



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
 SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
 5ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº	SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 21, de 15 de setembro de 2006
INTERESSADO	CNPJ/CPF
DOMICÍLIO FISCAL	

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: INCIDÊNCIA. REMESSA AO EXTERIOR. AQUISIÇÃO DE SOFTWARE PARA REVENDA. Não incide o imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior, a título de aquisição de programa de computador (software), quando a operação se equiparar à compra de mercadoria (software de prateleira) para revenda no mercado interno, e que comprovadamente seja negociada no exterior sob a modalidade de cópias múltiplas.

Tratando-se de remuneração de contratos de cessão ou licença de direitos de uso, fruição ou disposição, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior ficam sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, por caracterizar pagamento de direitos autorais (royalties)

Dispositivos Legais: art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989.

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

A empresa acima identificada formula consulta acerca da incidência ou não de imposto de renda na fonte sobre os valores pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, pela aquisição de programas de computador – “software” para revenda no mercado interno.

2. Cita diversas fontes normativas como a Portaria MF nº 181 de 1989, interpretação de doutrinadores, ADN COSIT nº 5 de 1996, MP nº 1.559 de 1996 e decisões das 8ª e 10ª SRRF em processos de consulta, indagando, por fim, se é correto o seu entendimento de que não existe previsão de ocorrência do fato gerador do imposto de renda na situação por ela descrita.

FUNDAMENTOS LEGAIS

3. A Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989 (Diário Oficial da União de 29.09.89), que dispõe sobre a tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de software pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, estabelece em seu item 1, *verbis*:

“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.”

(Grifou-se.)

4. Atualmente a tributação acima referida (*royalties*) encontra-se disciplinada no art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, *verbis*:

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

5. Assim, a tributação de que trata a Portaria MF nº 181, de 1989, com as modificações legais posteriores, justifica-se quando o pagamento for feito a título de rendimento relativo a direito de autor sobre o software, porquanto se trata de *royalty*, caracterizando um serviço, conforme vem se cristalizando na jurisprudência, consoante

acórdão do STJ (DJ de 12.10.1997, págs. 54.729/30), ao tratar de conflito na incidência do ICMS e do ISS, cujos itens 1 e 2 consignam:

“1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado software fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24 da Lista de Serviços, anexo ao DL 406/68). 2 - Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação, etc.), sujeitando-se, portanto, ao ICMS.”

(Grifou-se.)

6. No mesmo sentido, o Acórdão do STF, no RE 176.626-3/SP, DJ de 11/12/1998:

“(…)

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.”

7. De acordo com os dispositivos transcritos, a incidência do imposto de renda na fonte ocorrerá se a aquisição do programa de computador (software), para uso próprio ou para revenda, estiver vinculada ao pagamento de royalties de qualquer natureza, incluindo-se nesse conceito o pagamento de direitos autorais acertado em contrato de cessão ou licença dos direitos de uso, fruição ou disposição pertencentes ao autor ou detentor da obra.

8. Por outro lado, se o software adquirido caracterizar-se como mercadoria de livre comercialização no mercado, com produção em larga escala e de maneira uniforme (software de prateleira), não havendo pagamento de direitos autorais de qualquer espécie, não incidirá o imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior.

9. Note-se que em ambos os casos poderá ocorrer a revenda no país do software adquirido, portanto, o que determinará a incidência ou não do imposto de renda será a natureza

da operação de aquisição e comercialização. 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.

10. No caso concreto em análise, a consultante pretende adquirir os programas de computador para revenda no país, mas não fornece detalhes a respeito da operação de compra e comercialização. Estando a operação enquadrada na segunda hipótese, ou seja, aquisição em larga escala dos denominados software de prateleira, não incidirá imposto de renda na fonte.

11. Em contrapartida, se a operação envolver o pagamento de royalties de qualquer natureza, caracterizando-se como contrato de cessão ou licença de uso dos direitos do autor, incidirá o imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior.

CONCLUSÃO

12. À vista do exposto, soluciono a consulta, com base na legislação mencionada, declarando à interessada que não estão sujeitas à retenção do imposto de renda na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior, destinadas ao pagamento de aquisições de programa de computador, quando a operação equiparar-se à compra de mercadoria (software de prateleira) para revenda no mercado interno, e que comprovadamente seja negociada no exterior sob a modalidade de cópias múltiplas. Tratando-se de pagamento de direitos autorais de qualquer espécie, haverá incidência de imposto de renda na fonte.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

13. Ao XXXXX para ciência ao interessado, mediante cópia desta solução de consulta, informando-lhe que da mesma não cabe recurso nem pedido de reconsideração, de acordo com o § 2º do art. 10 da IN SRF nº 573, de 2005.

14. No caso de divergência de conclusão de consulta, conforme previsto no Art. 16, § 1º e 3º da IN SRF nº 573, de 2005, a interessada poderá interpor recurso especial, sem efeito suspensivo, à Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, cabendo-lhe comprovar, mediante juntada da publicação, a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações.

Adalto Lacerda da Silva

Superintendente 5ª RF