



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	126 – COSIT
DATA	8 de maio de 2024
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*. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. USUÁRIO FINAL. AQUISIÇÃO OU RENOVACÃO. *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).

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 75, DE 31 DE MARÇO DE 2023.

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.

RELATÓRIO

A consulente, pessoa jurídica de direito privado, exerce atividades no comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação, além de desempenhar outras atividades secundárias.

2. Para o desempenho dessas atividades, formalizou contrato de licença de uso de *software*, sem possibilidade de transferência via comercialização ou distribuição a terceiros. O licenciamento de uso se dá diretamente entre a consulente e a titular dos direitos do *software*, empresa residente no exterior.

3. A dúvida da consulente refere-se à incidência de imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior (IRRF-Remessas) como contrapartida pelo licenciamento.

4. A consulta aduz que a exploração de direitos autorais é classificada como *royalties* pelo art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964¹. Acrescenta ainda que o art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001² reduziu a alíquota do IRRF-Remessas para 15%. Estas normas foram consolidadas no art. 767 do Decreto nº 9.580, de 2018³ (“RIR/2018”). Por fim, menciona que a Lei nº 9.609, de 1998 classifica os tipos de contrato envolvendo programas de computador (*software*) em três espécies: (1) contratos de licença de uso, (2) contratos de licença de comercialização e (3) contratos de transferência de tecnologia.

5. Ingressando na análise da jurisprudência, a consulta trata da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) proferida no julgamento do RE 176.626/SP. Em síntese, este julgado diferencia, para fins de tributação, o licenciamento de *softwares* padronizados (também chamados de “*software de prateleira*”) do licenciamento dos *softwares* customizados. A consulta ressalta que “[...] *por se tratar de software de ‘prateleira’, não há mais contraprestação pela remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de ‘royalties’*”.

6. No tocante aos atos editados no âmbito desta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), a consulente afirma que tanto a Solução de Divergência nº 18, de 2017, ao confirmar a incidência do IRRF-Remessas, tratou apenas do licenciamento para distribuição e comercialização do *software*, da mesma forma que ao Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7, de 2017.

7. A interessada aponta que a Solução de Consulta Disit/SRRF06 nº 6.014, de 2018, vinculada à Solução de Divergência nº 18, de 2017, afirmou a não incidência de IRRF-Remessas em relação ao licenciamento de *software* para uso próprio.

8. Retomando a análise da jurisprudência, a consulente explica que, por ocasião do julgamento da ADI 5.659, o STF alterou o entendimento definido no RE 176.626/SP. De acordo com a nova posição da Suprema Corte, “[...] *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 [...]*”.

¹ Art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

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

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes.

² Art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001. 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.

³ Art. 767 do RIR/2018. 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).

9. A consulta explica que, após a mudança de entendimento do STF, foi publicada a Solução de Consulta Disit nº 6.022, de 2021⁴, vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 123, de 2014, “[...] mantendo a tributação reduzida no caso de comercialização de software pronto para uso (standard), independente da interpretação conferida pelo Supremo Tribunal Federal ao reconhecer a competência municipal (serviço) e não estadual (mercadoria)”.

10. De acordo com a interessada, uma mudança de entendimento por parte da RFB teria efeitos meramente prospectivos – como fundamento jurídico desta afirmação, é citado o art. 23 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB)⁵.

11. Ao final do documento, o consulente apresenta dois questionamentos:

11.1. “Ocorre a incidência do IRRF, com fundamento no art. 767 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018), sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior como contrapartida pela licença de uso de software pela própria consulente?”

11.2. “O entendimento da Solução de Consulta DISIT/SRRF Nº 6.014, de 17 de agosto de 2018 ainda permanece vigente?”

FUNDAMENTOS

12. O procedimento de consulta é disciplinado nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996. Sua regulamentação em âmbito federal encontra-se no Decreto nº 7.574, de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. A consulta fiscal tem por finalidade dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal aplicável a luz de um caso concreto. Por esse motivo, as soluções de consulta não convalidam ou invalidam as afirmativas do consulente. Sua eficácia pressupõe a conformidade entre a narrativa apresentada e a realidade fática.

13. O regime jurídico dos programas de computador (*softwares*) é definido na Lei nº 9.609, de 1998 e na Lei nº 9.610, de 1998. Sendo que a Lei nº 9.610, de 1998, trata dos direitos autorais em geral, enquanto a Lei nº 9.609, de 1998, versa especificamente sobre a proteção da propriedade intelectual do *software*.

13.1. Na Lei nº 9.609, de 1998, identificamos três tipos de contratos relativos aos direitos sobre programas de computador⁶: (1) contratos de licenciamento de uso, previstos no art. 9º⁷; (2) contratos de licenciamento para comercialização e distribuição, previstos no art. 10⁸; e (3) contratos

⁴ Não há indicação de qual Disit editou a referida solução de consulta.

⁵ Art. 23 da LINDB. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

⁶ Parágrafos 13 e 14 da Solução de Divergência nº 18, de 2017.

⁷ Art. 9º da Lei nº 9.609, de 1998. O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

⁸ Art. 10 da Lei nº 9.609, de 1998. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos

de transferência de tecnologia, previstos no art. 11⁹. As dúvidas apresentadas pela consulente referem-se aos contratos de licenciamento para uso.

13.2. A questão da incidência do IRRF-Remessas sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior como contrapartida pelo licenciamento para uso de *software* já foi objeto de análise por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Consulta Cosit nº 75, de 2023¹⁰.

13.3. Segue abaixo a transcrição da ementa desta solução de consulta (grifos no original):

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.*

13.4. Portanto, na Solução de Consulta Cosit nº 75, de 2023, confirmou-se a incidência de IRRF-Remessas, em regra, à alíquota de 15% no caso descrito no parágrafo anterior. Na hipótese de o beneficiário da remuneração ser residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, a alíquota do IRRF é majorada para 25%.

13.5. Esta posição também é expressa no Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (MAFON) publicado em 2022¹¹. Na explicação relativa ao código 0422, referente a *royalties*, serviços

pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior.

⁹ Art. 11 da Lei nº 9.609, de 1998. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

¹⁰ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=130011> (acessado em 02/06/2023).

¹¹ Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/manuais/irrf/mafon-2022-versao-1-0.pdf/view> (acessado em 03/06/2023).

técnicos e pagamento de assistência técnica e direitos autorais; fica claro que a aquisição de programa de computador tanto para distribuição e comercialização no Brasil quanto para uso próprio sujeita-se à incidência do IRRF-Remessas.

13.6. O raciocínio por trás dessa conclusão é o seguinte: o *software* é um direito autoral (art. 7º, inciso XII, e § 1º, da Lei nº 9.610, de 1998¹², e art. 2º da Lei nº 9.609, de 1998¹³) cuja utilização se dá por meio do contrato de licença (art. 9º da Lei nº 9.609, de 1998¹⁴). Dessa forma, o licenciamento é a forma de exploração dos direitos autorais do *software*. A exploração de direitos autorais caracteriza *royalties* pela legislação do Imposto de Renda (art. 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506, de 1964¹⁵), conseqüentemente o pagamento em contraprestação pelo licenciamento de *software* tem natureza jurídica de *royalties* para esse imposto. A fundamentação detalhada pode ser encontrada na Solução de Consulta Cosit nº 75, de 2023, a qual se faz referência.

14. Não obstante, a consulente aponta a existência de ato exarado pela Divisão de Tributação (Disit) da 6ª Região Fiscal adotando entendimentos distintos em relação à posição desta Cosit. Trata-se da Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 6.014, de 2018, Solução de Consulta vinculada à Solução de Divergência nº 18, de 2017, cuja ementa dispõe (grifos no original):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

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

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

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

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

15. Este problema já havia sido abordado na Solução de Consulta Cosit nº 75, de 2023:

¹² Art. 7º da Lei nº 9.610/1998. 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.

¹³ Art. 2º da Lei nº 9.609/1998. 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.

¹⁴ Art. 9º da Lei nº 9.609/1998. O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

¹⁵ Art. 22 da Lei nº 4.506/1964. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

[...]

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

17. 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.

18. 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. 19. 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).

20. 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)

21. 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.

16. Em resumo, não se aplica ao caso de remessas ao exterior pela aquisição de licença de uso de software a interpretação dada pela Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 6.014, de 2018.

17. Finalmente, vale acrescentar que a consulta em análise não indica qual o país de residência da empresa título dos direitos autorais de *software*. Por esse motivo, esta solução de consulta considerou a aplicação da legislação doméstica atualmente vigente. Todavia, é importante ressaltar que havendo acordo de bitributação entre o Brasil e o país de residência do beneficiário da remessa internacional, aplicam-se as normas da referida convenção em detrimento da legislação doméstica. Sendo assim, a existência de um acordo de bitributação pode alterar as conclusões expostas nesta fundamentação.

CONCLUSÃO

18. Pelo exposto, responde-se aos questionamentos apresentados pela consulente informando que: 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).

Assinatura digital

OSCAR DIAS MOREIRA DE CARVALHO LIMA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotin.

Assinatura digital

IVONETE BEZERRA DE SOUZA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação Internacional

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinatura digital

DANIEL TEIXEIRA PRATES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Tributação Internacional

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação