



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**  
**COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO**

Processo nº

Solução de Divergência nº 27 - Cosit

Data 30 de maio de 2008

Interessado

CNPJ/CPF

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Não estão sujeitos à incidência de Imposto de Renda na Fonte (IRRF) nem à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) os valores remetidos ao exterior em pagamento pela aquisição ou pela licença de direitos de comercialização de **software** sob a modalidade de cópias múltiplas (“**software** de prateleira”).

Dispositivos Legais: Art. 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. 20 da Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007; art. 710 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 ; Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de Divergência proposto XXXXXX, com base no art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 573, de 23 de novembro de 2005.

2. Sustenta a recorrente que a Solução de Consulta nº 169, de 19 de setembro de 2003, da 8ª Região Fiscal, resultante de consulta por ela apresentada, diverge das seguintes soluções de consulta :

- a) Solução de Consulta nº 39, de 29 de outubro de 2002, da 5ª Região Fiscal;
- b) Solução de Consulta nº 133, de 25 de junho de 2003, da 8ª Região Fiscal;
- c) Solução de Consulta nº 176, de 06 de setembro de 2002, da 7ª Região Fiscal;

- d) Solução de Consulta nº 120, de 25 de outubro de 2002, da 10ª Região Fiscal;
- e) Solução de Consulta nº 111, de 16 de julho de 2002, da 8ª Região Fiscal;
- f) Solução de Consulta nº 135, de 29 de agosto de 2002, da 8ª Região Fiscal.

3. As ementas da decisão recorrida e das decisões divergentes aduzidas pela recorrente assim dispõem:

3.1. Solução de Consulta SRRF/8ªRF/DISIT nº 169, de 19 de setembro de 2006 :

*“Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração pela licença de uso de programa de computador – software para comercialização no País, por caracterizar pagamento de royalties.*

*A empresa que pagar, creditar, entregar, empregar, ou remeter importâncias ao exterior a título de royalties, pela cessão ou licença de uso de software, está sujeita ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.168, de 2000.”*

3.2. Solução de Consulta SRRF/5ªRF/DISIT nº 39, de 29 de outubro de 2002:

*“ 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.*

*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 (róalties).”*

3.3. Solução de Consulta SRRF/8ªRF/DISIT nº 133, de 25 de junho de 2003 :

*“Não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador-software produzidos em larga escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, sem envolver rendimentos de direitos autorais, por tratar-se de mercadorias.*

*Caracterizando remuneração pela cessão ou licença de uso, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior, ficam sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, por se tratar de pagamento de direitos autorais (royalties).*

*A empresa que pagar, creditar, entregar, empregar, ou remeter importâncias ao exterior a título de royalties, pela cessão ou licença de uso de software, está sujeita ao pagamento da Contribuição de*

*Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.168, de 2000. ”*

3.4. Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 176, de 06 de setembro de 2002 :

*“Incabível a retenção deste imposto na remessa para pagamento da aquisição, no exterior, de softwares comprovadamente considerados de cópias múltiplas, também chamados de softwares “de prateleira” (“off the shelf”).”*

3.5. Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DISIT nº 120, de 25 de outubro de 2002:

*“Deve ser excluído da incidência do imposto de renda na fonte o pagamento remetido a domiciliado no exterior pela aquisição de programas de computador (softwares), produzidos em escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, ainda que para uso próprio, sem envolver rendimento de direitos autorais, por tratar-se de mercadorias.”*

3.6. Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 111, de 16 de julho de 2002 :

*“Não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador-software para distribuição e revenda no país, quando produzidos em larga escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, sem envolver rendimentos de direitos autorais, por tratar-se de mercadorias.”*

3.7. Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 135, de 29 de agosto de 2002 :

*“Exclui-se da incidência do imposto de renda na fonte o pagamento remetido a domiciliado no exterior pela aquisição de programas de computador (softwares) produzidos em escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, ainda que para uso próprio, sem envolver rendimento de direitos autorais, por tratar-se de mercadorias. Haverá tributação na aquisição de programa de computador, cujo pagamento for efetuado a título de direitos autorais.”*

## Fundamentos

4. A empresa interessada requer que seja reformulada a Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 169, de 19 de setembro de 2003, por entender que as remessas ao exterior, em pagamento à empresa XXXXX, XXXXXX, não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, tendo em vista tratar-se de importação de **prepackaged software** (“software de prateleira”) para revenda no mercado brasileiro.

5. Para a XXXX, o fato de o contrato em questão envolver “**software** de prateleira” afasta o exame de outros aspectos do contrato de venda, como a concessão de licença de comercialização.

6. A Solução de Consulta nº 169/2006 salientou, em seu parágrafo 12, a importância de definir-se a espécie de contrato - “se a 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) ...” (grifo nosso) – e concluiu que o objeto do contrato, em essência, diz respeito a cessão de direitos de comercialização, mediante licença à XXXXX.

7. Embora a consulente tenha evidenciado, em seu Recurso Especial de Divergência, que o contrato tem como objeto a comercialização de **software** “de prateleira”, deve-se observar que a Solução de Consulta nº 169/2006 não deixou de considerar tal classificação, mas ressaltou a importância de definir-se a natureza do contrato firmado para, finalmente, analisar os efeitos tributários dele decorrentes.

### **Sobre as disposições do contrato**

8. Pelas disposições XXXX do contrato, XXXX, a empresa XXXX autoriza a XXXX a comercializar software de sua produção, mediante licença pessoal, não sub-licenciável, intransferível e não exclusiva, assim como a fornecer serviços de suporte aos produtos de software da XXXX, no Brasil:

XXXXXX

9. No que diz respeito à remuneração da empresa XXXX, são vagas as disposições da XXXX ao preverem pagamentos de “taxas” e “renovações de licenças”:

XXXXXX

10. Identifica-se, ainda, que, conforme a XXXX, a empresa XXXX permite a utilização, pela XXXX, de “marcas registradas” e de “marcas de serviço” que identificam os produtos e serviços, mediante a concessão de “Licença de Marca” e de “Marca de serviço” :

XXXXXX

11. Tais são os aspectos relevantes para a análise da matéria.

### **Sobre a legislação de software**

12. Os programas de computador são protegidos pela legislação brasileira sobre direitos autorais, conforme o art. 7º, inciso XII, da Lei nº 9.610, de 2 de fevereiro de 1998:

*“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**

*.....”*  
(grifo nosso)

A Lei nº 9.610, de 1998, determina, ainda, em seu art. 7º, § 1º, que :

*“§ 1º Os **programas de computador** são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.”* (grifo nosso)

13. A Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no País. Dessa forma, o art. 2º da Lei nº 9.609, de 1998, prevê que os direitos relativos a programa de computador estão protegidos pelo regime de proteção à propriedade intelectual :

*“DA PROTEÇÃO AOS DIREITOS DE AUTOR E DO REGISTRO*

*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)*

14. É importante observar, ainda, que os direitos autorais podem ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou outros meios admitidos em Direito, conforme prevê o art. 49 a Lei nº 9.610, de 1998 :

*“ Art. 49. **Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, o título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou 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;*

*II - somente se admitirá transmissão total e definitiva dos direitos mediante estipulação contratual escrita;*

*III - na hipótese de não haver estipulação contratual escrita, o prazo máximo será de cinco anos;*

*IV - a cessão será válida unicamente para o país em que se firmou o contrato, salvo estipulação em contrário;*

*V - a cessão só se operará para modalidade de utilização já existentes à data do contrato;*

*VI - não havendo especificações quanto a modalidade de utilização, o contrato será interpretado restritivamente, entendendo-se como limitada apenas a uma que seja aquela indispensável ao cumprimento da finalidade do contrato.”*

(grifo nosso)

15. Sob tal perspectiva, uma primeira análise levaria à conclusão de que, por prever a concessão de direitos de comercialização, o contrato abrangeria direitos autorais e, por decorrência, as remessas ao exterior consistiriam, principalmente, em **royalties** sujeitos à incidência de imposto de renda na fonte. A interpretação estaria fundamentada a partir do princípio de que os direitos que envolvem programas de computador são forma de propriedade intelectual e que o regime de proteção à propriedade intelectual de **software** estende-se à transferência total ou parcial dos direitos autorais “*por meio de licenciamento, concessão, cessão ou outros meios admitidos em Direito*”, conforme dispõe o art. 49 da Lei nº 9.610, de 1998, já citado.

16. Ao tratar da questão sobre a tributação de programas de computador, o Supremo Tribunal Federal (STF), mediante Relatório do Ministro Sepúlveda Pertence, firmou, no entanto, o entendimento de que **softwares** produzidos em série e comercializados no varejo (“**software** de prateleira”) são mercadorias, conforme a ementa do RE nº 176.626-3 (SP) :

“*EMENTA:*

*(...) II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" " matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, **entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.**”* (grifo nosso)

17. Deve ser observado, ainda, que o voto do Ministro Sepúlveda Pertence nega a condição de licenciado ou de cessionário de licença de uso ao comerciante que revende cópias múltiplas de **software** :

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

(grifo nosso)

18. Ressalte-se que a Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989, já determinava que 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, fossem tributados na forma dos arts. 554 e 555, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.1980-RIR/1980 :

*“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.”* (grifo nosso).

19. A legislação tributária brasileira prevê que, nos casos em que forem cobrados direitos autorais, haverá incidência do imposto de renda na fonte quando do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de valores a residente ou domiciliado no exterior, conforme determina o art. 710 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 e alterações posteriores :

*“ 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 nº 1.749-37, de 1999, art. 3º).”* (grifo nosso)

20. Ao caso em questão, não se aplica o enquadramento de **royalty** à remuneração de cessão de direito de comercialização, o que afasta a aplicação do art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999.

21. Entende-se, assim, que, conforme a legislação brasileira, as remessas ao exterior realizadas como pagamento de aquisições de **software**, sob a modalidade de cópias múltiplas, não se enquadram como remuneração de direitos autorais (**royalties**) e, portanto, não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte.

22. A segunda parte da Solução de Consulta nº 169, de 19 de setembro de 2003, da 8ª Região Fiscal, estabelece argumentação de que, por serem **royalties**, as remessas estariam sujeitas à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), com base no art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, combinado com o Decreto nº 3.949, de 03 de outubro de 2001. Tal interpretação é inconsistente com o RE nº 176.626-3 (SP) do STF, que negou a condição de licenciado ou de cessionário de licença de uso ao comerciante que revende cópias múltiplas de **software**, não reconhecendo a classificação de **royalties** às remessas em pagamento naquelas hipóteses.

23. Por outro lado, convém observar que, mesmo se fosse reconhecido o caráter de **royalties** aos pagamentos efetuados – o que não ocorreu –, a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), está, hoje, condicionada à transferência da correspondente tecnologia, nos casos de remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, conforme o art. 20 da Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007:

*“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.(...)”*(grifo nosso)

## Conclusão

26. Pelas razões expostas, soluciono a presente divergência esclarecendo que não estão sujeitos à incidência de Imposto de Renda na Fonte (IRRF) nem à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) os valores remetidos ao exterior em pagamento pela aquisição ou pela licença de direitos de comercialização de **software** sob a modalidade de cópias múltiplas (“**software** de prateleira”).

27. Fica, portanto, reformada a Solução de Consulta nº 169, de 19 de setembro de 2003, da 8ª Região Fiscal.

28. À consideração superior

JOSÉ IVAN CAVALCANTI RAMOS  
Auditor Fiscal da RFB



(Portaria Cosit nº 2, de 15.02.2008, art.4º, IV)

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir

AFONSO LUIZ DA SILVA FILHO  
Chefe da Ditin

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Coordenador da Cotir

### **Ordem de Intimação**

Aprovo. Encaminhe-se à Disit da SRRF/8ªRF para ciência do interessado e demais providências.

ADALTO LACERDA DA SILVA  
Coordenador –Geral da Cosit