



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
4ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº *****	SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/4ª RF/DISIT Nº 50 , de 09 de agosto de 2006
INTERESSADO *****	CNPJ/CPF *****
DOMICÍLIO FISCAL *****	

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: REMESSAS AO EXTERIOR. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. LICENÇA DE USO.

As remessas ao exterior para empresa estrangeira, em pagamento de licença de uso, objeto de contrato de exploração de direitos autorais sobre programa de computador ("software"), para distribuição no País, estão sujeitas à incidência na fonte do Imposto sobre a Renda, à alíquota de quinze por cento, visto tratar-se de "royalties".

Dispositivos Legais: Art. 710 do RIR/99; art. 3º da MP nº 2.159-70, de 2001.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ementa: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE. REMESSAS AO EXTERIOR. "ROYALTIES". PROGRAMAS DE COMPUTADOR.

As remessas ao exterior para empresa estrangeira, em pagamento de licença de uso, objeto de contrato de exploração de direitos autorais sobre programa de computador, estão sujeitas à incidência da CIDE, à alíquota de dez por cento, visto tratar-se de "royalties".

Dispositivos Legais: Art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, e alterações; art. 10 do Decreto nº 4.195, de 2002.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Ementa: IMPORTAÇÃO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR. VALOR ADUANEIRO.

O valor aduaneiro a ser considerado na determinação da base de cálculo do II devido na entrada de programa de computador no País é o valor do suporte físico em que está armazenado, sendo obrigatório o destaque desse valor no documento de aquisição.

Dispositivos Legais: Art. 81 do RA/2002.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: COFINS NA IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. FATO GERADOR. PROGRAMA DE COMPUTADOR.

O fato gerador da Cofins na importação de programa de computador ocorre na entrada deste no País, bem como na remessa ao exterior de importância destinada ao pagamento da respectiva licença de uso, objeto de contrato de exploração econômica de direito de autor.

Dispositivos Legais: Arts. 1º, 3º, 4º e 7º da Lei nº 10.865, de 2004.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NA IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. FATO GERADOR. PROGRAMA DE COMPUTADOR.

O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep na importação de programa de computador ocorre na entrada deste no País, bem como na remessa ao exterior de importância destinada ao pagamento da respectiva licença de uso, objeto de contrato de exploração econômica de direito de autor.

Dispositivos Legais: Arts. 1º, 3º, 4º e 7º da Lei nº 10.865, de 2004.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011)

RELATÓRIO

O patrono da pessoa jurídica em epígrafe informa, inicialmente, que esta presta serviços de comunicação de telefonia móvel celular. Aduz que a empresa pretende prestar um novo serviço, que permitirá ao respectivo contratante gerir a caixa postal de “e-mails” por intermédio de um aparelho eletrônico portátil chamado “*****”. Diz ter celebrado contrato com a empresa estrangeira “*****”, tendo por objeto: a) o fornecimento dos anteditos aparelhos e b) o fornecimento e licenciamento dos programas de computador (“softwares”) padronizados denominados pelas siglas “*****” e “*****”. Destaca que, em virtude da importação dos mencionados programas, que se dará por empresas do grupo situadas em *****, *****, ***** e *****, surgiram dúvidas quanto ao correto tratamento tributário para essas operações, relativamente ao IRRF, CIDE e PIS/Cofins – Importação.

2. Salaria que se trata de programas de computador **padronizados**, isto é, não há desenvolvimento de qualquer “software” destinado a atender especialmente à consultante ou a seus clientes. Os programas “*****” e “*****” são reproduzidos pela ***** em escala comercial, com idênticas características e preços predeterminados. Os referidos programas podem ser adquiridos por qualquer interessado. Coloca que os aludidos programas, em função de sua alta tecnologia e custo, terão como público consumidor apenas grandes empresas, de modo que sua comercialização se dará apenas através da própria consulente, e não por intermédio de simples lojas de varejo. Enfatiza que a aquisição dos ditos “softwares”, pela consulente, será feita por meio de uma licença da *****.

3. Em seguida, aborda questões relativas ao Imposto sobre a Renda na fonte e à CIDE referente a remessas ao exterior. Explica que as remessas de remunerações ao exterior devido a transferências de tecnologia, licenças de uso, serviços técnicos, assistência administrativa e “royalties” a qualquer título estão sujeitas à CIDE, à alíquota de 10%, e ao IRRF, à alíquota de 15%.

4. Transcreve o art. 2º, §§ 1º a 4º, da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001. Reproduz o art. 3º da Medida Provisória (MP) nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001. Entende, com base nos dispositivos colacionados, que a mera importação de um bem, a exemplo de “software”, e remessa de valor ao exterior, como pagamento da importação, não se sujeitam ao IRRF e à CIDE, visto que não haveria, neste caso, transferência de tecnologia, serviços técnicos, assistência administrativa ou “royalties”.

5. Afirma que se for importado um programa criado especificamente para determinado cliente, por encomenda, trata-se de prestação de serviço técnico. Explana que se houver remessas ao exterior a título de remuneração de reprodução indefinida do produto intelectual contido no programa, haverá remuneração de licença de uso (direito autoral). Expõe que outra situação possível é a importação de programas padronizados (“softwares” de prateleira). Defende que os dois primeiros casos, nos termos da Lei nº 10.168, de 2000, implicariam incidência da CIDE e do IRRF, ao passo que, no terceiro caso, não haveria exigência dessas exações. Traz à colação as ementas das Soluções de Consulta SRRF05/Disit nº 54, de 2004; SRRF06/Disit nº 193, de 2003; SRRF08/Disit nº 184, de 2004, e SRRF09/Disit nº 224, de 2002.

6. Afiança que o “*****” e o “*****” são programas padronizados, produzidos com cópias múltiplas, podendo o produtor comercializá-los com qualquer interessado, mas ressalta

que ela, consultante, só pode fazê-lo a um mercado mais restrito, em vista da tecnologia e do custo dos citados programas. Refere-se à Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 331, de 23 de julho de 2004, segundo a qual não se qualificam como “software de prateleira” aqueles de valor muito elevado e com número muito restrito de interessados, assegurando a consultante que tal decisão não se aplicaria ao caso que ora se relata.

7. Declina que o nuper-citado contrato entre a ***** e ela, peticionária, refere-se a uma remuneração pela licença dos “softwares”, paga por valor unitário de programa importado. Declara que não há valor fixo para explorar o direito de uso de produto intelectual, o que gera dúvidas se seria o caso de uma contraprestação pela exploração econômica de um direito de autor (“royalties”), que, se ocorrida, ensejaria a incidência de CIDE e de IRRF. Enuncia que, pelo fato de o pagamento ser feito por unidade de “software” importado, tratar-se-ia apenas de importação de mercadoria, afastando-se, assim, a incidência das enfocadas exações.

8. Registra que o caso vertente geraria fundada dúvida sobre a incidência ou não do IRRF e da CIDE sobre remessas ao exterior e que as soluções de consulta exaradas pela Receita Federal não possibilitam uma posição firme sobre o assunto.

9. Discorre sobre o PIS – Importação e a Cofins – Importação. Traslada, parcialmente, os arts. 1º, 3º e 7º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Argumenta que os “softwares” em questão não se caracterizam como programas de computador “customizados” (adaptados ao cliente) ou produzidos especificamente para um encomendante. Elucida que se cuida da importação de “softwares” padronizados, produzidos em cópias múltiplas, aplicando-se ao caso o art. 3º, I, e o art. 7º, I, da Lei nº 10.865, de 2004, negando vigência ao art. 1º, § 1º, art. 3º, II, e art. 7º, II, do mesmo diploma legal.

10. Traz à baila o art. 81 do Regulamento Aduaneiro (RA), aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, que preveria, a seu sentir, o valor aduaneiro de um programa de computador.

11. Pondera que o PIS e a Cofins incidentes sobre a importação dos aludidos programas teriam como base de cálculo o valor aduaneiro, ou seja, o valor do suporte físico, e não o montante total da operação, independentemente da natureza do “software”, por força do Acordo de Valoração Aduaneira e Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira da Organização Mundial de Comércio (OMC), adotado no Brasil de acordo com a Instrução Normativa (IN) SRF nº 318, de 4 de abril de 2003, e com a Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989.

12. Esclarece que esta questão não é influenciada pelo questionamento anterior, ainda que se conclua que a relação entre a consultante e a ***** envolva também uma licença de uso (“royalties”) e não somente uma mera importação de mercadorias. Expõe que, também neste caso, para fins de PIS e Cofins – Importação, tributar-se-ia somente a importação do bem, visto que não se estaria diante de uma prestação de serviço. Entende que a relação de licença de uso de um bem não configura prestação de serviço. Justifica que esta caracteriza uma obrigação de fazer, nos termos dos arts. 593 e 594 do Código Civil. Entende que os contratos de transferência de direitos autorais caracterizam obrigação de dar. Julga que a licença de uso de programa de computador é obrigação de dar, e não de fazer.

13. Colaciona decisão do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual somente as obrigações de fazer configuram serviços. Narra que a Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, estabelece que o regime de proteção à propriedade intelectual do programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais. Menciona que, à sua vez, a Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre os direitos autorais em geral, confere-lhes a natureza de bens imóveis, que compreendem os direitos morais e patrimoniais do autor sobre a obra que criou, estabelecendo, ainda, a mesma norma, que os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em direito. Enfim, noticia que a licença de uso de um programa de computador não se qualifica como prestação de serviços.

14. Considera que, por não haver prestação de serviços na importação dos referenciados “softwares”, conclui-se que o PIS e a Cofins – Importação incidem somente em razão de importação de bens, tendo por base de cálculo o valor aduaneiro, que se restringe ao valor do suporte físico, nos termos do art. 81 do RA, da reportada Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, da dita IN SRF nº 318, de 2003, do art. 98 do CTN, e da precitada Portaria MF nº 181, de 1989. Assim, os rendimentos de direitos autorais pagos a beneficiários estariam sujeitos ao IRRF, sendo que apenas o suporte físico seria tributado quando da importação.

15. Em face de todo o exposto, deseja ver esclarecidos estes pontos: 1. Em função do contrato entre a consulente e a ***** e das características dos “softwares” em apreço, há incidência do IRRF e da CIDE nas remessas de recursos ao exterior em pagamento dos “softwares” importados ? 2. Está correto seu entendimento de que a base de cálculo do PIS e da Cofins – Importação, em razão da importação dos aludidos programas, é o valor aduaneiro, entendido como tal o valor do suporte físico ? É o relatório, em apertada síntese.

FUNDAMENTOS LEGAIS

16. Inicialmente, convém transcrever o art. 1º da sobredita Lei nº 9.609, 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.”

17. Assim, o mencionado conceito abrange desde o conjunto de intruções que viabilizam o funcionamento do equipamento, como os programas que integram o sistema operacional de computador (“softwares” básicos), até os aplicativos de qualquer espécie, dos corriqueiros processadores de texto aos destinados a uso particular, voltados para poucos ou mesmo para um único usuário.

18. A dimensão corpórea do bem, isto é, o suporte físico, não se confunde com o programa, vez que aquele é simplesmente o meio empregado para armazenar este último. A propósito, a necessidade de emprego do elemento corpóreo, para possibilitar a instalação do programa no equipamento a que se destina, está rapidamente sendo eliminada em virtude da transmissão eletrônica direta entre máquinas e equipamentos, via Internet, o que deixa ainda mais evidente a distinção entre programa e seu meio de armazenamento.

19. O programa de computador é o resultado do esforço intelectual de um programador ou de uma equipe, que consiste, em suma, em analisar a demanda por aplicação do processamento eletrônico de informações, elaborar a solução, traduzi-la em instruções escritas em linguagem de programação, transformar as instruções em linguagem legível pelo computador e realizar testes de funcionamento.

20. Desta forma, é de concluir que o programa de computador é o resultado do trabalho técnico de seu autor ou autores, que pode ou não estar contido em suporte físico de qualquer natureza, com o qual não se confunde. Tanto assim que o detentor da propriedade intelectual do programa de computador está juridicamente protegido pelo regime dos direitos autorais e conexos, nos termos do art. 2º da epígrafada Lei nº 9.609, de 1998, devendo ser observado que, se o programa tiver sido desenvolvido e elaborado sob contrato ou com vínculo empregatício, os direitos a ele relativos pertencem ao contratante ou empregador, por força do art. 4º do mesmo diploma legal:

“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.

(...)

Art. 4º Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.

§ 1º Ressalvado ajuste em contrário, a compensação do trabalho ou serviço prestado limitar-se-á à remuneração ou ao salário convencionado.

§ 2º Pertencerão, com exclusividade, ao empregado, contratado de serviço ou servidor os direitos concernentes a programa de computador gerado sem relação com o contrato de trabalho, prestação de serviços ou vínculo estatutário, e sem a utilização de recursos, informações tecnológicas, segredos industriais e de negócios, materiais, instalações ou equipamentos do empregador, da empresa ou entidade com a qual o empregador mantenha contrato de prestação de serviços ou assemelhados, do contratante de serviços ou órgão público.

§ 3º O tratamento previsto neste artigo será aplicado nos casos em que o programa de computador for desenvolvido por bolsistas, estagiários e assemelhados.”.

21. A ora consultante informa que remunerará a empresa estrangeira por unidade de licença correspondente a cada “software” importado (cf. fls. 05 e 08), que chegará ao País gravado em CD-ROM. Destarte, fica excluída a hipótese de, nas remessas ao exterior, estarem incluídas importâncias devidas à empresa estrangeira por qualquer outro motivo, seja pela prestação de serviços, seja pela importação de mercadorias.

22. A previsão contratual de remuneração por licença de uso está de acordo com o disposto no art. 9º da supra-referida Lei nº 9.609, de 1998:

“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.”.

23. Ressalte-se que contratos de licença de uso não se confundem com contratos de transferência de tecnologia, visto que estes devem observar a regra do art. 11 da Lei nº 9.609, de 1998.

24. As dúvidas da consultante relativas à tributação sobre remessas ao exterior de valores referentes à importação de programas de computador se originam da incerteza quanto à natureza do contrato que firmou, se de remuneração de “royalties” ou de compra de mercadoria.

25. O debate acerca da natureza da operação é fundamental quando se trata de distinguir se há incidência de ICMS (mercadorias) ou de ISS (serviços). Em relação ao ISS, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, menciona, no item 1 da lista a ela anexa, uma relação abrangente de serviços de informática e congêneres classificados como serviços, dentre os quais consta o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. Em face do disposto na entelada lei complementar, ficam superados os argumentos da peticionária contrapondo-se à classificação do licenciamento de uso de computador como serviço. De outra sorte, o fato de a reportada operação estar classificada, pela citada lei complementar, entre aquelas sujeitas ao ISS, define, no caso, a incidência desse imposto ou do ICMS, nos termos do seu art. 1º, § 2º, mas é irrelevante para a tributação federal, conforme o entendimento pacificado desde a exarcação do Parecer Normativo CST nº 83, de 1977, publicado no Diário Oficial da União de 23 de dezembro de 1977.

26. A questão nodal da presente consulta consiste em verificar se se trata, no caso vertente, de prestação de serviços técnicos ou de exploração comercial do direito de propriedade do autor (“royalties”), para fins de tributos internos, bem como em estabelecer o valor aduaneiro, para efeitos de incidência de tributos sobre as importações.

27. A definição de “royalties”, para fins de incidência do Imposto sobre a Renda, encontra-se nos arts. 52 e 53 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que aprova o Regulamento desse tributo (RIR/99), os quais, ainda que inseridos no capítulo atinente à tributação de pessoa física, são perfeitamente aplicáveis às pessoas jurídicas, uma vez que fixam seu conceito:

“Art. 52. São tributáveis na declaração os rendimentos decorrentes de uso, fruição ou exploração de direitos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 22, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

(...);

IV - autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra.

(...)”

28. Destaque-se que o rendimento pago diretamente ao autor é excetuado da incidência de IR sobre “royalties”, hipótese em que há incidência do imposto sobre rendimentos de trabalho não-assalariado, na forma do art. 45, VII, do RIR/99:

“Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

(...);

VII - direitos autorais de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, quando explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra;

(...)”

29. Tal distinção também é aplicável à pessoa jurídica, ou seja, se o pagamento é efetuado ao autor pelo uso do bem ou da obra pelo próprio contribuinte, trata-se de prestação de serviço; de outra banda, se o pagamento decorre de exploração comercial do direito autoral por outrem que não o autor, cuida-se de “royalties”. No caso de programas de computador, se a pessoa jurídica pagar por licença de uso ao detentor do direito autoral, em função do emprego do “software” pela própria pessoa jurídica, trata-se de remuneração pela prestação de serviço técnico; por outro lado, se o pagamento se deve à exploração econômica que fará do bem imaterial protegido por direito autoral, cuida-se de remuneração a título de “royalties”.

30. No caso vertente, os programas serão fornecidos pela consultante para serem instalados em computadores e equipamentos portáteis de outras pessoas jurídicas, usuárias dos seus serviços, o que leva à conclusão de que a consulente remunerará a empresa estrangeira pela exploração do direito de autor, isto é, efetuará pagamento a título de “royalties”. Desta forma, incidirá o Imposto sobre a Renda na fonte nas remessas ao exterior, nos termos do art. 710 do RIR/99 e do art. 3º da multirreferida e “eternizada” MP nº 2.159-70/2001 :

“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).”

“Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.”

31. Além do IRRF, há incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) à alíquota de 10% (dez por cento), em função do art. 2º, §§ 2º e 4º, da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, e alterações:

“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.(Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo.(Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).(Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

(...)”

31.1. O Decreto nº 3.949, de 3 de outubro de 2001, ao regulamentar a Lei nº 10.168, de 2000, determinava, no seu art. 8º, que a CIDE incidia sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de “royalties”, dispondo, em seu parágrafo único, que os contratos deviam estar averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI e registrados no Banco Central do Brasil – Bacen. Todavia, o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, que revogou o mencionado Decreto nº 3.949, de 2001, suprimiu a exigência de averbação dos contratos no INPI e registro no Bacen. Portanto, os valores referentes a “royalties” pela remuneração de contratos de licença de uso de programas de computador ficam sujeitos à CIDE, à alíquota de dez por cento, mesmo que não tenham sido averbados no INPI e registrados no Bacen.

32. Noutro giro, é oportuno comentar sobre a Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989, invocada pela consultante. Tal ato foi editado anteriormente aos diplomas legais já analisados, e deve ser interpretado considerando-se esse fato. No entanto, ao dispor sobre a tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de “software”, pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, no seu item 1, já deixou evidente que esses rendimentos devem ser taxados pelo IRRF, quer para uso próprio, quer para exploração econômica dos direitos autorais:

“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.

(...)”

33. Observe-se que a modalidade de cópia única refere-se exclusivamente ao direito autoral sobre “software” para uso próprio, e que os preditos arts. 554 e 555, I, do RIR/80 correspondem aos arts. 682 e 685, I, do RIR/99, ora inaplicáveis aos “royalties” por força de normas específicas posteriores (art. 710 do RIR/99 e MP nº 2.159-70, de 2001).

34. Para afastar quaisquer dúvidas que eventualmente tenham remanescido em relação à incidência de IRRF sobre as remessas ao exterior, importa demonstrar as razões pelas quais não se sustentam os argumentos da consultante em prol da tese de que as precitadas remessas constituiriam remuneração por compra de mercadoria.

35. Os fatos aduzidos para considerar o programa como sendo mercadoria foram a padronização, a venda em cópias múltiplas, a impossibilidade de adaptações para as necessidades do usuário e a inexistência no contrato de cláusula que lhe assegure direito de exclusividade. Contudo, esses não são critérios válidos para distinguir mercadoria de serviços.

36. Serviços não perdem sua natureza quando não se amoldam às exigências específicas do contratante; mercadoria não deixa de ser mercadoria se não for produzida em série. Exemplos de prestação de serviços padronizados podem ser facilmente buscados nos mais variados ramos de atividade. Um exemplo bastante comum é a reprodução, às centenas, de petições apresentadas em juízo por advogados, nas quais só se muda o nome do cliente.

37. O número de cópias a serem fornecidas também não implica excluir a tributação sobre prestação de serviços ou “royalties”. Afinal, o objetivo da tutela jurídica de proteção de direitos autorais é justamente o de proteger o proprietário destes contra cópia não autorizada, cada uma delas. Sendo uma ou muitas, é devido o pagamento pelo respectivo licenciamento de uso do programa.

38. São igualmente desprovidas de sentido as alegações de que seria necessário estabelecer valor fixo e haver cláusula de exclusividade para o contrato ser de prestação de serviço ou de remuneração de “royalties”. Além de não estarem previstas nas normas que regulam o direito autoral sobre programas de computador, essas condições não constam da legislação tributária federal.

39. Refutados os argumentos em defesa da não-incidência de IRRF sobre a exploração de direito de autor, resta analisar as conseqüências do exposto em face da incidência de tributos na importação de programas de computador.

40. O Imposto de Importação (II) incide sobre mercadoria estrangeira que entrar no território aduaneiro, ao passo que o IPI alcança os produtos industrializados de procedência estrangeira. Para os casos em que se adota alíquota “ad valorem” para a determinação do II a pagar, como é o caso de “software”, a base de cálculo desse tributo é o valor aduaneiro, sendo que a do IPI está calcada na do II. O RA/2002 estatui:

“Art. 69. O imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

(...)

Art. 72. O fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

(...)

Art. 75. A base de cálculo do imposto é (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 2º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, art. 1º, e Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 - Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994): (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

*I - quando a alíquota for **ad valorem**, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994;*

(...)

LIVRO III

DOS DEMAIS IMPOSTOS, E DAS TAXAS E CONTRIBUIÇÕES, DEVIDOS NA IMPORTAÇÃO

Título I

DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

CAPÍTULO I

DA INCIDÊNCIA E DO FATO GERADOR

Art. 237. O imposto de que trata este Título, na importação, incide sobre produtos industrializados de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 1º, e Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

(...)

Art. 239. A base de cálculo do imposto, na importação, é o valor que servir ou que serviria de base para cálculo do imposto de importação, por ocasião do despacho aduaneiro, acrescido do montante desse imposto e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea "b").

(...)"

41. A determinação do valor aduaneiro é, pois, elemento essencial para apuração dos impostos federais na importação. No caso de programas de computador, cumpre observar a regra específica do art. 81 do RA:

“Art. 81. O valor aduaneiro de suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados será determinado considerando unicamente o custo ou valor do suporte propriamente dito (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 18, parágrafo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994, e Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, aprovada em 12 de maio de 1995).

§ 1º Para efeitos do disposto no caput, o custo ou valor do suporte físico será obrigatoriamente destacado, no documento de sua aquisição, do custo ou valor dos dados ou instruções nele contidos.

§ 2º O suporte físico referido no caput não compreende circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ou bens que contenham esses circuitos ou dispositivos.

§ 3º Os dados ou instruções referidos no caput não compreendem as gravações de som, de cinema ou de vídeo.”

42. A supratranscrita regra é resultado da opção feita por determinar o valor aduaneiro segundo prática aprovada pela Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Comércio, em sua Décima Reunião, celebrada em 24 de setembro de 1984, à qual

se aplica o referenciado art. 98 do CTN (reproduzida no Anexo da IN SRF nº 318, de 4 de abril de 2003):

“O Comitê de Valoração Aduaneira DECIDE o seguinte:

- 1. Reafirma-se que o valor de transação constitui a base primeira de valoração, segundo o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT (doravante denominado “Acordo”), e que sua aplicação com respeito aos dados ou instruções (software) registrados em suportes físicos para equipamentos de processamento de dados está em plena conformidade com o Acordo.*
- 2. Dada a situação única do gênero em que se encontram os dados ou instruções (software) registrados em suportes físicos para equipamentos de processamento de dados, e dado que algumas Partes têm buscado uma abordagem diferente, estaria também em conformidade com o Acordo que as Partes que assim o desejarem possam adotar a seguinte prática:*

Na determinação do valor aduaneiro dos suportes físicos importados que contenham dados ou instruções, será considerado unicamente o custo ou valor do suporte físico propriamente dito. Portanto, o valor aduaneiro não compreenderá o custo ou valor dos dados ou instruções, desde que estes estejam destacados do custo ou valor do suporte físico.

Para os efeitos da presente Decisão, a expressão “suporte físico” não compreende os circuitos integrados, os semicondutores e dispositivos similares ou os artigos que contenham tais circuitos ou dispositivos; a expressão “dados ou instruções” não inclui as gravações de som, cinema ou vídeo.”.

43. A adoção pelo País da prática autorizada excepcionalmente pelo Comitê de Valorização Aduaneira propiciou a adequação da regra de apuração da base de cálculo do II ao previsto na Lei nº 9.609, de 1998, de proteção da propriedade intelectual do “software”. Ao destacar o custo do suporte físico do custo ou valor das instruções, nele contidas, no corpo do documento de sua aquisição, obtém-se a segregação do valor do programa do computador do valor total da transação, de forma a evitar que essa parcela do pagamento sofra tributação aplicável exclusivamente à mercadoria. É de notar que a obrigação de destacar o custo ou valor do suporte físico do custo ou valor dos dados ou instruções, no documento de aquisição, é norma aplicável independentemente do número de cópias importadas.

44. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, é oportuno comentar que estas incidem tanto na importação de bens quanto na de serviços. No tocante aos programas de computador importados pela consulente, tais contribuições incidirão nas remessas de importâncias ao exterior, a título de “royalties”, bem como na entrada dos bens no País, consoante a Lei nº 10.865, de 2004:

“Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou

Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

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

I - executados no País; ou

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

(...)

Art. 3º O fato gerador será:

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

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

(...)

Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;

(...)

*IV - na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de que trata o inciso II do **caput** do art. 3º desta Lei.*

(...)

Art. 7º A base de cálculo será:

*I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do **caput** do art. 3º desta Lei; ou*

*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.*

(...)”.

45. Assim sendo, os fatos geradores das contribuições na entrada do bem no País e no pagamento de “royalties” estão previstos, respectivamente, nos supraliteralizados incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004.

46. No cálculo das contribuições incidentes sobre a importação deve-se observar, além de todo o exposto, as disposições da IN SRF nº 572, de 22 de novembro de 2005.

CONCLUSÃO

47. À vista do exposto, é de concluir que se considera pagamento a título de “royalties” a importância remetida à pessoa jurídica detentora de propriedade de direito autoral de programa de computador, em remuneração do direito de explorar economicamente o direito autoral sobre esse “software”, estando tais valores sujeitos à incidência de IRRF, à alíquota de 15% (quinze por cento), e da CIDE, à alíquota de 10% (dez por cento).

48. É obrigatório destacar, no documento de aquisição, o valor do suporte físico em que está armazenado o “software” proveniente do exterior, para fins de apuração da base de cálculo do II; o valor aduaneiro a ser empregado na determinação da base de cálculo do II devido na entrada de programa de computador no País é o valor do suporte físico.

49. Incidem PIS-Importação e Cofins-Importação sobre as remessas ao exterior de importâncias destinadas ao pagamento de “royalties” e na entrada de bens estrangeiros no País submetidos a despacho para consumo. O cálculo dessas contribuições deve respeitar o disposto na IN SRF nº 572, de 2005.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

50. Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única, não cabendo, assim, a interposição de recurso de ofício ou voluntário da presente decisão, nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, poderá manejar recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em Brasília – DF, nos termos do art. 16 da IN SRF nº 573, de 23 de novembro de 2005. Publique-se, no *Diário Oficial da União*, extrato da ementa deste decisório, em atendimento ao disposto no § 4º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 13 da IN SRF nº 573, de 2005. Encaminhe-se ao *****, para ciência ao consultante e adoção de medidas adequadas à observância desta solução de consulta, nos termos do art. 6º, IV, da citada IN.

Recife/PE, 09 de agosto de 2006.

Petrúcio Herculano de Alencar
Chefe em exercício da SRRF04/Disit
Matrícula nº 28.164
Competência delegada pela
Portaria SRRF04 nº 20, de 19/01/2006