



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 381 - Cosit

Data 25 de agosto de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

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 CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 18, DE 27 DE MARÇO DE 2017.

BENEFICIÁRIO RESIDENTE OU DOMICILIADO EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. ALÍQUOTA.

Na hipótese de beneficiário residente ou domiciliado em país com tributação favorecida, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se a alíquota de 25% (vinte e cinco) por cento.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 24; Lei nº 9.609, de 1998, arts. 1º e 2º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, inciso XII; Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 710.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 71, DE 10 DE MARÇO DE 2015.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

COFINS-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 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 da contribuição.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 71, DE 10 DE MARÇO DE 2015.

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

Relatório

1. A interessada formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da retenção de tributos na remessa de valores ao exterior.

2. Descreve seu objeto social e declara que, em conformidade com ele, “em essência, a Consulente”:

a. fabrica e comercializa caixas eletrônicos automatizados, que são produtos de auto-atendimento;

b. licença software básico de operação, que tem a finalidade de permitir a liberação de dinheiro armazenado no cofre do equipamento”.

3. Informa que “o software básico de operação é adquirido de sua parte relacionada, XXX, uma entidade constituída de acordo com as leis XXX, (...)”.

4. Desse programa de computador (“software”), “os seguintes aspectos se destacam”:

(a) produzido em larga escala, de maneira uniforme e padronizada pelo grupo XXX no exterior;

(b) disponibilizado em cópias múltiplas aos clientes no Brasil como um produto acabado sem qualquer customização;

(c) comercializado através de licenças de uso de um software “standard” que serve para todo e qualquer caixa eletrônico automatizado;

(d) concebido para uma pluralidade de usuários (não destinado a um usuário em particular e não atende necessidades específicas de um ou mais usuários, tendo em vista a larga escala da produção e sua padronização);

(e) Não há transferência de tecnologia ou “know-how” para o Brasil.

5. O fornecimento do programa de computador aos clientes que compram os caixas eletrônicos automatizados pode se dar “via transmissão digital via ‘download’” ou mediante “fornecimento de mídia gravada em um meio físico por uma equipe especializada da Consulente”.

6. O programa é elaborado “com base em dois padrões internacionais, um deles “provê um ambiente para aplicações financeiras na plataforma Microsoft Windows, especialmente para terminais e caixas eletrônicos, exclusivos da indústria financeira”; o outro “é um padrão alternativo para a plataforma Java”. “O pacote do software” “é integrado por dispositivos de comunicação que se integram aos diversos dispositivos que compõem caixas eletrônicos automatizados”.

7. Algumas características do indigitado programa de computador são assim apresentadas pela consulente:

O usuário final (cliente da Consulente) não tem permissão para criar (i) qualquer modificação, alteração, tradução, aperfeiçoamento, atualização, melhoria, upgrade, distribuição, (ii) qualquer novo programa de computador, e (iii) qualquer trabalho derivado do software, de acordo com as leis de direito autorais aplicáveis. A Consulente, que não tem acesso ao código fonte do software, não deve permitir que usuários possam acessá-lo, conforme contrato de acordo de distribuição entre a Consulente e sua parte relacionada XXX (...).

8. Assevera que essas características “demonstram que o software XXX é estável e acabado pronto para ser comercializado. Sua venda para o usuário final não configura direito de uso de um direito, mas mera venda de mercadoria (juntamente com um caixa eletrônico automático). Não há processo de customização para atender as necessidades específicas de qualquer cliente”.

9. Informa ainda que, “por conta de suas operações em território Brasileiro a Consultente irá realizar pagamentos de valores para o exterior pela aquisição de programas de computador de ‘prateleira’ à empresa XXX, residente XXX”.

10. Diante dos fatos narrados, “entende a Consultente que a legislação tributária determina que”:

- a. *as características do XXX são de um software com natureza de mercadoria, usualmente, chamado de software prateleira ou padronizado (“standard”);*
- b. *o conceito de software de prateleira aplicado ao XXX baseia-se em sua natureza, independentemente do modo de transmissão ao usuário final, seja por meio físico ou via eletrônica através de “download;”*
- c. *o pagamento pela aquisição de um software prateleira não está sujeito ao IRRF por não configurar um royalty ou remuneração pelo uso de um direito para fins de legislação tributária;*
- d. *o IRRF seria aplicável, unicamente, na hipótese de pagamento de direitos ou royalties que remuneram a aquisição de um software por encomenda sujeito a customização;*
- e. *o pagamento pela aquisição de um software prateleira na modalidade de importação via “download” – forma utilizada pela Consultente – não está sujeito às incidências de PIS-Importação e COFINS-importação, dado que não há importação bem tangível estrangeiro – e.g., suporte físico – e os respectivos fatos geradores não ocorrem. Mesmo o pagamento de royalty a título de uso de software desenvolvido e comercializado no exterior (baixado via “download” para um sistema no Brasil ou importado em um suporte físico) não está sujeito a estas contribuições.*

11. Transcreve o art. 22 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, o qual define os rendimentos classificados como “royalties”, e os arts. 1º e 2º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, e o art. 7º, inciso XII e § 1º, da Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, os quais conferem ao programa de computador o regime de proteção à propriedade intelectual. E então sustenta: “Em linha com o disposto acima, para fins tributários, o *royalty* é uma remuneração devida pela exploração, entre outras possibilidades, de um direito autoral, salvo quando percebido pelo autor”.

12. Em seguida, reproduz o inciso VII e o *caput* do art. 45 e parte do art. 52 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), que tratam da tributação dos rendimentos decorrentes de direitos autorais.

13. “Nesse sentido”, prossegue, “a Portaria nº 181 do Ministério da Fazenda, datada de 28 de setembro de 1989, estabeleceu a tributação, na forma dos artigos 554 e 555 do Regulamento do Imposto de Renda de 1980, dos rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores para distribuição e comercialização no país ou para uso próprio, sob a modalidade cópia única. Importante nota que a Portaria nº 181 nada menciona sobre a modalidade cópias múltiplas, caso de um software prateleira e do software comercializado pela Consultente”.

14. Afirma que “a legislação tributária aplicável às pessoas jurídicas determina a retenção do IRRF somente nos casos de importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior, a título de direitos e royalties, conforme dispõem os artigos 709 e 710 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 ou RIR/1999), respectivamente – os dois dispositivos são comumente citados como referência para tributação do software por encomenda em soluções de consulta emitidas pelas diversas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB)” – transcreve os citados artigos.

15. Ressalva que, “assim como no caso da Portaria nº 181, nenhum dispositivo do RIR/1999 faz referência a remessas ao exterior para pagamento de aquisição de programas de computador com natureza de mercadoria”. E conclui que “não há incidência do IRRF na hipótese de um software prateleira, tal qual o software XXX da Consultante, visto que não há base legal para a tributação de um software tratado como mera mercadoria”.

16. Acrescenta ser de relevância “a distinção entre contratos de licença de uso e de licença de direitos de comercialização prevista no artigo 9º da Lei 9.609”, “porque na primeira modalidade (licença de uso) existe o pagamento de um royalty, tal como previsto no artigo 710 do Decreto 3.000/99, enquanto na segunda (licença de direitos de comercialização) há uma mera aquisição de mercadoria, dentro do conceito de software prateleira, e que não está sujeito ao IRRF”. Antes de transcrever os arts. 9º e 10º da Lei nº 9.609, de 1998, fala que essa “base legal” está em linha com a doutrina e jurisprudência que apresentará adiante.

17. No que se refere à incidência da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), afirma que “o software importado pela Consultante tem características de um software prateleira trazido para o país via ‘download’. Assim, não se configuram as hipóteses de incidência e fatos geradores da PIS-Importação e da COFINS-Importação, de acordo com a base legal abaixo” (destaque do original). A seguir, reproduz os arts. 1º e 3º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

18. Passa a abordar referências doutrinárias, cabendo delas destacar este trecho, para manter o encadeamento de sua narrativa:

4. Emir Iscandor Amad trata da natureza dos contratos de software de cópias múltiplas e cópia única em sua obra [“Autor de ‘Contratos de Software Shrinkwrap Licenses’ e ‘Clickwrap Licenses.’ da Livraria e Editora Renovar Ltda., páginas 82 até 85”]. De acordo com ele, temos as seguintes conclusões:

(a) o contrato de Licença para Comercialização de Software tem como objeto a concessão de parte dos direitos patrimoniais do autor, consubstanciando no direito de exploração da obra, gerando o direito de o licenciado reproduzir o programa, sublicenciar a terceiros para comercializá-lo e conceder ele mesmo licenças de uso;

(b) o contrato de Licença para Distribuição de Licença de Uso de Software prevê os limites da relação entre o titular do direito autoral e o licenciado (distribuidor). A licença determina como o distribuidor irá comercializar o software, o que se dará através de vendas negociadas com o usuário final diretamente ; e

(c) no contrato de Licença de uso de software a finalidade é que o titular do direito autoral dê autorização ao usuário que adquire uma cópia do programa, para utilização com finalidades determinadas

19. “Com base nos textos do autor em referência, a Consulente entende que seu software ‘standard’ de cópias múltiplas não se enquadra na definição do contrato de licença de uso descrito no sub-item (c) imediatamente acima. Ao contrário, seu contrato e tipo de software se encaixam ambos nos sub-itens (a) e (b), ou seja, contratos de licença para comercialização na modalidade distribuição, que tem por objeto um ‘software de prateleira’”.

20. Adentra então o âmbito da jurisprudência:

A jurisprudência administrativa e judicial federal também aponta que, para fins tributários, existem dois tipos básicos de programa de computador: (i) “software por encomenda” e o (ii) “software de prateleira”; e que recebem tratamentos tributários distintos, em razão da forma de sua produção e comercialização.

21. No intuito de demonstrar o “reconhecimento pela Jurisprudência de dois tipos de programa de computador”, reproduz excertos da ementa e do voto do relator do Recurso Extraordinário (RE) nº 176.626, do Ministro Sepúlveda Pertence, apreciado pela primeira turma do Supremo Tribunal Federal em 10 de novembro de 1998, e a ementa do acórdão relativo ao RE nº 199.464, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, apreciado pela mesma turma em 2 de março de 1999.

22. “Assim”, assevera, “ainda que o software requeira que a sua comercialização se dê através de uma licença de uso, tal exigência não altera a característica da operação como sendo de comercialização de um software de natureza ‘standard’ sem customização que será utilizado em um caixa eletrônico automático. Esse tipo de operação não está sujeita à tributação pelo IRRF, como bem ilustram as Soluções de Consulta e Divergência abaixo” (transcreve as ementas da Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 63, de 11 de julho de 2010, e da Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 149, de 5 de agosto de 2013”.

23. “No entanto em outras Soluções a SRFB tem emitido opiniões diferentes no sentido de que a comercialização desse tipo de software estaria sujeita à alíquota de IRRF de 15%”, observa, e transcreve a ementa da Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 41, de 4 de julho de 2011.

24. Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, afirma que a Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 149, de 2013, “dispõe que essas contribuições não incidem sobre a importação de um software de prateleira baixado em um sistema de computação no Brasil via ‘download’” (reproduz sua ementa).

25. Diz também que “a Solução de Divergência abaixo [Solução de Divergência Cosit nº 11, de 28 de abril de 2011] esclarece que essas contribuições também não incidem sobre pagamentos de royalties a não residentes a título de uso de software” (transcreve sua ementa).

26. Apresenta então seus questionamentos:

A Consulente formula consulta de forma a esclarecer a dúvida em relação:

(i) à aplicação dos artigos 709 e 710 do Decreto 3.000/99, visto que a legislação e doutrina discutidas acima dispõem que tal dispositivo se aplica unicamente aos pagamentos efetuados a não residentes pela remuneração do uso de software customizado e não ao caso de licença de comercialização de software de prateleira. A jurisprudência confirma que a aquisição de software prateleira, via download ou em meio físico, não está sujeita ao IRRF, porém, dado que as decisões não são unânimes, solicitamos o esclarecimento da questão no caso do software comercializado pela Consulente.

(ii) aos artigos 1º e 3º da Lei 10.865/2004, visto que a legislação dispõe que PIS-Importação e COFINS-Importação não incidem sobre a importação de software prateleira desenvolvido e comercializado no exterior e importado para o Brasil via "download." Essa posição é confirmada pela análise da jurisprudência. Entretanto, por não haver uma Solução de Divergência nesse caso, nada impede que haja interpretação diversa por parte de unidades da Receita Federal.

Entende a consulente que as operações cumprem todas as condições que são exigidas pela lei e pela interpretação usual da Receita Federal do Brasil para caracterizar esse tipo de operação como aquisição de mercadoria, chamado de software de prateleira.

27. Por fim, “requer a Consulente a expressa manifestação desta Ilustre Superintendência, no sentido de ver confirmado seu entendimento de que não há incidência do IRRF nas remessas de pagamentos à XXX”.

Fundamentos

28. Preliminarmente, cabe destacar que 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 ou ações 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.

29. Em relação à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte sobre os valores remetidos ao exterior pela aquisição de “licença de comercialização de software de prateleira”, observa-se que a questão já foi objeto de manifestação pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Divergência Cosit nº 18, de 27 de março de 2017, da qual a ementa, a fundamentação e a conclusão serão transcritas a seguir, constituindo-se esta em uma Solução de Consulta Vinculada, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. A Solução de Divergência Cosit nº 18, de 2017, pode ser consultada no sítio Secretaria da Receita Federal do Brasil na internet (<http://rfb.gov.br>), no menu “Legislação”, opção “Sistema Padrão de Pesquisas da Legislação da Receita Federal”, mediante a seleção do tipo de ato (Solução de Divergência) e informação do seu número e ano de publicação.

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 Nº 27, DE 30 DE MAIO DE 2008.

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.

(...)

Fundamentos

7. *A questão da tributação envolvendo a comercialização de softwares tem sido objeto de inúmeras consultas ao longo dos anos. No tocante às operações comerciais envolvendo empresas domiciliadas no Brasil e no exterior são objeto de questionamento a incidência ou não do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior como remuneração pelo direito de comercializar softwares no País. A distinção entre licença de uso e licença de comercialização de software é bem definida na legislação, como será demonstrado adiante, e objeto da presente divergência restringe-se à licença de comercialização ou distribuição de software.*

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. 1º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998:*

“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.”

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:*

“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.

§ 1º Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não-autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação.

§ 2º Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

§ 3º A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro.

§ 4º Os direitos atribuídos por esta Lei ficam assegurados aos estrangeiros domiciliados no exterior, desde que o país de origem do programa conceda, aos brasileiros e estrangeiros domiciliados no Brasil, direitos equivalentes.

§ 5º Inclui-se dentre os direitos assegurados por esta Lei e pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País aquele direito exclusivo de autorizar ou proibir o aluguel comercial, não sendo esse direito exaurível pela venda, licença ou outra forma de transferência da cópia do programa. (grifo nosso)

Art. 6º Não constituem ofensa aos direitos do titular de programa de computador:

I - a reprodução, em um só exemplar, de cópia legitimamente adquirida, desde que se destine à cópia de salvaguarda ou armazenamento eletrônico, hipótese em que o exemplar original servirá de salvaguarda;

(.....)

Art. 12. Violar direitos de autor de programa de computador: Pena - Detenção de seis meses a dois anos ou multa.

§ 1º Se a violação consistir na reprodução, por qualquer meio, de programa de computador, no todo ou em parte, para fins de comércio, sem autorização expressa do autor ou de quem o represente:

Pena - Reclusão de um a quatro anos e multa.

(.....)”

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. 1º);

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

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

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, § 1º);

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 n° 9.610, 19 de fevereiro de 1998) prevê:*

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.

(.....)

Art. 24. São direitos morais do autor:

I - o de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra;

II - o de ter seu nome, pseudônimo ou sinal convencional indicado ou anunciado, como sendo o do autor, na utilização de sua obra;

III - o de conservar a obra inédita;

IV - o de assegurar a integridade da obra, opondo-se a quaisquer modificações ou à prática de atos que, de qualquer forma, possam prejudicá-la ou atingi-lo, como autor, em sua reputação ou honra;

V - o de modificar a obra, antes ou depois de utilizada;

VI - o de retirar de circulação a obra ou de suspender qualquer forma de utilização já autorizada, quando a circulação ou utilização implicarem afronta à sua reputação e imagem;

VII - o de ter acesso a exemplar único e raro da obra, quando se encontre legitimamente em poder de outrem, para o fim de, por meio de processo fotográfico ou assemelhado, ou audiovisual, preservar sua memória, de forma que cause o menor inconveniente possível a seu detentor, que, em todo caso, será indenizado de qualquer dano ou prejuízo que lhe seja causado.

(.....)

Art. 27. Os direitos morais do autor são inalienáveis e irrenunciáveis.

(.....)

Art. 28. Cabe ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra literária, artística ou científica.

Art. 29. Depende de autorização prévia e expressa do autor a utilização da obra, por quaisquer modalidades, tais como:

I - a reprodução parcial ou integral;

(.....)

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular,

pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;

(.....)”

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);

c) e 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).

14. Assim, temos:

a) Licenciamento de direitos de uso de programas 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.

b) Licenciamento de direitos de distribuição ou comercialização de programas de computador oriundos do exterior

Art. 10. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior.

c) Transferência de tecnologia

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.

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:*

(. . .)

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.

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.*

26. *Na Solução de Consulta nº 169, de 2003, objeto de reforma pela Solução de Divergência nº 27, de 2008, a questão ficou bem delimitada, como se vê do trecho abaixo transcrito:*

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.

No presente caso, analisando o contrato (anexado por cópias às fls. xxxx) verifica-se tratar-se de comercialização de software licenciado por empresa localizada no exterior. Assim, a remuneração paga à XXXX configura rendimentos correspondentes à exploração comercial, configurando-se royalty.

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):*

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

a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

***d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.** (destacou-se)*

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.*

30. *A Portaria do Ministro da Fazenda nº 181, de 28/09/1989, já previa que a remessa feita ao exterior para aquisição de programa de computador em cópia única submete-se ao tratamento tributário aplicável às remessas para o exterior.*

Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989.

Dispõe sobre a tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de "software", pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior

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.

2. O suporte informático estará sujeito à incidência do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados.

2.1. O valor aduaneiro do suporte informático não abrange o custo ou o valor do programa, desde que este custo ou valor conste, no documento de aquisição, destacadamente do custo ou do valor do suporte físico propriamente dito.

2.2 - Não ocorrendo a situação mencionada no subitem anterior tornar-se-á para determinação do valor aduaneiro o custo ou valor da transação, integralmente.

3. O imposto de que trata o item 1 incidirá inclusive nos casos em que a operação de câmbio, para pagamento do direito autoral, seja efetuada na forma da Resolução nº 1.552, de 21 de dezembro de 1988, do Conselho Monetário Nacional.

[sem grifo no original]

31. Oportuno pontuar que os arts. 554 e 555 do Decreto nº 85.450, de 1980, já revogado, citados na portaria acima, encontram-se atualmente reproduzidos nos arts. 709 e 710 do atual Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

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:

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). (destacou-se)

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:

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.

(...). (destacou-se)

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, dispendo, literalmente:

Art. 20. O art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, alterado pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, passa a vigorar acrescido do seguinte § 1º-A:

“Art. 2º

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide 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. (grifou-se)

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.

38. No mesmo sentido é o teor do Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte de 2014 - Mafon/2014, que, ao tratar dos rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior /royalties e pagamentos de assistência técnica, dispõe:

“FATO GERADOR

Importâncias pagas, remetidas, creditadas ou entregues a residentes ou domiciliados no exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de:

- pagamento de royalties para exploração de patentes de invenção, modelos, desenhos industriais, uso de marcas ou propagandas;

- remuneração de serviços técnicos, de assistência técnica, de assistência administrativa e semelhantes;

- direitos autorais, inclusive no caso de aquisição de programa de computador (software), para distribuição e comercialização no Brasil ou para seu uso próprio, sob a modalidade de cópia única, exceto películas cinematográficas.

(RIR/99, art. 708 e 710; MP nº 2.159-70 de 2001, art. 3º; Port. MF nº 181, de 1989)"
[destaque não é do original]

39. Ainda nesse sentido, a Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, dispõe:

CAPÍTULO XVI

DA REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS, ASSISTÊNCIA TÉCNICA E ADMINISTRATIVA E ROYALTIES.

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; e

d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra; (destacou-se)

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.

Conclusão

41. Em vista do exposto acima, conclui-se que as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de distribuição ou comercialização 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), devendo ser reformada a Solução de Divergência nº 27, de 30 de maio de 2008.

30. Cumpre ressaltar que, no caso em tela, em razão de o beneficiário dos rendimentos ser residente ou domiciliado em país com tributação favorecida (XXX – art. 1º, inciso [...], da Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010), a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o imposto incide na fonte à alíquota de **25% (vinte e cinco por cento)**, por imposição do art. 8º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

31. Uma vez assentado que os valores remetidos ao exterior pela aquisição de “licença de comercialização de software de prateleira” classificam-se como *royalties*, resta somente analisar a incidência da Cofins-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre esses valores. Em verdade, essa questão já foi objeto de manifestação pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta Cosit nº 71, de 10 de março de 2015, da qual a ementa, a fundamentação e a conclusão serão reproduzidas abaixo, constituindo-se esta em uma Solução de Consulta Vinculada, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. A Solução de Consulta Cosit nº 71, de 2015, pode ser consultada no sítio da RFB na internet, conforme anteriormente indicado.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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 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 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.

(...)

Fundamentos

1. Os pontos principais da questão formulada a serem elucidados são a definição do termo *Royalties* para fins tributários e se estes se enquadram na definição de prestação de serviço, para, ao fim, ter-se esclarecida a incidência ou não, sobre o valor pago a título de *Royalties*, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da COFINS-Importação.

2. Para fins tributários, a legislação que sedimentou o conceito de *Royalties*, preliminarmente, foi a Lei nº 4.506, de 1964, que assim está redigida em seus artigos 21, 22 e 23 :

Art. 21. Serão classificados como **aluguéis** os rendimentos de qualquer espécie oriundos da ocupação, **uso ou exploração de bens corpóreos**, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

I - Aforamento, locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento, direito de uso ou passagem de terrenos, seus acrescidos e benfeitorias, inclusive construções de qualquer natureza;

II - Locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento de pastos naturais ou artificiais, ou campos de invernada;

III - Direito de uso ou aproveitamento de águas privadas, ou de força hidráulica;

IV - Direito de uso ou exploração de películas cinematográficas;

V - Direito de uso ou exploração de outros bens móveis, de qualquer natureza;

VI - Direito de exploração de conjuntos industriais.

Art. 22. Serão classificados como **"royalties"** os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do **uso, fruição, exploração de direitos**, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) **uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;**

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

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes.

Art. 23. Serão classificados como **aluguéis** ou **"royalties"** tôdas as espécies de rendimentos percebidos pela **ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como:** (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

I - As importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;

II - Os pagamentos de juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional, feitos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos;

III - As luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

IV - As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito;

V - A indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato;

VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente.

§ 1º O preço de compra de móveis ou benfeitorias, ou de qualquer outro bem do locador ou cedente, integrará o aluguel ou "royalty", quando constituir compensação pela anuidade do locador ou cedente à celebração do contrato.

§ 2º Não constitui "royalty" o pagamento do custo da máquina, equipamento ou instrumento patenteado.

§ 3º Salvo na hipótese do item IV, as benfeitorias ou melhorias feitas pelo locatário não constituem aluguel para o locador, e para o locatário constituirão aplicação de capital que poderá ser depreciado no prazo de vida útil do bem ou amortizada no prazo do contrato, se este for inferior ao da vida útil do bem.

§ 4º Se o contrato de locação assegura opção de compra ao locatário e prevê a compensação de aluguéis com o preço de aquisição do bem, não serão classificados como aluguéis os pagamentos, ou a parte dos mesmos, que constituem prestação do preço de aquisição. **(grifou-se)**

3. É esclarecedora a diferenciação entre os conceitos de "aluguel" e "royalties", ambos tratando-se de rendimentos, sendo que o primeiro (aluguel) está delineado no caput do artigo 21 acima transcrito como rendimento de qualquer espécie oriundo da ocupação, do uso ou da exploração de bens corpóreos. Já o segundo (royalties) vem delineado no artigo 22, como rendimento de qualquer espécie decorrente do uso, fruição ou exploração de direitos (bens incorpóreos).

4. O citado artigo 23, para fins de legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, assemelha ao aluguel os royalties, estabelecendo para tais rendimentos uma classificação diferenciada das demais receitas, inclusive das receitas de prestação de serviços, dessa forma, serão incluídos na categoria de royalties as aquisições de licenças de uso.

5. *Tal classificação está lastreada no fato de 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.*

6. *O item 7 do Parecer Normativo COSIT nº 143, de 1975 (DOU de 19/12/1975), define royalties como valores “**devidos pela exploração de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, e patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação**”.*

7. *Para efeitos de incidência de Imposto de Renda na fonte, a IN RFB nº 1.455, de 06 de março de 2014, define royalties em seu artigo 17:*

Art. 17. *As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).*

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

a) *direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;*

b) *direito de pesquisar e extrair recursos minerais;*

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; e d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;

II - considera-se:

a) serviço técnico a execução de serviço *que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e b) assistência técnica a assessoria permanente* **prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.(grifou-se)**

8. *Verifica-se, pelo texto da IN RFB nº 1.455, de 2014, que há uma expressa distinção entre a definição de royalties e serviços. Também é expressa a definição de que o uso ou exploração de marcas de indústria e comércio corresponde ao conceito de royalty. Desta forma, é importante frisar que o texto normativo foi redigido de forma a retirar do conceito de royalties o serviço técnico prestado e a assistência técnica prestada pois, como já comentado, tais conceitos não se confundem em sua natureza jurídica.*

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 á 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)*

12. *A mesma autora nos esclarece sobre as diferenças fundamentais entre a obrigação de fazer e a obrigação de dar:*

“tanto a obrigação de dar como a de fazer constituem obrigações positivas, que muitas vezes se mesclam (...) por essas razões urge estabelecer critérios diferenciadores, que possibilitem separar uma relação obrigacional de outra (...) reconhecendo-se, então, a existência de duas obrigações distintas, cada qual com seus caracteres próprios e sua individualidade.

Da análise dessas duas obrigações, percebe-se que :

a) A prestação, na obrigação de dar, consiste na entrega de um objeto, sem que se tenha de fazê-lo previamente, e, na de fazer, na realização de um ato ou confecção de uma coisa, para depois entregá-la ao credor. Logo, na de dar, a prestação consiste na entrega de um bem prometido, para transferir seu domínio, conceder seu uso ou restituí-lo ao seu dono, e , na de fazer, o objeto da prestação é um ato do devedor com proveito patrimonial para o credor ou terceiro;

b) A tradição da coisa é imprescindível na obrigação ad dandum (CC, arts. 620 e 675), o que não se dá na ad faciendum;

c) A pessoa do devedor, na obrigação de dar, fica em plano secundário.....o mesmo não ocorre na de fazer, em que a personalidade do devedor, em se tratando de obrigação personalíssima, passa a ter significação especial;

.....;

d) A obrigação de dar recebe completa execução com a entrega do objeto prometido pelo devedor, já a de fazer não comporta tal execução.” (obra citada. Págs. 85/86).

13. *Sobre o mesmo tema, em sentido semelhante ao conceito de que a locação de bens móveis, à qual se assemelham os royalties, constitui típica obrigação de dar, ao contrário dos serviços, que constituem obrigação de fazer, o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) manifestou-se, por maioria, no julgamento do Recurso Extraordinário RE 116121-SP. Destacamos excerto do voto do Min. Celso de Mello:*

“Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como

serviço, pois esse negócio jurídico, considera os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – **não envolve a prática de atos que substanciam um praestare ou um facere.**

Na realidade, a **locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar**, como resultado do art. 1.188 do Código Civil : “ Na locação de coisas, uma das partes se obriga á ceder á outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”

Esse entendimento – que identifica, na figura contratual da locação de bens móveis, a presença de uma típica obrigação de dar, fundada na cessão de coisa não fungível – encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (SILVIO RODRIGUES, “Direito Civil”, vol. 3/209-211. itens 88/90, 23ª ed. 1995, Saraiva; CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA, “Instituições de Direito Civil”, vol. III/250-254, item n. 238, 5ª ed., 1981, Forense; ORLANDO GOMES, “Contratos”, p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7ª ed., 1979, Forense, v.g.).

Insista-se, portanto, na asserção de que, para efeito de configuração do contrato de locação de coisas (*locatio rerum*, que se distingue, juridicamente, da *locatio operis faciendi*), a entrega de coisa não fungível consitui, nos termos de nosso estatuto civil (art. 1.188 c/c art. 1.189, I), um dos *essentia negotii*, como acentua MARIA HELENA DINIZ (“Curso de Direito Civil, vol. 3/194, 6ª ed., 1989, Saraiva) :

A entrega da coisa locada é o principal dever do locador, por ser ela um meio indispensável para a fruição do uso e gozo do bem, o que constitui elemento essencial do contrato de locação. Sem tal entrega, a locação não se efetiva.” **(grifou-se)**

14. Diante de todo o exposto, conclui-se que na cessão de direito de uso não se visualiza a presença de obrigação de fazer, que caracteriza a prestação de serviços, a qual é realizada com emprego de força humana que presta a realização, transformando materiais e situações.

15. Portanto, royalties caracterizam-se como obrigação de dar, e não de fazer, não se caracterizando como prestação de serviços.

16. Por derradeiro, há que se analisar, diante do todo até agora exposto, se os valores pagos a título de royalties sofrem ou não a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

17. As hipóteses de incidência de tais contribuições foram estabelecidas pelos artigos 1º e 3º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, assim redigidos:

“ 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, incisos 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 :

.....
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.

.....
Art. 7º - A **base de cálculo** será :

.....
II – o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

.....” (grifou-se)

18. *É expressa e clara a definição do fato gerador das contribuições em exame, PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, como sendo “o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado”. É de se destacar a atenção que o legislador deu à execução dos serviços, em especial nos citados incisos constantes do §1º do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004. A referência à execução remete diretamente à natureza jurídica característica da obrigação de fazer dos serviços.*

19. *Pelo fato de os royalties não terem característica de obrigação de fazer, os valores referentes aos royalties não são atingidos pelas referidas contribuições.*

20. *Portanto, conhecidos os termos dos arts. 1º, 3º e 7º da Lei nº 10.865, de 2004; do art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964, e do art. 17 da IN RFB nº 1.455, de 2014, bem como definida a distinção entre os conceitos e naturezas jurídicas de serviços e de royalties, conclui-se 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 de uso de marca, isto é, sem prestação de serviços vinculados a essa cessão de direitos, não caracterizam contraprestação por serviço prestado, e, por conseguinte, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.*

21. *Por fim, cabe esclarecer que, nos casos em que houver previsão contratual de fornecimento concomitante de serviços, se o contrato discriminar os royalties, os serviços técnicos e a assistência técnica de forma individualizada, não haverá a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação sobre o valor pago a título de royalties. Neste caso, as contribuições sobre a importação incidirão apenas sobre os valores dos serviços conexos contratados.*

22. *Entretanto, se o contrato não for suficientemente claro para individualizar tais componentes e valores, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência das contribuições.*

Conclusão

23. *Tendo em vista o entendimento aqui fundamentado, proponho seja a consulta solucionada, declarando-se 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 á royalties, o valor total da operação será considerado como correspondente a serviços e sofrerá a incidência das contribuições.*

Conclusão

32. Diante do exposto, conclui-se que:

a) as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de distribuição ou comercialização 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); na hipótese de o beneficiário do rendimento ser residente ou domiciliado em país com tributação favorecida aplica-se a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento);

b) essas importâncias não estão sujeitas à incidência da Cofins-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação.

Encaminhe-se ao revisor.

Assinatura digital

MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

Assinatura digital

MARCELO ALEXANDRINO DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cosit.

Assinatura digital
IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinatura digital
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Assinatura digital
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL M 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 art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit