



Solução de Consulta nº 342 - Cosit

Data 26 de junho de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ementa: LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de *software*, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do *software*, enquadram-se no conceito de *royalties* e estão sujeitas à incidência do Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).

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.

(VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 18, DE 27 DE MARÇO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 05/04/2017, SEÇÃO 1, P.24)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ementa: LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

A remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador não sofre a incidência da Cide, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

Dispositivos Legais: art. 2º e §§ da Lei n.º 10.168, de 2000 (redação dada pela Lei n.º 11.452, de 2007, art. 20).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS-IMPORTAÇÃO**Ementa:** LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior a título de *royalties*, em decorrência do direito de comercialização de *software*, não sofrem a incidência da Cofins-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.865, de 2004, art. 1.º, §1.º, I e II; art. 3.º, II; Lei n.º 9.609, de 1998, art. 2.º e 8.º; Lei n.º 9.610, 1998, art. 7.º, §1.º; Portaria MF n.º 181, de 1989; Solução de Divergência Cosit n.º 11, de 2011.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO**Ementa:** LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior a título de *royalties*, em decorrência do direito de comercialização de *software*, não sofrem a incidência do PIS/Pasep-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.865, de 2004, art. 1.º, §1.º, I e II; art. 3.º, II; Lei n.º 9.609, de 1998, art. 2.º e 8.º; Lei n.º 9.610, 1998, art. 7.º, §1.º; Portaria MF n.º 181, de 1989; Solução de Divergência Cosit n.º 11, de 2011.

Relatório

A interessada, pessoa jurídica acima identificada, a partir da informação de que atua no ramo da comercialização de *softwares* padronizados, com tributação pelo Lucro Presumido, por meio de seu procurador devidamente identificado, formula consulta nos seguintes termos, em síntese:

A sua atividade consiste basicamente no fornecimento (a título oneroso) de cópias de aplicativos-padrão (sem suporte físico, pois são transferidas de um servidor específico diretamente para a máquina do usuário) – via download - e de licenças para uso de softwares produzidos pelos fornecedores da empresa no exterior (...) em cópias múltiplas, a qualquer interessado, como no varejo, e parte significativa do faturamento da empresa com a venda daquelas mercadorias é destinada ao pagamento dos royalties sobre os

programas aos titulares de seus direitos no exterior, conforme contrato em anexo (doc. 2), (...), atuando como mera revendedora dos softwares produzidos por seus parceiros no exterior, (...), sendo que nenhum dos acordos é vinculado à transferência de tecnologia (abertura dos códigos-fonte) ou cessão de direito ao uso de marcas, patentes e nomes comerciais.

A partir de citação contida no Acórdão n.º 108-09.531, no sentido de que a licença de uso e comercialização de software se enquadra no conceito de royalty a que se refere o Parecer Normativo CST n.º 37/74, inclusive para fins de dedutibilidade, reforça sua tese de que os pagamentos que realiza a empresas estrangeiras de desenvolvimento e comercialização de “shrink wrapped softwares (programas padronizados, de prateleira) têm natureza específica de royalties.

Com relação ao IRPJ a Receita Federal confirmou a não incidência de IR na remessa ao exterior nos “pagamentos pela aquisição ou pela licença de direitos de comercialização de software sob a modalidade de cópias múltiplas (software de prateleira”, bem como esclareceu que a operação não se submete ao pagamento da CIDE (Lei n.º 10.168/00, art. 2.º, § 1.º-A, introduzido pela Lei n.º 11.452/07), quando não importar em transferência de tecnologia (Solução de Divergência n.º 27, de 2008).

Com base na Solução de Divergência de n.º 11, de 28/4/2011, entende que não está sujeita à incidência de PIS e COFINS (na modalidade de importação a que alude a Lei n.º 10.685/04) sobre royalties pagos à empresa com sede no exterior a título de remuneração pela licença de uso e comercialização de softwares, tendo em vista que a atividade licenciada é desvinculada da transferência de tecnologia ou da prestação de outros serviços, bem como porque as anexas faturas (invoices) emitidas pela Consulente ou por seus parceiros no exterior discriminam com precisão: a) de um lado, os valores cobrados a título de licenciamento de uso do software; e b), de outro lado, os valores cobrados pelos serviços de assistência técnica, atualização e manutenção dos programas (doc. 4).

Assim, tendo em vista o entendimento acima, pretende prosseguir na remessa de royalties sem recolher o IRRF (Decreto n.º 3.000, de 1999, art. 710), a CIDE (Lei n.º 10.168/00, art. 2.º, § 1.º-A), e a contribuição ao PIS e COFINS, oportunidade em que indaga se está correto o seu entendimento.

É o Relatório.

Fundamentos

2. Preliminarmente, cabe esclarecer que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais

sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

3. 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 pela 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.

4. Feitas essas considerações, estando atendidos os requisitos para a admissibilidade da consulta, passa-se a analisar a questão suscitada pela consulente, qual seja: a incidência ou não de IRRF (Decreto n.º 3.000, de 1999, art. 710), da CIDE (Lei n.º 10.168/2000, art. 2.º, § 1.º-A) e da Contribuição ao PIS e COFINS/Importação sobre as remessas efetuadas a título de *royalties*, em decorrência de contratos com empresas no exterior, visando à comercialização de *softwares* de prateleira. Outras atividades eventualmente realizadas pela consulente, tais como serviços de assistência técnica, atualização e manutenção dos programas, não serão tratadas por não se incluírem no objeto da consulta.

5. No caso em análise, a consulente apresenta os motivos pelos quais entende “*que os pagamentos que realiza a empresas estrangeiras de desenvolvimento e comercialização de “shrink wrapped softwares” (ou programas de “embalagem fechada”, padronizados, de prateleira) têm natureza específica de royalties*”, como demonstra o trecho da consulta a seguir transcrito:

4. *A atividade consiste basicamente no fornecimento (a título oneroso) de cópias de aplicativos-padrão (sem suporte físico, pois são transferidas de um servidor específico diretamente para a máquina do usuário e de licenças para uso de softwares produzidos pelos fornecedores da empresa no exterior. Os softwares – como as licenças propriamente ditas – são fornecidos em cópias múltiplas, a qualquer interessado, como no varejo, e parte significativa do faturamento da empresa com a venda daquelas mercadorias é destinada ao pagamento dos royalties sobre os programas aos titulares de seus direitos no exterior, conforme contrato em anexo (doc.2).*

5. *Em outras palavras, empresa atua como mera revendedora dos softwares produzidos por seus parceiros no exterior, e é licenciada apenas para a comercialização dos programas, pelo que realiza o pagamento dos royalties aos seus fornecedores somente àquele título. O direito à comercialização dos softwares é, por assim dizer, o núcleo dos contratos com os fornecedores estrangeiros, sendo que nenhum dos acordos é vinculado à transferência de tecnologia (abertura dos códigos-fonte) ou cessão do direito ao uso de marcas, patentes e nomes comerciais (doc.2, citado).*

6. *No que interessa mais de perto à presente Consulta, a Consulente é contribuinte do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), ambos no regime do lucro presumido – e recorre à d. autoridade fazendária para confirmar se tem agido em conformidade com a legislação tributária ao deixar de oferecer à tributação (para fins de incidência de Imposto de Renda, CIDE, PIS Importação e COFINS Importação) os valores que remete ao exterior a título de royalties pelo licenciamento e direitos de cópia e comercialização dos programas via download através da rede mundial de computadores (e a partir dos servidores de seus fornecedores estrangeiros).*

7. *Primeiramente, e no que diz respeito à abrangência do conceito de royalty, o que se tem de mais concreto até hoje é justamente a definição dada ao termo pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda no Acórdão n.º 108-*

09.531, relatado por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário nº 157.115 (em 23.01.2008). Naquela ocasião, a Egrégia Corte fazendária entendeu (por unanimidade) que a licença de uso e comercialização de software se enquadra no conceito de royalty a que se refere o Parecer Normativo CST nº 37/74, inclusive para fins de dedutibilidade (que, na hipótese, estaria disciplinada pela regra geral de dedutibilidade das despesas operacionais, necessárias à manutenção da atividade da empresa, nos termos do art. 299 do Decreto nº 3.000/99).

8. *De resto, também o art. 52 do Regulamento do Imposto de Renda trata indistintamente do conceito de royalty, remetendo aos rendimentos decorrentes do uso, fruição ou exploração de direitos, na redação já consagrada pelo art. 22 da Lei nº 4.506/64.*

9. *Como se vê, são sólidos os motivos pelos quais a Consulente entende que os pagamentos que realiza a empresas estrangeiras de desenvolvimento e comercialização de “shrink wrapped softwares” (ou programas de “embalagem fechada”, padronizados, de prateleira) têm natureza específica de royalties, mas há dúvidas sobre o regime tributário aplicável às referidas remessas – daí o recurso à presente consulta.*

10. *No que diz respeito ao Imposto sobre a Renda, a base legal que poderia amparar a incidência corresponde ao art. 710 do Decreto nº 3.000/99, o qual fixa a alíquota do imposto em 15% sobre a remessa ao exterior a título de royalties. (grifos no original)*

6. A fundamentação da consulente é perfeita no sentido do enquadramento da remessa a título de *royalties*, assim como sobre a base legal da tributação na fonte, como será demonstrado abaixo.

7. Contudo, continuando a transcrição da consulta, verifica-se que, muito embora os fundamentos da consulente a respeito do enquadramento legal da situação fática vivenciada estivessem corretos, sua conclusão a respeito da tributação daquelas remessas esbarrava na orientação dada pela Solução de Divergência Cosit nº 27, de 30 de maio de 2008:

11. *Todavia, a própria Receita Federal do Brasil já confirmou seu entendimento pela não-incidência de IR na remessa ao exterior “em pagamento pela aquisição ou pela licença de direitos de comercialização de software sob a modalidade de cópias múltiplas (“software de prateleira”)”, na Solução de Divergência nº 27, de 30.5.2008, baixada pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação em resposta à consulta de outro contribuinte sobre a matéria.*

12. *O mesmo ato administrativo esclarece ainda que a operação igualmente não se submete ao pagamento da CIDE (Lei nº 10.168/00, art.2º, §1º-A, introduzido pela Lei nº 11.452/07) quanto (sic) não importar em transferência de tecnologia – como é o caso, já que o código-fonte dos programas permanece preservado.*

13. *Entende a Consulente, com base no entendimento fazendário confirmado na Solução de Divergência nº 27/2008, que por se tratar de software de prateleira (não personalizado) a empresa não deve se submeter à incidência de IRRF nas remessas aqui analisadas – e, a rigor, por se tratar de mera operação de licenciamento sem transferência de tecnologia, também entende que não deve se sujeitar à incidência de CIDE-Royalties sobre aquelas remessas.*

8. A conclusão da Solução de Divergência em comento, aprovada pelo então titular da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal do Brasil (Cosit), era no sentido de que não estariam sujeitos à incidência do IRRF nem da Cide os valores remetidos ao exterior em pagamento da aquisição ou da licença de direitos de comercialização de *software* sob a modalidade de cópias múltiplas (“*software* de prateleira”).

9. Todavia, cumpre ressaltar que a Solução de Divergência n.º 27, de 2008, mencionada pela consulente, foi objeto de recente reforma com a finalidade de refletir a mudança no entendimento da Cosit a respeito do tema, através da Solução de Divergência n.º 18, de 27 de março de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 05/04/2017, seção 1, p.24, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>).

10. A ementa e os trechos da mencionada Solução de Divergência relevantes para o esclarecimento do presente feito são reproduzidos abaixo (sublinhou-se):

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do software, enquadram-se no conceito de royalties e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA QUE REFORMA A SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA N.º 27, DE 30 DE MAIO DE 2008.

Dispositivos Legais: Arts. 1.º e 2.º da Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; art. 7.º, inciso XII, da Lei n.º 9.610, de 2 de fevereiro de 1998; art. 710 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999.

Fundamentos

[...]

8. “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. 1.º da Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998:

[...]

9. 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: [...]

10. Os dispositivos legais transcritos contêm informações relevantes para a solução da presente divergência:

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

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

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

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, § 1.º);

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).

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

[...]

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

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).

13. *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).*

[...]

15. *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.*

16. *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).*

17. *Ao adquirir um software ou programa de computador, o consumidor final adquire a licença de uso para o fim a que se destina, ou seja, ele paga pelo direito de utilizar o programa. Não pode sequer reproduzi-lo, ressalvada uma cópia de segurança (backup), sob pena de configurar conduta criminosa.*

18. *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.*

19. *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.*

20. *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, por exemplo, normalmente ocorre a previsão, em uma primeira etapa, do licenciamento para distribuição e comercialização e, posteriormente, a venda pelas empresas brasileiras dos softwares aos consumidores finais, que, nesse momento, recebem a licença de uso conferida pelo detentor dos direitos autorais.*

21. *Nesses casos, de licença para a distribuição e comercialização, não se aplica a decisão da primeira turma do Supremo Tribunal Federal nº RE 176.626/SP, 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:*

[...]

22. *A decisão referida tratou de analisar apenas 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, concluindo se tratar de um bem incorpóreo, mas ressalvando a hipótese em que softwares produzidos em série podem ser caracterizar como mercadoria, sujeita ao ICMS.*

23. *Ressalte-se, novamente, que a licença de uso pode ser celebrada diretamente entre o titular do direito e o interessado ou por intermédio de um distribuidor, que, nos casos objeto desta divergência, celebra com a empresa situada no exterior contrato que confere o direito de comercialização do software.*

24. *O direito de comercialização do software não se confunde com a licença de uso do respectivo software, cuja materialidade só ocorre no percurso entre o distribuidor ou revendedor e o cliente, ou seja, no momento em que o distribuidor ou revendedor fornece as licenças de uso do software a seus clientes, situação esta que se dissocia da relação contratual que tem o distribuidor ou revendedor brasileiro com a empresa estrangeira que detém os direitos intelectuais sobre o software.*

25. *Assim, é indevida a extensão da interpretação dada pelo STF referente à tributação de ICMS sobre softwares de prateleira para os casos abrangidos por esta solução de divergência, em que se transaciona apenas a licença de comercialização concedida por pessoa jurídica domiciliada no exterior a um distribuidor brasileiro, em caráter exclusivo ou não, para que este distribua aos seus clientes no mercado interno a licença de uso do software, nos moldes da legislação brasileira. Nesses casos, resta evidenciado que se tratam de contratos com objetos distintos: um sobre o direito de comercializar ou distribuir o software e o outro sobre o direito de uso do software.*

[...]

27. *Como visto, licença de distribuição não se confunde com o produto a ser distribuído. E, no caso dos softwares, o fato de sua comercialização ser autorizada mediante licença é suficiente para identificar a natureza jurídica dos pagamentos efetuados como royalties.*

28. *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):*

[...]

29. *Do exposto, há que se concluir que se aplica o conceito de royalty à remuneração paga por pessoa jurídica domiciliada no Brasil à pessoa jurídica domiciliada no exterior em contraprestação ao direito de comercialização de software.*

[...]

32. *Consoante a legislação tributária, haverá incidência de Imposto sobre a Renda Retido na fonte (IRRF) quando do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de valores considerados royalties a residente ou domiciliado no exterior, nos termos do art. 710 do RIR/99:*

[...]

33. *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:*

[...]

34. *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.*

35. *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:*

[...]

36. *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 conclusão de que são contratos que não se confundem e que esses pagamentos possuem a natureza de royalties.*

37. *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.*

[...]

40. *Dessa forma, as remessas ao exterior realizadas para fins de contraprestação pela licença de comercialização ou distribuição de **software** enquadram-se como remuneração de direitos autorais (**royalties**) e, portanto, estão sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), nos termos do art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999, uma vez que a relação contratual existente entre a pessoa jurídica situada no Brasil e a pessoa jurídica domiciliada no exterior tem por objeto o direito de comercialização ou distribuição de softwares ou programas de computador, os quais serão, posteriormente, comercializados para um consumidor final que receberá a licença de uso do software.*

11. Com efeito, a referida solução de divergência reformou o entendimento anterior, tendo, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

12. Assim, no presente caso, aplica-se o referido entendimento para concluir que, uma vez que a relação contratual existente entre a consulente e a empresa estrangeira tem por objeto o direito de distribuição de programas de computador, programas esses que serão, posteriormente, comercializados a consumidores finais através da aquisição de licença de uso, as remessas ao exterior realizadas pela consulente como remuneração ao direito de distribuir (licença de comercialização) *software* enquadram-se como remuneração de direitos autorais (*royalties*) e estão sujeitas à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, nos termos do art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999. Essa remuneração, contudo, não sofrerá incidência da Cide, desde que não envolva a transferência da correspondente tecnologia.

Da Contribuição para o PIS/Pasep - Importação e da Cofins - Importação

13. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a importação de mercadorias e serviços é disciplinada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

Lei nº 10.865, de 2004

Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I - executados no País; ou

II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

(...)

Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

14. Analisando-se o texto da lei, constata-se que o contrato de licença de comercialização de programa de computador (*software*) não se subsume a nenhuma hipótese prevista no art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004. Os valores pagos pela aquisição da licença de comercialização dos softwares possuem a natureza de *Royalties*, e esses não se confundem com a prestação de serviços.

15. A Cosit manifestou-se sobre o tema na Solução de Consulta nº 71, de 10 de março de 2015:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep-Importação

ROYALTIES. PAGAMENTO A RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. LICENÇA DE USO DE MARCA OU PATENTE. SERVIÇOS VINCULADOS.

O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por simples licença ou uso de marca, ou seja, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não caracterizam contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação. Entretanto,

se o documento que embasa a operação não for suficientemente claro para individualizar, em valores, o que corresponde a serviço e o que corresponde a royalties, o valor total da operação será considerado como correspondente a serviços e sofrerá a incidência da contribuição.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º, 3º e 7º, Inciso II; Lei nº 4.506, de 1964, arts. 21, 22 e 23; IN RFB nº 1.455, de 2014, art. 17.

(...)

9. *Quanto à análise da possibilidade de o conceito de royalties se enquadrar na definição de prestação de serviços, já citou-se, no anterior item 5, que a locação de bens móveis, à qual se assemelham os royalties, constitui típica obrigação de dar, ao contrário dos serviços, que possuem característica de obrigação de fazer.*

10. *Na lição de Maria Helena Diniz, (in “CURSO DE DIREITO CIVIL BRASILEIRO” Vol. 2, 8ª edição, 1994, pgs. 70, 85 e 86, Editora Saraiva), conceitua-se como obrigação de dar aquela “em que a prestação do obrigado é essencial à constituição ou transferência do direito real sobre a coisa. A entrega da coisa tem por escopo a transferência de domínio ou de outros direitos reais.” (obra citada, págs. 70).*

11. *Já a obrigação de fazer “é a que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa.” (obra citada, págs. 85)*

16. A conclusão da Solução de Consulta é no sentido de que o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de *royalties*, por simples licença ou uso de marca, ou seja, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não caracterizam contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep - Importação e da Cofins - Importação. Entretanto, se o documento que embasa a operação não for suficientemente claro para individualizar, em valores, o que corresponde a serviço e o que corresponde a *royalties*, o valor total da operação será considerado como correspondente a serviços e sofrerá a incidência das contribuições.

17. Cabe esclarecer, neste ponto, porquanto inerente à questão trazida pela consultante, que o contrato de licença de comercialização de programa de computador (*software*) pode envolver diversas atividades. A simples remuneração pelo licenciamento de comercialização de programas desenvolvidos de forma genérica e utilizados por qualquer usuário (os chamados “*software* de prateleira”), assim como a mera atualização dessa espécie de programa, **sem a prestação de nenhum serviço especializado ao cliente**, não configura hipótese de retenção das contribuições sociais (grifou-se).

Conclusão

18. Diante do exposto, responde-se à consultante que as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de *software*, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do *software*, enquadram-se no conceito de *royalties* e:

- a) sofrem a incidência do IRRF, à alíquota de 15% (quinze por cento);

b) não sofrem a incidência da Cide, desde que não envolvam transferência de tecnologia;

c) não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.

Assinado digitalmente
CARLOS EDUARDO DE CARVALHO
ROMÃO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

De acordo. À consideração dos Coordenadores da Cotex e da Cotir.

Assinado digitalmente
RONI PETERSON BERNARDINO DE
BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
(Delegação de Competência - Portaria RFB
nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

Assinado digitalmente
ANDREA COSTA CHAVES
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Ditin

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

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. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à interessada.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit