



---

**Solução de Consulta nº 499 - Cosit**

**Data** 10 de outubro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

SISCOSERV. LICENCIAMENTO DE DIREITOS SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. DIREITOS DE DISTRIBUIÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO. INTANGÍVEIS. REGISTRO.

As importâncias remetidas por pessoa jurídica domiciliada no País a residente ou domiciliado no exterior, sob qualquer forma, como remuneração pelo direito de distribuir ou comercializar programa de computador (*software*), enquadram-se no conceito de *royalties*. Tais operações, por envolverem o licenciamento (autorização para usar ou explorar comercialmente direito patrimonial) dos direitos de propriedade intelectual se enquadram no conceito de intangíveis, devendo ser registradas no Siscoserv.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 449, DE 19 DE SETEMBRO DE 2017**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, art. 25; Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 28 de junho de 2012, art.1º, § 4º; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 19 de julho de 2012, art. 1º.

SISCOSERV. COMPUTAÇÃO EM NUVEM. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

As aquisições do exterior de autorizações de acesso e de uso de programas ou aplicativos disponibilizados em computação em nuvem (*cloud computing*), também conhecidos como *Software as a Service (SaaS)*, devem ser objeto de registro no Siscoserv.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, art. 25; Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 28 de junho de 2012, art.1º, § 4º; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 19 de julho de 2012, art. 1º.

SISCOSERV. EMPRÉSTIMO. FINANCIAMENTO. REGISTRO.

Nas operações de empréstimos e financiamentos (serviços de concessão de crédito) realizadas entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior, o valor da operação a constar no Siscoserv

constitui-se de todos os custos necessários para a efetiva prestação do serviço, não se registrando o valor do principal e dos juros.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 414, DE 8 DE SETEMBRO DE 2017**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 12.546, 14 de dezembro de 2011, art. 25; Instrução Normativa RFB nº 1.277, 28 de junho de 2012, art. 1º, §9º, incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.707, de 17 de abril de 2017; Manuais do Siscoserv - 11ª edição, instituídos pela Portaria Conjunta RFB/SCS nº 768, de 13 de maio de 2016.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**CONSULTA SOBRE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. INEFICÁCIA.**

Não produz efeitos a consulta sobre classificação fiscal que não preencher os requisitos legais exigidos para sua apresentação.

**Dispositivos legais:** Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, arts. 4º, 5º, 6º e 18.

## Relatório

Em petição protocolizada em 14 de novembro de 2014, a interessada, por intermédio de seu procurador, formula consulta relativa à legislação tributária federal, esclarecendo, inicialmente, que atua na atividade de importação e venda no mercado interno de licenças de *softwares* da seguinte forma:

*a Consulente importa para si licenças de softwares (arcando com os respectivos custos) e, ato contínuo, efetua a alienação de tais licenças no mercado interno a empresas nacionais (usuários finais). Essas licenças são adquiridas pelos usuários finais mediante a ativação de chaves de acesso (códigos) diretamente nos sites dos respectivos fornecedores localizados na internet, realizando, com isso, o download de tais softwares – ou seja, nenhum suporte físico é transferido ao adquirente.*

2. Acrescenta que também está prestes a atuar no “serviço de intermediação na venda no mercado interno de aplicações de cloud computing (computação em nuvem), que são prestadas diretamente por empresas estrangeiras a usuários finais localizados no Brasil”, em que “está contratualmente autorizada por empresas estrangeiras para efetuar a captação de negócios em seu favor no Brasil”. Defende que não prestará qualquer tipo de serviço ao cliente final captado, mas “apenas ofertará as aplicações disponíveis no ambiente de computação em nuvem a terceiros no mercado interno para, caso haja interesse, formular pedidos aos fornecedores localizados no exterior”. Sustenta que adianta o pagamento dos custos da importação, o qual é reembolsado integralmente pelo cliente, mas que:

- a) Não utiliza os “serviços” importados dos fornecedores situados em território estrangeiro e nacional, tanto assim que as chaves de acesso das respectivas aplicações são destinadas exclusivamente aos usuários finais captados pela Consulente;

- 
- b) Não efetua qualquer prestação em benefício dos clientes finais, em face dos quais emite nota fiscal no mercado interno. Com efeito, a disponibilização das aplicações em nuvem é efetuada exclusivamente pelos respectivos fornecedores, a quem compete unicamente a responsabilidade pela manutenção e qualidade;
- c) Não vende qualquer bem transferível ao usuário final, que irá acessar as aplicações diretamente na internet, sem aquisição de qualquer mídia ou download de qualquer programa.

3. Em seguida, aponta que, eventualmente, toma empréstimos de empresas estrangeiras que formam o grupo econômico multinacional do qual faz parte (mútuo *intercompany*), os quais envolvem principal, juros e taxas administrativas.

4. Ao final, questiona, em síntese:

- I. Nos termos do art. 25, § 1º, inciso II, da Lei 12.546, de 2011, e do art. 1º, § 1º, inciso II, da IN RFB nº 1.277, de 2012, as operações de importação de *software* de prateleira devem ser registradas no Siscoserv?
- II. Com base no art. 1º, § 2º, da IN RFB nº 1.277, de 2012, em operações de importação efetuadas com arrimo em fatura (*invoice*) que veicule conjuntamente mercadorias e *softwares* em série a serem adquiridos via *download*, não incorporados ou embutidos aos bens corpóreos, será preciso informar as operações relativas à importação desses *softwares* no Siscomex, no Siscoserv ou em nenhum desses sistemas?
- III. Atuando como mera intermediária na contratação de aplicações de computação em nuvem (*cloud computing*) fornecidas diretamente por empresas estrangeiras a empresas nacionais, bem como adiantando, nessa intermediação, o pagamento dos custos dessa respectiva importação, a consulente, mesmo não sendo tomadora do respetivo serviço (nos termos do art. 1º, § 4º, inciso I, da IN RFB nº 1.277/2012), deverá efetuar o registro das mencionadas operações no Siscomex (sic)<sup>1</sup>?
- IV. Deve a consulente informar no Siscoserv as operações de mútuo firmadas com empresas estrangeiras componentes do mesmo grupo econômico? Se positivo, a consulente deve informar todos os elementos do mútuo (principal, juros e taxas administrativas)? Quais seriam os respectivos códigos NBS?

## Fundamentos

5. Deve-se destacar que 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.

---

<sup>1</sup> Esta solução de consulta entendeu que a consulente se equivocou ao referir-se ao Siscomex em vez do Siscoserv. Essa conclusão decorre da referência à IN RFB nº 1.277/2012, que trata das obrigações de declaração referentes ao Siscoserv, não guardando relação com o Siscomex.

6. 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.
7. 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 pela 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.
8. Sobre os questionamentos acerca da obrigatoriedade ou não de registrar no Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Siscoserv) as importações de *software* (itens I e II do parágrafo 4 do relatório), parte-se da narrativa inicial da consulente, através da qual fica claro que ela atua como distribuidora dos *softwares* produzidos no exterior.
9. Nesse sentido, cabe adotar os fundamentos da recente solução de consulta proferida por esta Coordenação-Geral de Tributação, em observância ao *caput* do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que determina que “*na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit*”. Assim, transcreve-se a referida solução de consulta no que é pertinente ao caso em análise. A sua íntegra pode ser obtida no sítio da RFB na internet (<http://rfb.gov.br>), no menu Legislação, opção “Acesse Aqui a Legislação da Receita Federal”, mediante a digitação do número do ato e do ano do ato.

### **Solução de Consulta Cosit nº 449, de 19 de setembro de 2017**

*Assunto: Obrigações Acessórias*

**SISCOSERV. LICENCIAMENTO DE DIREITOS SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. DIREITOS DE DISTRIBUIÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO. INTANGÍVEIS. REGISTRO.**

*As importâncias remetidas por pessoa jurídica domiciliada no País a residente ou domiciliado no exterior, sob qualquer forma, como remuneração pelo direito de distribuir ou comercializar programa de computador (software), enquadram-se no conceito de royalties. Tais operações, por envolverem o licenciamento (autorização para usar ou explorar comercialmente direito patrimonial) dos direitos de propriedade intelectual se enquadram no conceito de intangíveis, devendo ser registradas no Siscoserv.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, art. 25; Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 28 de junho de 2012, art.1º, § 4º; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 19 de julho de 2012, art. 1º; Solução de Divergência Cosit nº 18, de 27 de março de 2017.*

(...)

*Fundamentos*

(...)

19. *A obrigação de prestar informações ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (Mdic) relativas às transações entre residentes ou domiciliados no País e residentes ou domiciliados no exterior, que compreendam serviços, intangíveis e outras operações que produzam variação patrimonial, foi instituída com a edição da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, que assim dispõe:*

Art. 25. É instituída a obrigação de prestar informações para fins econômico-comerciais ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior relativas às transações entre residentes ou domiciliados no País e residentes ou domiciliados no exterior que compreendam serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados.

[...]

§ 3º São obrigados a prestar as informações de que trata o caput deste artigo:

I – o prestador ou tomador do serviço residente ou domiciliado no Brasil;

II – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil, que transfere ou adquire o intangível, inclusive os direitos de propriedade intelectual, por meio de cessão, concessão, licenciamento ou por quaisquer outros meios admitidos em direito; e

III – a pessoa física ou jurídica ou o responsável legal do ente despersonalizado, residente ou domiciliado no Brasil, que realize outras operações que produzam variações no patrimônio.

(\*) Grifamos

20. *No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), foi editada a Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 28 de junho de 2012, com o objetivo de disciplinar a obrigação de prestar as mesmas informações de que trata o artigo 25 da Lei nº 12.546, de 2011, dispondo em seu artigo 1º que:*

Art. 1º Fica instituída a obrigação de prestar informações relativas às transações entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior que compreendam serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados.

§ 1º A prestação das informações de que trata o caput:

I - será efetuada por meio de sistema eletrônico a ser disponibilizado no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (e-CAC) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);

II - não compreende as operações de compra e venda efetuadas exclusivamente com mercadorias;

III - deve ser feita por estabelecimento, se pessoa jurídica.

§ 2º A obrigação prevista no caput não se estende às transações envolvendo serviços e intangíveis incorporados nos bens e mercadorias exportados ou importados, registrados no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

§ 3º Os serviços, os intangíveis e as outras operações de que trata o caput estão definidos na Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (NBS), instituída pelo Decreto nº 7.708, de 2 de abril de 2012.

§ 4º São obrigados a prestar as informações de que trata o caput:

I - o prestador ou tomador do serviço residente ou domiciliado no Brasil;

II - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil, que transfere ou adquire o intangível, inclusive os direitos de propriedade intelectual, por meio de cessão, concessão, licenciamento ou por quaisquer outros meios admitidos em direito; e

III - a pessoa física ou jurídica ou o responsável legal do ente despersonalizado, residente ou domiciliado no Brasil, que realize outras operações que produzam variações no patrimônio.

(\*) Grifamos

21. *Em cumprimento ao estabelecido no artigo 1º, parágrafo 1º, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 2012, foi editada a Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 19 de julho de 2012, que instituiu o Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Siscoserv).*

Art. 1º Fica instituído, a partir de 1º de agosto de 2012, o Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e de Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Siscoserv), na forma estabelecida nesta Portaria, para registro das informações relativas às transações realizadas entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior que compreendam serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados, de que tratam o art. 1º da Portaria MDIC nº 113, de 17 de maio de 2012, e o art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 28 de junho de 2012.

22. *Depreende-se da leitura dos dispositivos normativos mencionados que a obrigação de prestar informações inerentes as transações realizadas entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior surge com o implemento de duas condições:*

*- Existência de relação obrigacional entre uma pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil e outra residente ou domiciliada no exterior;*

*- Essa relação tenha por objetivo a prestação de serviços, ou envolva um intangível, ou, ainda, outras operações que produzam variações patrimoniais.*

23. *Na consulta, a consulte esclarece que “não adquire qualquer direito para usar, explorar ou usufruir de direitos de distribuição, mas, tão-somente, por*

*força de sua idoneidade e capacidade empresariais, se tornou distribuidora, não exclusiva dos produtos Microsoft.”(sic).*

24. *Como se vê, a consulente atua como distribuidora da empresa domiciliada no exterior proprietária do software, possuindo o direito de comercializar o software e entregar a respectiva licença de uso aos usuários finais.*

25. *A licença de uso é sempre adquirida pelo consumidor final, e não pela pessoa jurídica que cumpre o papel de distribuidor do software ou detém o direito de comercializá-lo. Essa distinção é fundamental na compreensão da matéria e afasta a discussão, neste caso, sobre aquisição de licença de uso do chamado “software de prateleira”.*

26. *Assim, não cabe fazer a distinção apontada pela consulente, em que algumas operações são denominadas de aquisição de software “de prateleira” (modalidades FPP e OEM) e outras são tratadas como operação relativa a comercialização de software, mediante download diretamente do sítio da Microsoft (modalidades Open License e School License). Em todos os casos, o que interessa é a relação entre a consulente e a proprietária do software no exterior e essa relação é a que confere à consulente o direito de comercializar ou distribuir software.*

27. *No que concerne às operações comerciais relacionadas aos programas de computador (software), especificamente no tocante à licença de comercialização, esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já discorreu acerca da matéria na Solução de Divergência Cosit nº 18, de 27 de março de 2017, à qual cumpre recorrer, em observância ao caput do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, que determina que “na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit”. A sua íntegra pode ser obtida no sítio da RFB na internet (<http://rfb.gov.br>), no menu Legislação, opção Acesse Aqui a Legislação da Receita Federal, mediante a digitação do número do ato e do ano do ato.*

28. *Transcrevem-se os trechos dessa Solução de Divergência que importam à resolução do questionamento:*

### **Solução de Divergência Cosit nº 18, de 2017**

*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 DIVERGÊNCIA QUE REFORMA A SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 27, DE 30 DE MAIO DE 2008.**

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

(...)

### **Fundamentação**

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 nº 9.610, de 1998, acima transcritos contêm as seguintes informações relevantes para a solução da presente divergência:

a) os direitos autorais do software são juridicamente protegidos (art. 7º, XII);

b) os direitos do autor do software se dividem em duas categorias: direitos morais, que são inalienáveis, irrenunciáveis e intransmissíveis (arts. 24, 27 e 49, I), e direitos patrimoniais, que podem ser explorados de diversas formas, inclusive por meio de sua transferência a terceiros (arts. 28 e 49, I); e c) a reprodução parcial ou integral do software depende da autorização do titular de seus direitos patrimoniais - o autor ou aquele para quem ele os tenha transferido (arts. 29, I).

13. A legislação brasileira ainda define quais as formas de contrato envolvendo programas de computador. As únicas espécies de contratos relativos a direitos sobre programas de computador são definidas pelo legislador como contrato de licença de uso no País (art. 9º); contrato de licença de direitos de comercialização de programas de computador oriundos do exterior (art.10) e contrato de transferência de tecnologia (art. 11).

14. Assim, temos:

a) *Licenciamento de direitos de uso de programas de computador no País*

Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no caput deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

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

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

c) *Transferência de tecnologia*

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais

internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.

15. *A distinção entre as formas de contratação envolvendo programas de computador assegura que os direitos sobre o software fiquem sob domínio de seu autor, exceto no caso de transferência de tecnologia. A lei do software prevê que a entrega pelo fornecedor do código-fonte dos programas é condição indispensável para essa transferência (art.11). Assim, somente caracteriza transferência de tecnologia o acesso ao código-fonte dos programas que permite realizar modificações nos produtos adquiridos para revenda.*

16. *Devido ao seu caráter protecionista, a legislação proíbe o uso ou a comercialização de software sem a devida licença de quem detém o direito de exploração. O único direito de caráter acessório previsto pelo legislador é o direito de reproduzir um exemplar destinado à cópia de salvaguarda (art. 6º, I). A distribuição ou reprodução de programa de computador por qualquer meio sem autorização expressa é considerada ilegal e representa violação aos direitos autorais, passível de sanção criminal e reparação de danos (art. 12, § 1º).*

17. *Ao adquirir um software ou programa de computador, o consumidor final adquire a licença de uso para o fim a que se destina, ou seja, ele paga pelo direito de utilizar o programa. Não pode sequer reproduzi-lo, ressalvada uma cópia de segurança (backup), sob pena de configurar conduta criminosa.*

18. *Em suma, as Leis nº 9.609 e 9.610, ambas de 1998, estabelecem, como regra geral, que o adquirente do software, ao receber a licença de uso, só pode reproduzi-lo uma única vez. Reproduções adicionais, seja qual for a destinação dos novos exemplares, somente são lícitas se expressamente autorizadas pelo titular dos direitos autorais, mediante licença de comercialização.*

19. *É certo que, no caso do software, existe uma especialização em relação aos contratos de distribuição de outros produtos e que se encontram regidos atualmente pelo Código Civil de 2002.*

20. *Todavia, a legislação especializada não veio impor um procedimento, mas regulamentá-lo, já que nos contratos de distribuição de software firmados entre empresas brasileiras e estrangeiras, por exemplo, normalmente ocorre a previsão, em uma primeira etapa, do licenciamento para distribuição e comercialização e, posteriormente, a venda pelas empresas brasileiras dos softwares aos consumidores finais, que, nesse momento, recebem a licença de uso conferida pelo detentor dos direitos autorais.*

21. *Nesses casos, de licença para a distribuição e comercialização, não se aplica a decisão da primeira turma do Supremo Tribunal Federal nº RE 176.626/SP, que, ao tratar da questão de programas de computador, em votação unânime, dispôs acerca do tema ao analisar conflitos de competência entre Estados e Municípios na tributação dos softwares:*

(...)

II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

III. Programa de computador (software): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador", "matéria exclusiva da lide", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) — os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

22. *A decisão referida tratou de analisar apenas o "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador", previsto no art. 9º da Lei nº 9.609, de 1998, acima transcrito, concluindo se tratar de um bem incorpóreo, mas ressalvando a hipótese em que softwares produzidos em série podem ser caracterizar como mercadoria, sujeita ao ICMS.*

23. *Ressalte-se, novamente, que a licença de uso pode ser celebrada diretamente entre o titular do direito e o interessado ou por intermédio de um distribuidor, que, nos casos objeto desta divergência, celebra com a empresa situada no exterior contrato que confere o direito de comercialização do software.*

24. *O direito de comercialização do software não se confunde com a licença de uso do respectivo software, cuja materialidade só ocorre no percurso entre o distribuidor ou revendedor e o cliente, ou seja, no momento em que o distribuidor ou revendedor fornece as licenças de uso do software a seus clientes, situação esta que se dissocia da relação contratual que tem o distribuidor ou revendedor brasileiro com a empresa estrangeira que detém os direitos intelectuais sobre o software.*

25. *Assim, é indevida a extensão da interpretação dada pelo STF referente à tributação de ICMS sobre softwares de prateleira para os casos abrangidos por esta solução de divergência, em que se transaciona apenas a licença de comercialização concedida por pessoa jurídica domiciliada no exterior a um distribuidor brasileiro, em caráter exclusivo ou não, para que este distribua aos seus clientes no mercado interno a licença de uso do software, nos moldes da legislação brasileira. Nesses casos, resta evidenciado que se tratam de contratos com objetos distintos: um sobre o direito de comercializar ou distribuir o software e o outro sobre o direito de uso do software.*

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

12. 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.

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

27. *Como visto, licença de distribuição não se confunde com o produto a ser distribuído. E, no caso dos softwares, o fato de sua comercialização ser autorizada mediante licença é suficiente para identificar a natureza jurídica dos pagamentos efetuados como royalties.*

28. *A exploração de direitos autorais é classificada como royalties pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que a inclui dentre os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (art. 22, "d", em destaque):*

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

- a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) **exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.** (destacou-se)

29. *Do exposto, há que se concluir que se aplica o conceito de royalty à remuneração paga por pessoa jurídica domiciliada no Brasil à pessoa jurídica domiciliada no exterior em contraprestação ao direito de comercialização de software.*

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

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

Dispõe sobre a tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de "software", pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior 1. Serão tributados na forma dos arts. 554 e 555, I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980 - RIR/80, os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores -

"software", para distribuição e comercialização no País ou para uso próprio, sob a modalidade de cópia única.

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

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

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

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

[sem grifo no original]

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

32. *Consoante a legislação tributária, haverá incidência de Imposto sobre a Renda Retido na fonte (IRRF) quando do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de valores considerados royalties a residente ou domiciliado no exterior, nos termos do art. 710 do RIR/99:*

*Royalties*

Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de róialties, 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 nº 2.159-70 de 2001, art. 3º; Port. MF nº 181, de 1989)” [destaque não é do original]**

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

#### CAPÍTULO XVI

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

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

§ 1º Para fins do disposto no *caput*:

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

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; e

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

40. *Dessa forma, as remessas ao exterior realizadas para fins de contraprestação pela licença de comercialização ou distribuição de **software** enquadram-se como remuneração de direitos autorais (**royalties**) e, portanto, estão sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), nos termos do art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999, uma vez que a relação contratual existente entre a pessoa jurídica situada no Brasil e a pessoa jurídica domiciliada no exterior tem por objeto o direito de comercialização ou distribuição de softwares ou programas de computador, os quais serão, posteriormente, comercializados para um consumidor final que receberá a licença de uso do software.*

(...)

29. *Em suma, consoante a referida solução de divergência, as importâncias remetidas por pessoa jurídica domiciliada no País a residente ou domiciliado no exterior, sob qualquer forma, como remuneração pelo direito de distribuir ou comercializar programa de computador (software), enquadram-se no conceito de royalties.*

30. Ademais, equivocou-se a consulente ao afirmar que os softwares comercializados nas modalidades **Open License** e **School License**, ainda que sem apresentação física, por se constituírem em “programa de computador produzido sob a modalidade de cópias múltiplas”, não podem ser enquadrados na condição de intangíveis.

31. O conceito de intangível estabelecido pelo Manual Informatizado do Siscoserv (11ª Edição publicada pela Portaria Conjunta RFB/SCS, nº 768, de 13 de maio de 2016, Módulos Venda e Aquisição, Glossário), abaixo transcrito, descreve exatamente a hipótese de licença de comercialização de software:

**Intangível:** Serão considerados os seguintes intangíveis para fins do registro no SISCOSERV:

**I - o licenciamento (autorização para usar ou explorar comercialmente direito patrimonial) e a cessão, temporária ou definitiva, dos direitos de propriedade intelectual objeto das Seções 1 a 7 da Parte II do Acordo sobre os Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio, conforme o Anexo 1C do Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio constante da Ata Final que incorpora os Resultados das Negociações Comerciais Multilaterais da Rodada Uruguai, aprovada pelo Decreto nº 1.355, de 31 de dezembro de 1994;**

**II – (...)** (grifou-se)

32. No caso em análise, verifica-se que a transação efetuada pela consulente, domiciliada no País, com residente ou domiciliado no exterior, corresponde à remuneração pelo licenciamento para distribuir ou comercializar software, seja na modalidade por ela denominada **Software de Prateleira**, ou nas modalidades denominadas de **Open License** e **School License**, comercializadas mediante download, e se enquadram, ao contrário do seu entendimento, no conceito de intangíveis, devendo ser registradas no Siscoserv, conforme estabelece o parágrafo 4º do artigo 1º da supracitada Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 2012.

33. (...)

### **Conclusão**

34. Diante do exposto e com base nos dispositivos legais citados, responde-se à consulente que as importâncias remetidas por pessoa jurídica domiciliada no País a residente ou domiciliado no exterior, sob qualquer forma, como remuneração pelo direito de distribuir ou comercializar programa de computador (software), enquadram-se no conceito de royalties. Tais operações, por envolverem o licenciamento (autorização para usar ou explorar comercialmente direito patrimonial) dos direitos de propriedade intelectual se enquadram no conceito de intangíveis, devendo ser registradas no Siscoserv.

10. O questionamento III envolve a prestação de serviços consistente na disponibilização dos aplicativos acessados por meio da chamada “computação em nuvem” (*cloud computing*).

11. Segundo a descrição da consulente, as empresas estrangeiras disponibilizam ao consumidor final o acesso a aplicativos. Esses aplicativos (ou programas), todavia, não são

instalados nas máquinas do usuário, mas encontram-se disponíveis na “nuvem”, ou seja, são acessados pela internet.

12. Muito embora a computação em nuvem possa englobar outras subdivisões como, por exemplo, de Infraestrutura como Serviço (*Infrastructure as a Service - IaaS*) e de Plataforma como Serviço (*Platform as a Service - PaaS*), o seu perfil mais conhecido é o de *Software* como Serviço (*Software as a Service - SaaS*). É exatamente este o aspecto apresentado na consulta pela consulente.

13. Mas, assim como nas demais subdivisões, neste último caso, a computação em nuvem também deve ser considerada um serviço, pois envolve o uso do poder de processamento do prestador – vale dizer, os aplicativos ou programas (*softwares*) rodam nos computadores da empresa contratada, de modo que o navegador funciona apenas como um meio de “exibição” daqueles que estão sendo utilizados.

14. Essa situação diferencia-se daquela em que os *softwares* que necessitam ser instalados no computador do usuário, já que naquela situação o desempenho do programa ou aplicativo depende das características do equipamento do próprio usuário – ou seja, o detentor dos direitos de propriedade limita-se a licenciar o direito de uso *software*, não disponibilizando sua capacidade de processamento.

15. Sobre o tema aqui proposto, cabe referir que a consulente apresentou outra consulta sobre o *Software as a Service (SaaS)*, porém buscando respostas sobre a alíquota do IRRF e a eventual incidência de Cide nas operações realizadas com a empresa sediada no exterior, pelo que obteve a Solução de Consulta Cosit n.º 191, de 23 de março de 2017 (Publicada no DOU de 29/03/2017, seção 1, pág. 20), em que constou a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF**  
**EMENTA: SOFTWARE AS A SERVICE. SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO.**

*Incide imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de Software as a Service (SaaS), considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.*

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** Art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999; art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001; art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO –CIDE**

**EMENTA: SOFTWARE AS A SERVICE. SERVIÇO TÉCNICO. TRIBUTAÇÃO.**

*Incide a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide, à alíquota de dez por cento, sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de autorizações de uso e acesso a Software as a Service (SaaS), considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.*

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** Art. 2º da Lei nº 10.168, de 2.000 (alterado pelo art. 20 da Lei 11.452, de 2007, e pela Lei nº 10.332, de 2001).

16. Naquela consulta, a então consulente informou que, no desenvolvimento de suas atividades comercializava autorizações de acesso e uso dos intitulados *Software as a Service*

(SaaS), que eram adquiridos de fornecedores estrangeiros para serem revendidos a usuários/clientes no Brasil. Ou seja, relatou, em outras palavras, o mesmo papel de “intermediária” aqui descrito.

17. Em vista disso, cabe reproduzir os fundamentos daquela consulta no interessam diretamente à solução da presente:

(...)

9. *Depreende-se dos elementos apresentados que a consulente comercializa licenças de uso do SaaS, mas diferentemente de outros casos, ela é faturada pela aquisição das licenças de uso do SaaS, de modo que não está pagando pelo "direito de comercializar" o SaaS à empresa nos EUA, mas adquirindo autorizações de acesso e uso do SaaS para repassá-los, através de senhas de acesso remoto, a usuários no Brasil. Caso as remessas ao exterior fossem realizadas pela consulente como remuneração pelo direito de distribuir (licença de comercialização), estariam enquadradas como remuneração de direitos e, portanto, sujeitas à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, nos termos do art. 72 da Lei nº 9.430, de 1996.*

10. *No caso em estudo, não há uma venda tradicional dos softwares, mas apenas se comercializa o direito de os clientes (usuários) acessarem os programas e os bancos de dados, que se encontram hospedados em locais indeterminados, chamados de “nuvem”, como afirma a consulente. O usuário não recebe os programas para instalá-los em suas próprias máquinas. No artigo intitulado “Software como Serviço: Um Modelo de Negócio Emergente”<sup>2</sup>, produzido no Centro de Informática da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), os autores Cássio A. Melo, Daniel F. Arcoverde, Éfrem R. A. Moraes, João H. C. Pimentel, Rodrigo Q. Freitas esclarecem que no modelo SaaS a empresa cliente não paga pela propriedade do software, mas apenas pelo uso, ficando o fornecedor com a responsabilidade de prover a manutenção e o suporte técnico:*

## **2. Software como Serviço (SaaS)**

Software como Serviço (Software as a Service - SaaS) é um modelo de entrega de software onde as empresas clientes pagam, não pela propriedade do software, mas pelo uso do mesmo e as companhias fornecedoras provêm manutenção e suporte técnico aos seus clientes. Segundo Frederick Chong e Gianpaolo Carraro, SaaS pode ser definido como "Software implementado como um serviço hospedado e acessado pela Internet". Isso quer dizer que SaaS inclui uma série de serviços e aplicativos que podemos nem esperar encontrar nessa categoria, como por exemplo um serviço de email baseado na Web.

11. *Pode-se observar que no SaaS o usuário não tem ingerência sobre a infraestrutura dos recursos computacionais, não tem o poder de modificar os programas disponíveis. O fato é que, efetivamente, o usuário não adquire o software, mas apenas acessa os recursos à distância, por meio da Internet, utilizando senhas previamente definidas. Nesse contexto, observa-se que os direitos autorais dos softwares envolvidos na prestação de serviços não são objeto de comercialização, circunstância que, no presente caso, não foi sequer comentada pela consulente.*

<sup>2</sup> Disponível em: <<http://www.cin.ufpe.br/~jhcp/publica/jhcp-saas.pdf>>. Acesso em: 05.05.2015.

12. *Os documentos anexos aos autos, em especial os instrumentos de tradução, que descrevem as características dos SaaS em discussão, firmados por tradutora pública e intérprete comercial juramentada, servem de base para se afirmar que os pagamentos realizados a pessoas jurídicas situadas no exterior, em contraprestação às autorizações de acesso e uso de softwares por usuários residentes no território brasileiro, tratam de operação de prestação de serviço, o que se pode confirmar pela transcrição dos seguintes trechos:*

O Serviço de Segurança na Web permite que clientes percebam economias de custos significativas eliminando a necessidade de comprar, empregar e manter hardware e software nas dependências. [...] E porque o serviço alavanca a assinatura baseada em um cliente, os clientes pagam apenas pelo uso que precisam e podem perfeitamente aumentar sua proteção [...]

13. *Assim, não há uma venda dos softwares para os usuários no Brasil. Os softwares permanecem sob a administração da empresa estrangeira, que recebe pagamentos mensais como prestação decorrente do uso dos programas à distância, por meio da internet. O tratamento das informações é feito pela empresa que desenvolve os softwares no exterior e permanece responsável por todas as funcionalidades desenvolvidas. Do relato da consulente nota-se que os contratos que determinam esse novo tipo de modelo de negócio são feitos de maneira padronizada, semelhante a um contrato de adesão, em que, através do pagamento de uma mensalidade, são oferecidos diversos serviços de acordo com o “pacote de utilidades” escolhido pelo cliente. Constata-se que os softwares comercializados pela consulente, oferecem, dentre outros serviços, rede de proteção contra vírus e demais ameaças, acesso remoto a banco de dados, participações em conferências, reuniões e projetos através de serviço da internet, com acesso e uso personalizado, o que se pode confirmar como típicas operações de prestação de serviço.*

14. *Saliente-se portanto que, os serviços postos à disposição dos usuários caracterizam-se como serviços técnicos, pois dependem de conhecimentos especializados em informática e, além disso, conforme se depreende da sistemática relatada pela consulente, os serviços decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico, que os usuários acessarão à distância para usá-los nas suas atividades empresariais, cabendo ao fornecedor do serviço prover a manutenção e o suporte técnico para o funcionamento dos aplicativos disponibilizados. Dessa forma, devem ser classificados como remuneração de serviços técnicos e tributados na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), nos termos do § 1º, inciso II, alínea “a”, do artigo 17 da IN RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, que dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.*

18. Como visto, os pagamentos realizados a pessoas jurídicas situadas no exterior, em contraprestação às autorizações de acesso e uso de *Software as a Service (SaaS)* por usuários residentes no território brasileiro, decorrem de prestação de serviço. Desse modo, as aquisições do exterior, pela consulente, de autorizações de acesso e de uso de programas ou aplicativos disponibilizados em computação em nuvem (*cloud computing*), também conhecidos como de *Software as a Service (SaaS)*, devem ser objeto de registro por ela no Siscoserv.

19. Sobre o registro no Siscoserv das operações de empréstimos intra-grupo (questionamento IV), cabe, aqui, novamente, em observância ao *caput* do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que determina que “na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria

*consultada proferidas pela Cosit*”, adotar os fundamentos de recente solução de consulta proferida por esta Coordenação de Tributação. Transcreve-se a referida solução de consulta no que tange ao caso em análise. A sua íntegra pode ser obtida no sítio da RFB na internet (<http://rfb.gov.br>), no menu Legislação, opção “Acesse Aqui a Legislação da Receita Federal”, mediante a digitação do número do ato e do ano do ato.

### **Solução de Consulta Cosit nº 414, de 8 de setembro de 2017**

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*EMENTA: SISCOSERV. EMPRÉSTIMO. FINANCIAMENTO. REGISTRO.*

*Nas operações de empréstimos e financiamentos (serviços de concessão de crédito) realizadas entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior, o valor da operação a constar no Siscoserv constitui-se de todos os custos necessários para a efetiva prestação do serviço, não se registrando o valor do principal e dos juros. Nessas operações, considera-se como data de início da prestação do serviço a primeira data em que, por qualquer meio, ficar caracterizada a concessão do empréstimo ou financiamento.*

(...)

#### **Fundamentos**

4. Preliminarmente, convém lembrar que o registro no Siscoserv, em consonância com o § 8º do art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 2012, deve observar as normas complementares estabelecidas nos Manuais Informatizados dos Módulos Venda e Aquisição do Siscoserv, cuja 11ª edição foi aprovada pela Portaria Conjunta RFB/SCS nº 768, de 13 de maio de 2016. 4.1. Recorde-se, ainda, que, de acordo o art. 1º, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 2012, os serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados sujeitos a registro no Siscoserv estão definidos na Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (NBS), instituída pelo Decreto nº 7.708, de 2 de abril de 2012.

5. No primeiro questionamento, a consulente busca saber “com base na data de qual documento instrutivo do processo” “de registro de operações financeiras (ROF) referentes a financiamento direto de importação e a empréstimo entre empresas do mesmo grupo” deverão ser informadas essas operações, e se “tanto os valores de principal e de juros devem ser informados no Siscoserv”.

5.1. Conforme a versão 1.1 da NBS e das Notas Explicativas da NBS (NEBS), aprovada pela Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.820, de 17 de dezembro de 2013, os serviços a que alude a consulente classificam-se no Capítulo 9 da NBS (Serviços financeiros e relacionados; securitização de recebíveis e fomento comercial), na subposição “1.0901.3 Serviços de concessão de crédito”, refugindo ao escopo desta Solução de Consulta a classificação pormenorizada dos serviços em pauta.

5.2. No que toca aos valores a registrar no Siscoserv (“Tanto os valores de principal e de juros devem ser informados no Siscoserv?”), consoante os Manuais do sistema, “para o Siscoserv é considerado como valor comercial das operações o valor bruto pactuado entre as partes adicionado de todos os custos necessários para a efetiva prestação do serviço” Solução de Consulta n.º 414 Cosit Fls. 4 4 (sublinhou-se). Por outras palavras, há de se registrar no Siscoserv, essencialmente, o valor da remuneração pela prestação de serviços. Ora, no caso de “serviços de concessão de crédito” (empréstimos e financiamentos), a remuneração consiste nas taxas, comissões e outros encargos cobrados do tomador do empréstimo ou financiamento. Não se registra no Siscoserv, portanto,

*o capital (principal), pois este não representa remuneração do serviço prestado. Além disso, a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.707, de 17 de abril de 2017, que alterou a Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 28 de junho de 2012, estabeleceu de forma expressa que a obrigação de registro no Siscoserv não se estende ao valor dos juros decorrentes das operações de empréstimos e financiamentos realizadas entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior. Tal modificação se aplica aos anos-calendários anteriores já que também esclarece que a multa pelo descumprimento da obrigação de registro no Siscoserv não deve ser aplicada. Portanto, não devem ser informados os valores de principal e juros decorrentes de operações de empréstimos.*

5.3 (...)

20. Transcreve-se o dispositivo da Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 28 de junho de 2012, incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.707, de 17 de abril de 2017:

*Art. 1º Fica instituída a obrigação de prestar informações relativas às transações entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior que compreendam serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados.*

(...)

*§ 9º A obrigação prevista no caput não se estende ao valor dos juros decorrentes das operações de empréstimos e financiamentos realizadas entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior, não devendo ser aplicadas, ainda que em relação aos anos-calendário anteriores, as multas previstas no art. 4º.” (NR)*

*Art. 2º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.*

21. Em suma, não devem ser registrados os valores do principal e dos juros. Contudo, como visto na solução de consulta vinculada, a situação é diversa em relação às chamadas “taxas administrativas”, que normalmente expressam uma contraprestação por serviços de concessão de crédito. Assim, o mútuo, inclusive intragrupo, deve ser declarado no Siscoserv.

22. Em relação ao questionamento final sobre os códigos da NBS, como não foram cumpridos os requisitos estabelecidos nos artigos 4º a 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a consulta não tem eficácia nessa parte, nos termos do art. 18, inciso I, da mesma IN:

*Art. 4º Sem prejuízo do disposto no art. 3º, no caso de consulta sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, deverá o consulente informar:*

*I - a classificação adotada e pretendida, com os correspondentes critérios utilizados;*

*II - o enquadramento do serviço, do intangível ou de outras operações na legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) ou do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), quando for o caso; e*

*III - descrição do serviço, do intangível ou da operação objeto da consulta.*

*Parágrafo único. Informações e documentos necessários para a correta caracterização técnica dos serviços, intangíveis e outras operações objeto da consulta, quando expressos em língua estrangeira, serão acompanhados de tradução para o idioma nacional.*

*Art. 5º O consulente poderá ser intimado para apresentar outras informações ou elementos que se fizerem necessários à apreciação da consulta.*

*Art. 6º A consulta sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio poderá referir-se a mais de um serviço, intangível ou operação, desde que conexos. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1567, de 05 de junho de 2015)*

(...)

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

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

(...)

## Conclusão

23. Ante o exposto, conclui-se que:

- Em resposta aos questionamentos I e II, “*as importâncias remetidas por pessoa jurídica domiciliada no País a residente ou domiciliado no exterior, sob qualquer forma, como remuneração pelo direito de distribuir ou comercializar programa de computador (software), enquadram-se no conceito de royalties. Tais operações, por envolverem o licenciamento (autorização para usar ou explorar comercialmente direito patrimonial) dos direitos de propriedade intelectual se enquadram no conceito de intangíveis, devendo ser registradas no Siscoserv.*” (Solução de Consulta Cosit nº 449, de 19 de setembro de 2017);
- No tocante ao questionamento III, as aquisições do exterior de autorização de acesso e de uso de programas ou aplicativos disponibilizados em computação em nuvem (*cloud computing*), também conhecidos como *Software as a Service (SaaS)*, devem ser objeto de registro no Siscoserv;
- Em relação ao questionamento IV, “*nas operações de empréstimos e financiamentos (serviços de concessão de crédito) realizadas entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior, o valor da operação a constar no Siscoserv constitui-se de todos os custos necessários para a efetiva prestação do serviço, não se registrando o valor do principal e dos juros.*” (Solução de Consulta Cosit nº 414, de 8 de setembro de 2017);
- É ineficaz a parte da consulta sobre a classificação fiscal na Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (NBS) por não atender aos requisitos específicos exigidos pelo art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.



*assinado digitalmente*  
VIVIANE VIDAL WAGNER  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo, encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

*assinado digitalmente*  
ANDREA COSTA CHAVES  
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação Internacional

De acordo, encaminhe-se à Coordenação Geral de Tributação.

*assinado digitalmente*  
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

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