



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	177 – COSIT
DATA	15 de agosto de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

## Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

LICENÇA DE USO DE SOFTWARE. USUÁRIO FINAL. PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. CESSÃO EM COMODATO.

A cessão, através de um contrato de comodato, pela prestadora de serviços de telecomunicações, da posse e uso de equipamentos acompanhados de **softwares**, aos seus clientes, não descaracteriza a sua condição de consumidora final das licenças de uso de **software** adquiridas do exterior para fins dessa prestação de serviços, uma vez que não ocorre a transferência de propriedade.

LICENÇA DE USO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. USUÁRIO FINAL. AQUISIÇÃO OU RENOVAÇÃO. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residente ou domiciliado no exterior, pelo usuário final, para fins de aquisição ou renovação de licença de uso de **software**, independentemente de customização ou do meio empregado na entrega, caracterizam **royalties** e estão sujeitos à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF), em regra, sob a alíquota de 15% (quinze por cento).

BENEFICIÁRIO RESIDENTE OU DOMICILIADO EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. ALÍQUOTA MAJORADA.

Na hipótese de o beneficiário ser residente ou domiciliado em país com tributação favorecida, a alíquota do IRRF sobre os **royalties** devidos pela licença de uso de **software** será de 25% (vinte e cinco por cento).

**Dispositivos legais:** Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1º, 2º e 9º; Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, art. 7º; Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, arts. 44, 767, 748, 579 a 585; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 24.

## RELATÓRIO

A pessoa jurídica de direito privado acima identificada (consultante), que tem como objeto social “a operação de televisões por assinatura por cabo, a manutenção de estações e redes de telecomunicação, a instalação e manutenção elétrica, dentre outras atividades”, apresenta consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), especificamente sobre a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) em operação por ela realizada.

2. Pretende através de consulta formal esclarecer se os pagamentos realizados para pessoa jurídica domiciliada no exterior pela aquisição de **software** se classificariam como **royalties**, em operação assim descrita (*destaques conforme o original, colchetes suprimindo informação sigilosa sem prejuízo do conteúdo*):

No exercício de sua atividade, para a prestação do seu serviço, utiliza de equipamento denominado [NOME E SÉRIE DO EQUIPAMENTO], o qual implementa as funcionalidades para as operações de telecomunicações, dentre elas a telefonia, a distribuição de sinal de WIFI e o acesso à internet.

Referido equipamento está enquadrado na NCM 8517.62.5, que corresponde a "Aparelhos para transmissão ou recepção de voz, imagem ou outros dados em rede com fio".

O aparelho é objeto de um contrato de comodato com o assinante, sendo devolvido à empresa quando do encerramento do contrato ou quando necessária sua substituição por questões técnicas, tal como ocorre nas operações de todas as outras prestadoras de serviço de televisão a cabo e internet.

O equipamento atualmente é adquirido pela CONSULENTE de fornecedor estabelecido na China, notadamente a empresa [NOME DO FORNECEDOR], sendo que o mesmo possui três partes distintas: **1-Hardware** [omissis], **2- Chipset** [omissis] e **3- Software** [omissis].

Por tal razão, quando da aquisição/importação são emitidas **invoices** distintas, uma para o **hardware** (equipamento e **chipset**) e uma para o **software** [omissis].

3. Passa, a seguir, a expor o seu entendimento de que as importâncias pagas para o exterior pelo **software** na operação acima descrita não caracterizariam pagamento de **royalties**, e, portanto, não estariam sujeitas ao IRRF, nos termos previstos no art. 767 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 - (RIR/2018). Argumenta, em síntese, que:

- 1- O **software** importado se classifica como **software** de prateleira;
- 2- O licenciamento do **software** ocorre para seu próprio uso, nos aparelhos que adquire do mesmo fornecedor, os quais serão cedidos em comodato aos contratantes do serviço de comunicações por ela prestado (TV a cabo e **internet**);

- 3- Entende não se tratar de pagamento de **royalties** e, por isso, não estar a operação sujeita à retenção do Imposto de Renda;
- 4- A RFB já se manifestou no sentido de não haver incidência do IRRF sobre as remessas ao exterior em pagamento pela aquisição de **softwares** de prateleiras, a teor da Solução de Consulta nº 149/2013 –SRRF09/DISIT e da Solução de Consulta nº 6.014/2018-SRRF06/Disit;
- 5- O entendimento da RFB, conforme definido pela Solução de Divergência nº 18/2017-Cosit, que transcreve em grande parte, seria o de que há a incidência do IRRF apenas sobre as importâncias pagas pelo adquirente a residente no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de **software** no País a terceiros, direito este materializado por meio de uma licença de comercialização ou distribuição;
- 6- No seu caso, não haveria a comercialização ou distribuição do **software** para revenda a consumidor final, mas, sim, a utilização do mesmo para fins de prestação do serviço de comunicação;
- 7- Assim, seu entendimento, é de que o que há é a mera licença de uso do **software**, vez que a consulente só pode reproduzi-lo uma única vez, o que se comprova pelo fato de que cada equipamento vem com uma licença específica.

4. Após reiterar que os equipamentos por ela importados, que possuem os **softwares** neles instalados, são de sua propriedade, sendo cedidos em comodato aos seus clientes, transcreve os itens 16 e 17 da citada Solução de Consulta nº 6.014, de 2018, que concluiu pela não incidência do IRRF nas remessas ao exterior pela licença de uso de **software**.

5. Ao final, formula o seguinte questionamento:

Está correto o entendimento de que nas remessas de valores ao exterior para pagamentos pelas licenças de uso de software de prateleira utilizados pela **CONSULENTE** em sua prestação de serviços de telecomunicações não incide o IRRF?

## FUNDAMENTOS

6. O processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

7. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria está normatizada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

8. O processo de consulta destina-se à elucidação quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária, diante de dúvida quanto à sua aplicação a um fato. Nesse sentido, não convalida nem invalida nenhuma informação, interpretação, ação ou classificação fiscal procedida

pela consulente e não gera nenhum efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, aplica-se a solução de consulta.

9. Conforme relatado em sua petição, a consulente atua como prestadora de serviços de telecomunicações no País e, para isso, adquire do exterior os produtos de **hardware** e **software** necessários à prestação de serviços. Declara que os **softwares** de telecomunicação adquiridos do exterior teriam como destinatária final a própria consulente e não os seus clientes, caracterizando a aquisição de licenças de **software** para uso próprio.

10. Ao final, a consulente questiona se haveria a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) nas remessas efetuadas a pessoa jurídica domiciliada no exterior pelo pagamento de **software**, que classifica como **software** de prateleira.

11. A partir dos elementos apresentados na consulta, deduz-se que o argumento central da consulente baseia-se na premissa de que as remessas feitas a pessoa jurídica domiciliada no exterior, para aquisição daquilo que denomina de “**software** de prateleira”, não caracterizaria “a comercialização ou distribuição do **software** para revenda a consumidor final, mas, sim, a utilização do mesmo para fins de prestação do serviço de comunicação”, através da aquisição de licenças de uso de **software**, que, segundo o seu entendimento, não se sujeitariam à incidência do IRRF prevista sobre “as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de **royalties**”, conforme o art. 767 do RIR/2018. Os seus argumentos objetivam afastar a incidência de IRRF sobre o pagamento ao exterior na aquisição da licença de uso de **software** utilizado na prestação de serviço de telecomunicação, por entender que não se trata de **royalties**.

12. Inicialmente, cumpre destacar que a consulta trata especificamente da tributação do IRRF sobre remessas de licenciamento de **software** e não avalia a possibilidade de segregação, na importação, entre **hardware** e **software** para fins de determinação do valor aduaneiro, que serve de base de cálculo para os tributos incidentes na importação, devendo observar as regras estabelecidas no Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Nesses termos, a presente solução de consulta terá como enfoque solucionar a questão apresentada pela consulente sobre a eventual sujeição de remessas realizadas ao exterior para pagamentos por licença de uso de **software** à tributação pelo IRRF.

13. A consulente sustenta que o **software** especializado serve para realizar a atividade econômica definida em seu objeto social, qual seja, a prestação de serviços de telecomunicações, e que as licenças de uso de **software** foram por ela remuneradas ao exterior na condição de consumidora final.

14. A consulente indica que adquire cópias múltiplas do **software** para fazer face à demanda de cada um de seus clientes, que, através de contratos de comodato, receberão a posse do equipamento contendo o **software**.

15. O contrato de comodato tem a seguinte definição no Código Civil (Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002):

## Seção I Do Comodato

Art. 579. O comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto.

Art. 580. Os tutores, curadores e em geral todos os administradores de bens alheios não poderão dar em comodato, sem autorização especial, os bens confiados à sua guarda.

Art. 581. Se o comodato não tiver prazo convencional, presumir-se-lhe-á o necessário para o uso concedido; não podendo o comodante, salvo necessidade imprevista e urgente, reconhecida pelo juiz, suspender o uso e gozo da coisa emprestada, antes de findo o prazo convencional, ou o que se determine pelo uso outorgado.

Art. 582. O comodatário é obrigado a conservar, como se sua própria fora, a coisa emprestada, não podendo usá-la senão de acordo com o contrato ou a natureza dela, sob pena de responder por perdas e danos. O comodatário constituído em mora, além de por ela responder, pagará, até restituí-la, o aluguel da coisa que for arbitrado pelo comodante.

Art. 583. Se, correndo risco o objeto do comodato juntamente com outros do comodatário, antepuser este a salvação dos seus abandonando o do comodante, responderá pelo dano ocorrido, ainda que se possa atribuir a caso fortuito, ou força maior.

Art. 584. O comodatário não poderá jamais recobrar do comodante as despesas feitas com o uso e gozo da coisa emprestada.

Art. 585. Se duas ou mais pessoas forem simultaneamente comodatárias de uma coisa, ficarão solidariamente responsáveis para com o comodante.

16. Trata-se, portanto, de contrato unilateral, gratuito, real, temporário, que se aperfeiçoa com a entrega da coisa pelo comodante ao comodatário, que dela passará ter a posse direta, ficando obrigado a devolver ao comodante a própria coisa recebida (bem infungível).

17. Assim, a cessão, através de um contrato de comodato, pela consulente, como prestadora de serviços de telecomunicações, da posse e uso de equipamentos acompanhados de **softwares**, aos seus clientes, não descaracteriza a sua condição de consumidora final das respectivas licenças de uso de **software** adquiridas do exterior para fins dessa prestação de serviços, uma vez que não ocorre a transferência da propriedade.

18. Quanto à tributação dessas remessas ao exterior, as manifestações administrativas arroladas pela consulente evidenciam um esforço para demonstrar que o seu entendimento se harmonizaria com a posição da RFB. Contudo, de plano, é necessário destacar que as manifestações referidas não se aplicam ao caso sob análise.

19. A consulente cita a Solução de Consulta (SC) nº 6.014 – SRRF06/Disit, de 17 de agosto de 2018, proferida com vinculação à Solução de Divergência nº 18 – Cosit, de 27 de março de 2017, como exemplo de pronunciamento da RFB que ratificaria o seu entendimento de que nas remessas que realiza para o exterior pela aquisição licenças de uso de **software** não incidiria o IRRF.

20. Ocorre que a referida SD Cosit nº 18, de 2017, foi proferida pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) com vistas a unificar o entendimento da Administração Tributária, de forma vinculante, acerca da operação, realizada com pessoa jurídica no exterior, envolvendo apenas a “licença de comercialização ou distribuição de **software**”. A divergência restou solucionada sobre o tema específico da tributação pelo IRRF incidente na contraprestação de licença de comercialização ou distribuição de **software**, enquadrada como **royalties**, consoante a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ementa: 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.

21. A própria SD destacou que seu objeto não abrangia a **licença de uso de software**, ao consignar, expressamente, que: “*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**” (parágrafo 7º, grifado).*

22. Assim, referida solução não se presta à vinculação de qualquer consulta sobre tema distinto de seu objeto, a teor do disposto no art. 34 da IN RFB nº 2.058, de 2021, abaixo transcrito:

#### Seção IV

##### Da Solução de Consulta Vinculada

Art. 34. Caso exista solução de consulta **com o mesmo objeto de consulta formulada**, pendente de análise, esta será solucionada por meio de solução de consulta vinculada, proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.

§ 1º Considera-se Solução de Consulta Vinculada aquela que **reproduz o entendimento** constante de solução de consulta proferida pela Cosit.

§ 2º A vinculação a que se refere esta Seção será realizada somente à solução de consulta **publicada a partir de 17 de setembro de 2013**.

(grifou-se)

23. A norma acima explicita que, não se tratando de “mesmo objeto”, impossível a reprodução do entendimento anteriormente manifestado. Assim, não se aplica ao caso de remessas ao exterior pela aquisição de licença de uso de **software** a interpretação dada pela SC - SRRF06/Disit nº 6.014, de 2018, que, aplicando uma interpretação a **contrario sensu** da SD Cosit nº 18, de 2017, concluiu pela não incidência do IRRF.

24. Também não se aplica ao presente caso a Solução de Consulta – SRRF09/DISIT nº 149, de 5 de agosto de 2013, publicada anteriormente à data estabelecida no §2º do art. 34 da IN RFB nº 2.058, de 2021, que concluiu nos termos da seguinte ementa:

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.

25. A referida solução de consulta baseava-se em jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) que restou superada por manifestação da própria Suprema Corte no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.659/MG.

26. Sobre o tema da tributação das remessas ao exterior para aquisição de licenças de uso de **software**, recentemente, a Cosit manifestou-se através da Solução de Consulta Cosit nº 75, de 31 de março de 2023, que foi publicada com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

LICENÇA DE USO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. USUÁRIO FINAL. AQUISIÇÃO OU RENOVAÇÃO. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO. Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos em a residente ou domiciliado no exterior, pelo usuário final, para fins de aquisição ou renovação de licença de uso de software, independentemente de customização ou do meio empregado na entrega, caracterizam royalties e estão sujeitos à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF), em regra, sob a alíquota de 15% (quinze por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1º, 2º e 9º; Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, art. 7º, inciso XII; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 44 e 767.

BENEFICIÁRIO RESIDENTE OU DOMICILIADO EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. ALÍQUOTA MAJORADA.

Na hipótese de o beneficiário ser residente ou domiciliado em país com tributação favorecida, a alíquota do IRRF sobre os royalties devidos pela licença de uso de software será de 25% (vinte e cinco por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 24; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 44 e 748.

27  
de 2023:

Seguem reproduzidos abaixo os fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 75,

24. Na oportunidade, o STF, de modo expresso, reconheceu a superação de sua antiga jurisprudência, pautada na decisão do Recurso Extraordinário nº 176.626/SP, que consagrara a expressão “**software** de prateleira” –, quando, em 24 de fevereiro de 2021, concluiu o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.659/MG, sob relatoria do E. Ministro Dias Toffoli (Relator), para dar interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo das hipóteses de incidência do **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS)** o **licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador** e confirmando a tributação pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), tal como previsto no subitem

1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar (LC) nº 116, de 31 de julho de 2003. O julgamento foi registrado nos termos da ementa abaixo reproduzida:

#### EMENTA

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming, etc). Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão.

**1. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. leasing financeiro, contratos de franquia).**

2. A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar.

3. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares. E o fez não se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de

serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, **conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.**

4. Associa-se a esse critério objetivo a **noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado em qualquer tipo de software.** A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

5. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado Software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.

6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

(grifou-se)

25. Na decisão, julgou-se parcialmente procedente a ADI, ajuizada contra normas do Estado de Minas Gerais, visando afastar a incidência do ICMS nas operações em que houvesse o licenciamento ou a cessão do direito de uso dos programas de computador. A maioria dos membros da Suprema Corte acompanhou o voto do E. Ministro Relator, que entendeu pela não incidência do ICMS nas operações envolvendo o fornecimento de **software** mediante licenciamento ou cessão do direito de uso, ainda que se trate de "**software** de prateleira" (customizado ou não) e, ainda, independentemente do meio utilizado para a transferência (por exemplo, por meio de **download** para própria máquina do consumidor ou mediante acesso via **cloud computing**, ou seja, a computação na nuvem).

26. O voto do E. Ministro Relator reconheceu que o **software**, em si, pode ser considerado um bem digital incorpóreo (imaterial), mas apontou que, todavia, a tradicional distinção entre **software** de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não seria mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos de licenciamento ou cessão de uso de programas de

computador em suas diversas modalidades. Observou, ainda, que o próprio STF já vinha, em diversos julgados, superando a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos considerados complexos, e que isso deve ser aplicado também nas operações complexas envolvendo o **software** padronizado e o customizado.

27. A decisão registrou que os **softwares**, inicialmente transacionados em suportes físicos, passaram a ser oferecidos quase que integralmente em ambiente virtual, primeiramente por meio de **download** (customizável ou não) e, mais recentemente, com o surgimento da infraestrutura em nuvem, por meio de acesso direto à rede mundial de computadores (**internet**).

28. O julgado ponderou que, mesmo em se considerando que, na operação com **software** padronizado, existe a transferência de um bem digital, consubstanciado, usualmente, no arquivo digital ou no conjunto de arquivos digitais, deve incidir sobre a operação o ISS, pois, dessa perspectiva, constata-se que há uma operação mista ou complexa, envolvendo, além da obrigação de dar um bem digital, uma obrigação de fazer. Nesse caso, a obrigação de fazer estaria presente naquele esforço intelectual e, ainda, nos demais serviços prestados ao usuário, como, por exemplo, a disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento ou de cessão de uso.

29. O STF reconheceu que a interpretação jurisprudencial evolutiva acaba refletindo a necessidade de uma aproximação entre o que está posto pelo constituinte de 1988 e a realidade que acompanha a norma ao longo de toda sua vigência, considerando que a interpretação do texto constitucional não pode ficar alheia ao que acontece na economia digital, quando mais e mais aplicativos e serviços podem ser rapidamente fornecidos e liberados com esforço de gerenciamento ou interação de serviços mínimos.

30. Diante desses fundamentos, considerou a Suprema Corte que, conforme a legislação, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença e que, no caso da licença de SOFTWARE não há transferência da propriedade do SOFTWARE, OU SEJA, NÃO HÁ circulação jurídica, o que afasta definitivamente a incidência do ICMS.

31. Cumpre transcrever trecho do voto que destaca, ainda, a expressa previsão na legislação do ISS:

**(...) o licenciamento ou a cessão de direito de uso de software, seja ele padronizado (customizado ou não), seja por encomenda, independentemente de a transferência do uso ocorrer via download ou por meio de acesso à nuvem**, enquadrando-se no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 - sem prejuízo de que, no caso do modelo **Software-as-a-Service (SaaS)**, outras utilidades disponibilizadas ao usuário possam ser desmembradas do licenciamento e submetidas à tributação nos subitens 1.03 e 1.07 -, já teriam o condão de extirpar eventuais dúvidas que poderiam existir acerca da incidência do ISS nas transações com programas de computador .

(grifou-se)

32. Em conclusão, como visto, considerou o STF, que, quanto à aquisição de licença de uso de **software**, deve ser afastada a distinção, para fins tributários, entre **software standard** (ou de prateleira), seja ele com ou sem customização, e **software** produzido por encomenda, bem como não importa qual seja o meio de aquisição, se físico ou eletrônico (via **download** ou por acesso à nuvem). Ou seja, ao contrário da antiga jurisprudência, a recente decisão consolidou o entendimento da Suprema Corte para dar o mesmo tratamento tributário a todos os casos envolvendo o direito de uso de **software**.

33. No caso específico daquela decisão, deve prevalecer a tributação pelo ISS em prejuízo à tributação pelo ICMS, consoante a previsão na Lista de serviços anexa à LC nº 116, de 2003, nos seguintes termos:

1 – Serviços de informática e congêneres. [...]

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

34. A mera inclusão na lista de serviços sujeita ao ISS, contudo, não afasta a natureza dos contratos de licença de direito de uso de programas de computação (**software**), como reconhecido pelo próprio STF.

35. A Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998 (Lei dos Direitos Autorais), elenca os programas de computador entre as obras intelectuais protegidas, denominando-os de “criações do espírito”, como se vê abaixo:

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou 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.

[...]

36. Outra lei federal, editada no mesmo dia 19 de fevereiro de 1998, a Lei nº 9.609 (Lei dos **softwares**), veio dispor sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no Brasil. Além de trazer a definição legal de programa de computador (**software**) como conhecido à época, trouxe diversas disposições pertinentes às garantias asseguradas a ambas as partes envolvidas nas transações, conforme os artigos a seguir transcritos:

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.

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.

[...]

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;

[...]

(grifou-se)

37. Sobre as garantias aos usuários, especificamente, assim dispõe essa lei:

### CAPÍTULO III

#### DAS GARANTIAS AOS USUÁRIOS DE PROGRAMA DE COMPUTADOR

Art. 7º O contrato de licença de uso de programa de computador, o documento fiscal correspondente, os suportes físicos do programa ou as respectivas embalagens deverão consignar, de forma facilmente legível pelo usuário, o prazo de validade técnica da versão comercializada.

Art. 8º Aquele que comercializar programa de computador, quer seja titular dos direitos do programa, quer seja titular dos direitos de comercialização, fica obrigado, no território nacional, durante o prazo de validade técnica da respectiva versão, a assegurar aos respectivos usuários a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa, consideradas as suas especificações.

Parágrafo único. A obrigação persistirá no caso de retirada de circulação comercial do programa de computador durante o prazo de validade, salvo justa indenização de eventuais prejuízos causados a terceiros.

38. A referida lei ainda prevê as espécies de contratos relativos a direitos sobre programas de computador reconhecidos no País, incluindo o contrato de licença de uso, conforme abaixo:

#### CAPÍTULO IV

#### DOS CONTRATOS DE LICENÇA DE USO, DE COMERCIALIZAÇÃO E DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA

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**.

(grifou-se)

39. Voltando ao previsto no §1º do art. 7º da Lei dos direitos autorais, consideram-se aplicáveis aos programas de computador as seguintes disposições daquele diploma:

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:

- 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:

- a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;

( ) (grifou-se)

40. Como visto, a legislação brasileira confere aos programas de computador a natureza de obra intelectual, incluindo-os dentre as “criações do espírito”. De fato, não há dúvida de que o programa de computador é obra resultante do intelecto humano, pois, para o desenvolvimento de um programa de computador, faz-se necessário um fazer humano, o que foi expressamente reconhecido pelo STF em sua recente decisão sobre o tema destacada anteriormente.

41. No que tange aos dispositivos legais referentes ao **software**, constantes da Lei nº 9.609, de 1998, tem-se, basicamente, que:

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) 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);

e) 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).

42. Ademais, enquanto a lei que trata dos direitos do autor prevê que os direitos de autor poderão ser, total ou parcialmente, transferidos a terceiros, por meio de licenciamento (art. 49 da Lei nº 9.610, de 1998), a lei que trata dos programas de computador estabelece, expressamente, que o uso de programa de computador, no País, será objeto de contrato de licença. Não existindo esse contrato, “o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso” (art. 9º, **caput** e parágrafo único, da Lei nº 9.608, de 1998).

43. Em outras palavras, **softwares** são conteúdos intelectuais e, com isso, estão protegidos pelo direito autoral, que significa o direito de propriedade sobre a distribuição e uso de obras de expressão criativa. Em caso de licenciamento do direito de uso a terceiros, o **software** não é vendido, uma vez que a aquisição da licença de uso de **software** não concede ao usuário amplos direitos sobre o produto e seu uso é regulado pelos termos da licença.

44. A licença de uso de **software** é o documento que define os limites de uso que um usuário pode ter em relação ao produto, equivalente a um contrato de permissão de uso, firmado entre o fornecedor e o usuário final. Dentro dos termos e das condições descritas no licenciamento, basicamente, estão consignados o uso correto do **software**, bem como as regras sobre limitações de responsabilidade, proteção e segurança, fundamentais para a relação entre contratante e contratado.

45. Nesse contrato são definidas as responsabilidades de ambas as partes, permitindo aos usuários finais usar o **software** sem que os direitos autorais do fornecedor sejam violados. O usuário, por sua vez, paga pelo direito de usar o **software** e se compromete a cumprir todas as restrições constantes do contrato.

46. A licença de uso de **software**, ou simplesmente **software**, como ordinariamente se denomina, pode ser adquirida diretamente de quem detém o direito autoral do conteúdo (proprietário) ou de quem detém o direito de comercialização ou distribuição (distribuidor autorizado). Pode, ainda, ser temporária, quando sujeita a renovações periódicas, como é o caso ora analisado, ou definitiva, quando não sujeita a renovação. Mas, em ambos os casos, reconhece-se que sempre existe um limite em sua validade técnica, ou seja, quanto ao tempo de vida útil de uma versão a partir de sua disponibilização.

47. Assim, do mesmo modo que na aquisição definitiva da licença de uso de **software**, no caso de licença temporária, a sua renovação traz ínsita todas as características do contrato de licenciamento dos direitos autorais do **software**.

48. Como visto, o licenciamento garante a legalidade e a segurança na utilização do **software** por quem o adquire. Cabe lembrar que os **softwares** podem ser sujeitos a auditorias e controles antes e depois da instalação, de modo a assegurar a confiabilidade e a segurança de seu uso e a devida remuneração ao proprietário. Caso contrário, o usuário que infringe as regras do licenciamento sujeita-se a multas civis, nos termos do contrato, além das penas legais.

49. Sobre a remuneração devida na aquisição ou renovação da licença de uso de **software**, cumpre destacar que o art. 22 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 (fundamento legal do art. 44 do RIR/2018 e reproduzido, ainda, no art. 17, §1º da

Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014), estabelece que os rendimentos decorrentes da exploração econômica daqueles direitos são classificados como **royalties**:

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

- direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- **exploração de direitos autorais**, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

50. Da legislação supra, conclui-se que o valor pago pela exploração dos direitos de autor relativos a **softwares** é classificado como **royalties**, dado o caráter oneroso do contrato de licenciamento, que, como visto, contém os limites e as condições em que o uso do bem ocorrerá.

51. Especialmente quanto aos **royalties**, o art. 767 do RIR/2018 assim prevê:

#### Seção VI

Dos demais rendimentos de serviços

[...]

#### Subseção III

Dos royalties

Art. 767. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda 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 2.159-70, de 2001, art. 3º ).

52. Dessa forma, a remuneração pela licença de uso de **software**, seja na aquisição ou renovação da licença, independentemente de customização ou do meio empregado na aquisição, caracteriza-se como remuneração de direitos autorais (**royalties**). **Portanto, quando destinada a um residente ou domiciliado no exterior fica sujeita à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento)**, ressalvada a hipótese em que a remessa seja destinada a beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Nesse caso, a alíquota do imposto será de 25% (vinte e cinco por cento), nos termos do art. 8º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, consoante o disposto no art. 748 do RIR/2018, abaixo reproduzido:

Art. 748. Os rendimentos de residentes ou domiciliados em país ou dependência enquadrado, observado o disposto no art. 254, como de tributação favorecida, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento (Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º).

Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica nas hipóteses previstas nos:

I - incisos III, VI e VII do **caput** do art. 744 (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, **caput**, incisos V, VIII e IX; Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º; e Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º); e

II - incisos V e VI do **caput** do art. 755 (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, **caput**, incisos X e XI; e Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º).

28. Como visto, resta afastado o entendimento anterior sobre classificação dos **softwares**, devendo ser aplicadas ao presente caso as mesmas conclusões daquela solução de consulta quanto à tributação pelo IRRF nas remessas ao exterior para aquisição de licenças de uso de **software**, de modo geral.

29. Por fim, cabe enfatizar que, nos termos do art. 26 da IN RFB nº 2.058, de 2021, e do inciso I do art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 25 de novembro de 2022, na hipótese de alteração do entendimento expresso em solução de consulta, a nova orientação, se desfavorável ao consulente, será aplicada apenas aos fatos geradores ocorridos após a data de sua publicação na Imprensa Oficial ou após a data da ciência da solução pelo consulente.

## CONCLUSÃO

30. À vista do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

a) a cessão, através de um contrato de comodato, pela prestadora de serviços de telecomunicações, da posse e uso de equipamentos acompanhados de **softwares**, aos seus clientes, não descaracteriza a sua condição de consumidora final das licenças de uso de **software** adquiridas para fins dessa prestação de serviços, uma vez que não ocorre a transferência da propriedade;

b) os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residente ou domiciliado no exterior, pelo usuário final, para fins de aquisição ou renovação de licença de uso de **software**, independentemente de customização ou do meio empregado na aquisição, caracterizam remuneração a título de **royalties** e ficam sujeitos à incidência do IRRF, em regra, sob a alíquota de 15% (quinze por cento); e

c) na hipótese de o beneficiário da remuneração ser residente ou domiciliado em país com tributação favorecida, a alíquota do imposto sobre os **royalties** devidos pela licença de uso de **software** será de 25% (vinte e cinco por cento).

*Assinado digitalmente*

VIVIANE VIDAL WAGNER

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotin.

*Assinado digitalmente*

IVONETE BEZERRA DE SOUZA OSTI

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação Internacional (Ditin)

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação

*Assinado digitalmente*

DANIEL TEIXEIRA PRATES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotin

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

*Assinado digitalmente*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit