



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA	99.011 – COSIT
DATA	9 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 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).

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

O interessado, pessoa física, apresenta consulta nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. A dúvida versa sobre a incidência de imposto de renda retido na fonte (IRRF-Remessas) sobre remessa enviada para o exterior como pagamento pelo licenciamento de *software*.

2. O consulente descreve-se como professor e pesquisador de universidade federal. O *software* em questão foi adquirido para fins acadêmicos.

3. A instituição financeira responsável pela operação de câmbio, efetuou retenção na fonte no percentual de 17,647%. Entretanto, o consulente sustenta tratar-se de operação isenta de IRRF-Remessas.

3.1. Em sua argumentação, explica que, segundo a Lei nº 9.609, de 1998, existem três modalidades de contrato de licenciamento de *software*: (1) licença de uso no país, (2) licença de

direitos de comercialização de programas de computador oriundos do exterior e (3) transferência de tecnologia.

3.2. Aduz que a remessa da contraprestação dos contratos de licença de comercialização ou de distribuição de *software* remuneram direitos autorais e, por isso, enquadram-se no conceito de *royalties*. De acordo com o art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999, o pagamento de *royalties* a entidade domiciliada ou residente no exterior sujeita-se à incidência de IRRF à alíquota de 15%.

3.3. Contudo, no entender do consulente, o contrato de licenciamento para uso exclusivo do adquirente não remuneraria direitos autorais e, desse modo, não configuraria pagamento de *royalties*. Assim, a remessa não sofreria a incidência de retenção na fonte.

3.4. Como base para seu entendimento, o interessado menciona a Solução de Consulta Disit/SRRF-06 nº 6.014, de 2018, cuja ementa dispõe:

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.

4. Ao final da consulta, o interessado solicita esclarecimentos acerca da incidência de IRRF sobre as importâncias pagas pelo licenciamento do *software*.

FUNDAMENTOS

5. 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 à 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.

6. A consulta envolve a aquisição de licença para a utilização de programa de computador (*software*). 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 2023¹.

6.1. 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.

6.2. 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%.

6.3. Esta posição também é expressa no Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (MAFON) publicado em 2022². Na explicação relativa ao código 0422, referente a *royalties*, serviços 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.

¹ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=130011> (acessado em 02/06/2023).

² 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).

6.4. 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 1998³, e art. 2º da Lei nº 9.609, de 1998⁴) cuja utilização se dá por meio do contrato de licença (art. 9º da Lei nº 9.609, de 1998⁵). 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 1964⁶), consequentemente 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.

7. 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.

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

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

³ Art. 7º da Lei nº 9.610, de 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.

⁴ Art. 2º da Lei nº 9.609, de 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.

⁵ Art. 9º da Lei nº 9.609, de 1998. O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

⁶ 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:

[...]

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

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.

7.2. 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.

8. Vale acrescentar que a consulta em análise não indica qual o país de residência da empresa titular 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.

9. Por fim, a instituição financeira responsável pela operação de câmbio efetuou retenção no percentual de 17,647% – diferente do percentual de 15% mencionado acima. Este fato deve ser esclarecido. A diferença entre as alíquotas dá-se em razão da aplicação da sistemática de “reajuste do rendimento”, tratada no art. 786 do RIR/2018. Como a detentora dos direitos do software deve receber o valor contratado – ou seja, líquido de imposto de renda –, o consulente (fonte pagadora) acaba arcando com o ônus do imposto retido na fonte. Disso resulta a necessidade de recalcular o rendimento bruto e, conseqüentemente, o respectivo imposto.

9.1. Abaixo, detalha-se um cálculo meramente exemplificativo do reajuste do rendimento, segundo o disposto no art. 786 do RIR/2018:

Valor do contrato	6.335,00
IRRF (15%)	950,25
Valor que seria efetivamente recebido pelo licenciante	5.384,75
Reajuste do rendimento	
Valor líquido de IRRF	6.335,00
Base de cálculo do IRRF	X
Fórmula	$X - (X * 0,15) = 6.335,00$
Valor de X	7.452,94
IRRF (15%) de X	1.117,94
Percentual do IRRF de X em relação ao valor do contrato	17,647%

CONCLUSÃO

10. 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 para aprovação.

Assinatura digital

IVONETE BEZERRA DE SOUZA

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação Internacional

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 75, 2023. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

Assinatura digital

DANIEL TEIXEIRA PRATES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador de Tributação Internacional