



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL  
8ª REGIÃO FISCAL

|                           |                                                                        |
|---------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| PROCESSO Nº<br>*****      | SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº<br>111, de 16 de julho de 2002 |
| INTERESSADO<br>*****      | CNPJ/CPF<br>*****                                                      |
| DOMICÍLIO FISCAL<br>***** |                                                                        |

**Assunto:** Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

**Ementa:** REMESSAS PARA O EXTERIOR - Programas de Computador (Software)

Não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador-software para distribuição e revenda no país, quando produzidos em larga escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, sem envolver rendimentos de direitos autorais, por tratar-se de mercadorias.

**Dispositivos Legais:** Art. 710 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999) e Portaria MF nº 181, de 28.09.1989.

**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).**

## RELATÓRIO

Em consulta protocolizada em 03.04.2002, a interessada (por intermédio de sua procuradora) informa que se dedica à importação de equipamentos e programas de computador – *software* – para posterior distribuição e revenda no País.

2.

Esclarece:

- a) que referidos programas de computador são adquiridos de seus fornecedores no exterior, em cópias múltiplas, e imediatamente

revendidos sem qualquer alteração ou customização de seus aplicativos;

b) que para efetuar o pagamento aos seus fornecedores estrangeiros é obrigada a contratar os serviços de uma instituição financeira, que se encarrega de efetuar o fechamento do câmbio necessário e a remeter os valores devidos ao credor residente no exterior;

c) que por ocasião da remessa dos valores ao exterior, a instituição financeira responsável tem procedido à retenção do imposto de renda na fonte, com base no art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999.

3. Argumenta que o termo *royalties*, mencionado no art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999, encontra-se definido no Parecer Normativo nº 37, de 1974, emitido pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação.

4. Transcreve parte do referido parecer e diz que da leitura da parte transcrita, que especifica os bens e direitos cuja contraprestação pelo uso ou privilégio de usar devem ser considerados como *royalties*, não foram elencadas as importâncias pagas ao exportador residente no exterior pela aquisição de mercadorias destinadas à distribuição e revenda.

5. Diz que o conceito de *royalties* engloba somente as importâncias despendidas para remunerar direito pelo uso de bens incorpóreos, como patente de invenção, processos ou fórmulas de invenção e processos ou fórmulas de fabricação e, que no seu caso específico, as remessas destinam-se, única e exclusivamente, ao pagamento da importação de *softwares* em cópias múltiplas, para serem comercializados no Brasil, sem qualquer remuneração pelo uso de um direito autoral.

6. Cita a Portaria nº 181, de 1989, e, após transcrever o seu item 1, afirma que o referido ato não tratou da hipótese de importação de *software* para distribuição e revenda, donde se conclui que, a contrário senso, a operação por ela efetuada está fora do campo de incidência do imposto de renda em questão.

7. Alega ainda que considerar incluídos os pagamentos efetuados ao exterior para aquisição de produtos cuja destinação será a distribuição e revenda, no conceito de *royalty*, quando a legislação tributária em vigor se absteve de fazê-lo, seria violar os princípios da legalidade e o da tipicidade constitucionalmente previstos. De igual modo, é inviável a pretensão da instituição financeira responsável pela remessa do numerário ao exterior em reter o imposto, já que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não exigido em lei, conforme dispõe o § 1º do art. 110 do Código Tributário Nacional.

8. Transcreve ementas de decisões proferidas pela 8ª e 9ª Regiões Fiscais, concluindo que resulta evidente que, em se tratando de remessas destinadas ao pagamento de *softwares* adquiridos para distribuição e comercialização no País, desde que não seja para uso próprio ou em cópia única, não haverá incidência do imposto de renda na fonte, em razão das referidas remessas não corresponderem ao pagamento de direito autoral (*royalties*).

9. Por fim, pergunta se é correto afirmar que os pagamentos efetuados aos seus fornecedores, residentes e domiciliados no exterior, pela aquisição de cópias múltiplas de programas de computador (*softwares*), destinados à comercialização no País, não estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda na fonte de que trata o art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999.

---

## FUNDAMENTOS LEGAIS

---

10. Apesar de na petição inicial constar o número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica de uma filial, verifica-se através do documento anexado por cópia às fls.13 que a consulta foi formulada pela matriz, o que possibilitou considerá-la “eficaz”.

11. Antes de analisar o aspecto tributário da questão é imprescindível comentar as recentes decisões, tanto do Superior Tribunal de Justiça-STJ como do Supremo Tribunal Federal-STF, que analisaram questões relativas a conflitos de competência entre Estados e Municípios na tributação dos *softwares*.

11.1 O STJ, em acórdão proferido em 04 de março de 1996, no Recurso em Mandado de Segurança nº 5.934 - RJ, assim decidiu, por unanimidade de votos:

" - os programas de computador, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência de ICMS;  
- os programas elaborados especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS."

11.2 Em 10 de novembro de 1998, foi proferido acórdão no Recurso Extraordinário nº 176.626-3 - SP, em que os Ministros da Primeira Turma, por unanimidade, decidiram da mesma forma que o STJ, sendo que os programas feitos por encomenda sujeitar-se-iam ao ISS, enquanto os chamados *softwares* de "prateleira", produzidos em série e comercializados no varejo, por constituírem mercadorias postas no comércio, estariam sujeitos ao ICMS.

12. A distinção entre serviço e mercadoria estabelecida nos referidos acórdãos vale também para o assunto ora versado, à medida que o imposto de renda na fonte não incidirá quando o pagamento efetuado a domiciliado no exterior relacionar-se à compra do *software* enquanto mercadoria, incidindo somente quando o remetente dos valores estiver contratando direito autoral (*royalty*), que constitui serviço.

13. A Portaria MF nº 181, de 28.09.1989 (DOU de 29.09.1989), ao dispor sobre a tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de *software*, pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, assim estabelece:

"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."

14. A Coordenação-Geral de Tributação-Cosit, através de pareceres, tem reiterado o entendimento de que não sofrem a incidência prevista nos arts. 554 e 555 do RIR/80 (art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999) os rendimentos pagos a residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computador-*software*, que não impliquem na aquisição de direitos autorais para distribuição e comercialização no País, ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única.

15. 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), lembrando que nos dois casos (serviço e mercadoria) pode haver comercialização posterior. No primeiro caso, a comercialização só poderá ser feita se o direito de dispor estiver previsto no contrato de direitos autorais; autorizada a comercialização, o *software* será fornecido ao cessionário ou licenciado em cópias múltiplas para simples revenda, ou em cópia única, para reprodução (contrato de edição). No segundo caso, 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.

16. No presente caso, como a consulente informa que adquire de seus fornecedores no exterior programas de computador – *software* - , em cópias múltiplas, e imediatamente os revende sem qualquer alteração ou customização, conclui-se tratar-se de compra de mercadorias.

---

## CONCLUSÃO

---

17. Diante do exposto, responde-se à consulente que não incide o imposto de renda na fonte, previsto no art. 710 do Decreto n 3.000, de 1999, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador-*software* para distribuição e revenda no país, quando produzidos em larga escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição de qualquer interessado, sem envolver rendimento de direitos autorais, por tratar-se de mercadorias.

---

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

---

18. Encaminhe-se à \*\*\*\*\*, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

São Paulo, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2002

---

**Tirso Batista de Souza**

**Chefe da Divisão de Tributação**

Portaria SRRF 0800/G Nº 2.684/2001 (DOU de 01/10/2001)

Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)

alterada pela Portaria SRRF 0800/G nº 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

MLE/mash