



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
6ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº	SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/6ª RF/DISIT Nº 52, de 09 de maio de 2007	
INTERESSADO	CNPJ/CPF	
DOMICÍLIO FISCAL		

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: REMESSAS AO EXTERIOR. PROGRAMA DE COMPUTADOR. NATUREZA.

As remessas ao exterior para empresa estabelecida na Finlândia a título de remuneração contratual de licenciamento de uso de programa de computador estão sujeitas à incidência de imposto de renda retido na fonte à alíquota de 15%.

Dispositivos Legais: Lei 9.608/1998, art. 1º; MP 2.159-70/2001, art. 3º; RIR/1999, art. 685, II; Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia, Artigo 12, “c”.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ementa: CONTRIBUIÇÃO INTERVENTIVA SOBRE REMESSAS AO EXTERIOR. CIDE. PROGRAMA DE COMPUTADOR.

As remessas ao exterior para empresa estrangeira a título de remuneração contratual de licenciamento de uso de programa de computador estão sujeitas à incidência de CIDE à alíquota de 10%.

Dispositivos Legais: Leis 9.608/1998, art. 1º, e 10.168/2000, art. 2º, §2º (redação da Lei nº 10.332, de 2001).

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Ementa: IMPORTAÇÃO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR. VALOR ADUANEIRO. O valor aduaneiro a ser empregado na determinação da base de cálculo do II devido na entrada de programa de computador no País é o valor do suporte físico em que está armazenado, sendo obrigatório o destaque desse valor no documento de aquisição.

Dispositivos Legais: RA/2002, art. 81.

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).

O CONTEÚDO DE IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF, TRATADO NA PRESENTE CONSULTA, FOI REFORMADO PELA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 4 – COSIT, DE 13 DE MAIO DE 2016.

RELATÓRIO

A interessada, concessionária de serviços de telecomunicações, informa que adquiriu de empresa sediada na Finlândia equipamentos e cópia de programa de computador necessária para operá-los, destinados à plataforma do sistema pré-pago, cuja função é controlar a utilização de créditos adquiridos por seus clientes de serviços de telecomunicações nesta modalidade.

2. A consulente relata que a empresa finlandesa atua no ramo de equipamentos de telecomunicações e que desenvolveu e colocou à venda no mercado programa de computador voltado para empresas prestadoras de serviços de comunicações. O contrato firmado entre elas prevê o fornecimento de cópia do programa para seu próprio uso, vedada a duplicação ou a cessão para terceiros. A remuneração pelo programa foi fixada com base no número de assinantes atendidos pela contratante, podendo ser complementada se houver aumento desse número.

3. Seu entendimento é o de que os pagamentos previstos no contrato não constituem contraprestação por serviços, porque não contratou o desenvolvimento ou a adequação do programa para seu uso. Tampouco considera que se trata de pagamento de *royalties* pela exploração de obra intelectual, porque adquiriu uma cópia do programa de computador que não pode ser duplicada ou distribuída. Em face dessas duas justificativas, considera não haver incidência de IRRF.

4. Discorre sobre dispositivos da Lei nº 9.609, de 1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no País

(artigos 1º, 2º, 6º, 9º, 10 e 11), inter-relacionando-os com dispositivos da Lei nº 9.610, de 1998, que trata de direitos autorais (artigos 28, 29, 30, 37, 49), bem como cita decisão judicial sobre o assunto, para justificar suas conclusões de que não contratou a prestação de serviços nem a exploração econômica de obra intelectual.

5. O cerne da tese da contribuinte se encontra na afirmação de que: *“O fato de o titular do direito autoral transferir uma cópia de um software acompanhada da correspondente licença de uso ao usuário final não modifica a natureza jurídica da operação na qual não ocorre uso do direito autoral, e como tal, a remuneração paga se dá a título de pagamento de preço pelo bem adquirido e não a título de royalties ou direitos autorais.”*

6. Para excluir qualquer possibilidade de incidência de IRRF sobre as remessas, argumenta que a regra do art. 685, I, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 1999) – RIR/99 se aplicaria se fosse o caso de exploração econômica de direitos autorais. Complementa sua argumentação, com a observação de que, segundo a Portaria MF nº 181, de 1989, o IRRF alcança exclusivamente as remessas a título de remuneração por direitos autorais devidos pela comercialização de programas de computador e pela aquisição de *software* de cópia única, qual seja, aquele desenvolvido por encomenda ou adaptados ao cliente (“customizados”).

7. Na análise que faz do Acordo para Evitar Dupla Tributação firmado com a Finlândia, a consultante comenta sobre a regra para *royalty* do seu Artigo 12, a qual caracterizaria como tal os valores pagos pelo licenciamento do direito de exploração econômica dos programas de computador, o que implicaria na redução da alíquota de IRRF dos 15% previstos na legislação do IR para 10% (Artigo 12, “a”, do acordo). Contudo, considera inaplicável a regra ao seu caso, porque a remessa ao exterior do pagamento previsto no contrato seria contraprestação pela aquisição de um bem.

8. A interessada prossegue a defesa de seu ponto de vista com análise de trechos que reproduz de obras publicadas originalmente em inglês pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), para agregar o argumento de que, ao adquirir o direito de uso de uma cópia de programa de computador ou licença de uso, não adquire o direito de explorar economicamente o direito autoral, assim como não obtém autorização para copiar ou distribuir o programa – o que adquire é o direito de executar a cópia, e que, no exercício desse direito, não ocorre exploração do direito autoral. A respeito da vedação de copiar o programa, a consultante ressalva que lhe é permitido fazer cópia de segurança do programa, e que esse direito não é uma concessão dada pelo titular do direito autoral, mas garantia prevista em lei (art. 6º da Lei nº 9.609/98) e que esse fato não configura exploração econômica do direito de autor.

9. Ao concluir sua argumentação, a consultante sintetiza seu entendimento ao declarar que *“...os importes remetidos ao exterior estariam fora do campo de incidência do imposto de renda brasileiro, não havendo incidência do IRRF à alíquota de 10% no presente caso como se houvesse exploração de direito sobre obra intelectual conforme estabelecido pelo art. 685 do Regulamento de Imposto de Renda e pela alínea a, do parágrafo 2º, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação firmada entre o Brasil e a Finlândia.”*

10. Ao fim, indaga:

“Os pagamentos realizados pela consulente em contraprestação pela aquisição de cópias de programas de computador da [...] estão fora do campo de incidência do IRRF por se relacionarem à aquisição de bem incorpóreo ou se aplica o IRRF à alíquota de 10% por se caracterizar a remessa como royalties pelo direito de exploração de obra intelectual?”

FUNDAMENTOS LEGAIS

11. A definição legal de programa de computador está no art. 1º da Lei nº 9.609, de 1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências:

“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.”

12. Assim sendo, do ponto de vista legal, programa de computador é a expressão de um conjunto de instruções usadas na operação de equipamentos dos tipos relacionados nesse art. 1º. O conceito abrange desde o conjunto de instruções que viabilizam o funcionamento do equipamento, como os programas que integram o sistema operacional de computadores (*softwares* básicos), até os aplicativos de toda sorte, dos corriqueiros processadores de texto aos destinados a usos particulares, voltados para poucos ou mesmo para um único usuário.

13. A dimensão corpórea do bem, qual seja, o suporte físico, não se confunde com o programa. Esse é simplesmente o meio empregado para armazená-lo. Aliás, a necessidade de emprego do elemento corpóreo para possibilitar a instalação do programa no equipamento a que se destina está rapidamente sendo eliminada em detrimento da transmissão eletrônica direta entre máquinas e equipamentos, via internet, o que deixa ainda mais evidente a distinção entre programa e o meio de armazenamento.

14. O programa de computador é o resultado do esforço intelectual de um programador ou de uma equipe. O trabalho de elaboração do programa consiste, em termos sucintos, em analisar a demanda por aplicação do processamento eletrônico de informações, elaborar a solução, traduzi-la em instruções escritas em linguagem de programação, transformar as instruções em linguagem legível pelo computador e realizar testes de funcionamento.

15. Com isso, conclui-se que programa de computador é o resultado do trabalho técnico de seu autor (ou autores), que pode ou não estar contido em suporte físico de qualquer natureza, com o qual não se confunde. Tanto assim que o detentor da propriedade intelectual do programa de computador está juridicamente protegido pelo regime dos direitos autorais e conexos, na forma do art. 2º da Lei nº 9.609/98:

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.

16. Cabe observar que, tratando-se de programa desenvolvido e elaborado sob contrato ou com vínculo empregatício, os direitos relativos ao programa de computador pertencem ao contratante ou empregador, nos termos do art. 4º da Lei nº 9.609/98:

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.

§ 3º O tratamento previsto neste artigo será aplicado nos casos em que o programa de computador for desenvolvido por bolsistas, estagiários e assemelhados.

17. A consulente informa que irá remunerar a empresa estrangeira por uma cópia do programa desenvolvido pela empresa, para seu próprio uso, e que o contrato firmado veda a duplicação ou a cessão para terceiros. Porém, ao analisar a cópia do contrato juntada ao processo, se constata que se trata de contrato de licença padrão da empresa contratada. Nele está declarado que: *“O software é licenciado, não vendido. Todos os direitos são reservados. A Licenciadora concede à Licenciada uma **Licença de Uso do Sistema de Software** [grifei] e Serviços da Licenciada, não-exclusiva, intransferível e não passível de sublicenciamento, sujeita aos seguintes termos e condições:...”*

18. Contrato de licença de uso, como o apresentado pela consulente, não se confunde com contrato de transferência de tecnologia, o qual é um contrato diferenciado, cuja celebração se sujeita à observância do art. 11 da Lei nº 9.609/98. A previsão contratual de remuneração por licença de uso se coaduna com o prescrito na mesma Lei nº 9.609/98, que, em seu art. 9º, prevê a celebração de contrato de licença para que se use programa 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.

19. A incidência de tributos sobre a tributação em contratos relativos a *software* é questão afeta às administrações tributárias de todas as esferas do governo. No âmbito municipal, interessa ao ISS (serviços); no âmbito estadual, ao ICMS (mercadorias). Para determinar se há incidência de ISS, recorre-se à Lei Complementar nº 116, de 31 de junho de 2003, que, no item 1 de lista de serviços a ela anexa, traz uma relação bastante abrangente de serviços de informática e congêneres classificados como serviços, dentre os quais consta o licenciamento ou cessão de uso de direito de uso de programas de computação:

1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

1.03 – Processamento de dados e congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas. (grifei)

20. Frente ao disposto em LC, verifica-se que é incabível atribuir natureza de compra de mercadoria a contrato de licenciamento de uso de programa de computação, para fins de incidência de ICMS. Porém, o fato de a operação estar catalogada entre aquelas sujeitas ao ISS pela LC nº 116/2003 marca a sujeição a esse imposto ou ao ICMS (art. 1º, §2º, da LC nº 166/2003), mas não é determinante do tratamento tributário a ser dado no âmbito federal. Entendimento nesse sentido pode ser buscado no Parecer Normativo CST nº 83, de 23 de dezembro de 1977, que, a despeito da data em que foi expedido bem como de se referir ao IPI, mantém sua pertinência tanto para outros tributos federais quanto frente às normas legais supervenientes a ele.

21. A elucidação para o tratamento aplicável ao IRRF sobre as remessas relativas a contrato de licenciamento de uso de programa de computador pode ser buscada na Solução de Consulta Interna Cosit nº 1, de 2006, a qual, apesar de destinar-se à solução de dúvidas sobre a incidência de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômica (Cide), traz o

posicionamento da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) sobre o assunto em análise. A SC Cosit nº 1/2006, esclarece:

10. Quanto às duas questões levantadas pela interessada: se a Cide atingiria remuneração relativa (i) à licença de uso de conteúdo qualquer (inclusive sem transferência de tecnologia); ou (ii) a royalties, a qualquer título, pagos por licenças de uso de software, que não guardariam relação com a transferência de tecnologia, a matéria remete-se à leitura do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, com as alterações do art. 6º da Lei nº 10.332, de 2001.

11. O referido art. 2º tem atualmente 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.

(...).

§ 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 pela Lei nº 10.332, de 2001) (grifou-se)

§ 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 pela Lei nº 10.332, de 2001)

12. O caput do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000 (na redação já alterada) instituiu a Cide sobre a pessoa jurídica residente ou domiciliada no País detentora de licença de uso. A expressão “licença de uso”, como aparece no dispositivo, refere-se a todas as modalidades de licença de uso sobre ativos corpóreos e incorpóreos, atingindo inclusive o licenciamento de ativos protegidos por direitos autorais.

13. De outra parte, da leitura do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000 (na redação dada pela Lei nº 10.332, de 2002), percebe-se que sua intenção foi a de agregar novos fatos geradores aos até então existentes.

14. Tal intenção (de agregar novos fatos geradores aos até então existentes) foi expressamente manifestada no item 19 da Mensagem nº 1.060, de autoria conjunta dos Ministros do Estado da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, que acompanhou o projeto de lei (convertido na Lei nº 10.332, de 2001) encaminhado ao Congresso Nacional:

“19. O projeto de lei prevê ainda a adequação da base de incidência da contribuição, criada pela lei nº 10.168, de 2000, ampliando sua abrangência de forma a coincidir com a base de incidência do imposto de renda, com a redução concomitante do mesmo. (grifou-se)”

15. Assim, dentre os tipos de contratos descritos na Lei nº 10.168, de 2000, destacam-se os relativos à licença de uso de programas de computador (software).

16. Tal entendimento é reforçado pelo disposto na Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, a qual dispõe sobre os contratos de licença de uso de programa de computador nos arts. 2º, 9º e 11, in verbis:

“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.

(...)

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.

(...)

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.”

17. A terminologia empregada nos arts. 2º, 9º e 11 da Lei nº 9.609, de 1998, apresenta elementos idênticos aos descritos na hipótese de

incidência da Cide, instituída pela Lei nº 10.168, de 2000, de sorte a revelar a interface que há entre o campo de incidência da Cide e a vertente dos direitos sobre licença de uso de programas de computador, de que trata a Lei nº 9.609, de 1998.

18. Em resumo, constata-se da leitura conjunta da Lei nº 9.609, de 1998, e da Lei nº 10.168, de 2000, que a incidência da Cide alcança as importâncias referentes ao pagamento de licença de uso de programas de computador (software), estejam os contratos relativos a tal licença atrelados à transferência de tecnologia ou não.

19. Assim, uma vez que, de acordo com a legislação aplicável à matéria, há a incidência da Cide sobre as importâncias referentes a pagamentos de licença de uso de programas de computador (software), não poderiam as disposições do seu decreto regulamentador, no caso o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, ser interpretadas de modo a limitar a aplicação do disposto em lei. Isto posto, verifica-se que o referido Decreto nº 4.195, de 2002, ao dispor em seu art. 10 a respeito das importâncias sobre as quais há incidência de Cide, o fez de forma exemplificativa.

(...)

20. Em face do exposto, conclui-se que a Cide instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, para atendimento ao Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, incide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residentes ou domiciliados no exterior a título de remuneração decorrente de licença de uso de programas de computador (software), independentemente de os contratos relativos a tal licença estarem atrelados à transferência de tecnologia.

22. À vista do esclarecido nos itens 11 e 14 da SC Cosit nº 1/2006, verifica-se que a Cide incide sobre os mesmos fatos geradores do imposto de renda (IR). A remessa ao exterior de remuneração de licença de uso de programa de computador é uma das hipóteses de incidência de Cide, qual seja, a que trata de remessas ao exterior a título de *royalties*, constante do art. 2º, §2º, da Lei nº 10.168, de 2000, com as alterações do art. 6º da Lei nº 10.332, de 2001. Como há Cide sobre as remessas ao exterior de importância paga a título de remuneração de licença de uso de programa de computador, há incidência de IR e, conseqüentemente, há necessidade de retenção na fonte do IR.

23. Na determinação do valor a ser retido a título de Cide, aplica-se a alíquota de 10% (dez por cento), por força do art. 2º, §§ 2º e 4º, da Lei 10.168, de 29 de dezembro de 2000, na sua redação atual:

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 da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 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 da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

(...) (grifei)

24. Em relação à alíquota aplicável ao IRRF, se faz necessário confrontar o previsto no art. 685, II, “a”, do RIR/99, consideradas as alterações do art. 3º da MP nº 2.159-70/2001, com o tratamento preconizado no Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia, em Brasília, em 2 de abril de 1996, os quais dispõem:

RIR/99

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

(...)

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;

(...)

MP nº 2.159-70/2001

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 remuneração de **serviços técnicos** e de assistência técnica, e a título de **royalties**, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

(grifei)

Decreto nº 2.465, de 19 de Janeiro de 1998

Promulga o Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia, em Brasília, em 2 de abril de 1996.

(...)

Art 1º O Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia, em Brasília, em 2 de abril de 1996, apenso por cópia ao presente Decreto, será executado e cumprido tão inteiramente como nele se contém.

(...)

ARTIGO 12

Royalties

1. Os royalties provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, tais royalties também são tributáveis no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se quem os receber for o beneficiário efetivo dos royalties o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 10% (dez por cento) do montante bruto dos royalties provenientes do uso ou da concessão do uso de filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou de radiodifusão e qualquer direito de autor sobre uma **obra literária, artística ou científica** produzidos por um residente de um dos Estados Contratantes;

b) 25% (vinte e cinco por cento) do montante bruto dos royalties proveniente do uso ou da concessão de uso de **marcas de indústria ou comércio**,

c) 15% (quinze por cento) do montante bruto dos **royalties em todos os outros casos**.

3. *O termo royalties usado neste Artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, ou por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.*

4. *As disposições dos parágrafos 1 e 2 não se aplicam quando o beneficiário efetivo dos royalties, residente de um Estado Contratante, tiver no outro Estado Contratante de que provêm os royalties um estabelecimento permanente ao qual estão ligados efetivamente o direito ou o bem que deu origem aos royalties Nesse caso, aplicar-se-á o disposto no Artigo 7.*

5. *Os royalties serão considerados provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for o próprio Estado, uma sua subdivisão política, uma autoridade local ou um residente desse Estado. No entanto, quando o devedor dos royalties, seja residente ou não de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente em relação ao qual haja sido contraída a obrigação de pagar os royalties, e couber a esse estabelecimento permanente o pagamento desses royalties serão eles considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento permanente estiver situado.*

6. *Se, em consequência de relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo, ou entre ambos e terceiros, o montante dos royalties, tendo em conta o uso, direito ou informação pelos quais são pagos, exceder àquele que seria acordado entre o devedor e o credor na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável conforme a legislação de cada Estado Contratante e tendo em conta as outras disposições do presente Acordo.*

25. A regra prevista na legislação do IR para *royalties* é a de incidência de IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento). Essa regra não sofre alteração em função do Acordo Brasil/Finlândia, uma vez que o licenciamento de uso de programa de computador não consta nas relações do Artigo 12, “a” e “b”, do Acordo, o que resulta em enquadrá-lo na regra da alínea “c” desse Artigo 12, o qual fixa o teto de incidência de IR em 15% (quinze por cento) - teto atingido, mas não superado, pela regra da legislação do IR.

25.1. Releva alertar que o IRRF incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto.

26. Em relação aos impostos na importação, tem-se que o II incide sobre mercadoria estrangeira que entrar no território aduaneiro; o IPI, sobre produtos industrializados de procedência estrangeira. Para os casos em que se adota alíquota *ad valorem* para a

determinação do valor II a pagar, como é o caso de *software*, a base de cálculo do II é o valor aduaneiro, sendo que a do IPI está calcada na do II. Os artigos 69, *caput*; 72, *caput*; 75, I; 237, *caput*; e 239 *caput*, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002) – RA/2002 dispõem:

Art. 69. O imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

Parágrafo único. (...)

Art. 72. O fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 1º (...)

Art. 75. A base de cálculo do imposto é (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 2º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º, e Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 - Acordo de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994):

*I - quando a alíquota for **ad valorem**, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994; e*

(...)

DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

CAPÍTULO I

DA INCIDÊNCIA E DO FATO GERADOR

Art. 237. O imposto de que trata este Título, na importação, incide sobre produtos industrializados de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 1º, e Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

(...)

Art. 239. A base de cálculo do imposto, na importação, é o valor que servir ou que serviria de base para cálculo do imposto de importação, por ocasião do despacho aduaneiro, acrescido do montante desse imposto e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea "b").

(...)

27. A determinação do valor aduaneiro é, portanto, elemento essencial para cálculo dos impostos federais na importação. Tratando-se de programas de computador, é necessária a observância de regra própria, objeto do art. 81 do RA/2002:

Art. 81. O valor aduaneiro de suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados será determinado considerando unicamente o custo ou valor do suporte propriamente dito (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 18, parágrafo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994, e Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, aprovada em 12 de maio de 1995).

*§ 1º Para efeitos do disposto no **caput**, o custo ou valor do suporte físico será obrigatoriamente destacado, no documento de sua aquisição, do custo ou valor dos dados ou instruções nele contidos.*

*§ 2º O suporte físico referido no **caput** não compreende circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ou bens que contenham esses circuitos ou dispositivos.*

*§ 3º Os dados ou instruções referidos no **caput** não compreendem as gravações de som, de cinema ou de vídeo.*

28. A regra é resultado da opção feita por determinar o valor aduaneiro segundo prática aprovada pela Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira da Organização Mundial de Comércio (OMC), em sua Décima Reunião, celebrada em 24 de setembro de 1984. Essa norma, portanto, se origina de regulamentação de matéria objeto de acordo internacional, à qual se aplica o disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 1966. A Decisão 4.1 é reproduzida no Anexo da Instrução Normativa SRF nº 318, de 4 de abril de 2003:

O Comitê de Valoração Aduaneira DECIDE o seguinte:

1. Reafirma-se que o valor de transação constitui a base primeira de valoração, segundo o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT (doravante denominado "Acordo"), e que sua aplicação com respeito aos dados ou instruções (software) registrados em suportes físicos para equipamentos de processamento de dados está em plena conformidade com o Acordo.

2. Dada a situação única do gênero em que se encontram os dados ou instruções (software) registrados em suportes físicos para equipamentos de processamento de dados, e dado que algumas Partes têm buscado uma abordagem diferente, estaria também em conformidade com o Acordo que as Partes que assim o desejarem possam adotar a seguinte prática:

Na determinação do valor aduaneiro dos suportes físicos importados que contenham dados ou instruções, será considerado unicamente o custo ou valor do suporte físico propriamente dito. Portanto, o valor aduaneiro não compreenderá o custo ou valor dos dados ou instruções, desde

que estes estejam destacados do custo ou valor do suporte físico.

Para os efeitos da presente Decisão, a expressão "suporte físico" não compreende os circuitos integrados, os semicondutores e dispositivos similares ou os artigos que contenham tais circuitos ou dispositivos; a expressão "dados ou instruções" não inclui as gravações de som, cinema ou vídeo.

29. A adoção pelo País da prática autorizada excepcionalmente pelo Comitê de Valoração Aduaneira propiciou a adequação da regra de apuração da base de cálculo do II ao previsto na Lei nº 9.609/98 de proteção da propriedade intelectual de programa de computador. Ao destacar o custo do suporte físico do custo ou valor das instruções nele contidos no documento de sua aquisição, obtém-se a segregação do valor do programa de computador do valor total a transação, de forma a evitar que essa parcela do pagamento sofra tributação aplicável exclusivamente à mercadoria. Note-se que a obrigação de destacar o custo ou valor do suporte físico do custo ou valor dos dados ou instruções nele contidos no documento de sua aquisição é regra aplicável independentemente do número de cópias importadas. Vale para uma única unidade, para poucas ou muitas cópias.

CONCLUSÃO

30. Em face do exposto, soluciono a consulta para esclarecer que:
- a) se considera pagamento a título de *royalties* a importância remetida à pessoa jurídica detentora de propriedade de direito autoral de programa de computador em decorrência de contrato de licenciamento de uso;
 - b) o Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmado entre o Brasil e a Finlândia fixa o limite máximo de incidência de IR sobre remessa de *royalties* a qualquer título em 15%;
 - c) as importâncias remetidas ao exterior a título de *royalties* estão sujeitas à incidência de IRRF, à alíquota de 15%, e da CIDE, à alíquota de 10%;
 - d) é obrigatório destacar o valor do suporte físico em que está armazenado programa de computador proveniente do exterior no documento de aquisição para fins de apuração da base de cálculo do II;
 - e) o valor aduaneiro a ser empregado na determinação da base de cálculo do II devido na entrada de programa de computador no País é o valor do suporte físico em que está armazenado.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

31. Dê-se ciência desta solução.
32. [...]

33. Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, não comportando recurso de ofício ou voluntário. Excepcionalmente, se a interessada tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, poderá interpor recurso especial, sem efeito suspensivo, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência desta solução, para a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, em Brasília - DF, na forma da Instrução Normativa SRF nº 573, de 23 de novembro de 2005, art. 16.

Belo Horizonte, 9 de maio de 2007.

FRANCISCO PAWLOW

Chefe da SRRF06/Disit

Competência delegada pela Portaria SRRF n.º 112/1999 (DOU de 26/05/1999)