/99, art. 708 e 710; MP nº 2.159-70 de 2001, art. 3º; Port. MF nº 181, de 1989)”
[destaque não é do original]

48. Ainda nesse sentido, a Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, dispõe:

CAPÍTULO XVI
DA REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS, ASSISTÊNCIA TÉCNICA E
ADMINISTRATIVA E ROYALTIES.

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) *direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;*
- b) *direito de pesquisar e extrair recursos minerais;*
- c) *uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; e*
- d) *exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;* (destacou-se)

49. Assim, conclui-se que as remessas ao exterior realizadas pela consulente como pagamento de licença de comercialização de *software* enquadram-se como remuneração de direitos autorais (*royalties*) e, portanto, estão sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, nos termos do art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999, uma vez que a relação contratual existente entre a consulente e a empresa estrangeira tem por objeto o direito de reprodução e comercialização de programas de computador, programas esses que serão, posteriormente, a partir de uma fita master fornecida pelo autor do *software*, duplicados pela consulente, ou por esta solicitado que sejam duplicados, e por ela comercializados.

Conclusão

50. Pelas razões expostas, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que as remessas para o exterior efetuadas em contraprestação pelo direito de duplicação e comercialização de *software*, a partir de uma fita master fornecida pelo seu autor, para revenda ao cliente, que receberá uma licença de uso do *software* copiado, enquadram-se no conceito de *royalties* e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF).

Assinado digitalmente
VIVIANE VIDAL WAGNER
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira – Cotir.

Assinado digitalmente
ANDREA COSTA CHAVES
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação Internacional

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consultante.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit