



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
6ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº	SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/6ª RF/DISIT Nº 143, de 16 de maio de 2005	
INTERESSADO	CNPJ/CPF	
DOMICÍLIO FISCAL		

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: REMESSAS AO EXTERIOR. PROGRAMA DE COMPUTADOR. NATUREZA.

As remessas ao exterior para empresa estrangeira em pagamento de licença de uso, objeto de contrato de exploração de direitos autorais sobre programa de computador, estão sujeitas à incidência de imposto de renda retido na fonte, à alíquota de 15%, por se referirem a *royalties*.

Dispositivos Legais: Lei 9.608/1998, art. 1º; MP 2.159-70/2001; RIR/1999, art. 685, II, e 710.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ementa: CONTRIBUIÇÃO INTERVENTIVA SOBRE REMESSAS AO EXTERIOR. CIDE. ROYALTY. PROGRAMA DE COMPUTADOR.

As remessas ao exterior para empresa estrangeira em pagamento de licença de uso, objeto de contrato de exploração de direitos autorais sobre programa de computador, estão sujeitas à incidência de CIDE, à alíquota de 10%, por se referirem a *royalties*.

Dispositivos Legais: Leis 9.608/1998, art. 1º, e 10.168/2000, art. 2º, §2º.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Ementa: IMPORTAÇÃO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR. VALOR ADUANEIRO. O valor aduaneiro a ser empregado na determinação da base de cálculo do II devido na entrada de programa de computador no País é o valor do suporte físico em que está armazenado, sendo obrigatório o destaque desse valor no documento de aquisição.

Dispositivos Legais: RA/2002, art. 81.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: COFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA PIS/PASEP NA IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. FATO GERADOR. PROGRAMA DE COMPUTADOR. Os fatos geradores da Cofins e contribuição para o PIS/Pasep na importação de programa de computador ocorrem na entrada do programa de computador no País e na remessa ao exterior de importância para pagamento de licença de uso de programa de computador, objeto de contrato de exploração econômica de direito de autor.

Dispositivos Legais: art. 1º, §1º, 3º, e 7º da Lei nº 10.865/2004.

RELATÓRIO

A interessada se dedica à prestação de serviços de comunicação de telefonia móvel celular. Pretende prestar novo serviço que permitirá à empresa, sua cliente, gerir caixa postal de e-mail de seu servidor corporativo. Para tanto, celebrou contrato com empresa estrangeira, que fornecerá equipamentos portáteis e dois programas de computador, necessários à operação do serviço, a ela e a outras empresas do mesmo grupo.

2. Um dos programas objeto do contrato será instalado no sistema de computação do cliente da interessada; o outro, no aparelho eletrônico portátil a ser fornecido pela contratada, [...], por meio do qual será possível acessar e gerenciar as mensagens eletrônicas enviadas para o equipamento de computação instalado na empresa ou na residência do usuário, empregando sua rede de telefonia móvel. A empresa usuária do serviço irá habilitar número certo de pessoas, às quais serão fornecidos os aparelhos portáteis devidamente configurados. Os dois programas são padronizados, reproduzidos em escala comercial pela empresa estrangeira, com preços predeterminados e características idênticas, variáveis apenas em razão do número de usuários habilitados (5, 10, 20 ou 100) e pelas facilidades adicionais que possibilitam a configuração do aparelho por seu usuário, inexistindo a opção de se adaptar o produto para necessidades particulares do interessado.

3. A consulente e as demais empresas contratantes não detêm exclusividade na aquisição das licenças dos programas, mesmo em relação a outras prestadoras de serviços de telefonia móvel celular, mas estão amparadas por cláusulas contratuais de “cliente mais

favorecido”. A alta tecnologia e custo elevado do serviço limitam a clientela potencial, que deverá ficar restrita a grandes empresas. A contratação de seu serviço será feita diretamente entre empresas interessadas e a consulente ou demais empresas partícipes do negócio, sem, por exemplo, a intermediação de lojas de varejo.

4. A empresa estrangeira será remunerada por unidade de licença referente a cada software importado, que chegará ao País gravado em CR-ROM, acondicionado em uma caixa, juntamente com os guias de instalação, estando vedada a sua reprodução ou alteração.

5. A consulente tem dúvida se as remessas ao exterior dos pagamentos para a empresa estrangeira estão sujeitas à incidência de imposto de renda retido na fonte (IRRF) e contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), nos termos, respectivamente, do art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, e da Lei nº 10.168, de 2000.

6. A interessada está certa de que não é exigível IRRF e CIDE na importação de produto em que é empregado conhecimento tecnológico na sua produção, sem a transferência do próprio conhecimento tecnológico, raciocínio que acredita valer também para *software*, respeitadas as suas especificidades. Por outro lado, considera que seriam devidos IRRF e CIDE quando o *software* é criado especificamente para um determinado cliente encomendante, porque haveria prestação de serviço técnico, assim como quando há remuneração pela reprodução indefinida de *software* importado para venda interna, porque se trataria de remuneração de licença de uso referente ao direito autoral.

7. Em relação ao seu caso, a incerteza é gerada pelo contrato, no qual está estipulada remuneração por licença, mas o pagamento será feito por *software* importado.

7.1. Considera que a remuneração por licença poderia configurar exploração econômica de direito de autor, caso em que haveria incidência de IRRF e CIDE, por se tratar de *royalties*, mas não foi estabelecido valor fixo para explorar o direito de uso de produto intelectual, nem há cláusula de exclusividade, estando a empresa estrangeira livre para vender os *softwares* para qualquer interessado no Brasil.

7.2. A hipótese alternativa apresentada seria a de se estar diante de uma importação de mercadoria, uma vez que o pagamento é devido por *software* importado.

8. Como consequência da incerteza quanto à natureza das operações contratadas, a consulente também tem dúvidas em relação à incidência da Cofins e da contribuição para o PIS na importação desses *softwares*. Em reforço à tese de que se trataria de importação de mercadoria, argumenta que os programas são padronizados, produzidos de maneira uniforme, em cópias múltiplas, e não sob sua encomenda. Nesse caso, as contribuições seriam devidas em razão da entrada de bens estrangeiros no território nacional, e a base de cálculo seria o valor aduaneiro, e se restringiria ao valor do suporte físico, em decorrência do disposto nos art. 3º, I, e 7º, I, da Lei nº 10.865, de 2004; do art. 81 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002); da Portaria MF nº 181, de 1989; do Acordo de Valoração Aduaneira; da Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira; da Instrução Normativa SRF nº 318, de 2003.

9. Considera que a incidência das contribuições não seria afetada pelas regras relativas ao imposto de renda, uma vez que, caso se estivesse diante de um pagamento pelo uso

de licença de uso de um bem, não se trataria de remuneração pela prestação de serviço. Traz argumentos baseados na legislação do direito civil, em decisão judicial relativa à incidência de ISS e nas Leis nº 9.609 e 9.610, de 1998, que versam sobre o regime de proteção à propriedade intelectual do programa de computador, para concluir que a licença de uso de programa de computador não se qualifica como prestação de serviços, porque serviços seriam obrigações de fazer, e a transferência de direitos autorais, conceituados como bens imóveis, seria uma obrigação de dar (prestação de coisa). E não havendo prestação de serviço, as contribuições só incidiriam sobre o valor do suporte físico. A incidência de contribuições sobre outros valores que não o suporte físico representariam agressão ao art. 98 do CTN e desrespeito ao preconizado pela Portaria MF nº 181, de 1989.

10. Ao encerrar sua exposição, a consulente sintetizou os pontos a esclarecer indagando se há incidência de IRRF e de CIDE nas remessas ao exterior dos pagamentos pelos programas e se a base de cálculo do PIS/Cofins-importação é o valor aduaneiro, assim entendido o valor do suporte físico.

FUNDAMENTOS LEGAIS

11. A consulente apresenta situações que não se identificam com a sua, bem como seu entendimento sobre a incidência de IRRF e CIDE nesses casos, as quais não serão abordadas, ficando a consulta adstrita aos fatos e argumentos relativos à situação da consulente. Isso se deve ao prescrito pela legislação tributária, segundo a qual está descartada a possibilidade da consulta ser empregada para resolver dúvidas hipotéticas. A consulta deve se ater a fato determinado, ocorrido ou a ocorrer, apresentada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, principal ou acessória, sobre a qual se tem dúvida na aplicação da legislação tributária federal (art. 2º, I, art. 3º, § 1º, III e IV, e §4º; art. 15, I e II, da Instrução Normativa SRF nº 220, de 25 de outubro de 2002).

12. Segundo o relatado, a situação é comum a outras pessoas jurídicas do grupo a que pertence a interessada, sendo necessário observar que, também em função da obrigatoriedade de a consulta ser apresentada pelo sujeito passivo da obrigação tributária principal ou acessória, os seus efeitos não se estendem a essas outras pessoas jurídicas.

13. A definição legal de programa de computador está no art. 1º da Lei 9.609, de 1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências:

“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.”

14. Assim sendo, do ponto de vista legal, programa de computador é a expressão de um conjunto de instruções usadas na operação de equipamentos dos tipos relacionados nesse art. 1º. O conceito abrange desde o conjunto de instruções que viabilizam o funcionamento do equipamento, como os programas que integram o sistema operacional de computadores

(softwares básicos), até os aplicativos de toda sorte, dos corriqueiros processadores de texto aos destinados a usos particulares, voltados para poucos ou mesmo para um único usuário.

15. A dimensão corpórea do bem, qual seja, o suporte físico, não se confunde com o programa. Esse é simplesmente o meio empregado para armazená-lo. Aliás, a necessidade de emprego do elemento corpóreo para possibilitar a instalação do programa no equipamento a que se destina está rapidamente sendo eliminada em detrimento da transmissão eletrônica direta entre máquinas e equipamentos, via internet, o que deixa ainda mais evidente a distinção entre programa e o meio de armazenamento.

16. O programa de computador é o resultado do esforço intelectual de um programador ou de uma equipe. O trabalho de elaboração do programa consiste, em termos sucintos, em analisar a demanda por aplicação do processamento eletrônico de informações, elaborar a solução, traduzi-la em instruções escritas em linguagem de programação, transformar as instruções em linguagem legível pelo computador e realizar testes de funcionamento.

17. Com isso, conclui-se que programa de computador é o resultado do trabalho técnico de seu autor (ou autores), que pode ou não estar contido em suporte físico de qualquer natureza, com o qual não se confunde. Tanto assim que o detentor da propriedade intelectual do programa de computador está juridicamente protegido pelo regime dos direitos autorais e conexos, na forma do art. 2º da Lei nº 9.609/98:

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.

18. Cabe observar que, se o programa tiver sido desenvolvido e elaborado sob contrato ou com vínculo empregatício, os direitos relativos ao programa de computador pertencem ao contratante ou empregador, nos termos do art. 4º da Lei nº 9.609/98:

Art. 4º Salvo estipulação em contrário, pertencerão exclusivamente ao empregador, contratante de serviços ou órgão público, os direitos relativos ao programa de computador, desenvolvido e elaborado durante a vigência de contrato ou de vínculo estatutário, expressamente destinado à pesquisa e desenvolvimento, ou em que a atividade do empregado, contratado de serviço ou servidor seja prevista, ou ainda, que decorra da própria natureza dos encargos concernentes a esses vínculos.

(....)

§ 2º Pertencerão, com exclusividade, ao empregado, contratado de serviço ou servidor os direitos concernentes a programa de computador gerado sem relação com o contrato de trabalho, prestação de serviços ou vínculo estatutário, e sem a utilização de recursos, informações tecnológicas, segredos industriais e de negócios, materiais, instalações ou equipamentos do empregador, da empresa ou entidade com a qual o empregador mantenha contrato de prestação de serviços ou assemelhados, do contratante de serviços ou órgão público.

§ 3º O tratamento previsto neste artigo será aplicado nos casos em que o programa de computador for desenvolvido por bolsistas, estagiários e assemelhados.

19. A consulente informa que irá remunerar a empresa estrangeira **por unidade de licença** correspondente a cada *software* importado, que chegará ao País gravado em CR-ROM. Com isso, tem-se por excluída a hipótese de, nas remessas que fará ao exterior, estarem incluídas importâncias devidas à empresa estrangeira por qualquer outro motivo, seja pela prestação de serviços, seja pela importação de mercadorias.

20. A previsão contratual de remuneração por licença de uso se coaduna com o prescrito na mesma Lei nº 9.609/98, que, em seu art. 9º, prevê a celebração de contrato de licença para que se use programa 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.

21. Saliente-se que contratos de licença de uso não se confundem com contratos de transferência de tecnologia. Esse é um contrato diferenciado, cuja celebração se sujeita à observância do art. 11 da Lei nº 9.609/98.

22. As dúvidas da consulente na determinação da tributação sobre as remessas ao exterior de valores referentes à importação de programas de computador se originam da incerteza quanto à natureza do contrato que firmou, se de remuneração de *royalties* ou de compra de mercadoria.

23. A discussão sobre a natureza da operação é fundamental quando se trata de discernir se há incidência de ICMS (mercadorias) ou do ISS (serviços). Em relação ao ISS, a operação será classificada e tributada como se a legislação correlata o prever. Dos atos legais relativos ao ISS, destaca-se a Lei Complementar nº 116, de 31 de junho de 2003, que, no item 1 de lista de serviços a ela anexa, traz uma relação bastante abrangente de serviços de informática e congêneres classificados como serviços, dentre os quais consta o licenciamento ou cessão de uso de direito de uso de programas de computação:

1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

1.03 – Processamento de dados e congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

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

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas. (grifei)

24. Frente ao disposto em LC, os argumentos da consulente contrapondo-se à classificação do licenciamento de uso de computador como serviço restam vencidos. Por outro lado, o fato de a operação estar catalogada entre aquelas sujeitas ao ISS pela LC nº 116/2003 marca a sujeição a esse imposto ou ao ICMS (art. 1º, §2º, da LC nº 166/2003), mas é irrelevante para a tributação federal. Entendimento nesse sentido pode ser buscado no Parecer Normativo CST nº 83, de 23 de dezembro de 1977, que, a despeito da data em que foi expedido bem como de se referir ao IPI, mantém sua pertinência tanto para outros tributos federais quanto frente às normas legais supervenientes a ele.

25. As dificuldades na aplicação da legislação tributária federal residem em estabelecer se é caso de prestação de serviços técnicos ou de exploração comercial do direito de propriedade do autor (*royalty*), para fins de tributos internos, bem como em estabelecer o valor aduaneiro, para fins de incidência de impostos e contribuições sobre as importações.

26. A definição de *royalty* para fins de tributação pelo imposto de renda está nos art. 52 e 53 do RIR/99, que, mesmo estando inserido em capítulo que trata da pessoa física, é plenamente aplicável às pessoas jurídicas, uma vez que, ao dispor a forma em que são tributados os *royalties* para pessoa física, fixam seu conceito. Dispõe o art. 52 do RIR/99:

Royalties

*Art. 52. São tributáveis na declaração os rendimentos decorrentes de uso, fruição ou **exploração de direitos**, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 22, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):*

(....)

IV - autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra.

Parágrafo único. Serão também considerados royalties os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento, inclusive atualização monetária (Lei nº 4.506, de 1964, art. 22, parágrafo único).

(grifei)

27. Observe-se que o rendimento pago diretamente ao autor é excetuado da incidência de imposto de renda sobre *royalties*, hipótese em que há incidência de imposto de renda sobre rendimentos de trabalho não assalariado, na forma do art. 45, VII, do RIR/99:

Art. 45. São tributáveis os rendimentos do **trabalho não-assalariado**, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

(....)

VII - **direitos autorais** de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, **quando explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra**;

(....)

(grifei)

28. Essa distinção também se aplica à pessoa jurídica: se o pagamento é a remuneração paga ao autor pelo uso do bem ou da obra pelo próprio contribuinte, trata-se de prestação de serviço; por outro lado, se o pagamento é decorrente de exploração comercial do direito autoral por outrem que não o autor, trata-se de *royalty*.

29. Para os programas de computador, tem-se que, se a pessoa jurídica estiver pagando por licença de uso ao detentor do direito autoral em função do emprego do programa pela própria pessoa jurídica, se trata de remuneração pela prestação de serviço técnico; por outro lado, se o pagamento se deve à exploração econômica que fará do bem imaterial protegido por direito autoral, trata-se de remuneração a título de *royalties*.

30. No caso exposto, os dois programas serão fornecidos pela consultante para serem instalados em computadores e equipamentos portáteis de outras pessoas jurídicas, usuárias dos seus serviços, o que leva à conclusão de que a consultante irá remunerar a empresa estrangeira pela exploração do direito de autor, ou seja, fará pagamento a título de *royalties*. Assim sendo, incidirá IRRF nas remessas ao exterior, por força do art. 710 do RIR/99, consideradas as alterações do art. 3º da MP nº 2.159-70/2001:

RIR/99

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).

MP nº 2.159-70/2001

Art. 3º. Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, **e a título de *royalties***, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

(grifei)

31. Além do IRRF, há incidência de contribuição de intervenção em domínio econômico (CIDE) à alíquota de 10% (dez por cento), por força do art. 2º, §§ 2º e 4º da Lei 10.168, de 29 de dezembro de 2000, na sua redação atual:

*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.(Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)*

(...)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).(Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

(...) (grifei)

31.1. Ressalve-se que, por ser a remessa ao exterior a título de *royalties* originada de contrato de exploração de direito de autor, a consulente não faz jus ao crédito incidente sobre a CIDE aplicável a *royalties* referentes a contratos de exploração de patentes e uso de marcas, previsto no art. 4º da MP nº 2.159-70/2001.

32. Por relevante, cabe comentar o disposto na Portaria MF nº 181, de 28 de setembro de 1989, citada pela consulente. Essa Portaria antecede os atos legais analisados e deve ser interpretada considerando esse fato. Contudo, ao dispor sobre a tributação dos rendimentos correspondentes a direitos autorais na aquisição de *software*, pagos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, no seu item 1, já deixou evidente que os rendimentos pagos a título de direitos autorais a beneficiários no exterior devem ser tributados pelo IRRF, quer para uso próprio, quer para exploração econômica dos direitos autorais.

"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." (grifei)

33. Observe-se que a modalidade de cópia única se refere exclusivamente ao direito autoral sobre *software* para uso próprio e que os artigos 554 e 555, I, do RIR/1980 citados correlacionam-se aos artigos 682 e 685, I, do RIR/1999, ora inaplicáveis aos *royalties* em função de normas específicas posteriores (art. 710 do RIR/99 e MP nº 2.159-70/2001).
34. Para afastar quaisquer dúvidas que porventura tenham remanescido em relação à incidência de IRRF sobre as remessas ao exterior, resta demonstrar as razões pelas quais não se sustentam os argumentos da consultante em prol da tese de que as remessas ao exterior seriam remuneração por compra de mercadoria.
35. Os fatos apresentados para considerar o programa como sendo mercadoria foram a padronização, a venda em cópias múltiplas, a impossibilidade de adaptações para as necessidades do usuário, e a inexistência no contrato de cláusula que lhe assegure direito de exclusividade. Entretanto, esses não são critérios válidos para distinguir mercadoria de serviços.
36. Serviços não perdem sua natureza quando não se amoldam às exigências específicas do contratante; mercadoria não deixa de ser mercadoria se não for produzida em série. Exemplos de prestação de serviço padronizados podem ser facilmente buscados nos mais variados ramos de atividade. Um exemplo bastante comum é a reprodução às centenas, ou milhares, de petições apresentadas em juízo por advogados, nas quais só se muda o nome do cliente.
37. O número de cópias a serem fornecidas também não implica excluir a tributação sobre prestação de serviços ou *royalties*. Afinal o objetivo da tutela jurídica de proteção de direitos autorais é justamente o de proteger o proprietário dos direitos de autor contra cópia não autorizada, cada uma delas. Sendo uma ou muitas, é devido o pagamento pelo licenciamento de uso do programa.
38. São igualmente desprovidas de sentido as alegações de que seria necessário fixar valor fixo e haver cláusula de exclusividade para o contrato ser de prestação de serviço ou de remuneração de *royalties*. Além de não estarem previstas nas normas que regulam o direito autoral sobre programas de computador, essas condições não constam da legislação tributária federal.
39. Rebatidos os argumentos em defesa da não incidência de IRRF sobre a exploração de direito de autor, resta analisar as consequências do exposto frente à incidência de impostos e contribuições na importação de programas de computador.
40. Em relação aos impostos na importação, tem-se que o II incide sobre mercadoria estrangeira que entrar no território aduaneiro; o IPI, sobre produtos industrializados de procedência estrangeira. Para os casos em que se adota alíquota *ad valorem* para a determinação do valor II a pagar, como é o caso de *software*, a base de cálculo do II é o valor aduaneiro, sendo que a do IPI está calcada na do II. Os artigos 69, *caput*; 72, *caput*; 75, I; 237, *caput*; e 239 *caput*, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002) – RA/2002 dispõem:

Art. 69. O imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

Parágrafo único. (...)

Art. 72. O fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 1º (...)

Art. 75. A base de cálculo do imposto é (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 2º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º, e Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 - Acordo de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994):

I - quando a alíquota for **ad valorem**, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994; e

(...)

DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

CAPÍTULO I

DA INCIDÊNCIA E DO FATO GERADOR

Art. 237. O imposto de que trata este Título, na importação, incide sobre produtos industrializados de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 1º, e Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

(...)

Art. 239. A base de cálculo do imposto, na importação, é o valor que servir ou que serviria de base para cálculo do imposto de importação, por ocasião do despacho aduaneiro, acrescido do montante desse imposto e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea "b").

(...)

41. A determinação do valor aduaneiro é, portanto, elemento essencial para cálculo dos impostos federais na importação. Tratando-se de programas de computador, é necessária a observância de regra própria, objeto do art. 81 do RA/2002:

Art. 81. O valor aduaneiro de suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados será determinado considerando unicamente o custo ou valor do suporte

propriamente dito (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 18, parágrafo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994, e Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, aprovada em 12 de maio de 1995).

*§ 1º Para efeitos do disposto no **caput**, o custo ou valor do suporte físico será obrigatoriamente destacado, no documento de sua aquisição, do custo ou valor dos dados ou instruções nele contidos.*

*§ 2º O suporte físico referido no **caput** não compreende circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ou bens que contenham esses circuitos ou dispositivos.*

*§ 3º Os dados ou instruções referidos no **caput** não compreendem as gravações de som, de cinema ou de vídeo.*

42. A regra é resultado da opção feita por determinar o valor aduaneiro segundo prática aprovada pela Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira da Organização Mundial de Comércio (OMC), em sua Décima Reunião, celebrada em 24 de setembro de 1984. Essa norma, portanto, se origina de regulamentação de matéria objeto de acordo internacional, à qual se aplica o disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 1966. A Decisão 4.1 é reproduzida no Anexo da Instrução Normativa SRF nº 318, de 4 de abril de 2003:

O Comitê de Valoração Aduaneira DECIDE o seguinte:

1. *Reafirma-se que o valor de transação constitui a base primeira de valoração, segundo o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT (doravante denominado "Acordo"), e que sua aplicação com respeito aos dados ou instruções (software) registrados em suportes físicos para equipamentos de processamento de dados está em plena conformidade com o Acordo.*

2. *Dada a situação única do gênero em que se encontram os dados ou instruções (software) registrados em suportes físicos para equipamentos de processamento de dados, e dado que algumas Partes têm buscado uma abordagem diferente, estaria também em conformidade com o Acordo que as Partes que assim o desejarem possam adotar a seguinte prática:*

Na determinação do valor aduaneiro dos suportes físicos importados que contenham dados ou instruções, será considerado unicamente o custo ou valor do suporte físico propriamente dito. Portanto, o valor aduaneiro não compreenderá o custo ou valor dos dados ou instruções, desde que estes estejam destacados do custo ou valor do suporte físico.

Para os efeitos da presente Decisão, a expressão "suporte físico" não compreende os circuitos integrados, os semicondutores e dispositivos similares ou os artigos que contenham tais circuitos ou dispositivos; a expressão "dados

ou instruções" não inclui as gravações de som, cinema ou vídeo.

43. A adoção pelo País da prática autorizada excepcionalmente pelo Comitê de Valoração Aduaneira propiciou a adequação da regra de apuração da base de cálculo do II ao previsto na Lei nº 9.609/98 de proteção da propriedade intelectual de programa de computador. Ao destacar o custo do suporte físico do custo ou valor das instruções nele contidos no documento de sua aquisição, obtém-se a segregação do valor do programa de computador do valor total a transação, de forma a evitar que essa parcela do pagamento sofra tributação aplicável exclusivamente à mercadoria. Note-se que a obrigação de destacar o custo ou valor do suporte físico do custo ou valor dos dados ou instruções nele contidos no documento de sua aquisição é regra aplicável independentemente do número de cópias importadas. Vale para uma única unidade, para poucas ou muitas cópias.

44. As Contribuições para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e para o Programa de Integração Social (PIS/Pasep) incidem tanto na importação de bens quanto de serviços (art. 1º, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004). Para os programas de computador que serão importados pela interessada incidirão nas remessas de importâncias ao exterior a título de royalties e na entrada dos bens no País, conforme previsto na Lei nº 10.865/2004, artigos 1º, 3º, 4º e 7º:

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.

(....)

Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;

(.....)

*IV - na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de que trata o inciso II do **caput** do art. 3º desta Lei.*

(....)

Art. 7º A base de cálculo será:

*I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do **caput** do art. 3º desta Lei; ou*

*II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do **caput** do art. 3º desta Lei.*

45. O fato gerador das contribuições no pagamento de *royalties* é a do art. 3º, II, da Lei nº 10.865/2004, já na entrada do bem no País, a hipótese é a do mesmo art. 3º, inciso I.

46. A apuração da base de cálculo das contribuições na importação de bens estrangeiros e serviços deve seguir o preceituado pela Instrução Normativa SRF nº 436, de 27 de julho de 2004. Na aplicação da fórmula do art. 1º, I, dessa IN SRF deve-se levar em conta que a base para cálculo do II será o valor do suporte físico propriamente dito, sendo obrigatório o destaque desse valor venha no documento de aquisição do programa de computador, na forma do art. 81 do RA/2002.

CONCLUSÃO

47. Em face do exposto, soluciono a consulta para esclarecer que:

- a) considera-se pagamento a título de *royalties* a importância remetida à pessoa jurídica detentora de propriedade de direito autoral de programa de computador em remuneração do direito de explorar economicamente o direito autoral sobre esse programa de computador;
- b) as importâncias remetidas ao exterior a título de *royalties* estão sujeitas à incidência de IRRF, à alíquota de 15%, e da CIDE, à alíquota de 10%;

- c) é obrigatório destacar o valor do suporte físico em que está armazenado programa de computador proveniente do exterior no documento de aquisição para fins de apuração da base de cálculo do II;
- d) o valor aduaneiro a ser empregado na determinação da base de cálculo do II devido na entrada de programa de computador no País é o valor do suporte físico em que está armazenado;
- e) incidem Cofins e contribuição para o PIS/Pasep sobre as remessas ao exterior de importâncias para pagamento de *royalties* e na entrada de bens estrangeiros no país submetidos a despacho para consumo;
- f) para os *royalties*, a base de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep é o valor remetido para o exterior, antes da retenção do IR, acrescido do ISS e das próprias contribuições;
- g) a base de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep na entrada do programa de computador é o valor aduaneiro, assim entendido o valor que servir de base para cálculo do II, ou seja, o valor do suporte físico devidamente destacado no documento de aquisição, acrescido do ICMS incidente no desembarco aduaneiro e do valor das próprias contribuições;
- h) o cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep na remessa dos *royalties* e na entrada do programa de computador no País deve seguir o determinado pela IN SRF nº 436/2004.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

48. Dê-se ciência desta solução.

49. [...]

50. Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, não comportando recurso de ofício ou voluntário. Excepcionalmente, se a interessada tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, poderá interpor recurso especial, sem efeito suspensivo, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência desta solução, para a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, em Brasília - DF, na forma da Instrução Normativa SRF nº 230, de 25 de outubro de 2002, art. 16.

Belo Horizonte, 16 de maio de 2005.

FRANCISCO PAWLOW

Chefe da SRRF06/Disit

Competência delegada pela Portaria SRRF n.º 112/1999 (DOU de 26/05/1999)