



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 10ª RF

SRRF10/Disit

Fls. 85

Solução de Consulta nº 68 - SRRF10/Disit

Data 16 de julho de 2010

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À 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; ART. 30 DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.396, DE 16 DE SETEMBRO DE 2013).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Não estão sujeitos à incidência de Imposto de Renda na Fonte os valores remetidos ao exterior pela aquisição de “*software* de prateleira” (cópias múltiplas) para revenda por pessoa jurídica detentora de licença de comercialização outorgada por fabricante estrangeiro. É irrelevante a forma de movimentação do programa do fabricante ao distribuidor ou revendedor, se por remessa de suporte físico, via internet (*download*) ou por reprodução a partir de matriz.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 22; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, XII e § 1º e art. 49; Lei nº 10.865, de 2004, art. 1º; Decreto nº 3.000, de 1999, RIR/1999, art. 710; Portaria MF nº 181, de 1989, item 2.

Relatório

1. A interessada, empresa que tem por objeto social “(...) a fabricação, a pesquisa, o desenvolvimento, a estocagem, a administração e o gerenciamento, a distribuição, a importação, exportação, por ato próprio ou de terceiros, de materiais, dispositivos, equipamentos, aparelhos, artigos, produtos, máquinas e quaisquer outros instrumentos relacionados ao setor agropecuário em geral, bem como àqueles vinculados à área de segurança

residencial, comercial e industrial, urbana e rural; a importação, a comercialização e a distribuição de softwares, programas e sistemas de informática e as respectivas licenças de uso destes produtos e suas posteriores atualizações de versão; (...)”, formula consulta na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, acerca da legislação do Imposto de Renda Retido sobre a Fonte – IRRF na remessa de valores ao exterior em virtude da aquisição de licença de comercialização de software.

2. A consulente expõe a situação fática, objeto da consulta, conforme a seguir (sublinhou-se):

A consulente, como forma de melhor explorar seu ramo de atividade, mantém, constantemente, operações de importação de diversos produtos, mercadorias e equipamentos. Dentre estas operações, citamos a importação de software, programas de informática, e as respectivas licenças de uso destes produtos e suas posteriores atualizações de versão, a fim comercializar tais "licenças de uso", revendendo-a aos seus consumidores finais.

A possibilidade de revender o software importado está regulada em contrato firmado entre a consulente e o fabricante estrangeiro proprietário do software (doc. Anexo), o qual possibilita que a consulente importe o programa de software que deverá ser instalado e licenciado junto aos equipamentos produzidos pelo fabricante estrangeiro para serem comercializados pela consulente dentro do território nacional. Nos termos do contrato, o fabricante estrangeiro possibilita que a consulente comercialize e instale as licenças de uso nas mercadorias a serem comercializadas, e, na medida em que vão sendo vendidas pela consulente vão sendo instaladas as respectivas "Licenças de Uso" atualizadas, a fim de viabilizar o uso do equipamento.

Importante salientar que o software importado é "Standard", ou seja, não existe qualquer possibilidade de ser modificado pela consulente, ou ser ajustado às necessidades de seus consumidores finais. Além disso, referido software é aplicado em larga escala junto aos equipamentos produzidos pelo fabricante estrangeiro no mundo todo, pelo que, o software importado no Brasil é o mesmo que àquele importado em qualquer outra nação do mundo.

Isso significa, no entender da consulente, que referido software é um software de "cópias múltiplas", também denominado software de "prateleira", face à impossibilidade do importador ou do consumidor final realizar qualquer tipo de modificação em seu programa fonte, ou adequá-lo, customizá-lo às suas necessidades ou sistemática de trabalho.

2.1. Quanto à base legal, a consulente fundamenta sua dúvida na Solução de Divergência Cosit nº 27, de 30 de maio de 2008; no art. 2º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; no art. 7º, XII, da Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998; no art. 20 da Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007; no art. 710 do Decreto nº 3.000, de 26 de março 1999, e na Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989.

2.2. Finalmente, expõe seus questionamentos conforme a seguir (destaques no original):

1. O software comercializado pelo consulente se ajusta ao conceito de “software de prateleira”?
2. As operações realizada pela consulente está sujeita a **“não incidência” do Imposto de Renda Retido na Fonte**, nos termos da Solução de Divergência Nº 27, de 30.5.2008 (DOU de 9.6.2008), acima descrita ?

3. Caso a consulente não esteja sob o manto da **“não incidência”**, qual a tributação incidente na operação?

Fundamentos

3. Preliminarmente, cumpre observar que a consulente não faz menção no texto da consulta a que *software(s)* e a que fornecedores esta se refere. Como junta contrato de revenda com a empresa XXX, relativo ao *software* XXX, a presente solução cingir-se-á a este caso.

4. A legislação brasileira confere aos programas de computador a natureza de obra intelectual. Com efeito, a Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que consolida a legislação sobre direitos autorais, os inclui dentre as “criações do espírito”, protegidas pelos direitos autorais. Ao mesmo tempo, o diploma legal estabelece que os programas de computador são objeto de legislação específica, que vem a ser a Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Transcreve-se os dispositivos (grifou-se):

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.

4.1. Conforme prevê o art. 49 a Lei nº 9.610, de 1998, os direitos autorais podem ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou outros meios admitidos em Direito. De outra banda, o art. 22 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 (abaixo transcrito), caracteriza “royalties” como sendo “os rendimentos de qualquer espécie, decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos” e coloca os direitos de autor na abrangência do conceito.

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

(...)

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor do bem ou obra.

(sublinhou-se)

4.2. Constituindo os rendimentos decorrentes da transferência a terceiros de direitos autorais de programas de computador “royalties”, há a incidência do imposto de renda na fonte quando do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de valores a residente ou domiciliado no exterior, conforme determina o art. 710 do RIR/1999 (sublinhou-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)."

5. Ocorre que, ao tratar da questão sobre a tributação de programas de computador, o Supremo Tribunal Federal (STF), mediante Relatório do Ministro Sepúlveda Pertence, firmou entendimento de que *softwares* produzidos em série e comercializados no varejo ("**softwares de prateleira**") são mercadorias e em sua venda não se "negocia com os direitos do autor, mas com o *corpus mechanicum* de obra intelectual que nele se materializa". Transcreve-se a ementa do RE nº 176.626-3 (SP), bem como trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence que nega a condição de licenciado ou de cessionário de licença de uso ao comerciante que revende cópias múltiplas de *software* (sublinhou-se):

EMENTA:

(...) 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.

(...) O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso, que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o corpus mechanicum de obra intelectual que nele se materializa."

5.1. Com base nesse entendimento do STF, tem-se firmado posicionamento no sentido de que ao se tratar de programas de computador sob a modalidade de cópias múltiplas ("*software* de prateleira") não se aplica o enquadramento de *royalty* ao pagamento pela aquisição deste tipo de *software*. Como consequência, não há incidência de IRRF nas correspondentes remessas de valores ao exterior.

5.2. A Solução de Divergência Cosit nº 27, de 30 de maio de 2008, ratificou essa interpretação e manifestou entendimento de que a não incidência em questão também se aplica às remessas efetuadas por pessoa jurídica que, sendo detentora de licença de comercialização outorgada pelo fabricante estrangeiro, adquire "*software* de prateleira" para comercialização.

6. No caso presente, a consulente afirma revender *software* importado, *standard* (isto é, sem "qualquer possibilidade de ser modificado pela consulente, ou ser ajustado às necessidades de seus consumidores finais") e "aplicado em larga escala junto aos equipamentos

produzidos pelo fabricante estrangeiro no mundo”. Nesta condição, entende que o *software* que revende é da modalidade de “cópias múltiplas” ou “de prateleira”.

6.1. Embora não descreva como se dá a operação aquisição e revenda do *software* que comercializa, depreende-se da análise do contrato juntado (fls. 18 e ss.) que, à medida que realiza suas vendas, a consulente efetua compras junto ao fabricante estrangeiro (cláusula nona). A entrega do produtos correspondentes se dá mediante embarque físico de discos ou outras mídias ou por área de *download* em rede (cláusula décima primeira – 11.1). Em paralelo, uma chave de licença apropriada é fornecida ao cliente final (cláusula décima – 10.1). Em contrapartida da entrega do *software*, o preço de compra avençado com o fabricante é pago pela consulente. Observe-se que, conforme a cláusula segunda – 2.1, o *software* comercializado inclui, sem limitação, documentação e versões liberadas mais recentes. Ou seja, não há licenciamento por período limitado.

7. Ocorrendo as operações conforme descrito no parágrafo anterior, verifica-se ser irrelevante na caracterização do *software* como mercadoria se cada cópia revendida pela consulente corresponda a um conjunto de discos (ou outro meio) enviado fisicamente pelo fabricante estrangeiro ou se são geradas localmente a partir de *download*. Com efeito, a eventual inexistência de movimentação física de objeto do fabricante estrangeiro para a consulente não descaracteriza a distribuição ou revenda de *software*, cujo direito a consulente adquiriu mediante contrato. Embora o meio físico não circule nesta etapa, resta caracterizada revenda de programa de computador na medida em que à cada venda local corresponde uma aquisição do fornecedor estabelecido no exterior, tanto que para cada produto é fornecida chave de licença, elemento indispensável à instalação e uso do programa pelo adquirente final.

7.1. No que se refere à caracterização dos produtos vendidos como “de cópias múltiplas”, tem-se que, pelo relato da consulente, a produção do *software* em questão se dá em série, de forma padronizada e não exclusiva. Isto porque os produtos estão prontos e disponíveis no mercado para qualquer interessado que possua o equipamento para o qual o produto é desenvolvido (XXX, pelo que se pôde inferir através de visita ao sítio da consulente – XXX). Nenhuma adaptação é feita para os clientes. À medida que os clientes fazem a aquisição, os produtos lhes são entregues.

8. Assim, respondendo aos questionamentos de números “1” e “2”, tem-se que, pela descrição que oferece, a consulente realiza comercialização do *software* XXX sob a modalidade de cópias múltiplas (“*software* de prateleira”) mediante licença outorgada por fabricante estrangeiro. Nesta condição, não estão sujeitos à incidência de Imposto de Renda na Fonte os valores remetidos ao exterior pela aquisição do *software* em tela para revenda.

8.1. Quanto ao questionamento de número “3”, a resposta resta prejudicada em razão da resposta positiva ao questionamento “2”. Observe-se, no entanto, que caso a consulente receba o *software* do exterior mediante remessa física de discos ou outras mídias e não via *download*, o suporte informático estará sujeito à incidência do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados, a teor do que dispõe o item 2 da Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989. Há tributação ainda pela Contribuição para o PIS/Pasep incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/Pasep-Importação e pela Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - Cofins-Importação, conforme art. 1º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Conclusão

9. Ante o exposto, conclui-se que não estão sujeitos à incidência de Imposto de Renda na Fonte os valores remetidos ao exterior pela aquisição de “*software* de prateleira” (cópias múltiplas) para revenda, por pessoa jurídica detentora de licença de comercialização outorgada por fabricante estrangeiro. É irrelevante a forma de movimentação do programa do fabricante ao distribuidor ou revendedor, se por remessa de suporte físico, via internet (*download*) ou por reprodução a partir de matriz.

Ordem de Intimação

Publique-se no Diário Oficial da União extrato da ementa desta Solução de Consulta, no prazo máximo de noventa dias, contado da data da solução, em atendimento ao disposto no art. 48, § 4º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

Encaminhe-se este processo ao XXX para ciência desta Solução de Consulta a interessada, mediante cópia, e adoção das medidas adequadas à sua observância, nos termos do art. 6º, inciso IV, da IN RFB nº 740, de 2007.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso voluntário ou de ofício, nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra solução de consulta, divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em Brasília (DF), em conformidade com o art. 16 da IN RFB nº 740, de 2007. O prazo para interposição do recurso é de trinta dias, contado da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, competindo ao interessado comprovar a existência das soluções divergentes acerca de idênticas situações, mediante juntada das correspondentes publicações.

Ricardo Diefenthaler

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Delegação de Competência

Portaria SRRF10 nº 299, de 09.04.2009 - DOU de 14.04.2009