



Solução de Consulta nº 6.003 - SRRF06/Disit

Data 2 de abril de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

LICENÇA DE USO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR (SOFTWARE) UTILIZADO PELA FONTE SITUADA NO PAÍS. DIREITO DE AUTOR. CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA ENTRE BRASIL E ÁUSTRIA.

Incide IRRF à alíquota de 10% sobre os pagamentos pela licença de uso de programa de computador (*software*) utilizado pela fonte situada no País, efetuados por ela a empresa domiciliada na Áustria, com fundamento no artigo 12, item 2, alínea 'a', da Convenção Brasil-Áustria, posto que tal licença se insere no conceito de concessão de uso de direito de autor.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 4, DE 13 DE MAIO DE 2016.

Dispositivos Legais: Decreto nº 78.107, de 1976, art. 12, item 2, 'a'.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta que não descreve, completa e exatamente, a hipótese nela referida.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, XI.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada apresenta consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal acerca do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por

fonte situada no País, a pessoa jurídica domiciliada na Áustria, a título de contraprestação (i) pelo licenciamento de uso de programa de computador (*software*) para uso da consulente ou (ii) pela customização de software de máquinas a serem comercializadas.

Licenciamento de softwares

2. A consulente informa que paga a sua matriz, estabelecida na Áustria, licença de uso de programa de computador utilizado pela sua área comercial no Brasil.

3. Esclarece que a referida licença permite o acesso ao sistema integrado de gestão empresarial utilizada pela sua matriz, o qual contém as informações de estoque de produtos, preços e demais informações que permitem ao setor comercial da consulente elaborar pedidos de venda e de importação dos produtos.

4. Afirma que existem dois contratos de pagamentos mensais referentes a essas licenças, cujas cópias foram anexadas à presente consulta.

5. Declara que recolhe IRRF referente a esses pagamentos, com a alíquota de 15% (quinze por cento), conforme previsto no art. 12, item 2, alínea 'c', do Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976, referente a royalties, e que utiliza o código de natureza da operação de câmbio 47575 (Direitos Autorais - Cessão ou uso de programas de computador).

6. Relata que a Receita Federal adotou entendimento diverso do seu na Solução a Consulta SRRF/Disit06 nº 6.026, de 13 de junho de 2016, segundo a qual “incide IRRF à alíquota de 10% sobre os pagamentos pela licença de uso de programa de computador (*software*) efetuados a empresa domiciliada na França, com fundamento no Artigo XII, item 2, alínea 'a', da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal, firmada entre o Brasil e a França, posto que tal licença se insere no conceito de concessão de uso de direito de autor”.

7. Ressalva que, apesar de a referida solução de consulta se basear na Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal, firmada entre o Brasil e a França (Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972), os dispositivos legais usados para fundamentar a utilização da alíquota de 10% também são encontrados com a mesma tratativa tributária na Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal, firmada entre o Brasil e a Áustria (Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976).

8. Argumenta que o disposto no artigo XII, item 2, alínea 'a' da Convenção entre o Brasil e a França, que prevê a alíquota de 10%, corresponde ao disposto no art. 12, item 2, alínea 'a', da Convenção entre Brasil e a Áustria, que também prevê a alíquota de 10%.

9. Ao fim, conclui que, baseada nessa disposição jurídica, a Receita Federal entende que “a licença de software se insere no conceito de concessão de uso do direito de autor”.

Customização de softwares

10. A consulente relata que, embora normalmente sua matriz venda máquinas diretamente para clientes no Brasil, sem que ela (consulente) participe da importação, pode ocorrer que ela (consulente) importe e revenda as referidas máquinas.

11. Informa que também podem ocorrer casos em que empresas que possuam maquinários adquiridos das empresas do grupo (da consulente ou de sua matriz) utilizem *softwares*, personalizados, desenvolvidos com a finalidade de atender às necessidades específicas dos adquirentes, desenvolvidos pela matriz da consulente. Nessa hipótese, cabe à matriz austríaca realizar o serviço de customização do software, e à consulente importá-los, comercializá-los e faturá-los para os clientes finais estabelecidos no Brasil. A remuneração da matriz pela consulente em decorrência da realização de customização do software ocorre uma única vez, da mesma forma que os clientes da consulente pagam-lhe uma única vez pelo referido serviço, de modo que não existem cobranças periódicas referentes ao licenciamento de uso do programa que foi customizado.

12. Acrescenta que recolhe IRRF referente a esses pagamentos, com a alíquota de 15% (quinze por cento), conforme previsto no art. 12, item 2, alínea 'c', do Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976, (royalties), e que utiliza o código de natureza da operação de câmbio 47575 (Direitos Autorais - Cessão ou uso de programas de computador).

13. Argumenta que, por se tratar de *software* customizado, o conceito de "royalties" previsto no item 3 do art. 12 do Decreto nº 78.107, de 1976 é inadequado a essa situação.

14. Aventa a possibilidade de que os valores remetidos ao exterior nas condições por ele descritas sejam tratados como não incidência, sem retenção no Brasil, com base nos arts. 7º e 14, item 1, do Decreto nº 78.107, de 1976, combinado com o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5 de 16 de junho de 2014.

15. Afirma entender que o código de natureza adequado para esse caso seria 47025 (Serviços Técnico e Profissionais - Serviço de Computação), e que não haveria incidência do IRRF, em vista do disposto no Decreto nº 78.107, de 1976.

Questionamentos

16. Isso posto, a consulente indaga:

1) Sobre as aquisições de licenças de software, a alíquota a ser aplicada de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre os valores pagos a Matriz estabelecida na Áustria deve ser 10% com base no artigo 12, item 2, alínea a, ou 15% com base no artigo 12, item 2, alínea c, do Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976?

2) Sobre as aquisições de customizações de software é correto o entendimento que sobre tais remessas não há a incidência de IRRF pela fonte brasileira com base na Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal, firmada entre o Brasil e a Áustria (Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976), artigos 7º e 14º, item 1, e Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5 de 2014?

Fundamentos

Introdução

17. Preliminarmente, cumpre esclarecer que o objetivo do instituto 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 o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar sanções decorrentes do desatendimento das referidas obrigações. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública à aplicação da legislação tributária federal a um fato determinado.

18. A consulta corretamente formulada 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.

19. 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 nenhuma informação, interpretação, ação ou classificação fiscal procedida pelo consulente e não gera nenhum efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

Licenciamento de softwares

20. Em sua primeira pergunta, a consulente indaga qual é a alíquota do IRRF incidente sobre rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa jurídica domiciliada na Áustria, a título de contraprestação pelo licenciamento de uso de programa de computador (*software*) utilizado por ela própria (a consulente), e indica não saber se esses rendimentos enquadram-se na alínea 'a' ou na alínea 'c' do item 2 do artigo 12 do Decreto n.º 78.107, de 1976 (Convenção Brasil-Áustria), que determina:

Artigo 12

Royalties

1. Os royalties, convenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses royalties podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder;

a) 10 por cento do montante bruto dos royalties provenientes do uso ou da concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, excluídos os de filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão;

b) 25 por cento do montante bruto dos royalties provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou comércio;

c) 15 por cento nos demais casos.

3. O termo "royalties" empregado neste artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artístico ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processos secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

21. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) analisou questão semelhante a essa na Solução de Divergência Cosit nº 4, de 13 de maio de 2016, cujo inteiro teor encontra-se disponível no sítio da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br), e cuja ementa, publicada no DOU de 27 de maio de 2016, aduz:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

LICENÇA DE USO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR (SOFTWARE). DIREITO DE AUTOR. CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA ENTRE BRASIL E FINLÂNDIA.

Incide IRRF à alíquota de 10% sobre os pagamentos pela licença de uso de programa de computador (software) efetuados pela recorrente a empresa domiciliada na Finlândia, com fundamento no Artigo 12, alínea a, da Convenção Brasil-Finlândia posto que tal licença se insere no conceito de concessão de uso de direito de autor.

Fica reformada a Solução de Consulta nº 52, de 9 de maio de 2007, da Disit da 6ª Região Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB) somente no que se refere à alíquota de IRRF aplicável, restando válidas as demais conclusões.

Dispositivos Legais: Decreto nº 2.465, de 19 de Janeiro de 1998. Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972.

22. A Solução de Divergência Cosit nº 4, de 2016, possui a seguinte fundamentação:

8. A uniformização do entendimento no âmbito da administração tributária federal em relação ao tema sob análise é necessária dada a divergência de interpretação da legislação tributária do IRRF aplicável a fato econômico idêntico, a saber, pagamentos pela licença de uso de programa de computador. Com efeito, foram aplicadas alíquotas divergentes, a saber 15% na

Solução de Consulta nº 52, de 9 de maio de 2007, da Disit da 6ª RF, e 10% na Solução de Consulta nº 262, de 24 de setembro de 2003, da Disit da 7ª RF.

9. É importante frisar que não se trata de divergência sobre a incidência ou não do IRRF, mas de qual a natureza dos royalties para fins de determinação da alíquota aplicável nos termos da Convenção Brasil-Finlândia, legislação aplicável à situação da SC nº 52, de 2007, da Disit da 6ª RF, e da Convenção Brasil-França, legislação aplicável à situação da SC nº 262, de 2003, da Disit da 7ª RF. Com intuito de desvendar porque duas convenções distintas possam causar interpretações discordantes, transcreve-se, sublinhando seus textos pertinentes, o Artigo 12 e XII, que trata de royalties respectivamente nas referidas convenções:

Decreto nº 2.465, de 19 de Janeiro de 1998 (Convenção Brasil-Finlândia)

ARTIGO 12

Royalties

1. Os royalties provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, tais royalties também são tributáveis no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se quem os receber for o beneficiário efetivo dos royalties o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 10% (dez por cento) do montante bruto dos royalties provenientes do uso ou da concessão do uso de filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou de radiodifusão e qualquer direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica produzidos por um residente de um dos Estados Contratantes;

b) 25% (vinte e cinco por cento) do montante bruto dos royalties proveniente do uso ou da concessão de uso de marcas de indústria ou comércio,

c) 15% (quinze por cento) do montante bruto dos royalties em todos os outros casos.

3. O termo royalties usado neste Artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, ou por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

(...)"

Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972 (Convenção Brasil França)

"ARTIGO XII"

Royalties"

1. Os "royalties" provenientes de um Estado Contratante e pagos a uma residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses "royalties" poderão ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 10% (dez por cento) do montante bruto dos "royalties" pagos, seja pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, seja pelo uso ou pela concessão do uso de filmes cinematográficos, de filmes ou de gravações de televisão ou de radiodifusão produzidos por um residente de um dos Estados Contratantes;

b) 25% (vinte e cinco por cento) do montante bruto dos "royalties" pagos pelo uso de uma marca de fábrica ou de comércio;

c) 15% (quinze por cento) nos demais casos.

3. O termo "royalties", empregado neste artigo, significa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, inclusive os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fábrica ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações concernentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

(...)"

10. Muito embora os dispositivos acima transcritos não tenham redação idêntica, o conteúdo semântico é exato de modo que a divergência se circunscreve em determinar se licença de uso de programa de computador é uma concessão de direito de autor ou outro tipo de concessão de uso de propriedade intelectual arrolado em ambas convenções.

11. Os programas de computadores são produto da inventividade humana cuja exploração econômica dessa propriedade intelectual é protegida na legislação pátria por meio do regime conferido aos direitos autorais e conexos, conforme se infere da leitura do **caput** do art. 2º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, a seguir transcrito:

"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."

12. Portanto, pelo texto da Convenção Brasil Finlândia, convenção aplicável no caso da solução de consulta recorrida, a alíquota aplicável de IRRF para concessão de uso de direito de autor, em que se insere a licença de uso de programa de computador, é de 10%.

23. Como o entendimento exposto na Solução de Divergência Cosit nº 4, de 2016, também é aplicável ao presente caso, é correto afirmar que, pelo texto da Convenção Brasil-Áustria, a alíquota aplicável de IRRF para concessão de uso de direito de autor, em que se

insere a licença de uso de programa de computador pela fonte situada no País, é de 10% (dez por cento).

24. Por possuir o mesmo objeto que a Solução de Divergência Cosit nº 4, de 2016, o primeiro questionamento da presente solução de consulta está vinculado àquele ato, nos termos dos arts. 9º e 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Customização de softwares

25. Em sua segunda pergunta, a consulente indaga se está correto o seu entendimento de que o IRRF não incide sobre os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa jurídica domiciliada na Áustria, a título de “aquisição de customização de *software*”.

26. Ocorre que, por ser muito sucinta, a consulta não contém maiores informações sobre o assunto, uma vez que não informa:

a) se os rendimentos citados pela consulente referem-se ao serviço de customização de *software* ou à aquisição de *software* customizado;

b) se a customização mencionada pela consulente consiste em meros ajustes no programa, permitindo que o *software* (que já existia antes da relação jurídica consulente/matriz) possa atender às especificações da consulente, ou se referida customização representa, na verdade, o próprio desenvolvimento de um novo programa aderente às especificações da consulente e implique nova versão do produto ou seja significativa a ponto de não se enquadrar como os meros ajustes mencionados;

c) se a customização mencionada pela consulente atende a características requisitadas especificamente por ela (consulente) ou se atende a uma quantidade de clientes suficientemente grande para caracterizar o programa modificado como *software* de prateleira; etc.

27. Em vista disso, a segunda pergunta da consulente deve ser declarada ineficaz, com base no inciso XI do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que determina:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexactidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

(...)

28. Por relevante, registre-se que a consulente pode apresentar nova consulta sobre a mesma matéria, desde que corrija o problema citado.

29. Além disso, recomenda-se que a consultante examine a Solução de Consulta Cosit nº 123, de 28 de maio de 2014, e a Solução de Consulta nº 269, de 24 de setembro de 2019, que diferenciam e explicitam as diferentes categorias de software.

30. Os inteiros teores da Solução de Consulta Cosit nº 123, de 2014, e da Solução de Consulta Cosit nº 269, de 2019, encontram-se disponíveis no sítio da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br), e suas ementas dispõem:

SC Cosit nº 123, de 2014 - Ementa publicada no DOU de 12/06/2014

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE SOFTWARE. PERCENTUAL APLICÁVEL.

A venda (desenvolvimento e edição) de softwares prontos para o uso (standard ou de prateleira) classifica-se como venda de mercadoria e o percentual para a determinação da base de cálculo do imposto é de 8% sobre a receita bruta.

A venda (desenvolvimento) de softwares por encomenda classifica-se como prestação de serviço e o percentual para determinação da base de cálculo do imposto é de 32% sobre a receita bruta.

Caso a consultante desempenhe concomitantemente mais de uma atividade, o percentual de presunção correspondente deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda, artigos 518 e 519.

(...)

SC Cosit nº 269, de 2019 - Ementa publicada no DOU de 02/10/2019

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE PROGRAMA DE COMPUTADOR ADAPTADO. SOFTWARE CUSTOMIZED. PERCENTUAL APLICÁVEL. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS.

Para fins de determinação da base de cálculo do imposto, o percentual aplicável à receita bruta decorrente da comercialização de programas de computador adaptados (customized) deve ser determinado à luz da natureza da atividade prevalecente na relação entre as partes (venda de mercadoria ou prestação de serviço).

Em relação a isso, considera-se que as adaptações feitas no produto pronto para cada cliente, representam meros ajustes no programa, permitindo que o software (que já existia antes da relação jurídica) possa atender às necessidades daquele cliente. Tais adaptações não configuram verdadeira encomenda de um programa e, portanto, as respectivas receitas não são auferidas em decorrência da prestação de serviços. Logo, nestes casos, o percentual aplicável é de 8% (oito por cento).

Contudo, caso se verifique que essas adaptações representem, em verdade, o próprio desenvolvimento de um programa aderente às necessidades do cliente e impliquem nova versão do produto ou sejam significativas ao ponto de não se enquadrarem como os meros ajustes mencionados, configurada estará a prestação de um serviço, o que sujeita a receita decorrente ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

Caso a consulente desempenhe concomitantemente mais de uma atividade, o percentual de presunção correspondente deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 123, DE 28 DE MAIO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15.

(...)

Conclusão

31. Em face do que foi exposto anteriormente, soluciona-se a presente consulta, respondendo-se à consulente que:

a) incide IRRF à alíquota de 10% sobre os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa jurídica domiciliada na Áustria, a título de contraprestação pelo licenciamento de uso de programa de computador (*software*) para uso da referida fonte situada no País; e

c) é ineficaz a segunda pergunta da presente consulta.

32. Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

33. Aprovo a presente Solução de Consulta. Declaro sua vinculação à Solução de Divergência Cosit nº 4, de 13 de maio de 2016, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06 - Substituta