



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL  
10ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº	SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/10ª RF/DISIT Nº 120, de 25 de outubro de 2002	
INTERESSADO	CNPJ/CPF	
DOMICÍLIO FISCAL		

**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).**

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: Remessa para o exterior. Programas de computador.

Deve ser excluído da incidência do imposto de renda na fonte o pagamento remetido a domiciliado no exterior pela aquisição de programas de computador (*softwares*), produzidos em escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, ainda que para uso próprio, sem envolver rendimento de direitos autorais, por tratar-se de mercadorias.

Dispositivos Legais: MP nº 2.159/2001, art. 3º; RIR/1999, arts. 682, 685, inciso I e Portaria MF nº 181, de 1989.

## RELATÓRIO

A interessada, acima identificada, cuja atividade principal [...], dirige-se a esta Superintendência para formular consulta acerca da incidência do imposto de renda na fonte em

decorrência de remessas efetuadas ao exterior, por ocasião do pagamento dos referidos programas de computador - *software*.

2. Informa que importa [...] *software* sob a modalidade de cópias múltiplas - não de forma personalizada dirigida a determinado cliente - destinadas à comercialização no mercado interno.

---

## FUNDAMENTOS LEGAIS

---

3. A Portaria-MF nº 181, de 28 de setembro de 1989, que dispõe sobre a tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de *software*, pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, estabelece em seu item 1, *verbis*:

*“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.”* (grifou-se)

4. Os arts. 554 e 555, I do RIR/1980 correlacionam-se aos arts. 682 e 685, I, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, com a alíquota determinada pelo art. 28 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (15%). Entretanto, os fatos geradores ocorridos a partir de 22.05.1996 estão regulados por norma específica, editada pela Medida Provisória nº 1.459, de 21 de maio de 1996, art. 5º, e suas reedições, *verbis*:

*“Art. 5º - Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de **royalties de qualquer natureza**.”* (grifou-se)

5. A alíquota acima foi majorada pela Medida Provisória nº 2.062, de 28 de dezembro de 2000, art. 3º, § 1º, e, em seguida, reduzida, conforme o § 2º do mesmo artigo, caso fosse instituída contribuição de intervenção no domínio econômico sobre as remessas indicadas. Os dispositivos modificadores assim dispõem, *verbis*:

*“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 para o exterior a título de royalties de qualquer natureza.*

*§ 1º - Relativamente aos fatos geradores ocorridos **a partir de 1º de janeiro de 2001**, a alíquota de que trata o caput passa a ser de **vinte e cinco por cento**.*

*§ 2º - A alíquota referida no parágrafo anterior e a aplicável às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, serão reduzidas para quinze por cento, na hipótese de instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico **incidente sobre essas mesmas importâncias**.*

§ 3º - A redução de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á a partir do início da cobrança da referida contribuição.

(...)” (grifou-se)

6. O texto atual da norma é o que consta do art. 3º da Medida Provisória nº 2.159, de 24 de agosto de 2001, o qual dispõe:

“Art. 3º - Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de 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.”

7. Assim, a tributação acima se justifica quando o pagamento for feito a título de rendimento relativo a **direito de autor** sobre o *software*, porquanto se trata de *royalty*, caracterizando um serviço, conforme vem se cristalizando na jurisprudência, a teor de acórdão do STJ (DJU de 12.10.1997, págs. 54.729/30), ao tratar de conflito na incidência do ICMS e do ISS, cujos itens 1 e 2 consignam:

“1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado software fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24 da Lista de Serviços, anexo ao DL 406/68). 2 - Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação, etc.), sujeitando-se, portanto, ao ICMS.” (grifou-se)

8. No mesmo sentido, o Acórdão do STF, no RE 176.626-3/SP, DJ de 11/12/1998:

“(…)”

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.”

9. A distinção entre serviço e mercadoria estabelecida pelos Pretórios Excelsos vale também para o assunto ora versado (IRRF), à medida que o imposto de renda na fonte acima não incidirá quando o pagamento efetuado a domiciliado no exterior relacionar-se à compra do *software* como mercadoria, salvo quando o remetente dos valores estiver contratando direito autoral ou *royalty*, que constitui serviço. A diferença pode ser verificada pela espécie de contrato da operação: de cessão ou licença dos direitos de uso, fruição ou disposição, pertencentes ao autor ou detentor da obra (serviço), ou de compra e venda (mercadoria).

10. A sobredita Portaria adotou a idéia de que na hipótese de o serviço despendido na feitura da obra intelectual se incorporar em um meio físico (disquete, CD, DVD, fita magnética), produzido em série e colocado a venda no mercado, não teremos a circulação de um serviço, e sim de uma mercadoria. No entanto, caso não se trate de uma multiplicidade de cópias, mas sim de cópia única desenvolvida especificamente para uma determinada finalidade, teremos aí a circulação econômica de um serviço, e não de uma mercadoria.

11. Observe-se que, tanto adquirido como serviço, quanto como mercadoria, o *software* poderá ser comercializado posteriormente, desde que, no caso de serviço, o direito de dispor esteja previsto no contrato de direitos autorais. Nessa circunstância, autorizada a comercialização, o *software* poderá ser fornecido ao cessionário ou licenciado em cópias múltiplas para simples revenda, ou em cópia única, para reprodução (contrato de edição). No segundo caso (mercadoria), destinados à revenda, os programas são adquiridos, via de regra, em cópias múltiplas, e, por tratar-se desde logo de mercadorias, poderão ser comercializados livremente, ressalvada a reprodução, normalmente proibida.

12. No caso em pauta, a interessada não menciona a cobrança de direitos autorais ou *royalties*, o que faz crer que a aquisição refere-se ao *software* enquanto mercadoria, não devendo, portanto, incidir o imposto de renda na fonte a que alude o art. 3º da MP nº 2.159/2001, ressalvada, obviamente, prova em contrário produzida pela autoridade administrativa.

---

## CONCLUSÃO

---

13. Diante de todo exposto, conclui-se que deve ser excluído da incidência do imposto de renda na fonte o pagamento remetido a domiciliado no exterior pela aquisição de programa de computador (*softwares*), produzidos em escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, ainda que para uso próprio, sem envolver rendimento de direitos autorais, por tratar-se de mercadorias.

---

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

---

Intime-se a interessada para que tome ciência desta Solução de Consulta. Providencie-se sua publicação no Diário Oficial da União, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 49, de 22 de maio de 1997, e do art. 9º, § 1º, II, da Portaria SRF nº 1, de 2 de janeiro de 2001.

Encaminhe-se o processo [...], para ciência da interessada e demais providências.

VERA LÚCIA RIBEIRO CONDE

**Chefe da Divisão de Tributação**  
Delegação de Competência  
Portaria SRRF10 nº 64, de 20.04.2000  
DOU de 26.04.2000

JAGR