



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

## PROCESSO

### SOLUÇÃO DE CONSULTA

177 – COSIT

### DATA

24 de junho de 2024

### INTERESSADO

### CNPJ/CPF

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

LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. EUA. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior (EUA) 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 CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 18, DE 27 DE MARÇO DE 2017, PUBLICADA NO D.O.U. DE 5 DE ABRIL DE 2017.

**Dispositivos legais:** ADI RFB nº 7, de 2017; Lei nº 9.609, de 1988, arts. 1º, 2º e 10; arts. 741 e 767 do RIR/2018.

#### **Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE**

LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA DOMICILIADO NO EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior como contrapartida pelo direito de distribuição e licenciamento da plataforma em nuvem e sem transferência do código-fonte do *software* não sofre a incidência da Cide, em razão de regra que a dispensa sobre remuneração pela licença de comercialização ou distribuição de programa de computador (**software**), salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 342, DE 26 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO D.O.U. DE 28 DE JUNHO DE 2017.

**Dispositivos legais:** Lei nº 10.168, de 2000, art. 2º. §1º-A.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior a título de **royalties**, em decorrência do direito de distribuição ou comercialização de **software**, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 342, DE 26 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO D.O.U. DE 28 DE JUNHO DE 2017.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.865, de 2004, art. 1º, caput e § 1º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 11; Lei nº 4.506, de 1964, art. 22.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior a título de **royalties**, em decorrência do direito de distribuição ou comercialização de **software**, não sofrem a incidência da Cofins-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 342, DE 26 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO D.O.U. DE 28 DE JUNHO DE 2017.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.865, de 2004, art. 1º, caput e § 1º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 11; Lei nº 4.506, de 1964, art. 22.

**RELATÓRIO**

A pessoa jurídica acima identificada (consulente) apresenta consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal indagando sobre a tributação aplicável à *“comercialização e distribuição da licença de uso da plataforma de conteúdos educacionais desenvolvida por pessoa jurídica domiciliada nos Estados Unidos da América, para clientes domiciliados no Brasil”*.

2. O consulente relata que possui diversas soluções personalizadas com o propósito de difundir conteúdos educacionais e licenciamento de *software* e que *“desenvolve atividades de apoio à educação e soluções tecnológicas no contexto educacional”* e acrescenta que *“formalizou contrato de distribuição das licenças da plataforma da XXXXX [empresa domiciliada no exterior] para clientes brasileiros, sendo remunerada mediante um percentual sobre os valores efetivamente comercializados no país”*.

3. Informa que a empresa domiciliada no exterior disponibiliza cursos em *“infraestrutura computacional mantida em nuvem (SaaS), mediante plataforma que congrega diversos módulos educacionais, [...] e contém cursos desenvolvidos por empresas de notório reconhecimento internacional”*.

4. Afirma que remete valores para o exterior, com o objetivo de *(i) remunerar o direito de exploração econômica da plataforma desenvolvida pela XXXXXXXXXXXX [empresa domiciliada no exterior] para (ii) viabilizar a prestação de serviços educacionais em território nacional*.

5. O consulente reconhece que a atividade por ela desenvolvida envolve a (i) intermediação/representação de tecnologias escaláveis para fornecimento de conteúdo educativo em território nacional, (ii) o licenciamento de tecnologia desenvolvida por terceiros e (iii) a prestação de serviços educacionais.

6. O seguinte diagrama ilustra as atividades que são objeto da consulta:

Etapa 1 - XXXXXXXXXXXX [empresa domiciliada no exterior] disponibiliza a plataforma para o CONSULENTE comercializar a licença de uso para clientes no Brasil.

Etapa 2 - O cliente brasileiro contrata o CONSULENTE para acessar os serviços de XXXXXXXXXXXX [empresa domiciliada no exterior] (constantes da página YYYYYY)

Etapa 3 - O CONSULENTE remete os valores ao exterior para remunerar XXXXXXXXXXXX [empresa domiciliada no exterior].

7. Apresenta a documentação padrão que suporta esse modelo de operação, reforçando que a consulta tem por objetivo solucionar dúvidas sobre a interpretação da legislação tributária aplicável para este contrato e para qualquer outro em que o conteúdo educacional fornecido pela tecnologia que seja desempenhada no mesmo formato.

Doc. 2 – Proposta Comercial [do consulente] para fornecimento da plataforma do XXXXX [empresa domiciliada no exterior] ao YYYYYY [cliente brasileiro do consulente];

Doc. 3 – Contrato de licenciamento da plataforma do XXXXX [empresa domiciliada no exterior] com o YYYYY [cliente brasileiro da consulente];

Doc. 4 – Termo de Distribuição das licenças;

Doc. 5 – Residência fiscal – XXXXX [empresa domiciliada no exterior]

Doc. 6 – Invoice XXXXX [empresa domiciliada no exterior] ZZZZZ [Consulente];

Doc. 7 – Termos do contrato;

Doc. 8 – Invoice XXXXX [empresa domiciliada no exterior] ZZZZZ [Consulente];

Doc. 9 – Contrato;

Doc. 10 – NOTA Fiscal ZZZZZ [Consulente] YYYYY [cliente brasileiro do consulente];

8. Sintetiza que a questão consiste em saber se as remessas são caracterizadas como "exploração de direitos autorais", hipótese em que há tributação, ou se vocacionadas a remunerar serviços "para fins educacionais, científicos ou culturais".

9. Ao final, indaga:

*a) as remessas para o exterior com o objetivo de remunerar o direito de distribuição dos serviços tecnológicos e educacionais no Brasil (i) estão submetidas ao imposto sobre a renda na fonte nos termos dos artigos 741 e 767 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018, ou (ii), considerando-se o conteúdo educativo veiculado pela plataforma da XXXXX [empresa domiciliada no exterior], são consideradas remessas para fins educacionais, enquadradas no artigo 754, do Regulamento do Imposto sobre a Renda de 2018, sendo, portanto, desoneradas?*

*b) as remessas para o exterior como contrapartida pelo direito de distribuição e licenciamento da plataforma (i) em nuvem e (ii) sem transferência do código-fonte pela XXXXX [empresa domiciliada no exterior], estão submetidas ao PIS e à COFINS na importação?*

*c) as remessas para o exterior como contrapartida pelo direito de distribuição e licenciamento da plataforma (i) em nuvem e (ii) sem transferência do código-fonte pela XXXXX [empresa domiciliada no exterior], estão submetidas à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico?*

## FUNDAMENTOS

10. 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.

11. O processo administrativo de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativo aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) é atualmente disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, ato normativo a partir do qual é avaliado o cumprimento dos requisitos formais e materiais dos questionamentos formulados.

12. A principal finalidade das consultas disciplinadas pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, é propiciar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Receita Federal dúvidas objetivas sobre a interpretação de dispositivos específicos da legislação tributária aplicáveis a fatos determinados de sua atividade.

13. Na solução da presente consulta devem ser observadas as regras dispostas na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, especialmente estas abaixo transcritas:

#### *Seção II*

##### *Da Solução de Consulta*

*Art. 30. Compete à Cosit proferir a solução de consulta, da qual deverá constar:*

*I - a identificação da unidade expedidora, o número do processo, o nome e o CNPJ ou CPF do consulente, conforme o caso;*

*II - o número, o assunto, a ementa e os dispositivos legais;*

*III - o relatório;*

*IV - os fundamentos legais;*

*V - a conclusão; e*

*VI - a ordem de intimação.*

*Art. 31. Para fins do disposto no art. 30, serão observados os atos normativos, as soluções de consulta e de divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as soluções de consulta interna da Cosit e os demais atos e decisões aos quais a legislação atribua efeito vinculante.*

*[...]*

#### *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.*

*[...]*

*Seção IV  
Da Solução de Divergência*

*Art. 39. O recurso especial e a representação de divergência serão decididos pela Cosit por meio de solução de divergência.*

*§ 1º Reconhecida a divergência, será editado ato específico, de caráter geral, uniformizando o entendimento, com efeitos a partir da data da ciência ao destinatário da solução reformada.*

*§ 2º A solução de divergência possui efeito vinculante, nos termos do art. 33.*

*§ 3º Aplica-se à solução de divergência, no que couber, o disposto no art. 30.*

*§ 4º Caso exista solução de divergência com o mesmo objeto de consulta formulada, pendente de análise, esta será solucionada por meio de solução de consulta vinculada de que trata o art. 34.*

*Art. 40. Da solução de divergência será dada ciência imediata ao destinatário da solução de consulta reformada, a qual produzirá efeitos a partir da data da ciência, observado, conforme o caso, o disposto no art. 26.*

14. A consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de sua apresentação até o trigésimo dia subsequente à ciência de sua solução.

15. A solução da consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram adequadamente descritos os fatos aos quais, em tese, se aplica a solução de consulta.

16. Em outras palavras, a Solução de Consulta, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento no caso concreto.

17. Segundo o consulente, a presente consulta é relativa à comercialização e distribuição da licença de uso da plataforma de conteúdos educacionais desenvolvida pela XXXXX [empresa domiciliada no exterior], e disponibilizada para clientes domiciliados no Brasil, tendo como objeto dúvida sobre a tributação de valores remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, referente aos seguintes tributos:

a) Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF);

- b) Contribuição para o PIS/Pasep-Importação;
- c) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Importação (Cofins-Importação); e
- d) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) prevista no art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

18. Destaca-se do relatório que a consulente desenvolve atividades de apoio à educação e soluções tecnológicas no contexto educacional e indaga sobre a tributação aplicável à *“comercialização e distribuição da licença de uso da plataforma de conteúdos educacionais”, uma vez que “formalizou contrato de distribuição das licenças da plataforma da XXXXX [empresa domiciliada no exterior] para clientes brasileiros, sendo remunerada mediante um percentual sobre os valores efetivamente comercializados no país”*.

19. Como relatado, a consulente reconhece que desenvolve atividades de *“(i) intermediação/representação de tecnologias escaláveis para fornecimento de conteúdo educativo em território nacional, (ii) o licenciamento de tecnologia desenvolvida por terceiros e (iii) a prestação de serviços educacionais”*, e que as remessas ao exterior têm por objetivo (i) remunerar o direito de exploração econômica da plataforma desenvolvida pela XXXXX [empresa domiciliada no exterior] para (ii) viabilizar a prestação de serviços educacionais em território nacional.

20. A consulente demonstra que a operação se dá em três etapas: a primeira entre a consulente e a empresa domiciliada no exterior, que disponibiliza a plataforma para a consulente comercializar a licença de uso para clientes no Brasil; a segunda, em que o cliente brasileiro contrata a consulente para acessar os serviços da empresa domiciliada no exterior; e a terceira, em que a consulente remete os valores ao exterior para remunerar a empresa domiciliada no exterior. Os documentos apresentados em anexo a consulta visam corroborar as operações descritas.

21. Conforme cópia de proposta apresentada [Doc.2], a consulente, se intitulando representante da empresa domiciliada no exterior [*“4. DADOS DA PROPONENTE – REPRESENTANTE XXXXX [empresa domiciliada no exterior] - Nome da razão social: [ZZZZZ CONSULENTE]*], transfere para o cliente no Brasil as licenças de uso considerando o *“valor unitário de licença anual foi estabelecido com base no valor ofertado pelo [empresa domiciliada no exterior], de **USD 320 (trezentos e vinte dólares americanos) por licença anual, acrescidos de impostos, bem como taxas de remessa para o exterior”***, nos seguintes termos:

*Declaramos que nos preços propostos estão inclusos todos os custos diretos para a perfeita execução do objeto, inclusive as despesas com transportes, deslocamentos e gastos decorrentes dos mesmos, materiais, mão de obra especializada ou não, segurança em geral, equipamentos, ferramentas, encargos da legislação social, trabalhista, previdenciária e responsabilidade civil, por quaisquer danos causados a terceiro ou dispêndios resultantes de taxas, regulamentos e impostos municipais, estaduais e federais, enfim, tudo o que for necessário para a total execução do objeto, sem que lhe caiba, em qualquer caso, direto regressivo em relação ao YYYYY [cliente brasileiro] nem qualquer outro pagamento adicional.*



22. A consulente também apresenta cópia do contrato [Doc.3] firmado com o cliente brasileiro [YYYYY], datado de dezembro de 2020: “Contrato YYYYY/PPPP – 2020/51055 PE 180270 – Contrato de aquisição de 180 (cento e oitenta) licenças com acesso ilimitado à plataforma XXXXX [empresa domiciliada no exterior], pelo período de 24 (vinte e quatro) meses”. Seu objeto é assim descrito:

*II – OBJETO*

*CLÁUSULA PRIMEIRA — O objetivo deste contrato é a aquisição pelo YYYYY [cliente brasileiro] junto ao ZZZZZ [consulente], de 180 (cento e oitenta) licenças com acesso ilimitado à plataforma XXXXX [empresa domiciliada no exterior], pelo período de 24 (vinte e quatro) meses, conforme a proposta CONTRATADA.*

*PARÁGRAFO ÚNICO - O regime de execução é o de empreitada por preço global*

23. Ainda do Doc. 3 se extraem os “Termos e Condições”, traduzidos do original em inglês por tradutor público, da licença concedida pela empresa domiciliada no exterior ao usuário final da licença de uso, considerando, no caso, o cliente brasileiro [YYYYY] indicado no “Anexo I – Formulário de Pedido” (denominado de “Organização”), em que, além de declarar a manutenção da propriedade intelectual com a empresa domiciliada no exterior, descrevem os direitos e deveres do usuário final para o acesso à plataforma, dentre eles:

*a. A contar da Data de Lançamento (conforme definida no presente instrumento), a XXXX [empresa domiciliada no exterior] concede à Organização e aos seus usuários (doravante denominados "Usuários") um direito não exclusivo, intransferível e revogável de acesso e utilização dos Serviços do Usuário e dos Serviços de Conteúdo (doravante denominados, coletivamente, "Serviços"), sujeito aos termos e condições estabelecidos no presente Formulário de Pedido. "Serviços do Usuário" deverá significar (i) página de destino customizada exibindo o logotipo da Organização e os cursos selecionados, (ii) os relatórios de engajamento do Usuário, (iii) solução(ões) de pagamento que permite(m) que os Usuários acessem experiências de curso premium e pular o checkout, e (iv) suporte ao Usuário de nível empresarial. "Serviços de Conteúdo" deverá significar o acesso ao Curso e/ou ao serviço de certificado de Especialização da XXXX [empresa domiciliada no exterior], incluindo o acesso às avaliações e notas do Curso, para determinadas ofertas massivas de conteúdos abertos online a serem mutuamente acordadas por escrito entre a XXXX [empresa domiciliada no exterior] e a Organização.*

*[...]*

24. O documento 4 (Doc.4) corresponde à Invoice referente a 180 (cento e oitenta) licenças de uso de acesso à plataforma, adquiridas, pela consulente, da empresa domiciliada no exterior, em 15 de janeiro de 2021, pelo valor unitário de licença anual de USD 280 (duzentos e oitenta dólares americanos), para acesso, por 24 (vinte e quatro) meses, a partir de fevereiro de 2021. Na parte final da Invoice, observa-se a previsão de margem de lucro autorizada para a consulente [ZZZZZ], que, neste caso, é denominada “Organização”, conforme o item 4 (em tradução livre): “4. Condições Adicionais para as Licenças de Utilizador. **A Organização só pode distribuir suas**



**Licenças de Usuário para o YYYYYY [cliente brasileiro da consulente]. Sujeito às restrições relevantes no Formulário de Pedido e à aprovação por escrito da XXXXX [empresa domiciliada no exterior], a Organização poderá adicionar uma margem de lucro de não mais que 10% das taxas das Licenças de Usuário". (grifou-se)**

25. A partir dos elementos apresentados nos autos, observa-se a existência de duas relações jurídicas: uma entre a consulente e a empresa domiciliada no exterior e outra entre a consulente e o cliente brasileiro (ou clientes brasileiros), sendo que a primeira relação é a que objetiva o direito de exploração econômica de plataforma de cursos disponibilizados mediante uso de infraestrutura computacional mantida em nuvem e sem transferência de código-fonte de *software*", como relatado pela consulente.

26. Neste ponto, cumpre referir que a legislação brasileira reflete as possíveis relações jurídicas verificadas quanto ao tema *software*, distinguindo os objetos dos respectivos contratos. A Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, conhecida por "lei dos *softwares*", traz essa distinção nos seus arts. 9º, 10 e 11:

a) Licenciamento de direitos de uso de programas de computador no País:

**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.

b) Licenciamento de direitos de distribuição ou comercialização de programas de computador oriundos do exterior:

**Art. 10.** 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 pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior.

c) *Transferência de tecnologia:*

**Art. 11.** 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.

*Parágrafo único.* Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.

27. As distintas formas de contratação envolvendo programas de computador asseguram que os direitos sobre o *software* fiquem sob domínio de seu autor, exceto no caso de transferência

de tecnologia (art. 11 da Lei nº 9.608, de 1998). Como restou evidenciado dos autos, o caso sob análise não se subsume nesta última hipótese.

28. Na relação jurídica objeto da consulta, a consulente remunera a empresa estrangeira com vistas a obter o direito de distribuir ou comercializar o produto ou serviço daquela, representado pela licença de uso do *software* que permite acesso à plataforma educacional. Posteriormente, as licenças de uso adquiridas são comercializadas, no território nacional, para terceiros. Ao remunerar o titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior, verifica-se o papel de intermediário da consulente, que não é a usuária final das respectivas licenças adquiridas. Esta hipótese claramente se enquadra no tipo de contratação previsto no art. 10 da Lei nº 9.608, de 1998 (licenciamento de direitos de distribuição ou comercialização).

#### **Do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF)**

29. A primeira e principal dúvida da consulente reside na correta classificação das remessas no caso concreto, diante, segundo ela, da existência de distinta tributação entre “remessa cuja contrapartida é a exploração econômica de ativos intangíveis desenvolvidos por terceiros”, caracterizadas como “exploração de direitos autorais”, e “remessa para remunerar serviços educacionais, científicos e culturais”.

30. Quanto à possibilidade de enquadramento das remessas ao exterior na isenção do Imposto sobre a Renda na fonte (IRRF), prevista no art. 2º da Lei nº 13.315, de 20 de julho de 2013 (base legal do art. 754 do RIR/2018), cumpre esclarecer que tal dispositivo se refere apenas a valores enviados para fins de manutenção de pessoas físicas em eventos ou programas que atendam a fins educacionais, científicos ou culturais, não de aplicando ao caso dos autos.

31. Acerca desse assunto, esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou através da edição da Solução de Consulta Cosit nº 123, de 13 de setembro de 2021, cujo inteiro teor encontra-se disponível no endereço da Receita Federal na internet (<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>):

#### ***Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF***

***REMESSAS AO EXTERIOR. FORNECIMENTO DE ACESSO A BANCO DE DADOS DE PATENTES POR ENTIDADE ESTRANGEIRA SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE.***

*A isenção ou imunidade concedida pela legislação brasileira às pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil não se estendem, automaticamente, aos residentes e domiciliados no exterior. Excetuam-se da incidência apenas os casos expressamente previstos em legislação própria ou ainda os constantes de tratados e convenções internacionais.*

*Os pagamentos realizados a empresa estrangeira qualificada como instituição educacional ou de assistência social desprovida de finalidade lucrativa em seu país*

*de origem, não estão, automaticamente, abrangidos pela imunidade constitucional.*

**REMESSAS AO EXTERIOR DE CARÁTER EDUCACIONAL, CIENTÍFICO OU CULTURAL.**

*As remessas abrangidas pela isenção prevista na Lei nº 13.315, de 20 de julho de 2016, são aquelas destinadas à manutenção de pessoa física que esteja no exterior participando de evento ou cumprindo programa de caráter educacional, científico ou cultural, desprovidas de finalidade econômica.*

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal de 1988, art. 150, VI, "c"; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 98; Lei nº 13.315, de 20 de julho de 2016, art. 2º, inciso I; Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 30 de maio de 2016, art. 4º, inciso I e parágrafo único.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

**PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.**

*É ineficaz a consulta quando não houver indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram sua apresentação.*

**Dispositivos Legais:** Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, inciso II.

(...)

21. *Não obstante, tem-se que, ao contrário do questionamento anterior, que diz respeito à imunidade tributária, portanto, matéria reservada à Constituição, aqui se está diante de isenção tributária, hipótese de exclusão do crédito tributário de que tratam os artigos 176 a 179 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN).*

22. *O art. 2º da Lei nº 13.315, de 20 de julho de 2016, prevê a hipótese de isenção aventada pela Consulente:*

*Art. 2º Não estão sujeitas à retenção na fonte do imposto sobre a renda:*

*I – as remessas destinadas ao exterior para fins educacionais, científicos ou culturais, inclusive para pagamento de taxas escolares, de taxas de inscrição em congressos, conclaves, seminários ou assemelhados e de taxas de exames de proficiência; e*

(...)

23. *A IN RFB nº 1.645, de 2016, (alterada pela IN RFB nº 1.860, de 26 de dezembro de 2018), em seu artigo 4º, inciso I e parágrafo único, interpreta o dispositivo nos seguintes termos (grifos acrescentados):*

*Art. 4º Não estão sujeitas à retenção na fonte do imposto sobre a renda:*

*I - as remessas destinadas ao exterior para fins educacionais, científicos ou culturais, inclusive para pagamento de taxas escolares, de taxas de inscrição*

*em congressos, conclaves, seminários ou assemelhados e de taxas de exames de proficiência; e*

*(...)*

*Parágrafo único: As remessas a que se refere o inciso I deverão ser desprovidas de finalidade econômica, destinando-se à manutenção de pessoa física que esteja cumprindo programa ou participando de evento no exterior de natureza educacional, científica ou cultural, tais como para pagamento de:*

*I - taxas escolares, taxas de exames de proficiência, material didático, alojamento, alimentação e outras despesas cobradas por instituições de ensino destinadas à manutenção de estudantes; II - taxas de inscrição em congressos, conclaves, seminários ou assemelhados, mesas redondas; III - taxas de inscrição em concursos artísticos.” (NR)*

24. *Portanto, a interpretação contida na aludida Instrução Normativa é clara e restringe seu alcance à manutenção de pessoa física, nas hipóteses nela estabelecidas. A alteração na Instrução Normativa veio para explicar que a Lei nº 13.315, de 2016, teve o objetivo de alterar a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, a Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e a Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, para dispor sobre a incidência do IRRF sobre remessas ao exterior de valores destinados à cobertura de gastos pessoais, à promoção de produtos, serviços e destinos turísticos brasileiros e de rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão.*

25. *Assim, a intenção da Lei é para a cobertura de “gastos de pessoas” que estejam em atividades científicas, culturais ou educacionais, o que fica ainda mais evidente com a referência a “pagamento de taxas escolares, de taxas de inscrição em congressos, conclaves, seminários ou assemelhados e de taxas de exames de proficiência”.*

26. *Se isso não era claro, a nova IN RFB nº 1.860, de 2018, veio para esclarecer e não para modificar entendimentos, mesmo porque, repise-se, Instruções Normativas não tem condão de conceder, modificar ou revogar isenções.*

27. *O ato interpretativo/explicativo aplica-se retroativamente, conforme artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN). Se a consulente não efetuava a retenção, estava agindo em erro. Assim, ela não “passa” a ser obrigada à retenção em virtude da nova instrução normativa. Já o era.*

32. Afasta-se, assim, a hipótese de enquadramento das remessas objeto desta consulta na isenção prevista no art. 754 do RIR/2018.

33. Tendo em vista que, como visto no tópico acima, a contrapartida das remessas aqui analisadas é “a exploração econômica de ativos intangíveis desenvolvidos por terceiros”, cumpre referir que a esta Cosit já se manifestou relativamente à incidência do IRRF sobre os rendimentos de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização

ou distribuição de *software*, para revenda a consumidor final, através da Solução de Divergência (SD) nº 18, datada de 27 de março de 2017, cujo inteiro teor encontra-se disponível no endereço da Receita Federal na internet (<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>), e que assim dispôs sobre o tema:

**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.

[...]

**Fundamentos**

7. A questão da tributação envolvendo a comercialização de softwares tem sido objeto de inúmeras consultas ao longo dos anos. No tocante às operações comerciais envolvendo empresas domiciliadas no Brasil e no exterior são objeto de questionamento a incidência ou não do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior como remuneração pelo direito de comercializar softwares no País. 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.

8. “Softwares” são programas de computador que desempenham papel singular na sociedade moderna, uma vez que a necessidade de automação das informações está presente em todas as áreas de atuação humana. Sua definição legal consta do art. 1º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998:

*“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.”*

9. *A proteção da propriedade intelectual de softwares e sua comercialização no Brasil são regidas pela mesma lei citada no item anterior, conforme artigos a seguir transcritos:*

*“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)*

*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;*

*(...)*

*Art. 12. Violar direitos de autor de programa de computador:*

*Pena - Detenção de seis meses a dois anos ou multa.*

*§ 1º Se a violação consistir na reprodução, por qualquer meio, de programa de computador, no todo ou em parte, para fins de comércio, sem autorização expressa do autor ou de quem o represente:*

*Pena - Reclusão de um a quatro anos e multa.*

(...)”

10. *Os dispositivos legais transcritos contêm informações relevantes para a solução da presente divergência:*

*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) 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);*

*e) 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).*

11. *A legislação brasileira confere aos programas de computador a natureza de obra intelectual, incluindo-os dentre as “criações do espírito”. Nesse sentido, a lei geral sobre direitos autorais (Lei nº 9.610, 19 de fevereiro de 1998) prevê:*

*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**

(...)

*§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.*

(...)

*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:*

*I - 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:*

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

*(...)"*

12. *Os dispositivos da Lei nº 9.610, de 1998, acima transcritos contêm as seguintes informações relevantes para a solução da presente divergência:*

*a) os direitos autorais do software são juridicamente protegidos (art. 7º, XII);*

*b) os direitos do autor do software se dividem em duas categorias: direitos morais, que são inalienáveis, irrenunciáveis e intransmissíveis (arts. 24, 27 e 49, I), e direitos patrimoniais, que podem ser explorados de diversas formas, inclusive por meio de sua transferência a terceiros (arts. 28 e 49, I); e*

*c) a reprodução parcial ou integral do software depende da autorização do titular de seus direitos patrimoniais - o autor ou aquele para quem ele os tenha transferido (arts. 29, I).*

13. *A legislação brasileira ainda define quais as formas de contrato envolvendo programas de computador. As únicas espécies de contratos relativos a direitos sobre programas de computador são definidas pelo legislador como contrato de licença de uso no País (art. 9º); contrato de licença de direitos de comercialização de programas de computador oriundos do exterior (art.10) e contrato de transferência de tecnologia (art. 11).*

14. *Assim, temos:*

*a) Licenciamento de direitos de uso de programas de computador no País*

*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.*

***b) Licenciamento de direitos de distribuição ou comercialização de programas de computador oriundos do exterior***

***Art. 10. 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 pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior.***

*c) Transferência de tecnologia*

*Art. 11. 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.*

*Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.*

15. *A distinção entre as formas de contratação envolvendo programas de computador assegura que os direitos sobre o software fiquem sob domínio de seu autor, exceto no caso de transferência de tecnologia. A lei do software prevê que a entrega pelo fornecedor do código-fonte dos programas é condição indispensável para essa transferência (art.11). Assim, somente caracteriza transferência de tecnologia o acesso ao código-fonte dos programas que permite realizar modificações nos produtos adquiridos para revenda.*

16. *Devido ao seu caráter protecionista, a legislação proíbe o uso ou a comercialização de **software** sem a devida licença de quem detém o direito de exploração. O único direito de caráter acessório previsto pelo legislador é o direito de reproduzir um exemplar destinado à cópia de salvaguarda (art. 6º, I). A distribuição ou reprodução de programa de computador por qualquer meio sem autorização expressa é considerada ilegal e representa violação aos direitos autorais, passível de sanção criminal e reparação de danos (art. 12, § 1º).*

17. *Ao adquirir um **software** ou programa de computador, o consumidor final adquire a licença de uso para o fim a que se destina, ou seja, ele paga pelo direito*

de utilizar o programa. Não pode sequer reproduzi-lo, ressalvada uma cópia de segurança (**backup**), sob pena de configurar conduta criminosa.

18. Em suma, as Leis nº 9.609 e 9.610, ambas de 1998, estabelecem, como regra geral, que o adquirente do software, ao receber a licença de uso, só pode reproduzi-lo uma única vez. Reproduções adicionais, seja qual for a destinação dos novos exemplares, somente são lícitas se expressamente autorizadas pelo titular dos direitos autorais, mediante licença de comercialização.

19. É certo que, no caso do software, existe uma especialização em relação aos contratos de distribuição de outros produtos e que se encontram regidos atualmente pelo Código Civil de 2002.

20. Todavia, a legislação especializada não veio impor um procedimento, mas regulamentá-lo, já que nos contratos de distribuição de software firmados entre empresas brasileiras e estrangeiras, por exemplo, normalmente ocorre a previsão, em uma primeira etapa, do licenciamento para distribuição e comercialização e, posteriormente, a venda pelas empresas brasileiras dos softwares aos consumidores finais, que, nesse momento, recebem a licença de uso conferida pelo detentor dos direitos autorais.

21. Nesses casos, de licença para a distribuição e comercialização, não se aplica a decisão da primeira turma do Supremo Tribunal Federal no RE 176.626/SP, que, ao tratar da questão de programas de computador, em votação unânime, dispôs acerca do tema ao analisar conflitos de competência entre Estados e Municípios na tributação dos softwares:

(...)

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.

22. A decisão referida tratou de analisar apenas o "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador", previsto no art. 9º da Lei nº 9.609, de 1998, acima transcrito, concluindo se tratar de um bem incorpóreo, mas

ressalvando a hipótese em que **softwares** produzidos em série podem ser caracterizar como mercadoria, sujeita ao ICMS.

23. Ressalte-se, novamente, que a licença de uso pode ser celebrada diretamente entre o titular do direito e o interessado ou por intermédio de um distribuidor, que, nos casos objeto desta divergência, celebra com a empresa situada no exterior contrato que confere o direito de comercialização do **software**.

24. O direito de comercialização do **software** não se confunde com a licença de uso do respectivo **software**, cuja materialidade só ocorre no percurso entre o distribuidor ou revendedor e o cliente, ou seja, no momento em que o distribuidor ou revendedor fornece as licenças de uso do software a seus clientes, situação esta que se dissocia da relação contratual que tem o distribuidor ou revendedor brasileiro com a empresa estrangeira que detém os direitos intelectuais sobre o software.

25. Assim, é indevida a extensão da interpretação dada pelo STF referente à tributação de ICMS sobre softwares de prateleira para os casos abrangidos por esta solução de divergência, em que se transaciona apenas a licença de comercialização concedida por pessoa jurídica domiciliada no exterior a um distribuidor brasileiro, em caráter exclusivo ou não, para que este distribua aos seus clientes no mercado interno a licença de uso do software, nos moldes da legislação brasileira. Nesses casos, resta evidenciado que se trata de contratos com objetos distintos: um sobre o direito de comercializar ou distribuir o software e o outro sobre o direito de uso do software.

[...]

27. Como visto, licença de distribuição não se confunde com o produto a ser distribuído. E, no caso dos softwares, o fato de sua comercialização ser autorizada mediante licença é suficiente para identificar a natureza jurídica dos pagamentos efetuados como royalties.

28 .A exploração de direitos autorais é classificada como royalties pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que a inclui dentre os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (art. 22, “d”, em destaque):

Art. 22. 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.** (destacou-se)

29. *Do exposto, há que se concluir que se aplica o conceito de royalty à remuneração paga por pessoa jurídica domiciliada no Brasil à pessoa jurídica domiciliada no exterior em contraprestação ao direito de comercialização de software.*

[...]

32. *Consoante a legislação tributária, haverá incidência de Imposto sobre a Renda Retido na fonte (IRRF) quando do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de valores considerados royalties a residente ou domiciliado no exterior, nos termos do art. 710 do RIR/99:*

*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). (destacou-se)*

[...]

40. *Dessa forma, as remessas ao exterior realizadas para fins de contraprestação pela licença de comercialização ou distribuição de **software** enquadram-se como remuneração de direitos autorais (**royalties**) e, portanto, estão sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), nos termos do art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999, uma vez que a relação contratual existente entre a pessoa jurídica situada no Brasil e a pessoa jurídica domiciliada no exterior tem por objeto o direito de comercialização ou distribuição de **softwares** ou programas de computador, os quais serão, posteriormente, comercializados para um consumidor final que receberá a licença de uso do **software**.*

34. Em seguida, foi publicado no Diário Oficial da União (DOU de 26/12/2017, Seção 1, p.827) o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 07, de 21 de dezembro de 2017, que normatiza o entendimento relativo ao IRRF sobre licença para comercialização de **software**:

*Art. 1º As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação ao direito de distribuição ou comercialização de software enquadram-se no conceito de royalties e estão sujeitas à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).*

*Parágrafo único. No caso de o beneficiário dos pagamentos ser residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplica-se a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).*

35. O ato define que, nos termos da SD nº 18, de 2017, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação ao 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, geralmente, à incidência de IRRF à alíquota de 15%.

36. A referida SD nº 18, de 2017, analisa a relação contratual existente entre a pessoa jurídica situada no Brasil e a pessoa jurídica domiciliada no exterior, que tem por objeto o direito de comercialização ou distribuição de *softwares* ou programas de computador, os quais serão, posteriormente, comercializados para um consumidor final que, por sua vez, receberá a licença de uso do *software* (art. 10 da Lei nº 9.609, de 1998). Como demonstrado, resta evidente que a licença de distribuição não se confunde com o produto a ser distribuído (licença de uso).

37. Em razão disso, como bem destacado naquela decisão, não se aplica ao caso a questão discutida no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), que analisava apenas o “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador”, previsto no art. 9º da Lei nº 9.609, de 1998. Através do RE 176.626/SP, o STF concluiu que se tratava de um bem incorpóreo, mas ressaltava a hipótese em que *softwares* produzidos (“*software* de prateleira”) poderiam ser caracterizar como mercadoria, sujeita ao ICMS. Posteriormente, o mesmo STF, de modo expresso, reconheceu a superação de sua antiga jurisprudência, quando concluiu, em 24 de fevereiro de 2021, o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.659/MG, sobre a tributação interna do licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador. Especificamente, a respeito da tributação do IRRF nas remessas ao exterior sobre as licenças de uso de *software*, a Cosit manifestou-se através da Solução de Consulta nº 75, de 31 de março de 2023.

38. No caso dos autos, como já mencionado, trata-se de remuneração pelo **direito de distribuição ou comercialização** de licença de uso de *software*, o que impõe a observância do ADI nº 7, de 2017. Nesse sentido, sua qualificação como *royalties* atrai a aplicação específica das hipóteses previstas nos arts. 741 e 767 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que estabelecem:

*Art. 741. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, observado o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:*

*I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, caput, alínea “a”);*

*(...)*

*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).*

39. Como visto, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de direito de distribuição ou comercialização de licença de uso de *software*, no qual se inclui a “remuneração do direito de exploração econômica de plataforma de cursos disponibilizados mediante uso de infraestrutura computacional mantida em nuvem e sem



transferência de código-fonte de *software*”, estão sujeitas à incidência do IRRF, à alíquota de 15% (quinze por cento).

40. Assim, por adotar o entendimento exposto na SD Cosit nº 18, de 2017, a presente solução de consulta está parcialmente vinculada ao referido ato, conforme previsto nos arts. 31 e 34, §1º. da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, acima reproduzidos.

***Cide prevista no art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000***

41. A terceira indagação da interessada refere-se à possibilidade de incidência da Cide prevista no art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, sobre as remessas para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de remuneração do “*direito de exploração econômica de plataforma de cursos disponibilizados mediante uso de infraestrutura computacional mantida em nuvem e sem transferência de código-fonte de software*”. Conforme visto anteriormente, tais valores têm a natureza de *royalties*.

42. Quanto a esse assunto foi editada a Solução de Consulta Cosit nº 342, de 26 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 28 de junho de 2017, que, por força do disposto nos arts. 33 e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, possui efeito vinculante no âmbito da RFB:

***Solução de Consulta Cosit nº 342, de 26 de junho de 2017***

***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 do Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).*

***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.

*(VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 18, DE 27 DE MARÇO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 05/04/2017, SEÇÃO 1, P.24)*

***Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE***

*Ementa: LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.*



*A remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador não sofre a incidência da Cide, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.*

**Dispositivos Legais:** art. 2º e §§ da Lei n.º 10.168, de 2000 (redação dada pela Lei n.º 11.452, de 2007, art. 20).

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins-Importação**

*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 a título de royalties, em decorrência do direito de comercialização de software, não sofrem a incidência da Cofins-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.*

**Dispositivos Legais:** Lei n.º 10.865, de 2004, art. 1.º, §1.º, I e II; art. 3.º, II; Lei n.º 9.609, de 1998, art. 2.º e 8.º; Lei n.º 9.610, 1998, art. 7.º, §1.º; Portaria MF n.º 181, de 1989; Solução de Divergência Cosit n.º 11, de 2011.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep-Importação**

*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 a título de royalties, em decorrência do direito de comercialização de software, não sofrem a incidência do PIS/Pasep-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.*

**Dispositivos Legais:** Lei n.º 10.865, de 2004, art. 1.º, §1.º, I e II; art. 3.º, II; Lei n.º 9.609, de 1998, art. 2.º e 8.º; Lei n.º 9.610, 1998, art. 7.º, §1.º; Portaria MF n.º 181, de 1989; Solução de Divergência Cosit n.º 11, de 2011.

(...)

9. *Todavia, cumpre ressaltar que a Solução de Divergência nº 27, de 2008, mencionada pela consulente, foi objeto de recente reforma com a finalidade de refletir a mudança no entendimento da Cosit a respeito do tema, através da Solução de Divergência nº 18, de 27 de março de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 05/04/2017, seção 1, p.24, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>).*

10. A ementa e os trechos da mencionada Solução de Divergência relevantes para o esclarecimento do presente feito são reproduzidos abaixo (sublinhou-se):

**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.*

**Fundamentos**

[...]

8. *“Softwares” são programas de computador que desempenham papel singular na sociedade moderna, uma vez que a necessidade de automação das informações está presente em todas as áreas de atuação humana. Sua definição legal consta do art. 1º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998:*

[...]

9. *A proteção da propriedade intelectual de softwares e sua comercialização no Brasil são regidas pela mesma lei citada no item anterior, conforme artigos a seguir transcritos: [...]*

10. *Os dispositivos legais transcritos contêm informações relevantes para a solução da presente divergência:*

*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) 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);*

*e) 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).*

11. *A legislação brasileira confere aos programas de computador a natureza de obra intelectual, incluindo-os dentre as “criações do espírito”. Nesse sentido, a lei geral sobre direitos autorais (Lei nº 9.610, 19 de fevereiro de 1998) prevê:*

*[...]*

12. *Os dispositivos da Lei nº 9.610, de 1998, acima transcritos contêm as seguintes informações relevantes para a solução da presente divergência:*

*a) os direitos autorais do software são juridicamente protegidos (art. 7º, XII);*

*b) os direitos do autor do software se dividem em duas categorias: direitos morais, que são inalienáveis, irrenunciáveis e intransmissíveis (arts. 24, 27 e 49, I), e direitos patrimoniais, que podem ser explorados de diversas formas, inclusive por meio de sua transferência a terceiros (arts. 28 e 49, I); e*

*c) a reprodução parcial ou integral do software depende da autorização do titular de seus direitos patrimoniais - o autor ou aquele para quem ele os tenha transferido (arts. 29, I).*

13. *A legislação brasileira ainda define quais as formas de contrato envolvendo programas de computador. As únicas espécies de contratos relativos a direitos sobre programas de computador são definidas pelo legislador como contrato de licença de uso no País (art. 9º); contrato de licença de direitos de comercialização de programas de computador oriundos do exterior (art.10) e contrato de transferência de tecnologia (art. 11).*

*[...]*

15. *A distinção entre as formas de contratação envolvendo programas de computador assegura que os direitos sobre o software fiquem sob domínio de seu autor, exceto no caso de transferência de tecnologia. A lei do software prevê que a entrega pelo fornecedor do código-fonte dos programas é condição indispensável para essa transferência (art.11). Assim, somente caracteriza transferência de tecnologia o acesso ao código-fonte dos programas que permite realizar modificações nos produtos adquiridos para revenda.*

16. *Devido ao seu caráter protecionista, a legislação proíbe o uso ou a comercialização de software sem a devida licença de quem detém o direito de exploração. O único direito de caráter acessório previsto pelo legislador é o direito de reproduzir um exemplar destinado à cópia de salvaguarda (art. 6º, I). A distribuição ou reprodução de programa de computador por qualquer meio sem autorização expressa é considerada ilegal e representa violação*

*aos direitos autorais, passível de sanção criminal e reparação de danos (art. 12, § 1º).*

17. *Ao adquirir um software ou programa de computador, o consumidor final adquire a licença de uso para o fim a que se destina, ou seja, ele paga pelo direito de utilizar o programa. Não pode sequer reproduzi-lo, ressalvada uma cópia de segurança (backup), sob pena de configurar conduta criminosa.*

18. *Em suma, as Leis nº 9.609 e 9.610, ambas de 1998, estabelecem, como regra geral, que o adquirente do software, ao receber a licença de uso, só pode reproduzi-lo uma única vez. Reproduções adicionais, seja qual for a destinação dos novos exemplares, somente são lícitas se expressamente autorizadas pelo titular dos direitos autorais, mediante licença de comercialização.*

19. *É certo que, no caso do software, existe uma especialização em relação aos contratos de distribuição de outros produtos e que se encontram regidos atualmente pelo Código Civil de 2002.*

20. *Todavia, a legislação especializada não veio impor um procedimento, mas regulamentá-lo, já que nos contratos de distribuição de software firmados entre empresas brasileiras e estrangeiras, por exemplo, normalmente ocorre a previsão, em uma primeira etapa, do licenciamento para distribuição e comercialização e, posteriormente, a venda pelas empresas brasileiras dos softwares aos consumidores finais, que, nesse momento, recebem a licença de uso conferida pelo detentor dos direitos autorais.*

21. *Nesses casos, de licença para a distribuição e comercialização, não se aplica a decisão da primeira turma do Supremo Tribunal Federal no RE 176.626/SP, que, ao tratar da questão de programas de computador, em votação unânime, dispôs acerca do tema ao analisar conflitos de competência entre Estados e Municípios na tributação dos softwares:*

*[...]*

22. *A decisão referida tratou de analisar apenas o “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador”, previsto no art. 9º da Lei nº 9.609, de 1998, acima transcrito, concluindo se tratar de um bem incorpóreo, mas ressalvando a hipótese em que softwares produzidos em série podem ser caracterizar como mercadoria, sujeita ao ICMS.*

23. *Ressalte-se, novamente, que a licença de uso pode ser celebrada diretamente entre o titular do direito e o interessado ou por intermédio de um distribuidor, que, nos casos objeto desta divergência, celebra com a empresa situada no exterior contrato que confere o direito de comercialização do software.*

24. *O direito de comercialização do software não se confunde com a licença de uso do respectivo software, cuja materialidade só ocorre no*

*percurso entre o distribuidor ou revendedor e o cliente, ou seja, no momento em que o distribuidor ou revendedor fornece as licenças de uso do software a seus clientes, situação esta que se dissocia da relação contratual que tem o distribuidor ou revendedor brasileiro com a empresa estrangeira que detém os direitos intelectuais sobre o software.*

25. *Assim, é indevida a extensão da interpretação dada pelo STF referente à tributação de ICMS sobre softwares de prateleira para os casos abrangidos por esta solução de divergência, em que se transaciona apenas a licença de comercialização concedida por pessoa jurídica domiciliada no exterior a um distribuidor brasileiro, em caráter exclusivo ou não, para que este distribua aos seus clientes no mercado interno a licença de uso do software, nos moldes da legislação brasileira. Nesses casos, resta evidenciado que se tratam de contratos com objetos distintos: um sobre o direito de comercializar ou distribuir o software e o outro sobre o direito de uso do software.*

[...]

27. *Como visto, licença de distribuição não se confunde com o produto a ser distribuído. E, no caso dos softwares, o fato de sua comercialização ser autorizada mediante licença é suficiente para identificar a natureza jurídica dos pagamentos efetuados como royalties.*

28. *A exploração de direitos autorais é classificada como royalties pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que a inclui dentre os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (art. 22, “d”, em destaque):*

[...]

29. *Do exposto, há que se concluir que se aplica o conceito de royalty à remuneração paga por pessoa jurídica domiciliada no Brasil à pessoa jurídica domiciliada no exterior em contraprestação ao direito de comercialização de software.*

[...]

32. *Consoante a legislação tributária, haverá incidência de Imposto sobre a Renda Retido na fonte (IRRF) quando do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de valores considerados royalties a residente ou domiciliado no exterior, nos termos do art. 710 do RIR/99:*

[...]

33. *Note-se que a base legal referida no RIR/1999 (atual art. 3º da MP nº 2.159-70, de 2001) dispôs sobre a redução da alíquota do IRRF para 15% (quinze por cento) a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que instituiu a Contribuição*

*de Intervenção de Domínio Econômico (Cide), destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. Com as alterações produzidas pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, passou a ter a seguinte redação:*

[...]

34. *Sendo assim, restaria clara a incidência da Contribuição quando os royalties fossem decorrentes de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de valores a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior em razão do pagamento a terceiros de direitos autorais de programas de computador.*

35. *Ocorre que a Lei nº 11.452, de 2007, acresceu, através de seu art. 20, o § 1º-A ao já transcrito art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000. Esse dispositivo estabeleceu isenção da Cide especificamente 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, dispondo, literalmente:*

[...]

36. *A hipótese de isenção prevista na norma acima transcrita, ao afastar a incidência da Cide sobre a remuneração paga pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, corrobora com a conclusão de que são contratos que não se confundem e que esses pagamentos possuem a natureza de royalties.*

37. *Assim, conclui-se que os contratos envolvendo softwares somente estarão sujeitos à incidência da Cide caso fique caracterizada a transferência de tecnologia, pelo fornecimento do código-fonte e dos conhecimentos necessários para alterá-lo. Caso não fique caracterizada essa transferência, incidirá somente o IRRF.*

[...]

40. *Dessa forma, as remessas ao exterior realizadas para fins de contraprestação pela licença de comercialização ou distribuição de software enquadram-se como remuneração de direitos autorais (royalties) e, portanto, estão sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), nos termos do art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999, uma vez que a relação contratual existente entre a pessoa jurídica situada no Brasil e a pessoa jurídica domiciliada no exterior tem por objeto o direito de comercialização ou distribuição de softwares ou programas de computador, os quais serão, posteriormente, comercializados para um consumidor final que receberá a licença de uso do software.*

11. *Com efeito, a referida solução de divergência reformou o entendimento anterior, tendo, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de*

2013, efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

12. Assim, no presente caso, aplica-se o referido entendimento para concluir que, uma vez que a relação contratual existente entre a consulente e a empresa estrangeira tem por objeto o direito de distribuição de programas de computador, programas esses que serão, posteriormente, comercializados a consumidores finais através da aquisição de licença de uso, as remessas ao exterior realizadas pela consulente como remuneração ao direito de distribuir (licença de comercialização) software enquadram-se como remuneração de direitos autorais (*royalties*) e estão sujeitas à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, nos termos do art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999. Essa remuneração, contudo, não sofrerá incidência da Cide, desde que não envolva a transferência da correspondente tecnologia.

43. O mesmo entendimento aplica-se ao presente caso. Embora tenha a natureza de *royalties*, a remuneração enviada ao exterior como contrapartida pelo direito de distribuição e licenciamento de plataforma de cursos disponibilizados mediante uso de infraestrutura computacional mantida em nuvem e sem transferência de código-fonte de software não sofre a incidência da Cide, em razão de regra que a dispensa sobre a remuneração pela licença de comercialização ou distribuição de programa de computador (*software*), salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia (§1º-A do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000).

#### **Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação**

44. Acerca da caracterização do pagamento pela licença de comercialização ou distribuição de **software** como **royalties** e a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação foi editada a Solução de Consulta Cosit nº 342, de 26 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 28 de junho de 2017, que, por força do disposto nos arts. 33 e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, possui efeito vinculante no âmbito da RFB:

#### **Solução de Consulta Cosit nº 342, de 26 de junho de 2017**

##### **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 do Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).*



**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.

(VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 18, DE 27 DE MARÇO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 05/04/2017, SEÇÃO 1, P.24)

**Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE**

**Ementa:** LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

*A remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador não sofre a incidência da Cide, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.*

**Dispositivos Legais:** art. 2º e §§ da Lei n.º 10.168, de 2000 (redação dada pela Lei n.º 11.452, de 2007, art. 20).

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins-Importação**

**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 a título de royalties, em decorrência do direito de comercialização de software, não sofrem a incidência da Cofins-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.*

**Dispositivos Legais:** Lei n.º 10.865, de 2004, art. 1.º, §1.º, I e II; art. 3.º, II; Lei n.º 9.609, de 1998, art. 2.º e 8.º; Lei n.º 9.610, 1998, art. 7.º, §1.º; Portaria MF n.º 181, de 1989; Solução de Divergência Cosit n.º 11, de 2011.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep-Importação**

**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 a título de royalties, em decorrência do direito de comercialização de software, não sofrem a incidência do PIS/Pasep-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.*

**Dispositivos Legais:** *Lei n.º 10.865, de 2004, art. 1.º, §1.º, I e II; art. 3.º, II; Lei n.º 9.609, de 1998, art. 2.º e 8.º; Lei n.º 9.610, 1998, art. 7.º, §1.º; Portaria MF n.º 181, de 1989; Solução de Divergência Cosit n.º 11, de 2011.*

(...)

**Da Contribuição para o PIS/Pasep - Importação e da Cofins - Importação**

13. *A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a importação de mercadorias e serviços é disciplinada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:*

**Lei nº 10.865, de 2004**

*Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.*

*§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:*

*I - executados no País; ou*

*II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.*

(...)

*Art. 3º O fato gerador será:*

*I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou*

*II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.*

14. *Analisando-se o texto da lei, constata-se que o contrato de licença de comercialização de programa de computador (software) não se subsume a nenhuma hipótese prevista no art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004. Os valores pagos pela aquisição da licença de comercialização dos softwares possuem a natureza de Royalties, e esses não se confundem com a prestação de serviços.*

15. *A Cosit manifestou-se sobre o tema na Solução de Consulta nº 71, de 10 de março de 2015:*

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep-Importação**

**ROYALTIES. PAGAMENTO A RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. LICENÇA DE USO DE MARCA OU PATENTE. SERVIÇOS VINCULADOS.**

*O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por simples*

*licença ou uso de marca, ou seja, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não caracterizam contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação. Entretanto, se o documento que embasa a operação não for suficientemente claro para individualizar, em valores, o que corresponde a serviço e o que corresponde a royalties, o valor total da operação será considerado como correspondente a serviços e sofrerá a incidência da contribuição.*

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º, 3º e 7º, Inciso II; Lei nº 4.506, de 1964, arts. 21, 22 e 23; IN RFB nº 1.455, de 2014, art. 17.

(...)

9. *Quanto à análise da possibilidade de o conceito de royalties se enquadrar na definição de prestação de serviços, já citou-se, no anterior item 5, que a locação de bens móveis, à qual se assemelham os royalties, constitui típica obrigação de dar, ao contrário dos serviços, que possuem característica de obrigação de fazer.*

10. *Na lição de Maria Helena Diniz, (in “CURSO DE DIREITO CIVIL BRASILEIRO” Vol. 2, 8ª edição, 1994, pgs. 70, 85 e 86, Editora Saraiva ), conceitua-se como obrigação de dar aquela “em que a prestação do obrigado é essencial á constituição ou transferência do direito real sobre a coisa. A entrega da coisa tem por escopo a transferência de domínio ou de outros direitos reais.” (obra citada, págs. 70).*

11. *Já a obrigação de fazer “é a que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa.” (obra citada, págs. 85)*

16. *A conclusão da Solução de Consulta é no sentido de que o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por simples licença ou uso de marca, ou seja, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não caracterizam contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep - Importação e da Cofins - Importação. Entretanto, se o documento que embasa a operação não for suficientemente claro para individualizar, em valores, o que corresponde a serviço e o que corresponde a royalties, o valor total da operação será considerado como correspondente a serviços e sofrerá a incidência das contribuições.*

17. *Cabe esclarecer, neste ponto, porquanto inerente à questão trazida pela consulente, que o contrato de licença de comercialização de programa de computador (software) pode envolver diversas atividades. A simples remuneração pelo licenciamento de comercialização de programas desenvolvidos de forma genérica e utilizados por qualquer usuário (os chamados “software de prateleira”), assim como a mera atualização dessa espécie de programa, **sem a prestação de***

*nenhum serviço especializado ao cliente, não configura hipótese de retenção das contribuições sociais (grifou-se).*

45. No caso específico sob análise, a consulente remunera a licença de comercialização ou distribuição de **software**. Trata-se de situação diferente da prevista na Solução de Consulta Cosit nº 107, de 6 de junho de 2023, em que se remunera a licença de uso de **software**.

46. Portanto, conclui-se que os valores pagos em virtude de contrato de distribuição das licenças da plataforma que utiliza infraestrutura computacional mantida em nuvem (SaaS) para disponibilização de cursos não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

## CONCLUSÃO

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

a) a isenção do IRRF nas remessas ao exterior prevista no art. 2º da Lei nº 13.315, de 20 de julho de 2013 (base legal do art. 754 do RIR/2018) destina-se somente aos valores enviados para fins de manutenção de pessoas físicas em eventos ou programas que atendam a fins educacionais, científicos ou culturais, não se aplicando ao caso de contrapartida de “exploração econômica de ativos intangíveis desenvolvidos por terceiros”, caracterizadas como “exploração de direitos autorais”;

b) as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior (EUA) 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) (SD nº 18, de 2017);

c) as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior como contrapartida pelo direito de distribuição e licenciamento de plataforma de cursos disponibilizados mediante uso de infraestrutura computacional mantida em nuvem e sem transferência de código-fonte de *software* não sofre a incidência da Cide, em razão de regra que a dispensa sobre remuneração pela licença de comercialização ou distribuição de programa de computador (*software*), salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia;

d) as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de *software* não sofrem a incidência da Cofins-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.

*Assinatura digital*  
VIVIANE VIDAL WAGNER  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinatura digital*  
CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotin.

*Assinatura digital*  
IVONETE BEZERRA DE SOUZA OSTI  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Ditin

*Assinatura digital*  
ANELISE FAUCZ KLETEMBERG  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Direi

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

*Assinatura digital*  
DANIEL TEIXEIRA PRATES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotin

*Assinatura digital*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta vinculando-a parcialmente à Solução de Divergência Cosit nº 18, de 27 de março de 2017, e à Solução de Consulta Cosit nº 342, de 26 de junho de 2017. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

*Assinatura digital*  
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit