



Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 6ª RF

Solução de Consulta nº 6.014 - SRRF06/Disit

Data 17 de agosto de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

LICENÇA DE SOFTWARE DE PRATELEIRA PARA USO PRÓPRIO. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo licenciamento de *software de prateleira*, para uso exclusivo do próprio adquirente, que não o comercializará para terceiros, não se sujeitam à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF).

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

Dispositivos Legais: Lei nº 9.610/1998, art. 7º, XII; Lei nº 9.609/1998, arts.1º e 2º; Decreto nº 3.000/1999 art. 710.

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

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa atuar no ramo educacional.

2. A consulente relata que deseja adquirir de pessoa jurídica domiciliada no exterior um software para seu próprio uso, *para que os alunos possam ter contato com instrumentos educacionais em língua estrangeira, não havendo comercialização ou repasse do mesmo.*

3. Acrescenta que receberá o referido software mediante *download* da internet, e que ele se caracteriza como *software de prateleira*, uma vez que *não se trata de um software produzido especificamente para uso do Colégio, mas sim para qualquer unidade educacional do mundo que deseje adquirir o mesmo*.
4. Esclarece que, por se tratar de *aquisição de software de prateleira através de download para uso pessoal*, entende que a remessa do pagamento do software adquirido para o vendedor domiciliado no exterior não se sujeita à retenção de Imposto de Renda na fonte.
5. Em seguida, transcreve parcialmente a ementa da Solução de Consulta SRRF09/Disit n.º 149, de 5 de agosto de 2013, que dispõe:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. REMESSA AO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

A remessa ao exterior em pagamento pela aquisição de softwares de prateleira obtidos através de download na rede mundial de computadores não está sujeita à incidência de IRRF.

Dispositivos Legais: Lei n.º 9.609, de 1998, art. 2º; Lei n.º 9.610, de 1998, art. 7º, inciso XII; Decreto n.º 3.000, de 1999, art. 710; Portaria MF n.º 181, de 1989; Solução de Divergência Cosit n.º 27, de 2008.

(...)

6. Isso posto, indaga:

1) O entendimento da Solução de Consulta n.º 149 - SRRF09/Disit - Cosit de 2013 ainda permanece vigente para os contribuintes?

2) Ocorre a incidência do IRRF em casos de remessa ao exterior em pagamento pela aquisição de softwares de prateleira obtidos através de download na rede mundial de computadores para uso próprio?

Fundamentos

7. Preliminarmente, convém registrar que a consulente não citou nenhum dispositivo jurídico, tendo se limitado a transcrever parcialmente a ementa da Solução de Consulta SRRF09/Disit n.º 149/2013.

8. Ora, soluções de consulta não se enquadram no conceito de legislação tributária aduzido pelo art. 96 do Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

9. Consequentemente, em princípio, a presente consulta deveria ser declarada ineficaz, nos termos do art. 18, II, da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, que dispõe:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

10. Entretanto, como a transcrição da referida ementa contém os dispositivos legais que fundamentaram aquela solução de consulta, releva-se esse problema e passa-se ao exame do questionamento da consulente.

11. 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.

12. 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 ou o Despacho Decisório de Ineficácia.

13. Matéria conexa à da presente consulta é examinada na Solução de Divergência Cosit n.º 18, de 27 de março de 2017, cujo inteiro teor encontra-se disponível no sítio da Receita Federal na internet (www.receita.fazenda.gov.br) e cuja ementa, publicada no DOU de 05.04.2017, aduz:

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.

14. Por reproduzir entendimento que consta da Solução de Divergência Cosit n.º 18/2017, a presente solução de consulta encontra-se vinculada àquele ato, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396/2013.

15. A Solução de Divergência Cosit n.º 18/2017 esclarece:

(...)

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 n.º 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 n.º 169, de 2003, objeto de reforma pela Solução de Divergência n.º 27, de 2008, a questão ficou bem delimitada, como se vê do trecho abaixo transcrito:*

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. xxx) verifica-se tratar-se de comercialização de software licenciado por empresa localizada no exterior. Assim, a remuneração paga à XXXX configura rendimentos correspondentes à exploração comercial, configurando-se royalty.*

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

28. *A exploração de direitos autorais é classificada como royalties pela Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, que a inclui dentre os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (art. 22, "d", em destaque):*

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

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

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

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

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

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

30. *A Portaria do Ministro da Fazenda n.º 181, de 28/09/1989, já previa que a remessa feita ao exterior para aquisição de programa de computador em*

cópia única submete-se ao tratamento tributário aplicável às remessas para o exterior.

Portaria MF n.º 181, de 28 de setembro de 1989.

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

1. Serão tributados na forma dos arts. 554 e 555, I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 3.000, de 26 de março de 1999.

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

Royalties

Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título (Medida Provisória n.º 1.749-37, de 1999, art. 3º). (destacou-se)

(...)

38. *No mesmo sentido é o teor do Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte de 2014 - Maфон/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.

16. O exame dos excertos da Solução de Divergência Cosit nº 18/2017 acima transcritos revela que:

a) a Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, diferencia três formas distintas de contratos relativos a direitos sobre programas de computador: 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); e

b) 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*.

17. Por outro lado, as remessas ao exterior realizadas para fins de contraprestação pelo licenciamento de *software de prateleira*, para uso exclusivo do próprio adquirente, que não o comercializará para terceiros, não se enquadram como remuneração de direitos autorais (*royalties*) e, portanto, não estão sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte prevista no 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 apenas o direito de uso de *softwares de prateleira* que se destinam ao uso do próprio adquirente e que não serão comercializados para terceiros.

17.1 Essa não incidência do IRRF independe da mídia em que o software de prateleira é fornecido ao licenciado (discos, disquetes, fitas, downloads da internet, etc.).

Conclusão

18. Com base no exposto, responde-se à consulente que as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo licenciamento de *software de prateleira* que se destina ao uso do próprio adquirente e que não será comercializado para terceiros não se enquadram no conceito de *royalties* e, portanto, não estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF).

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

Aprovo a presente Solução de Consulta. Declaro sua vinculação à Solução de Divergência Cosit n.º 18, de 27 de março de 2017, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396/2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06