



---

**Solução de Consulta nº 402 - Cosit**

**Data** 5 de setembro 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**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1º e 2º; Lei nº 9.610, de 2 de fevereiro de 1998, art. 7º, inciso XII; Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 710.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta formulada sobre classificação de determinada atividade nos códigos da CNAE, porque essa matéria é estranha à legislação tributária ou aduaneira, sendo de competência do IBGE.

**Dispositivos Legais:** Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 3º, § 2º, IV, e art. 18, I, XIII.

## Relatório

O interessado acima qualificado formula consulta acerca da incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre remessa ao exterior a título de pagamento por

contrato de licença de direitos de comercialização de programa de computador, resumida a seguir:

- a) O Consulente informa que as seguintes atividades constam como objeto social em seu estatuto:
  - a.1) Participação em outras sociedades nacionais ou estrangeiras;
  - a.2) Consultoria, suporte técnico, treinamento, manutenção de projetos na área de informática de uso de programas de computador;
  - a.3) Elaboração de programas de computador;
  - a.4) Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, inclusive distribuição, importação, exportação e comercialização de produtos de informática em geral;
  - a.5) Publicação e comercialização de livros técnicos em geral, revistas, periódicos e manuais de treinamento;
  - a.6) Organização, consultoria e realização de eventos de tecnologia; e
  - a.7) Administração de grupos de usuários técnicos;
- b) Relata que, em sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, constam as atividades a seguir enumeradas:
  - b.1) Atividade principal*
    - b.1.1) Holdings de instituições não financeiras;
  - b.2.) Atividade secundárias*
    - b.2.1) Consultoria em tecnologia da informação;
    - b.2.2) Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda;
    - b.2.3) Suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação;
- c) Também relata que desenvolve atividade econômica de comercialização de programas de computador não customizáveis, distribuídos pela internet ou por meio de suporte físico;
- d) E que firmou contrato com empresa do exterior, a qual cede ao Consulente direito de comercializar no Brasil programas de computador não customizáveis;
- e) Informa que remete ao exterior pagamento a título de remuneração a essa empresa pela licença de direitos de comercialização de programas de computador não customizáveis;
- f) O Consulente enfatiza que não desenvolve esses programas, mas apenas os comercializa;
- g) Acrescenta que, no Brasil, o usuário final deve aceitar um contrato de adesão ao acessar o programa pela primeira vez;

- 
- h) Informa ainda que o Consultante e o usuário final não possuem acesso ao código-fonte do programa;
- i) Apresenta dúvida se deve alterar os dados de atividades em sua inscrição no CNPJ para abranger também essa atividade de comercialização de programa de computador não customizável;
- j) Menciona a legislação que rege os direitos autorais e programas de computador, enumerando as espécies de contratos que podem ser firmados quanto a esses programas:
- j.1) Contrato de licença de uso;
- j.2) Contrato de licença de direitos de comercialização;
- j.3) Contrato de transferência de tecnologia;
- k) Afirma que o contrato que firmou com a empresa no exterior enquadra-se na modalidade de contrato de licença de direitos de comercialização de programas de computador;
- l) Sustenta a interpretação de que os pagamentos que faz por essa licença de direitos de comercialização não se enquadram no conceito de royalties, não estando sujeitos à incidência do IRRF;
- m) Alega que os pagamentos não seriam royalties porque se referem a programas de computador não customizáveis, também denominados de *programas de computador de prateleira*, os quais possuem natureza de mercadoria;
- n) Objetivando fundamentar sua argumentação, cita Soluções de Consultas e dispositivos legais pertinentes a direitos autorais e a programas de computador.
2. Indica como ensejadores da dúvida os seguintes dispositivos:
- a) Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 22, “d”;
- b) Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, art. 17, § 1º, I, “d”.
3. Ao final, o Consultante apresenta os questionamentos a seguir:
- 1) As atividades econômicas principal e secundárias, descritas no CNAE do Consultante, integram a comercialização, distribuição e venda de programas de computador não customizáveis no Brasil?
- Se não, qual atividade a sociedade deverá adicionar à suas atividades: (i) 62.03-1/00 - Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não customizáveis ou (ii) 47.51-2/00 - Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática?
- 2) A relação comercial estabelecida entre o Consultante e a empresa no exterior, segundo a qual o Consultante desenvolve a atividade de comercialização, distribuição e venda de programas de computador não customizáveis, destinados ao público em geral, com distribuição ilimitada, conforme descrito

nos fatos, consubstancia programa de computador de prateleira e, se sim, será devido IRRF nas remessas ao exterior relativas a essa relação comercial?

## Fundamentos

4. 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 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.

5. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

6. 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 pelo Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

7. Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

### *Exame do cumprimento dos requisitos de eficácia da consulta*

8. Os arts. 3º e 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, estabelecem respectivamente os requisitos para apresentação da consulta e as situações em que ela é ineficaz.

9. Constatou que o primeiro questionamento não preenche esses requisitos, pois ele trata de classificação de atividade econômica, e tal matéria é estranha à legislação tributária ou aduaneira, nos termos do art. 3º, § 2º, IV, e art. 18, I, XIII, da IN RFB nº 1.396, de 2013:

*Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.*

(...)

*§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:*

(...)

***IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.***

(...)

***Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:***

***I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;***

(...)

***XIII - sobre matéria estranha à legislação tributária e aduaneira; e***

(...)

*(Sem grifos no original)*

10. As dúvidas sobre a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) devem ser direcionadas ao Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), conforme dispõe o art. 5º do Regimento Interno da Subcomissão Técnica para a CNAE – Subclasses, aprovado pela Resolução CONCLA nº 1, de 5 de abril de 2012:

*Art. 5º Cabe ao IBGE, como componente da Subcomissão:*

(...)

***IV - Dirimir as dúvidas dos usuários ;***

(...)

***Parágrafo único - Para atender ao disposto no item IV, será criada a Central Nacional de Atendimento para a CNAE-Subclasses.***

*(Sem grifos no original)*

11. Por conseguinte, deve ser declarada a ineficácia da consulta no que tange ao primeiro questionamento, por versar sobre matéria estranha à legislação tributária ou aduaneira, como estabelece o art. 3º, § 2º, IV, e art. 18, I, XIII, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

12. No que se refere ao segundo questionamento, contudo, verifico que estão presentes os requisitos. Passo, portanto, a seguir, à solução da presente consulta, apenas no que toca ao questionamento remanescente.

***Exame do questionamento sobre incidência do IRRF sobre remessa ao exterior***

13. No questionamento, o Consulente indaga, em síntese, se a venda de programas de computador não customizáveis classifica-se como venda de programa de computador de prateleira e, caso positivo, se será devido IRRF nas remessas ao exterior a título de remuneração à empresa no exterior que desenvolveu esses programas.

14. O Consulente defende a interpretação de que os pagamentos que faz por essa licença de direitos de comercialização não se enquadram no conceito de royalties, porque se referem a *programas de computador de prateleira*, os quais possuem natureza de mercadoria.

15. Assentado nessa interpretação, o Consulente argumenta que as referidas remessas não estariam sujeitas à incidência do IRRF.

16. Ocorre que, nesse caso, em relação à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte sobre os valores remetidos ao exterior pela aquisição de “licença de comercialização ou distribuição de software”, esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), manifestou-se, recentemente, por meio da Solução de Divergência Cosit n.º 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 n.º 1.396, de 2013. A Solução de Divergência Cosit n.º 18, de 27 de março de 2017 (publicada no DOU de 05/04/2017, seção 1, pág. 24), pode ser consultada também no sítio Secretaria da Receita Federal do Brasil na internet (<http://rfb.gov.br>), por meio das opções **Legislação -> Soluções de Consulta e de Divergência -> Sistema Padrão de Pesquisas da Legislação da Receita Federal**, com a informação do número do ato e ano de sua 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. 1.º e 2.º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; art. 7.º, 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 nº 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 n.º 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 ressaltando 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 n.º 169, de 2003, objeto de reforma pela Solução de Divergência n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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, dispondo, 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 n.º 2.159-70 de 2001, art. 3.º; Port. MF n.º 181, de 1989)***  
[destaque não é do original]

39. *Ainda nesse sentido, a Instrução Normativa RFB n.º 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 n.º 27, de 30 de maio de 2008.*

17. Com efeito, a referida solução de divergência reformou o entendimento anterior, tendo efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013:

*Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a **Solução de Divergência**, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1434, de 30 de dezembro de 2013) (grifou-se)*

18. Assim, no presente caso, aplica-se o referido entendimento para concluir que, uma vez que a relação contratual existente entre o Consultante 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 pelo Consultante 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.

## Conclusão

19. Diante do exposto, soluciono a consulta respondendo ao Consultante 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).

20. A consulta é parcialmente ineficaz quanto ao questionamento acerca de classificação de determinada atividade nos códigos da CNAE, por ser matéria estranha à legislação tributária ou aduaneira e de competência do IBGE, nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, art. 3º, § 2º, IV, e art. 18, I, XIII.

*assinatura digital*

VIVIANE VIDAL WAGNER

Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira (Cotir).

*assinatura digital*

ANDREA COSTA CHAVES

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Ditin

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

*assinatura digital*

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Cotir

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao Consulente.

*assinatura digital*

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