



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA

54 – COSIT

DATA

25 de março de 2025

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. *ROYALTIES*.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior, em contraprestação pelo direito de uso da propriedade intelectual e de sublicenciamento de *software*, incluindo a outorga do direito de uso a terceiros, enquadram-se como remuneração de direitos autorais, classificando-se como *royalties*, e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF).

CONTRATO DE COMERCIALIZAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE *SOFTWARE*. DIREITO DE AUTOR. CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA ENTRE BRASIL E FRANÇA. PAGAMENTOS. *ROYALTIES*. TRIBUTAÇÃO.

Os *royalties* pagos pelos direitos de uso da propriedade intelectual e de sublicenciamento de *software*, incluindo a outorga do direito de uso a terceiros, estão incluídos na definição do artigo XII da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal firmada entre o Brasil e a França, devendo incidir sobre eles o Imposto sobre a Renda retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 10% (dez por cento).

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

Dispositivos legais: Lei nº 9.609, de 1998, arts. 1º e 2º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, inciso XII; Decreto nº 70.506, de 1972, artigo XII; Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018), art. 767.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada formula consulta de fls. 5 a 12 a esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre a interpretação da legislação tributária federal em relação ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF).

2. Em sua petição, inicialmente, apresenta a descrição detalhada da questão por ela enfrentada:

2.1. Afirma ser pessoa jurídica de direito privado que tem como objeto social, dentre outras atividades, a prestação de serviços de tecnologia de informação, a importação e a comercialização de sistemas de informática em território nacional, conforme consta de seu contrato social.

2.2. Sustenta ser integrante de um grupo multinacional, com “matriz” na França, que atua no desenvolvimento de sistemas de informação e serviços para as indústrias aeroespacial, defesa, transporte, segurança.

2.3. No Brasil, informa comercializar *softwares* desenvolvidos pela sua controladora: por meio do “*Contrato de Comercialização de Software & Distribuição de Serviços Relacionados*”, detém a licença para comercializar, promover e distribuir a clientes no Brasil o denominado “*Software Dis*”, solução de informática desenvolvida pela controladora na França que atende a uma ampla gama de usos no Brasil.

2.4. Celebrado contrato com o cliente final no Brasil, este recebe uma licença de uso do *software* junto à controladora, via *download*, para ser instalado e utilizado sob responsabilidade do cliente final.

2.5. Registra que a controladora não disponibiliza a abertura do código fonte deste *software* nem para a interessada e nem para os clientes finais no Brasil, de modo que a consulente atua, essencialmente, como detentora de uma licença do direito de comercialização.

2.6. Em contrapartida ao licenciamento do direito de comercialização de *software*, objeto do contrato anexo, informa realizar pagamentos em favor da controladora na França, conforme *invoices* anexas.

2.7. Considerando esse cenário, a Consulta Fiscal diz respeito à sua dúvida sobre a correta interpretação do art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964, do art. 98 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), do art. 3º da MP nº 2.159-70, de 2001 e dos arts. VII e XII da Convenção para Evitar a Dupla Tributação firmada entre o Brasil e a França (ratificada pelo Decreto nº 70.506, de 1972), que dizem respeito à do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e, com base em tais dispositivos, questionar sobre a incidência deste tributo sobre os valores pagos à controladora no exterior em decorrência da licença de comercialização de *software*.

3. No item “Entendimento da Consulente e Fundamentação Legal” da petição, assim se manifesta:

3.1. Salaria que o “*Contrato de Comercialização de Software & Distribuição de Serviços Relacionados*” celebrado entre a consulente e sua controladora no exterior possui como objeto o licenciamento de comercialização de *software*, que é comercializado a clientes finais estabelecidos no Brasil.

3.2. Fixada esta premissa, discorre sobre o que dispõe a legislação interna e a Convenção para Evitar a Dupla Tributação firmada entre Brasil e França.

3.3. Afirma que a legislação interna prevê um conceito bastante amplo de *royalties*, disposto no art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964, conceituando como *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos, como, por exemplo, a exploração de direitos autorais.

3.4. Ainda no plano da legislação interna, o art. 3º da MP nº 2.159-70, de 2001, dispõe que as importâncias pagas ao exterior a título *royalties* ficam sujeitas à retenção do IRRF sob alíquota de 15%.

3.5. Contudo, no caso específico da consulente, os valores remetidos à controladora na França sujeitam-se aos termos da Convenção para Evitar a Dupla Tributação firmada entre Brasil e França em 10 de setembro de 1971 e ratificada pelo Decreto nº 70.506, de 1972.

3.5.1. E, o Artigo XII desta Convenção, dedicado à conceituação de *royalties*, adota uma definição mais restrita do que a adotada na legislação doméstica.

3.6. No Brasil, a Lei do *Software* (Lei nº 9.609, de 1998) prevê, em seus artigos 9º a 11º, a existência de três espécies de contratos relativos aos direitos de *software*: licenciamento de uso; **licenciamento** de direito de comercialização; e transferência de tecnologia.

3.7. No que interessa ao objeto da presente Consulta, os arts. 9º e 10 da Lei nº 9.609, de 1998, conceituam em categorias distintas a licença de uso de programa de computador (art. 9º) e a licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador (art. 10º): conclui, portanto, que “licença de uso” e “licença de comercialização” são dois institutos distintos, à luz da Lei nº 9.609, de 1998.

3.8. Analisando-se o Artigo XII da Convenção para Evitar a Dupla Tributação firmada entre Brasil e França, fica claro que os países pretenderam enquadrar como *royalties* apenas as remunerações “*pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor*”.

3.9. Confrontando este enunciado com o que dispõe a Lei nº 9.609, de 1998, tem-se que o Artigo XII da Convenção não alcança a hipótese do licenciamento de direito de comercialização, prevista no art. 10 da Lei nº 9.609, de 1998, e objeto do Contrato firmado entre a consulente e sua controladora na França.

3.10. Assim, havendo divergência entre a legislação interna e uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação firmada entre o Brasil e outro estado estrangeiro, deve prevalecer o tratado internacional, nos termos do art. 98 do CTN.

3.11. A supremacia das Convenções internacionais sobre a legislação doméstica foi confirmada por esta Receita Federal do Brasil na recentíssima Solução de Consulta COSIT nº 20, de 2022, que analisou a Convenção Brasil-Japão.

3.12. Portanto, no conflito entre a Lei nº 9.609, de 1998, e a Convenção internacional, entende que deve prevalecer a redação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação, de modo que, no caso concreto, os valores pagos pela consulente à sua controladora na França a título de licenciamento do direito de comercialização de *software* não constituem *royalties*.

3.13. Assim, considerando que tais valores não se enquadram no conceito de *royalties* (Artigo XII), é necessário investigar em qual outra categoria da Convenção eles se enquadram.

3.14. Analisando os demais artigos da Convenção Brasil-França, nota-se que tais valores não se enquadram em nenhum outro rendimento específico previsto na Convenção: assim, seu tratamento estará sujeito às normas do Artigo VII, que trata de forma geral do “Lucro das empresas”, e que afasta a retenção do IR no país de origem ao alocar competência tributária exclusiva ao Estado de residência de cada contratante para tributar os lucros auferidos pela empresa.

3.14.1. Salaria que este mesmo raciocínio foi confirmado pela Receita Federal na já mencionada Solução de Consulta nº 20, de 2022, que analisou a Convenção Brasil-Japão: “*se um rendimento isolado não se define em uma dessas categorias especiais, sendo ele inerente à atividade empresarial desenvolvida, subsume-se então à categoria de lucro da empresa*”.

4. Ao final da petição, expõe o seguinte questionamento:

Ante o exposto, entende a consulente que os valores pagos à sua controladora na França como contrapartida pelo licenciamento de comercialização de software, objeto do Contrato anexo (Doc. 03), não se sujeitam à incidência de IRRF prevista no art. 3º da MP nº 2.159-70/01, sendo tributados pelo Imposto de Renda exclusivamente no país de destino, a teor do que prevê o Artigo VII da Convenção para Evitar a Dupla Tributação firmada entre Brasil e França.

Está correto o seu entendimento?

5. Nos termos do art. 28 da IN RFB nº 2.058, de 2021, foi anexado o Termo de Preparo de fl. 76, no qual consta a declaração de que os requisitos previstos nos Capítulos I e II da citada norma encontram-se atendidos no presente processo.

6. Em síntese, é o relatório.

FUNDAMENTOS

7. Preliminarmente, importa destacar que 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. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

8. No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico sobre o dispositivo legal.

9. Assim, a consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra a interessada 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 da Solução da Consulta.

10. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos expostos pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre a situação narrada e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, ela se aplica.

11. Nos termos da IN RFB nº 2.058, de 2021, a Solução de Consulta tem efeito vinculante no âmbito da RFB a partir da data de sua publicação 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.

12. Feitas estas ressalvas, e considerando que os requisitos formais da consulta estão de acordo com o disposto na IN RFB nº 2.058, de 2021, passa-se à análise do mérito.

13. No caso em exame, a interessada questiona a incidência de IRRF sobre os valores pagos à sua controladora na França como contrapartida pelo licenciamento de comercialização de *software* prevista no art. 3º da MP nº 2.159-70, de 2001, considerando o contido na Convenção para Evitar a Dupla Tributação firmada entre Brasil e França.

14. Para tanto, inicialmente impende determinar se 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 a revenda a consumidor final se enquadram no conceito de *royalties*.

15. Cumpre destacar que a questão suscitada foi objeto de manifestação da Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, por meio da Solução de Divergência nº 18 – Cosit, de 27

de março de 2017, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 05 de abril de 2017, seção 1, página 24.

15.1. Por oportuno, transcrevem-se trechos da referida Solução de Divergência pertinentes ao deslinde do tema:

(...)

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:*

(...)

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.*

(...)

26. *Na Solução de Consulta nº 169, de 2003, objeto de reforma pela Solução de Divergência nº 27, de 2008, a questão ficou bem delimitada, como se vê do trecho abaixo transcrito:*

12. A diferença pode ser verificada pela espécie de contrato da operação: de cessão ou licença dos direitos de uso, fruição ou disposição pertencentes ao autor ou detentor da obra (serviço), ou de compra e venda (mercadoria), lembrando que nos dois casos (serviço e mercadoria) pode haver comercialização posterior. No primeiro caso, a comercialização só poderá ser feita se o direito de dispor estiver previsto no contrato de direitos autorais; autorizada a comercialização, o software será fornecido ao cessionário ou licenciado em cópias múltiplas para simples revenda, ou em cópia única, para reprodução (contrato de edição). No segundo caso, os programas são adquiridos, via de regra, em cópias múltiplas, e, por tratar-se desde logo de mercadorias, poderão ser comercializados livremente ressalvada a reprodução, normalmente proibida.

13. No presente caso, analisando o contrato (anexado por cópias às fls. xxxx) verifica-se tratar-se de comercialização de *software* licenciado por empresa localizada no exterior. Assim, a remuneração paga à XXXX configura

rendimentos correspondentes à exploração comercial, configurando-se royalty.

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.*

30. *A Portaria do Ministro da Fazenda nº 181, de 28/09/1989, já previa que a remessa feita ao exterior para aquisição de programa de computador em cópia única submete-se ao tratamento tributário aplicável às remessas para o exterior.*

Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989.

Dispõe sobre a tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de "**software**", pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior

1. Serão tributados na forma dos arts. 554 e 555, I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980 - RIR/80, os rendimentos correspondentes a direitos autorais pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior na aquisição de programas de computadores - "**software**", **para distribuição e comercialização** no País ou para uso próprio, **sob a modalidade de cópia única.**

2. O suporte informático estará sujeito à incidência do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados.

2.1 .O valor aduaneiro do suporte informático não abrange o custo ou o valor do programa, desde que este custo ou valor conste, no documento de aquisição, destacadamente do custo ou do valor do suporte físico propriamente dito.

2.2 - Não ocorrendo a situação mencionada no subitem anterior tornar-se-á para determinação do valor aduaneiro o custo ou valor da transação, integralmente.

3. O imposto de que trata o item 1 incidirá inclusive nos casos em que a operação de câmbio, para pagamento do direito autoral, seja efetuada na forma da Resolução nº 1.552, de 21 de dezembro de 1988, do Conselho Monetário Nacional.

[sem grifo no original]

31. *Oportuno pontuar que os arts. 554 e 555 do Decreto nº 85.450, de 1980, já revogado, citados na portaria acima, encontram-se atualmente reproduzidos nos arts. 709 e 710 do atual Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.*

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)

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:*

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem **royalties, a qualquer título**, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

(...). (destacou-se)

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:*

Art. 20. O art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, alterado pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, passa a vigorar acrescido do seguinte § 1º-A:

"Art. 2º

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (grifou-se)

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.*

38. *No mesmo sentido é o teor do Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte de 2014 - Mafon/2014, que, ao tratar dos rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior / royalties e pagamentos de assistência técnica, dispõe:*

“FATO GERADOR

Importâncias pagas, remetidas, creditadas ou entregues a residentes ou domiciliados no exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de:

- pagamento de royalties para exploração de patentes de invenção, modelos, desenhos industriais, uso de marcas ou propagandas;

- remuneração de serviços técnicos, de assistência técnica, de assistência administrativa e semelhantes;

- direitos autorais, inclusive no caso de aquisição de programa de computador (software), para distribuição e comercialização no Brasil ou para seu uso próprio, sob a modalidade de cópia única, exceto películas cinematográficas.

(RIR/99, art. 708 e 710; MP nº 2.159-70 de 2001, art. 3º; Port. MF nº 181, de 1989)” [destaque não é do original]

39. *Ainda nesse sentido, a Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, dispõe:*

CAPÍTULO XVI

DA REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS, ASSISTÊNCIA TÉCNICA E ADMINISTRATIVA E ROYALTIES.

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de *royalties* de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - Classificam-se como *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

a) direito de colher 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; e

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

(...)

15.2. Impende registrar que os arts. 709 e 710 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, já revogado, encontram-se reproduzidos nos arts. 766 (*caput*) e 767 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

16. Dos excertos da Solução de Divergência anteriormente reproduzidos, infere-se que:

16.1. o direito de comercialização ou distribuição de software oriundo do exterior decorre da relação contratual que tem o distribuidor brasileiro com a empresa estrangeira que detém os direitos intelectuais sobre o software, não se confundindo com a licença de uso do software, a ser fornecida ao cliente;

16.2. considera-se *royalty* o rendimento de qualquer espécie pago ou recebido em razão do uso, fruição, exploração de direitos de terceiros, inclusive exploração de direitos autorais, conforme prevê o art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964;

16.3. as remessas ao exterior realizadas para fins de contraprestação pelo direito ou licença de comercialização ou distribuição de *software*, enquadrando-se como remuneração de direitos autorais (*royalties*), estão sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), nos termos do art. 767 do Decreto nº 9.580, de 2018.

17. Portanto, definindo que as importâncias a serem pagas pela consulente pela licença de comercialização ou distribuição do *software* caracterizam-se como *royalties*, estariam elas sujeitas, normalmente, à incidência do IRRF à alíquota de 15%, a teor do que dispõe o art. 767 do Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018).

18. Contudo, é importante destacar que o art. 96 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), expressamente prevê que os tratados e as convenções internacionais que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, estão abrangidos pelo conceito de “legislação tributária”, sendo considerados, portanto, fontes do direito tributário.

19. E, conforme determina o art. 98 do CTN, “*os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela legislação que lhes sobrevenha*”.

20. No caso em exame, sendo francesa a empresa cedente da licença de comercialização ou distribuição do *software*, há que prevalecer, por força dos dispositivos anteriormente citados,

sobre a relação contratual firmada entre ela e a consulente, o tratamento tributário previsto na Convenção Entre a República Federativa do Brasil e a República Francesa para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (Convenção Brasil-França), promulgada pelo Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972.

21. A Convenção Brasil-França apresenta regras distributivas de competência tributária para determinados rendimentos nela especificados. Neste sentido, a convenção prevê regra para rendimentos específicos, categorizados como rendimentos decorrentes de bens imobiliários (art. 6), lucros das empresas (art. 7), navegação marítima e aérea (art. 8), empresas associadas (art. 9), dividendos (art. 10), juros (art. 11), *royalties* (art. 12), ganhos de capital (art. 13), profissões independentes (art. 14), profissões dependentes (art. 15), remuneração de direção (art. 16), artistas e desportistas (art. 17), pensões (art. 18), remunerações públicas (art. 19), professores (art. 20), estudantes (art. 21).

22. Em conformidade com a prática geralmente adotada nas convenções bilaterais existentes, os artigos especiais sobre dividendos, juros, *royalties* etc. têm preferência sobre o artigo 7 (lucro das empresas), que somente será aplicável a lucros comerciais que não pertençam a categorias de renda cobertas pelos artigos especiais.

23. Por pertinente, transcreve-se o artigo XII da referida Convenção que trata de *Royalties*:

ARTIGO XII

Royalties

1. Os “*royalties*” provenientes de um Estado contratante e pagos a um residente do outro Estado contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses “*royalties*” poderão ser tributados no Estado contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido **não poderá exceder:**

a) **10% (dez por cento)** do montante bruto dos “*royalties*” pagos, seja pelo uso ou **pela concessão do uso de um direito de autor** sobre uma obra literária, artística ou científica, seja pelo uso ou pela concessão do uso de filmes cinematográficos, de filmes ou de gravações de televisão ou de radiodifusão produzidos por um residente de um dos Estados contratantes;

b) 25% (vinte e cinco por cento) do montante bruto dos “*royalties*” pagos pelo uso de uma marca de fábrica ou de comércio;

c) 15% (quinze por cento) nos demais casos.

3. O termo “*royalties*”, empregado neste artigo, **significa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor** sobre uma obra literária, artística ou científica, inclusive os filmes cinematográficos, de uma **patente**, de uma **marca de fábrica ou de comércio**, de um **desenho ou de um modelo**, de um **plano**, de uma **fórmula ou processo secreto**, bem como pelo uso ou pela concessão do **uso de um equipamento industrial, comercial ou científico** e

por **informações concernentes à experiência adquirida** no setor industrial, comercial ou científico.

4. Os royalties serão considerados provenientes de um Estado contratante quando o devedor for esse próprio Estado, uma sua subdivisão política, uma comunidade local ou um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos royalties, seja ou não residente de um Estado contratante, tiver num Estado contratante um estabelecimento permanente em relação com o qual haja sido contraída a obrigação de pagar os royalties e caiba a esse estabelecimento permanente o pagamento desses royalties, serão eles considerados provenientes do Estado contratante em que o estabelecimento permanente estiver situado.

5. As disposições dos parágrafos 1 e 2 não se aplicarão quando o beneficiário dos royalties, residente de um Estado contratante, tiver no outro Estado contratante de que provêm os royalties um estabelecimento permanente ao qual estão ligados efetivamente o direito ou bem que deu origem aos royalties. Nesse caso, serão aplicáveis as disposições do artigo VII.

6. Se, em conseqüência de relações especiais existentes entre o devedor e o credor, ou entre ambos e terceiros, o montante dos royalties pagos, tendo em conta a prestação pela qual são pagos, exceder àquele que seria acordado entre o devedor e o credor na ausência de tais relações, as disposições deste artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Nesse caso, a parte excedente dos pagamentos será tributada conforme a legislação de cada Estado contratante e tendo em conta as outras disposições da presente Convenção.

(grifos não constam do original)

24. Da Solução de Divergência nº 4 - Cosit, de 13 de maio de 2016, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 27 de maio de 2016, seção 1, página 23, que tratou de harmonizar a interpretação da Convenção Brasil-Finlândia com a interpretação da Convenção Brasil-França, é possível extrair os seguintes fundamentos:

(...)

8. A uniformização do entendimento no âmbito da administração tributária federal em relação ao tema sob análise é necessária dada a divergência de interpretação da legislação tributária do IRRF aplicável a fato econômico idêntico, a saber, pagamentos pela licença de uso de programa de computador. Com efeito, foram aplicadas alíquotas divergentes, a saber 15% na Solução de Consulta nº 52, de 9 de maio de 2007, da Disit da 6ª RF, e 10% na Solução de Consulta nº 262, de 24 de setembro de 2003, da Disit da 7ª RF.

9. É importante frisar que não se trata de divergência sobre a incidência ou não do IRRF, mas de qual a natureza dos royalties para fins de determinação da alíquota aplicável nos termos da Convenção Brasil-Finlândia, legislação aplicável à situação da SC nº 52, de 2007, da Disit da 6ª RF, e da Convenção Brasil-França, legislação aplicável à situação da SC nº 262, de 2003, da Disit da 7ª RF. Com intuito de desvendar porque duas convenções distintas possam causar interpretações

discordantes, transcreve-se, sublinhando seus textos pertinentes, o Artigo 12 e XII, que trata de royalties respectivamente nas referidas convenções:

(...)

*10. Muito embora os dispositivos acima transcritos não tenham redação idêntica, o conteúdo semântico é exato de modo que a **divergência se circunscreve em determinar se licença de uso de programa de computador é uma concessão de direito de autor ou outro tipo de concessão de uso de propriedade intelectual arrolado em ambas convenções.***

11. Os programas de computadores são produto da inventividade humana cuja exploração econômica dessa propriedade intelectual é protegida na legislação pátria por meio do regime conferido aos direitos autorais e conexos, conforme se infere da leitura do caput do art.2º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, a seguir transcrito:

“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.”

12. Portanto, pelo texto da Convenção Brasil-Finlândia, convenção aplicável no caso da solução de consulta recorrida, a alíquota aplicável de IRRF para concessão de uso de direito de autor, em que se insere a licença de uso de programa de computador, é de 10%.

(...) (Grifos nossos).

25. Infere-se da Solução de Divergência citada que ambas as Convenções Brasil-Finlândia e Brasil-França trazem um conteúdo semântico exato, embora com palavras distintas, estando delimitada a divergência naquele caso em determinar se licença de uso de programa de computador é uma concessão de direito de autor ou outro tipo de concessão de uso de propriedade intelectual. Ao final, concluiu-se que os pagamentos pela licença de uso de software tratam-se *royalties* para fins de ambos os ADT por referirem-se a remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor e, com fundamento no artigo XII, item 2, alínea “a” da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal, firmada entre o Brasil e a Finlândia, incidiria Imposto sobre a Renda retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 10% sobre os pagamentos relativos à concessão de uso de direito de autor.

26. Mais especificamente com relação à licença de distribuição ou comercialização de *software*, esta Cosit já se manifestou sobre a qualificação desses pagamentos no âmbito do Acordo Brasil-Suécia (Solução de Consulta Cosit nº 65 de 02 de abril de 2018) e também do Acordo Brasil-Canadá (Solução de Consulta Cosit nº 58 de 28 de março de 2018). Apesar de estes ADTs possuírem redações ligeiramente distintas para a definição de *royalties*, verifica-se que a expressão “remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica” está também presente em ambos os acordos e, para os dois casos, a solução emitida concluiu que os pagamentos realizados em virtude de

contratos de licença de distribuição e comercialização de *software* seria classificados nos respectivos artigos que tratam de *royalties*. Cabe ressaltar que em nenhum dos ADTs mencionados (Finlândia, França, Suécia e Canadá) há uma definição para a referida expressão.

27. De acordo com a legislação brasileira antes mencionada, o programa de computador (*software*) possui natureza jurídica de direito autoral (como obra intelectual), e não de propriedade industrial, devendo ser aplicável o regime jurídico das obras literárias. A Lei de Direitos Autorais (Lei nº 9.610, de 1998) aduz que cabe ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor de obra literária, artística ou científica e que a distribuição de obra depende de autorização prévia e expressa do autor, conforme inteligência dos artigos 28 e 29 da referida lei. Por sua vez, a Lei dos Softwares (Lei nº 9.609, de 1998) dispõe que, caso seja constatada a contrafação e a comercialização não autorizada do *software*, é cabível indenização por danos materiais. Diante disso, verifica-se que, no Brasil, a distribuição é parte integrante dos direitos autorais, incluindo os derivados de *software*.

28. Nesse sentido, os pagamentos classificados como *royalties* normalmente incluem qualquer valor pago pelo direito de usar ou explorar comercialmente materiais protegidos por direitos autorais, inclusive *software*. Assim, os *royalties* pagos pelo direito de distribuição de *software* são interpretados como remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito autoral.

29. A classificação como *royalties* geralmente ocorre quando há um vínculo entre a exploração da propriedade intelectual e a contraprestação paga, refletindo a exploração econômica contínua dos direitos cedidos. Nesse sentido, a remuneração pela transferência parcial de direitos com o fim de exploração comercial de *software* também possui a natureza de *royalties*.

30. Portanto, os *royalties* pagos pelo direito de distribuição de uso ou concessão de uso de um direito de autor sobre *software* estarão incluídos no artigo XII da Convenção Brasil-França, quando envolvam direitos de autor, sem sua transferência total. A transferência total da propriedade dos direitos de autor sobre o *software* atrairá a regra do ganho de capital prevista no Artigo XIII.

31. No caso da consulta em análise, como relatado, foi celebrado entre a consulente e sua controladora na França um “*Contrato de Comercialização de Software & Distribuição de Serviços Relacionados*”, possuindo como objeto o licenciamento de comercialização de *software* a clientes finais estabelecidos no Brasil. O contrato especifica claramente a natureza dos pagamentos e como eles se relacionam aos direitos de propriedade intelectual, como se vê dos trechos abaixo reproduzidos:

A finalidade geral deste Contrato é (i) fornecer ao Distribuidor a **concessão do direito de uso do IP [propriedade intelectual] do Fornecedor (conforme definido neste instrumento) e sub licenciar o Software [XXX] (conforme definido neste instrumento) no Território;** (ii) especificar o Suporte do Fornecedor que o Fornecedor concorda em fornecer para o Distribuidor; e (iii) especificar a Compensação (conforme definido neste instrumento) que remunera o Distribuidor

pela distribuição e atividades dos Serviços de Suporte do Contrato (conforme definido neste instrumento) em relação a venda do Software [XXX] no Território.

[...]

1.10. “Propriedade Intelectual [XXXX]” ou (“IP”) irá significar [...] direitos autorais (incluindo o direito autoral em software e qualquer código), direitos comerciais, técnica e outro direito de propriedade intelectual ou industrial legal semelhante, assim como os pedidos para esses direitos.

[...]

1.13 “Licença” significa os termos de licença de software, conforme definidos neste Contrato pelos quais **o Fornecedor concorda em licenciar ao Distribuidor o direito de sublicenciar o Software [XXXX] (incluindo a outorga do direito de uso do IP [XXXX], conforme apropriado)** para seus Clientes Finais no Território em troca da Compensação, conforme definido no Anexo 2.

[...]

Cláusula 2

[...] o Fornecedor outorga por meio deste ao Distribuidor **o direito de sublicenciar o software [XXX]...**

[...]

2.2 Na medida do necessário e apropriado, e de acordo com os termos e restrições comercialmente razoáveis, a fim de distribuir cópias do Software [XXXX] e fornecer serviços relacionados ao software de acordo com este instrumento, o Fornecedor outorga ao Distribuidor direito não exclusivo, não transferível para fornecer manutenção e suporte, conforme considerado apropriado a necessário, incluindo o direito de baixar cópias do Software [XXXX] e Documentação associada (incluindo manuais de procedimento) e comercializar, promover, distribuir e entregar, direta ou indiretamente, essas cópias do Software [XXXX] para os Clientes Finais.

(grifou-se)

32. Como previsto no contrato, o direito de distribuição atribuído a Consulente, nesse caso, envolve a “concessão do direito de uso do IP [propriedade intelectual] do Fornecedor”, além do direito de sublicenciar o Software [XXX], incluindo a outorga do direito de uso do IP, conforme apropriado. Ademais, a *invoice* apresentada e traduzida nos autos refere-se ao pagamento de “*taxas de remuneração, relativas ao Licenciamento de Serviços de Software [XXX] do 1º trimestre de 2023 (janeiro a março) para Clientes [X], [Y] e [Z]*”, o que demonstra a remuneração em função do número de licenças distribuídas através de sublicenciamento.

33. O sublicenciamento permite ao fornecedor o acesso a novos clientes. Esse tipo de licença não transfere a propriedade intelectual do *software*, mas concede o direito de uso ao sublicenciado para que utilize o software sob condições específicas definidas pelo licenciante.

34. Em resumo, a remuneração do direito de distribuição de *software* pela consulente a sua controladora no exterior caracteriza-se como *royalties*, nos termos do artigo XII da Convenção Brasil-França, uma vez que os pagamentos estão relacionados ao recebimento pelo distribuidor dos direitos de uso da propriedade intelectual e de sublicenciar, incluindo a outorga do direito de uso, e, portanto, consistem em “remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor”.

35. Sendo a remuneração classificada como *royalties*, conforme estipulado no artigo XII da Convenção Brasil-França, o Brasil deve aplicar a alíquota específica sobre os *royalties* pagos a residentes na França, resultando na redução da alíquota padrão de 15% (quinze por cento) para 10% (dez por cento).

36. Importante destacar que, no caso de empresa sediada no Brasil e no exterior atuando sob controle comum, deve ser observado o disposto na legislação que trata das regras de preços de transferência para fins de apuração do IRPJ e da CSLL devidos nas transações com partes relacionadas no exterior, denominadas transações controladas. A Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023, vigente a partir de 1º de janeiro de 2024, introduziu um novo marco legal para a matéria no Brasil, disciplinando a dedutibilidade dos *royalties* remetidos ao exterior em seu art. 44. Assim, em uma eventual consulta futura sobre dúvida quanto à aplicação dessa legislação específica, deverá ser observado o disposto no art. 15 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

37. Registre-se, por fim, que a existência de Solução de Consulta ou de Divergência vincula todos os sujeitos passivos, inclusive a interessada, ao disciplinar parte da matéria consultada, conforme prevê o § 2º do art. 39¹ da IN RFB nº 2.058, de 2021. Nesse caso, a presente Solução de Consulta fica parcialmente vinculada à Solução de Divergência nº 18 – Cosit, de 27 de março de 2017, por força do disposto no art. 34² do mesmo ato normativo citado.

¹ Art. 39. O recurso especial e a representação de divergência serão decididos pela Cosit por meio de solução de divergência.

(...)

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

(...)

Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:

I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e

II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização.

² 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.

(...) (grifos não constam do original)

CONCLUSÃO

38. À vista do exposto, com base na legislação citada e vinculando-se parcialmente à Solução de Divergência nº 18 – Cosit, de 27 de março de 2017, informa-se à consulente que:

38.1. as remessas ao exterior realizadas para fins de contraprestação pelo direito de uso da propriedade intelectual e de sublicenciamento de *software*, incluindo a outorga do direito de uso a terceiros, enquadram-se como remuneração de direitos autorais, classificando-se como *royalties*;

38.2. os *royalties* pagos pelos direitos de uso da propriedade intelectual e de sublicenciamento de *software*, incluindo a outorga do direito de uso a terceiros, estão incluídos na definição do artigo XII da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal firmada entre o Brasil e a França, devendo incidir sobre eles o Imposto sobre a Renda retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 10% (dez por cento).

(assinado digitalmente)

VIVIANE VIDAL WAGNER

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributação Internacional (Cotin).

(assinado digitalmente)

IVONETE BEZERRA DE SOUZA OSTI

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Ditin

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

(assinado digitalmente)

DANIEL TEIXEIRA PRATES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotin

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta, vinculando-a parcialmente à Solução de Divergência nº 18 – Cosit, de 27 de março 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 interessada.

(assinado digitalmente)

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