



Solução de Consulta nº 434 - Cosit

Data 13 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

REVENDA DE SOFTWARE NÃO CUSTOMIZÁVEL. LICENÇA DEFINITIVA OU TEMPORÁRIA. ANEXO I.

A receita decorrente da revenda de programas não customizáveis para computador (“software de prateleira”), com as correspondentes licenças definitivas ou temporárias, tem natureza comercial e, conseqüentemente, no Simples Nacional, deve ser tributada na forma do Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 4º, I, § 5º-D, V e § 5º-M, II.

Relatório

A interessada formula consulta sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

2. Em relação aos programas de computador não customizáveis, pergunta em que Anexos deve tributar as vendas de programas e licenças em caráter definitivo e temporário. Informa que não é detentora da licença nem dos direitos do software; e que as licenças são baixadas pelos clientes a partir de um link disponibilizado pela empresa fabricante do software.

Fundamentos

3. Em conformidade com o informado pela empresa, parte-se dos seguintes pressupostos:

3.1. não há prestação de serviços conexa à aquisição do programa de computador;

3.2. os programas de computador são padronizados e oferecidos ao público em geral sem modificações ou personalizações (isto é, não são customizáveis nem exclusivos: são os chamados “softwares de prateleira”);

3.3. a empresa que efetua a revenda não é titular dos direitos patrimoniais de autor do software;

3.4. a empresa informa ao adquirente uma senha, registro de número serial ou chave, ou fornece a mídia para a instalação do programa.

4. Com estes pressupostos, passa-se a analisar a questão. Os programas de computador são obras intelectuais. Sua proteção está prevista no art. 7º da Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998 (sem destaques no original):

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou 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.

5. Por sua vez, a Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, determina que o uso de programa de computador será objeto de **contrato de licença**. Ou seja, a autorização do uso de programa de computador se dá por meio de contrato de licença, que não se confunde com cessão de direitos. Na lição de Eliane Y. Abrão (sem destaques no original):¹

Plínio Cabral acrescenta novas considerações sobre a transferência de direitos operada na cessão, ao ponderar que “(...) na cessão, o autor despoja-se de seus direitos sobre uma propriedade que pode continuar a existir indefinidamente e, inclusive, assumir um valor futuro extraordinário. O cessionário adquire o direito de explorar a obra economicamente, de forma absoluta e definitiva. (...)”

A cessão parcial confunde-se muitas vezes com as licenças, porque ambas têm eficácia menor em relação à cessão total a título universal ou singular. A lei não define licença, tampouco a regulamenta, mas é certo que se trata de uma autorização de uso, de exploração.

(...)

Na cessão de direitos, qualquer que seja o seu alcance, parcial ou total, a exclusividade outorgada ao cessionário encontra-se subjacente à exploração de uma determinada obra, porque o exercício da cessão implica o da tutela da obra e o da sua oponibilidade erga omnes. Na licença exclusiva também. Nas licenças comuns, ao contrário, pode o autor consentir que diversos licenciados explorem pelo tempo convencionado diversos aspectos da mesma obra, simultaneamente ou não, e não abdicando de seus direitos em favor do licenciado. O que

¹ ABRÃO, Eliane Y. *Direitos de autor e direitos conexos*. São Paulo: Migalhas, 2014. p. 314-6.

distingue cessão de direitos, parcial ou integral, licenças exclusivas, das licenças não exclusivas é a oponibilidade erga omnes das primeiras. (...)

Na licença, o autor tem muito mais liberdade para determinar os destinos e explorações de sua obra, mas terá mais trabalho para controlá-las. Na cessão, se poupado do trabalho, deixará a fiscalização dela ao cessionário, o que implica dever de confiança.

6. Como se observa, na revenda de “softwares de prateleira” (necessariamente com licenças não exclusivas), o autor poderá convencionar o tempo que o licenciado poderá utilizar o programa, tempo este que pode ser limitado ou ilimitado. Assim, eventual limite temporal não terá o condão de descaracterizar a licença ou transformá-la em cessão de direitos.

7. Em uma leitura apressada, seria possível entender que qualquer aquisição ou licenciamento de cópia seria resultado da prestação de um serviço ou da aquisição de um direito, e portanto não poderia ser considerado como mercadoria. Todavia, ao analisar esse tema, o Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário (RE) nº 176.626-3, firmou o entendimento de que softwares produzidos em série e comercializados no varejo (“softwares de prateleira”), mesmo sendo bens incorpóreos, **devem ser tributados como mercadorias** (sem destaques no original):

*EMENTA: (...) 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.***

8. A propósito, também é possível a aquisição de programas de computador por transferência eletrônica de dados (“download”). Neste caso, não haveria uma mídia física contendo o arquivo de instalação do “software de prateleira” (CD, DVD etc.). Há uma informação (senha, código, chave de acesso etc.) ou entrega de objeto com registro dessa informação (p.ex., envelopes lacrados) ou de dispositivo (tal como “dongle” ou “hardlock”) para permitir que o programa seja executado no computador do adquirente. O usuário final fará, ele mesmo, a transferência eletrônica do software para seu computador.

9. Sobre o assunto, também já se pronunciou o STF, ao indeferir a liminar em Medida Cautelar na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.945, em cuja ementa se lê (sem destaques no original):

*EMENTA: (...) 8. ICMS. **Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (...). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância.** O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real,*

com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. (...)

10. Como se percebe, para a empresa revendedora, o fato de não se entregar uma mídia, mas a informação (senha, número serial, código, chave etc.) ou um objeto que a contenha (dispositivo ou envelope) também não é relevante. A existência ou não de mídia – que possui em si um valor reduzido – não altera o fundamento do negócio jurídico.

11. O que importa é que, com ou sem mídia, o estabelecimento que apenas revende o programa e o licenciamento não é o titular dos direitos patrimoniais de autor, conforme esclareceu o relator do acórdão do RE nº 176.626-3, Ministro Sepúlveda Pertence (sem destaques no original):

Os contratos de licenciamento e cessão são ajustes concernentes aos direitos de autor, firmados pelo titular desses direito – que não é necessariamente, o vendedor do exemplar do programa – e o usuário do software.

(...)

O comerciante que adquire exemplares [de “software de prateleira”] para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso, que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o corpus mechanicum de obra intelectual que nele se materializa.

12. Desse modo, mesmo sendo um bem incorpóreo, a revenda do “software de prateleira” deve ser considerada como **revenda de mercadoria**. Isto porque, se para o titular dos direitos patrimoniais de autor, o ponto central do negócio é a licença concedida para o usuário final, para o revendedor, o núcleo é o conjunto formado pela mídia e pela licença, que será tratado como mercadoria. Seja como for, em nenhum momento a titularidade da licença do programa foi transferida para a revendedora. Aliás, é possível a venda de “software de prateleira” com licenças *intransferíveis*, o que mais uma vez demonstra que a titularidade da licença nunca pertenceu à empresa revendedora do programa.

13. Considerando que esse é o entendimento do STF sobre o assunto, conclui-se que, com a aquisição do “software de prateleira”, o adquirente estabelece duas relações jurídicas distintas:

13.1. um **contrato de licenciamento** com o titular dos direitos patrimoniais de autor (quando este usuário aceita, tácita ou expressamente, as condições do licenciamento ou autorização de uso propostas pelo referido titular); e

13.2. um **contrato de compra e venda** com o estabelecimento que lhe revendeu o programa.

14. Sendo assim, no âmbito do Simples Nacional:

14.1. a empresa optante que é titular dos direitos patrimoniais de autor deverá tributar as receitas de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” pelo **Anexo V**, até o ano de 2017, e pelo **Anexo III ou V** a partir do ano de 2018, cf. art. 18, § 5º-D,

inciso V e § 5º-M, inciso II, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, com redação da Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016;

14.2. a empresa optante que se limita a revender o programa deverá tributar as respectivas receitas pelo **Anexo I**, cf. art. 18, § 4º, inciso I. Nesse sentido, já orienta a Solução de Consulta Cosit nº 29, de 13 de novembro de 2013, assim ementada (sem destaque no original):

A receita decorrente da revenda de programas não customizáveis para computador (“software de prateleira”), com as correspondentes licenças definitivas, tem natureza comercial e, conseqüentemente, no Simples Nacional, deve ser tributada na forma do Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 2006.

15. A citada Solução de Consulta limitou-se a tratar das licenças concedidas a título definitivo, porque só isso havia sido perguntado. Contudo, também é possível a aquisição de “software de prateleira” com licenciamento ou autorização de uso por prazo limitado. É preciso analisar se esta limitação temporal poderia alterar a configuração jurídica do negócio, de forma a afastar a tributação pelo Anexo I.

16. Como mencionado, na aquisição do “software de prateleira”, o adquirente estabelece duas relações jurídicas distintas: uma com o titular dos direitos patrimoniais de autor e outra com o estabelecimento que revendeu o programa. Ora, **a alteração das condições de licenciamento modifica a primeira relação jurídica, mas não a segunda, que continua sendo uma revenda**. Por isso, assim como a perda de validade de um remédio não o transforma de mercadoria em serviço, não se argumente que a licença temporária do “software de prateleira” o transforma de mercadoria em serviço. Após o fim do prazo de licenciamento, ele pode ser considerado como uma mercadoria consumida, destruída ou inutilizada, mas não um serviço prestado.

17. Com isso, conclui-se que, para o estabelecimento comercial de revenda, é indiferente o prazo da licença, pois o “software de prateleira” continuará sendo adquirido pelo comerciante e oferecido ao público em geral sem modificações. Uma vez que a primeira relação jurídica (entre o adquirente do programa e o estabelecimento revendedor) mantém-se inalterada, é forçoso concluir que a mera limitação do prazo de licenciamento não altera a essência da operação realizada entre empresa revendedora e o consumidor. Conseqüentemente, a receita relativa a sua venda também deverá ser tributada pelo **Anexo I**.

Conclusão

À vista do exposto, conclui-se que a receita decorrente da revenda de programas não customizáveis para computador (“software de prateleira”), com as correspondentes licenças definitivas ou temporárias, tem natureza comercial e, conseqüentemente, no Simples Nacional, deve ser tributada na forma do Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 2006.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
Laércio Alexandre Becker
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras – Cotir da Cosit.

Assinado digitalmente
MARCO ANTONIO F. POSSETTI
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit09

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

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS
Auditora-Fiscal da RFB
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.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit