As operações internacionais envolvendo *software* e o imposto de renda

Gustavo Lian Haddad[1]
Vinícius Nogueira[2]

1. INTRODUÇÃO

Em 5 de abril de 2017, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Receita Federal do Brasil (RFB) publicou a Solução de Divergência n. 18, por meio da qual foi reformada a Solução de Divergência Cosit n. 27/2008, alterando o entendimento anterior da administração tributária quanto à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre determinadas contraprestações atribuídas a residentes no exterior envolvendo a licença de direitos de *software*.

Em 2008, a citada Solução de Divergência definia que os pagamentos ao exterior como contraprestação pela aquisição de licenças de *software* sob a modalidade de cópias múltiplas, conhecidos como "*software* de prateleira", não estariam sujeitas ao IRRF por se tratar, juridicamente, de pagamento de preço pela aquisição de mercadoria, incompatível com o conceito de renda tributável.

Essa Solução seguia a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE n. 176.626-3[3], em que a Corte assentou a natureza de mercadoria das li-

---

1 Professor dos cursos de Especialização do Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa e do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Ex-integrante do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Advogado em São Paulo.

2 Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Doutorando em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento pelo Instituto de Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Advogado em São Paulo.

3 Recurso Extraordinário 176.626-3, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* 11-12-1998.

cenças de uso de *software* de prateleira e, consequentemente, a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)[4] nas operações de licenciamento de tal tipo de *software*. Naquela oportunidade, o STF decidiu que o *software* de prateleira, por ser comercializado em larga escala para uma pluralidade de usuários, seria equiparável a mercadoria para fins de incidência do ICMS.

A partir da nova Solução de Divergência Cosit n. 18/2017, a RFB passou a entender que os pagamentos remetidos ao exterior relacionados ao licenciamento para comercialização ou distribuição de *software* de prateleira teriam a natureza de *royalties* e, assim, estariam sujeitos à incidência do IRRF à alíquota de 15%.

Para tanto, o órgão fazendário interpretou a legislação que regula o *software* no país de modo a diferenciar o licenciamento de direito de uso e o licenciamento de direito de distribuição/comercialização de *software*, concluindo que a decisão do STF teria tratado apenas do primeiro tipo de licença. Concluiu, ainda, que na relação entre a empresa estrangeira que detém os direitos de propriedade intelectual sobre o *software* e o adquirente brasileiro, haveria apenas uma cessão de direitos patrimoniais, isto é, uma licença para comercialização. Somente quando realizadas as operações internas com o *software*, de venda pelo adquirente brasileiro a consumidores aqui localizados, é que se estaria diante de uma operação comercial com licença de uso de *software* de prateleira.

Esse mesmo entendimento foi posteriormente ratificado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 7, de 21 de dezembro de 2017 (ADI 7/2017), segundo o qual "as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação ao direito de distribuição ou comercialização de *software* enquadram-se no conceito de *royalties* e estão sujeitas à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 15%"[5].

Em que pese a bem articulada fundamentação adotada pela RFB, o enfrentamento da questão merece análise mais detida, que considere a natureza e os efeitos dos diversos tipos de negócios jurídicos que podem ser celebrados tendo o *software* como objeto, para, então, concluir se a operação envolve mercadorias, serviços, licença ou outro fenômeno. Conclusões apriorísticas ou voltadas exclusivamente à nomenclatura dos contratos e direitos envolvidos devem ser afastadas, ainda mais em se tratando de setor da vida econômica em constante mutação e adaptação a novas necessidades e funcionalidades.

Como já assinalou a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em trabalho que examina o tratamento tributário de operações internacionais envolvendo *software*: "*the fundamental economic characteristics of the [software]*

---

4 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, de competência estadual.

5 Artigo 1º do ADI 7/2017. Adicionalmente, conforme parágrafo único do mesmo artigo 1º, no caso de o beneficiário dos pagamentos ser residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida (conforme art. 24 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996), aplica-se a alíquota de 25%.

arrangements may represent a transaction in goods, in services, in intellectual property, or in a combination of all three"[6].

No presente trabalho, pretende-se examinar a casuística das principais operações envolvendo *software* para, a partir da identificação da natureza jurídica e efeitos dos diferentes tipos de contrato comumente celebrados, examinar a incidência do IRRF sobre contraprestações pagas ou creditadas por fontes pagadoras brasileiras a não residentes em operações internacionais.

Mais especificamente, na Parte 2 do presente trabalho analisaremos o objeto *software*, as suas espécies, as finalidades de sua criação e a sua natureza jurídica. Na Parte 3 faremos breve apresentação dos negócios jurídicos comumente pactuados com vistas à circulação do *software* no mercado, buscando demonstrar que as transações com *software* podem dar azo aos mais variados arranjos contratuais, a depender das intenções das partes, da realidade econômica subjacente à celebração dos contratos e do tipo de *software* negociado. Nas Partes 4, 5 e 6 trataremos mais detidamente de tais arranjos contratuais, buscando identificar suas notas características, no quanto relevante, para examinar e concluir sobre a incidência do IRRF nas contraprestações envolvidas nas mais diversas operações com *software* sob encomenda, *software*-produto e *software* customizável, sob a perspectiva do direito interno e dos tratados internacionais para evitar a bitributação.

2. DEFINIÇÃO DE *SOFTWARE*. TIPOS DE *SOFTWARE*. PROPÓSITOS COM A SUA CRIAÇÃO

2.1. Definição de *software*

O objeto central no presente trabalho é a tributação pelo IRRF dos valores pagos ou creditados por pessoa residente no Brasil a beneficiário não residente, como contraprestação relacionada a transações com *software*.

Pois bem. Em primeiro lugar faz-se necessário identificar os contornos jurídicos do objeto da prestação em análise, isto é, faz-se necessário conceituar o *software*.

Bill Gates[7] define *software* da seguinte forma: "*It is a comprehensive set of rules a machine can be given to 'instruct' it how to perform particular tasks*". *Software*, assim, é um grupo de instruções lógico-matemáticas que devem ser seguidas em ordem fixa (algoritmos) e que, se dadas especificamente a um computador, permitem-no calcular a solução (*output*) para um determinado problema (*input*).

O legislador brasileiro incorporou tais notas características. Segundo o art. 1º, da Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, *software* ou programa de computador é:

---

6 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. R(10) The Tax Treatment of Software*. p. 4, § 13. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-103-en>. Acesso em: 15 dez. 2017.

7 GATES, Bill; MYHRVOLD, Nathan; RINEARSON, Peter. *The road ahead*. Estados Unidos: Penguin Group, 1995, p. 22.

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.

2.2. Tipos de *software*

O *software* pode ser classificado em três categorias distintas, à razão inversa de sua operacionalidade pelo usuário final do computador[8]: (i) *firmware*; (ii) sistemas operacionais; e (iii) programas aplicativos.

Os *firmwares* são programas inseridos dentro do próprio *hardware*, ou seja, são instruções gravadas no próprio *chip* do computador e que se prestam apenas à leitura (memória *ROM*[9]). Eles representam a forma mais básica e elementar de programação, fornecendo instruções vitais para o funcionamento do computador e servindo de base para que o computador receba outros programas, de natureza operacional ou aplicativa. Não analisaremos os programas *firmware* no presente trabalho, dado que não costumam ser objeto de negociação em separado do *hardware*, além de conferirem acesso limitado aos usuários.

Os programas operacionais são sistemas que gerenciam o funcionamento da máquina, permitem a comunicação geral entre ela e seu operador, escalonando entradas e saídas, e alocando seus recursos físicos (sobretudo memória) de forma a permitir que unidades de processamento recebam e executem as instruções de programas aplicativos simultaneamente.

Os programas aplicativos, por sua vez, são aqueles relativos à execução de tarefas específicas, que visam a solucionar os problemas do usuário do computador. O número de programas aplicativos e sua variedade são tão plurais quanto as demandas criadas pelos usuários, atingindo a casa dos milhares.

A OCDE assim distinguiu os programas operacionais e os programas aplicativos[10]:

> *(...) there are two kinds of software. System software is aimed at the operational process of the computer itself (i.e., operational software), while application software consists of programmes for using a computer to accomplish specific tasks. These purposes may be specified by a single client/user, a group of client/users, or may result from a marketing effort by the software developer.*

---

8 MOTA, Maurício. *Questões de Direito Civil Contemporâneo*. Rio de janeiro: Elsevier, 2008, p. 397-436.

9 A memória somente de leitura ou ROM (acrônimo em inglês de *read-only memory*) é um tipo de memória que permite apenas a leitura, ou seja, as suas informações são gravadas pelo fabricante uma única vez e após isso não podem ser alteradas ou apagadas, somente acessadas pela máquina.

10 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. R(10) The Tax Treatment of Software*. p. 2, § 3. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-103-en>. Acesso em: 15 dez. 2017.

2.3. Finalidade da sua criação

Independentemente do grau de sua operacionalidade (isto é, sistema operacional ou aplicativo), o *software* pode ser produzido a fim de atender às necessidades (i) de seu próprio desenvolvedor, sendo neste caso um intangível necessário ao processo produtivo de bens, serviços ou outros intangíveis; ou (ii) do mercado, isto é, de terceiros interessados em adquirir ou usar o *software*, sendo este objeto ofertado pelo desenvolvedor com a finalidade de obtenção de lucro.

Explica a OCDE[11]: *"software may be developed for internal use, for use by related (foreign) companies or for sale to third parties as part of equipment, as a master copy, or as copied and canned software"*.

Importa-nos, para os fins do presente trabalho, apenas a análise deste segundo grupo, isto é, o *software* negociado nos mercados – diretamente, em cópia para reprodução ou em cópias múltiplas para uso.

O *software*, quando ofertado ao mercado, pode ser desenvolvido em larga escala, sem um usuário específico e previamente definido, ou pode ser desenvolvido a pedido de um único usuário, para atender a suas necessidades específicas.

Para o primeiro tipo usaremos a denominação de "*software*-produto". Preferimo-la à expressão "*software* de prateleira", mais disseminada, por melhor refletir o fato de se tratar de *software* desenvolvido para circular como produto, ainda que não para ser vendido em massa no varejo.

O *software*-produto é desenvolvido para atender a necessidades genéricas de um público não quantificado de consumidores potenciais, ainda que de um setor ou segmento específico de atividade econômica. Geralmente, como veremos adiante, a transferência desse tipo de *software* se dá por meio da cessão de direito pelo qual o desenvolvedor do *software* (cedente) confere ao cessionário o direito de utilizar o programa de computador, perpetuamente ou por tempo determinado.

O ministro Sepúlveda Pertence, valendo-se das definições de Rui Saavedra[12], assim definiu o *software*-produto em seu voto no Recurso Extraordinário n. 176.626-3:

> os programas *standard*, observa o autor, "constituem, em regra, pacotes (*packages*) de programas bem definidos, estáveis, concebidos para serem dirigidos a uma pluralidade de utilizadores – e não a um utilizador em particular –, com vista a uma mesma necessidade de uma mesma categoria de utilizadores (por exemplo, a contabilidade dos escritórios de advogados). Mas possibilitam uma configuração adequada para que cada utilizador, em concreto, encontre a solução para a sua realidade específica – serão o "esqueleto" a que falta o "revestimento muscular". São como que "vestuário de pronto a vestir". Este *software* "produto acabado", é aquilo que os franceses denominam *progiciel*, neologismo criado partindo dos termos "*produit*"

---

11 Idem, ibidem.

12 SAAVEDRA, Rui. *A Proteção Jurídica do Software e a Internet*. Lisboa: Ed. Don Quixote, 1998, p. 106-107.

e "*logiciel*". Alguns destes programas – dependendo da sua compatibilidade – podem ser utilizados em diferentes equipamentos. São programas fabricados em massa e, como são vocacionados a um vasto público, são até comercializados nos hipermercados – daí que também se fale aqui de *software* "*off the shelf*". O seu desenvolvimento comercial chegou a proporções tais que movimenta cifras de vários milhões. Alguns desses programas proporcionaram fortunas aos seus criadores.

Ao segundo tipo damos o nome de *software* por encomenda, ou *software* específico (*tailor-made*). O *software* por encomenda é produzido conforme as especificidades informadas pelo adquirente, buscando atender um tipo específico de máquina (*hardware*) e um tipo específico de problema ou necessidade. Embora o tema venha a ser abordado mais adiante, vale adiantar que a titularidade do *software* sob encomenda não precisa ser transferida pelo criador ao encomendante, na medida em que a lei de proteção ao *software* já estabelece que a propriedade sobre o intangível nasce, na origem, sob a titularidade do próprio encomendante. Portanto, nesse tipo de desenvolvimento de *software* não haveria a necessidade de transferência de direitos entre o desenvolvedor e o usuário/encomendante.

Conforme explica o Ministro Sepúlveda Pertence, "já os programas 'por encomenda' ou 'à medida do cliente' são desenvolvidos a partir do zero para atender às necessidades específicas de um determinado usuário". Assim também segue a diferenciação proposta pela OCDE[13]: "*application software consist of standard software with a wide range of applications or may have special software (tailor-made for single users or to be applied by the developer itself)*".

A bem da verdade, existe ainda um terceiro tipo de *software* que se insere, na diferenciação proposta acima, entre o *software*-produto e o *software* por encomenda. Trata-se do *software* adaptável que, embora seja intrinsicamente um *software*-produto, desenvolvido a fim de atender a um público genérico e não quantificado de usuários, permite certo grau de especificação segundo as necessidades do usuário que o adquiriu. Assim, embora este *software* não tenha sido especialmente desenvolvido segundo especificações fornecidas por um usuário definido, ele possui certa flexibilidade para que possa ser adaptado às necessidades do adquirente.

Como explica o Ministro Sepúlveda Pertence: "por fim, os 'programas adaptados ao cliente (*customized*) constituem uma forma híbrida entre os programas standard e os programas à medida do cliente. Baseiam-se em programas standard que são modificados para se adequarem às necessidades de um cliente particular (*customization*). Essa adaptação pode ser realizada tanto pelo fornecedor do programa como pelo próprio utilizador".

2.4. *Software* como direito real do autor

Independentemente da forma como é desenvolvido e dos objetivos do criador com o seu desenvolvimento (isto é, uso interno ou comercialização), todo e qualquer *software* é

---

13 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. R(10) The Tax Treatment of Software.* p. 3, § 5. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-103-en>. Acesso em: 15 dez. 2017.

tratado pela legislação brasileira – e por grande parte da legislação internacional – como propriedade intelectual sujeita ao regime jurídico dos direitos autorais.

A Convenção que institui a Organização Mundial da Propriedade Intelectual[14] (OMPI) define propriedade intelectual como a soma dos direitos relativos às obras literárias, artísticas e científicas, às interpretações dos artistas intérpretes, às execuções dos artistas instrumentistas, aos fonogramas e às emissões de radiodifusão, às invenções em todos os domínios da atividade humana, às descobertas científicas, aos desenhos e modelos industriais, às marcas industriais, comerciais e de serviços, bem como às firmas comerciais e denominações comerciais, à proteção contra a concorrência desleal, e a todos os outros direitos inerentes à atividade intelectual nos domínios industrial, científico, literário e artístico.

Ainda segundo a OMPI[15], a regulação dos direitos de propriedade intelectual os divide em dois grandes grupos, a saber: o Direito de Propriedade Industrial e o Direito Autoral (*copyrights*).

O Direito de Propriedade Industrial volta-se à regulação das criações da mente humana que representem utilidades comerciais e industriais, que sinalizam informações aos consumidores e ao mercado em geral. Isto pode se dar por meio de patentes (isto é, invenções, modelos de utilidade, modelo industrial e desenho industrial) ou da própria marca do produto (de indústria, comércio ou de serviço e de expressão, ou sinal de propaganda).

O Direito Autoral, por sua vez, é a espécie de propriedade intelectual que tutela a criação e a utilização de obras intelectuais estéticas, seja na literatura, nas artes ou na ciência.

A OMPI entende que os programas de computador estariam abarcados pelo conceito de obras intelectuais de natureza artística, literária ou científica e, portanto, sujeitos à tutela do direito autoral. Nas palavras da Organização[16]:

> *Computer programs are a good example of a type of work not included in the list in the Berne Convention, but that now qualifies as a production in the literary, scientific and artistic domain within the meaning of Article 2. Computer programs are protected under the copyright laws of a number of countries as well as under the WIPO Copyright Treaty (WCT) (1996).*

O legislador brasileiro houve por bem seguir o mesmo tratamento. Assim, o art. 2º, da referida Lei n. 9.609/98, é claro ao definir que "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 nessa Lei".

Na mesma direção segue o enunciado do art. 7º, da Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998 (Lei do direito autoral), segundo o qual: "são obras intelectuais protegidas as criações do espírito expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível

---

14 Convenção assinada em Estocolmo, em 14 de julho de 1967. Emenda de 28 de outubro de 1979.

15 *Understanding Industrial Property*. WIPO, Geneva, 2016, p. 4-6. Disponível em: <http://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_895_2016.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2017.

16 Idem, p. 8.

ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como: (...) XII – os programas de computador; (...)".

Os direitos autorais relativos aos programas de computador compreendem os conteúdos moral e patrimonial (art. 22, da Lei n. 9.610/98). Os direitos morais visam proteger a obra enquanto ideia produzida pelo espírito de seu criador, enquanto uma extensão de sua personalidade (arts. 24 a 27 da Lei n. 9.610/98). Contudo, o art. 2º, § 1º, da Lei n. 9.609/98, definiu que não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais previstas pela Lei n. 9.610/98, ressalvado o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e de se opor a alterações não autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a honra ou a reputação dele, autor.

Os direitos patrimoniais, por sua vez, visam proteger os proveitos econômicos que o autor retira, ou deveria retirar, da obra (arts. 28 a 45, da Lei n. 9.610/98). Adicionalmente ao já previsto pela Lei do direito autoral, a Lei n. 9.609/98 estabelece que a titularidade dos direitos patrimoniais relativos à criação do empregado, prestador de serviços contratado ou servidor de órgão público é do empregador ou contratante, cuja responsabilidade limita-se ao pagamento do salário ou remuneração conforme ajustado entre as partes (art. 4º, *caput* e § 1º).

De acordo com o art. 3º, da Lei n. 9.610/98, e o art. 83, II, do Código Civil brasileiro, o direito autoral é um bem móvel e, assim sendo, a propriedade sobre um *software* constitui um direito real. Por essa razão, considerando os princípios da compatibilidade e da transmissibilidade dos direitos reais[17], o titular do direito autoral figura necessariamente como único proprietário do *software*, podendo, contudo, transmiti-lo a terceiros se assim quiser.

O Ministro Sepúlveda Pertence, em seu voto no RE n. 176.626-3, citando Rui Saavedra, explica que:

> o que individualiza o *software* em relação aos outros instrumentos a serviço da informação – assevera Rui Saavedra, em preciosa monografia acadêmica apresentada à Universidade de Coimbra – "é a sua natureza imaterial na medida em que ele mesmo é constituído por informação – a qual não tem substância tangível, e é, em si, um bem imaterial. O *software* apresenta-se, pois, como um produto, simultaneamente, utilitário e imaterial. Sendo *software* um dos chamados 'bens informacionais' ou 'produtos da informação' ele não pode ser objeto duma proteção eficaz contra os actos dos não proprietários. Tal proteção só poderá relevar o direito intelectual, ou seja, através da organização de um

---

17 "Por princípio da Compatibilidade, entende-se que os direitos reais devem ser compatíveis entre si e não sejam auto excludentes. Assim, não é possível a existência de dois direitos de propriedade sobre a mesma coisa. Contudo, é possível a coexistência de direitos reais sobre uma mesma coisa desde que possuam conteúdos diferentes (ex.: direito de propriedade e direito de usufruto). Por princípio da Transmissibilidade, entende-se a capacidade de transferência de um direito real entre as pessoas, seja por ato *inter vivos* ou *causa mortis*". DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro. Direito das Coisas*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, v. 5, p. 20.

'direito de exclusivo' a favor daqueles que elaboram o *software*". E continua: "é esse 'direito de exclusivo' – que não e mercadoria, nem se aliena com o licenciamento de seu uso (...)".

Portanto, o desenvolvedor do *software* pode negociar permissões de uso com terceiros bem como a transferência total ou parcial dos próprios direitos de propriedade sobre o *software*, dando azo a inúmeras formas de relações jurídicas que tenham o *software* como objeto.

3. OS DIFERENTES NEGÓCIOS ENVOLVENDO *SOFTWARE* EM TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS E O IRRF

Como objeto de direito real de autor, oponível *erga omnes*, passível de circulação e de transmissão *in totum* ou em parte, o *software* pode ser objeto de negociações com diferentes conteúdos.

Cabe, para fins do presente estudo, examinar a natureza jurídica dos principais tipos de transações envolvendo *software*, com ênfase nos direitos e riscos que são efetivamente transferidos ou cedidos como resultado de sua celebração. Tais aspectos são relevantes na caracterização jurídica dos valores pagos em contraprestação e na determinação do correspondente regime tributário[18].

Como tratamos acima, as transações comerciais com *software* podem ter como objeto um *software*-produto, *software* sob encomenda ou, ainda, um *software* adaptável. A depender do tipo de *software* negociado entre as partes, as formas jurídicas do negócio tendem a variar substancialmente.

Assim, operações com *software* por encomenda costumam envolver a contratação de um serviço por parte do desenvolvedor, figurando o encomendante como titular dos direitos de propriedade sobre o *software* desde o início, nos termos da legislação aplicável.

As operações com o *software*-produto, por sua vez, envolvem maior variedade nos negócios jurídicos possíveis, posto que o direito de propriedade sobre a obra é de seu desenvolvedor, que pode, então, transferir algumas de suas utilidades a terceiros (como o direito de uso), de forma perpétua ou temporária ou, ainda, o próprio direito de propriedade sobre o *software*, total ou parcialmente. Dessa forma, diferentemente dos negócios envolvendo *software* sob encomenda, as transações com *software*-produto dependem em

---

18 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. R(10) The Tax Treatment of Software*. p. 4, § 13. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-103-en>, *in verbis*: "*11. Transfer of software can take a variety of commercial forms. (...). It clearly contains elements of intellectual property, and the question this arises as to whether in conveying software, the transferor is also conveying a license both to use and to reproduce for sale the ideas contained in the software. Arm's length commercial contracts normally cover this point by spelling out the rights conveyed and the limitations on such rights. Such limitations can have implications for income tax as well as for customs duty and sales tax*". E continua "*13. (...). The fundamental economic characteristics of the arrangements may represent a transaction in goods, in services, in intellectual property, or in a combination of all three*".

grande medida de quais utilidades e direitos são efetivamente transferidos como parte da transação.

Quanto aos negócios envolvendo *software* adaptável, posto que ele envolve um *mix* entre a transferência de utilidades ou direitos relativos ao *software*-produto e a prestação de serviços de adaptação do programa às necessidades do contratante, as transações a ele relativas assumirão características de negócios envolvendo *software*-produto e/ou prestação de serviços, conforme as diferentes pactuações entre desenvolvedor e usuário/adquirente.

Diante da diversidade de direitos envolvidos e da multiplicidade de negócios jurídicos que lhes são correspondentes, analisamos abaixo cada uma dessas figuras e os respectivos regimes de IRRF.

Para tanto, consideramos um quadrante fático em que o desenvolvedor do *software* é uma pessoa jurídica não residente do Brasil, e a contraparte que lhe paga ou credita contraprestações é uma pessoa jurídica residente do Brasil.

4. TRANSAÇÕES COM *SOFTWARE* SOB ENCOMENDA

Neste tipo de transação o desenvolvedor elabora um *software* especificamente para um único cliente, conforme suas especificações e necessidades. Assim, o objeto do negócio jurídico não é a transferência de direito ou da titularidade de *software* já desenvolvido, mas, isto sim, a obrigação de se elaborar um determinado *software* mediante o pagamento de contraprestação[19].

O desenvolvedor não corre riscos de perecimento ou obsolescência em razão do desenvolvimento do *software*, visto que ele já possui destinatário certo. Adicionalmente, é possível que o cliente antecipe parte do pagamento devido ao desenvolvedor para que ele possa arcar com os custos de desenvolvimento do *software*.

A citada Lei n. 9.609/98 ("Lei do *software*") estabelece que, nesse tipo de operação, o encomendante figura como o único proprietário do *software*, cabendo ao seu desenvolvedor apenas o direito de reivindicar a paternidade moral do programa de computador e o direito de opor-se a alterações não autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação que maculem sua (do desenvolvedor) honra ou reputação[20].

Portanto, nesse tipo de negócio não costuma haver qualquer transferência de propriedade entre o desenvolvedor do *software* e seu encomendante. Esse direito é atribuído ao encomendante desde o início da operação.

---

19 DORNELLES, Arnaldo Diefenthaeler. O imposto sobre Serviços e seu Alcance sobre os Softwares. In: *Revista de Estudos Tributários*, Ano XVI, n. 99, set.-out. 2014, Porto Alegre, Ed. Síntese, p. 44.

20 "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".

A obrigação do desenvolvedor, nesse caso, é uma verdadeira obrigação de fazer, representativa de locação de serviços nos termos dos arts. 247 e seguintes do Código Civil brasileiro.

Nesse caso, e qualquer que seja o conceito de serviços ou prestação de serviços que se adote[21], a remuneração devida pelo encomendante residente do Brasil ao desenvolvedor não residente se submeterá ao tratamento tributário aplicável à importação de serviços técnicos[22].

Como tal, o IRRF será aplicável sobre os valores brutos pagos ou creditados ao exterior à alíquota de 15%, assumindo que o desenvolvedor não esteja localizado em país considerado pela legislação brasileira como paraíso fiscal ou regime de tributação favorecido[23].

Ademais, caberá observar eventuais limitações impostas pelos tratados para evitar a bitributação celebrados pelo Brasil cujos protocolos remetam os serviços técnicos ao regime de *royalties* previsto no tratado. É o caso, por exemplo, daquele celebrado com Israel, cujo protocolo estende aos rendimentos originários da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos o tratamento aplicável a *royalties*, resultando em limitação da alíquota de IRRF aplicável a 10% nos termos do art. 12, item 2, alínea "b", do Tratado[24].

5. TRANSAÇÕES COM *SOFTWARE*-PRODUTO

As transações com *software*-produto, por sua vez, ocorrem em momento lógico posterior ao desenvolvimento do próprio *software*. O criador da obra é o único detentor de

---

21 Recurso Extraordinário 116.121-3, Plenário, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio, publicado em 25-5-2001 (visão mais restritiva de "prestação de serviços"). Recurso Extraordinário 547.245-SC, Plenário, Rel. Min. Eros Grau, j. 2-12-2009 (visão mais ampla de "prestação de serviços").

22 Conforme art. 17, § 1º, II, itens "a" e "b", da Instrução Normativa n. 1.455/2014, consideram-se: (i) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e (ii) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

23 Como já informado, exceto pelo IRRF, não é parte do escopo do presente analisar a incidência dos demais tributos sobre as transações internacionais com *software*, incluído a CIDE. Para uma análise sobre a incidência da CIDE nos contratos envolvendo *software*, veja SCHOUERI, Luís Eduardo e CEZAROTI, Guilherme. A Cide Royalties e as Remessas por Licença de Distribuição e Comercialização de Programas de Computador. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 130, p. 41-55.

24 Artigo 1º, inciso III, alínea "b" da Portaria MF n. 1, de 4 de janeiro de 2006. Pela cláusula de nação mais favorecida presente no tratado entre Brasil e Espanha, a redução da alíquota de IRRF a 10% prevista no tratado com Israel resultou em igual alíquota aplicável a serviços técnicos pagos a residentes da Espanha (Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 4, de 17 de março de 2006).

direitos de propriedade sobre o *software* e, assim, pode explorá-lo economicamente ou dispor de seus direitos conforme sua conveniência.

O criador do *software* pode fornecer cópias da obra para que terceiros possam usá-lo ou revendê-las a terceiros. O criador pode, ainda, ceder direitos patrimoniais sobre o *software* para que terceiros o explorem economicamente por um determinado período em determinada região, ou mesmo transferir integralmente os direitos de propriedade sobre o *software*.

Ao comercializar licenças de uso, o desenvolvedor não transfere nenhum tipo de propriedade sobre o *software* aos usuários. Ao contrário, o desenvolvedor apenas permite ao usuário utilizar o *software*, disponibilizando uma cópia (*copyrighted article*[25]) que pode ser gravada em meio físico ou acessada via *download*[26].

Diferentemente da transferência do *copyrighted article*, o desenvolvedor também pode negociar os próprios direitos que ele detém sobre o *software*. Nesse caso, fala-se em cessão de direitos de propriedade do *software*, que pode ser integral ou parcial. O adquirente, nesse caso, passa a deter direitos sobre o *software* que lhe permitem explorá-lo economicamente, geralmente durante determinado período e numa região delimitada. Embora menos comum, também pode ser o caso de cessão integral dos direitos de propriedade, de forma que o adquirente passa a ser o único proprietário do *software*.

Tarcísio Queiroz Cerqueira[27] apresenta a questão ao afirmar que a "licença" é espécie do gênero "cessão". A licença visa apenas permitir, em caráter precário, o gozo das utilidades produzidas pelo *software*, isto é, o seu uso pleno pelo usuário. A cessão, em contrapartida, visa transferir os próprios direitos de propriedade sobre o intangível, no todo ou em parte[28].

Contudo, e como referimos anteriormente, a RFB expressou recentemente o entendimento[29] no sentido de que valores pagos ou creditados ao exterior para a aquisição de licenças de *software*-produto, independentemente de serem para uso do adquirente ou para

---

25 AISBL Global Tax and Fiscal Group. Cross-border Taxation of Software Contracts. Disponível em: <https://www.bkd.com/docs/solution-sheets/Cross-BorderTaxationofSoftwareContracts.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2017.

26 ATHENIENSE, Alexandre. Análise Jurisprudencial sobre Contratação de Softwares. In: BLUM, Renato M. S. Ópice et al. (Coords.). *Manual de Direito Eletrônico e Internet*. São Paulo: Lex, 2006, p. 456-457.

27 CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. *Software:* Direito autoral e contratos. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 72.

28 MAEDA, Denise Ferrari. A CIDE-Tecnologia nos Contratos de Licença de Uso de Software e a Lei n. 11.452/2007. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Sistema Tributário, Legalidade e Direito Comparado. Entre forma e substância*: proteção dos direitos fundamentais, responsabilidade tributária, procedimentos fiscais, tributação das operações internacionais. Belo Horizonte: Forum, 2010, p. 321.

29 Solução de Divergência n. 18, de 2017 e, mais recentemente, ADI RFB n. 7, de 21 de dezembro de 2017.

distribuição a terceiros no mercado brasileiro, teriam sempre a natureza de remuneração pelo licenciamento de uso de direitos autorais, caracterizando *royalties* para fins fiscais.

Segundo tal posicionamento, que reformulou a visão anterior da própria RFB que era baseada na jurisprudência do STF, o IRRF deve ser retido quando o adquirente brasileiro paga valores ao não residente, proprietário do *software*-produto, para aquisição de cópias para a revenda no país, constituindo *royalties* para fins legais e fiscais brasileiros.

Ainda segundo as autoridades fiscais, somente a partir do momento em que o *software* é "nacionalizado" e comercializado no Brasil é que as operações com o *software*-produto passariam a se sujeitar ao tratamento tributário geralmente aplicável às mercadorias.

Nesse sentido, pelo menos indiretamente, as autoridades fiscais parecem ter adotado uma visão segundo a qual um distribuidor de *software* brasileiro nunca estaria em uma posição legal na qual poderia adquirir/importar uma mercadoria e pagar um preço para o não residente desenvolvedor de *software*. Igualmente, um usuário de *software* que fizesse um pagamento ao desenvolvedor não residente em função da aquisição desse direito de uso também estaria remetendo *royalties* ao exterior, ainda que se tratasse de preço pela aquisição de um *software*-produto.

Data venia, a generalização do tratamento fiscal atribuído a toda e qualquer transação internacional envolvendo *software*-produto descuida da adequada qualificação jurídica dos negócios jurídicos executados entre as partes e dos efeitos deles decorrentes, como demonstraremos abaixo.

A nosso ver, a qualificação jurídica e o respectivo tratamento tributário serão distintos conforme os direitos e utilidades transferidos no negócio, merecendo análise agrupada em quatro categorias que serão abordadas na sequência:

(i) cessão (total) de direitos de propriedade sobre o *software*-produto;

(ii) cessão (parcial) de direitos de exploração econômica do *software*-produto;

(iii) licença de uso do *software*-produto (*copyrighted article*); e

(iv) compra e venda de licenças de uso de *software*-produto (*copyrighted articles*).

5.1. Cessão integral dos direitos de propriedade sobre o *software*

As operações envolvendo a cessão integral dos direitos de propriedade sobre o *software*, que não se limitam àqueles relativos apenas à reprodução e à distribuição da propriedade intelectual, geralmente representam uma operação de compra e venda de ativos, na medida em que o vendedor deixa de possuir a totalidade dos direitos autorais sobre a obra, remanescendo apenas os morais relativos à paternidade, transferindo-os de seu patrimônio para o patrimônio do adquirente, que passa a ser o único capaz de usar, explorar e dispor de todos os direitos relativos à obra[30].

---

30 CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. *Software:* Direito autoral e contratos. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 72-75. No mesmo sentido: ALBUQUERQUE, Adriana Haack Velho de. A Comercialização de

Por se tratar de uma transferência total, ela pode ser realizada uma única vez pelo desenvolvedor do *software*, não se configurando transação habitual de compra e venda de bens e serviços.

A cessão integral dos direitos de propriedade sobre o *software* se aproxima, portanto, de uma relação de compra e venda de ativo não circulante, sendo o valor pago pelo adquirente brasileiro um preço na aquisição de bem ou direito[31].

Nesta esteira é a manifestação da OCDE[32], segundo a qual os pagamentos pela aquisição dos direitos de propriedade do *software* não envolvem a remuneração por direitos de uso ou de exploração econômica, mas sim uma contraprestação pela transferência da totalidade dos direitos de propriedade. Por essa razão, não poderiam ser considerados *royalties*.

A eventual incidência do IRRF, a nosso ver, deveria ser regida pelo art. 26, da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003[33], segundo o qual o imposto incidiria sobre eventual ganho de capital auferido por não residente ao alienar bens localizados no Brasil.

A aplicação de tal dispositivo comanda as seguintes características principais no caso: (i) como corolário do princípio da fonte[34], a incidência pressupõe um bem (direito de propriedade do *software*) do não residente localizado no Brasil (critério do *locus rei site*); e (ii) a base de cálculo deve ser o ganho de capital, podendo o desenvolvedor deduzir do preço o custo de aquisição do direito alienado para sua determinação.

Software no Brasil: Aspectos Relevantes. In: *Manual de Direito Eletrônico e Internet*, op cit., p. 473-487. CALIENDO, Paulo. Da Tributação do Software nos Acordos Internacionais contra a Dupla Tributação da Renda. In TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional Aplicado*, São Paulo: Quartier Latin, 2004, v. II, p. 387-421.

31 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. R(10) The Tax Treatment of Software*. p. 13, § 47. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-103-en>. Acesso em: 15 dez. 2017. No mesmo sentido: MORAES e CASTRO, Leonardo Freitas de. Tributação da Transferência Internacional de Tecnologia: Importantes Diferenças entre sua Qualificação como Royalties ou Ganho de Capital. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 213, p. 80-109.

32 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. R(10) The Tax Treatment of Software*. p. 13, § 47. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-103-en>. Acesso em: 15 dez. 2017.

33 "Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil".

34 Conforme explica Luis Eduardo Schoueri: "no Direito Tributário Internacional, o princípio da fonte caracteriza um critério adotado por diversos ordenamentos jurídicos nacionais para a definição do alcance da lei tributária a partir do seu aspecto objetivo. Enquanto o princípio da residência firma-se no elemento de conexão subjetivo, o princípio da fonte baseia-se no aspecto objetivo da situação tributável. Em linhas gerais, dir-se-á que ao adotar o princípio da fonte, o Estado tributará todo rendimento cuja origem esteja localizada em seu território". SCHOEURI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: FERRAZ, Roberto C. B. (Org.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 342.

Definir se determinado bem está localizado no Brasil para fins do citado art. 26, da Lei n. 10.833/2003, é por vezes tarefa hercúlea, ainda mais no caso de intangíveis. No caso presente, parece-nos adequado considerar que o direito de propriedade do *software* adquirido pelo residente no Brasil não seria bem aqui localizado se não tiver o registro ou uso no mercado brasileiro.

Por outro lado, dúvidas podem surgir em relação ao *software* que já esteja em aplicação e comercialização no mercado brasileiro, e cuja propriedade seja integralmente adquirida por um residente. A questão aqui é a de saber se o uso em território brasileiro, ainda que de *software* integralmente desenvolvido fora do Brasil por não residente, atenderia ao critério do *locus rei site* do art. 26, da Lei n. 10.833/2003.

Por outro lado, uma questão adicional decorre de possível concorrência do art. 72, da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, incorporado ao art. 709, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3.000/99 ou RIR/99)[35], segundo o qual o IRRF incide sobre os pagamentos remetidos ao exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito.

Embora alocado em subseção do RIR/99 intitulada "Remuneração de Direitos, inclusive Transmissão por meio de Rádio ou Televisão", o enunciado prescritivo do art. 72, da Lei n. 9.430/96, não limita a materialidade da incidência nele prevista a valores pagos ou creditados a não residentes pela remuneração de direitos, nela incluindo também valores pagos pela "aquisição" de qualquer forma de direito, com elenco exemplificativo iniciado pela locução "inclusive".

Referido dispositivo foi utilizado pela RFB como base para determinar a incidência de IRRF em valores pagos em parcela única pela aquisição de direitos no exterior, ainda que sem conexão ou localização no Brasil, relacionados à transferência em definitivo de intangível para o Brasil[36].

Pois bem. Dentre os dois enunciados aparentemente aplicáveis – art. 26 da Lei n. 10.833/2003, que regula o IRRF sobre ganhos de capital na alienação de bens e direitos localizados no Brasil, e o art. 72 da Lei n. 9.430/96, que regula o IRRF sobre valores pagos por suposta aquisição de direitos –, parece-nos que deve prevalecer o primeiro.

---

35 "Art. 709. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de quaisquer filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira".

36 ADI RFB n. 7, de 23 de agosto de 2016: "Art. 1º A integralização de capital de pessoa jurídica no Brasil com cessão de direito por residente no exterior sujeita-se à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o valor do direito, conforme previsto no art. 72 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996". O CARF também buscou amparo em tal dispositivo para considerar legítimo auto de infração em face de fonte pagadora pelo pagamento de preço pago na aquisição de direito de passe de jogador de futebol que não atuava no Brasil (cf. Acórdão 2201-000.999, publicado em 16-3-2011).

A primeira razão para tal conclusão tem suporte no critério temporal: ainda que houvesse antinomia aparente entre os dispositivos, aquele do art. 26 da Lei n. 10.833/2003 é posterior ao do art. 72 da Lei n. 9.430/96.

A segunda é de ordem sistemática, de coerência com o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN). No caso da alienação de um direito por completo, em que o alienante não mais tem como usufruir as utilidades a ele relativas, é mais pertinente a noção de renda-acréscimo, e não de renda-fonte, pelo que a tributação deveria se fazer pelo ganho de capital auferido, melhor medida de acréscimo patrimonial, precisamente o que resulta do regime do art. 26, da Lei n. 10.833/2003.

Ademais, ainda que pelo direito interno se concluísse pela aplicação do art. 72 da Lei n. 9.430/96, haveria limitação para a tributação dos valores brutos nas hipóteses em que haja tratado para evitar a bitributação celebrado pelo Brasil com o país de residência do desenvolvedor-alienante. Isso porque, no caso de uma alienação única de ativo não circulante, não incluída no curso normal de operações comerciais habituais da entidade, deve ser aplicado o art. 13 da Convenção Modelo, que regula a tributação de ganhos de capital na alienação de bens e direitos situados num Estado por residente do outro Estado[37].

Enquanto na Convenção Modelo a competência para a tributação de tais ganhos é exclusiva do país de residência do alienante, nos tratados celebrados pelo Brasil (à exceção do tratado com o Japão) prevê-se em regra a competência concorrente do país de residência e do país de fonte (Brasil no caso).

Precisamente no exercício de tal competência insere-se o enunciado do art. 26, da Lei n. 10.833/2003, que entendemos pertinente e potencialmente aplicável à espécie.

Por fim, vale a ressalva de que o tratamento acima propugnado se aplica na aquisição no direito de propriedade integral do *software*, com preço único e definido pelo bem adquirido[38], assumindo o adquirente todos os ônus e bônus inerentes a sua propriedade e exploração econômica.

---

37 Veja-se, por exemplo, o artigo 13 do Tratado celebrado entre o Brasil e os Países Baixos:

"ARTIGO 13 – Ganhos de Capital

1. Os ganhos obtidos por um residente em um Estado Contratante na alienação de bem imobiliário, dos que trata o Artigo 6, situado no outro Estado Contratante, podem ser tributados naquele outro Estado.

2. Os ganhos provenientes da alienação de bem mobiliário que faça parte do ativo de um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado Contratante possuir no outro Estado Contratante, inclusive os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento permanente (isoladamente ou com o conjunto da empresa), podem ser tributados naquele outro Estado. Todavia, os ganhos provenientes da alienação de navios ou aeronaves operados no tráfego internacional, ou da propriedade móvel relacionada à operação de tais navios ou aeronaves, só serão tributados no Estado Contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa.

3. Os ganhos provenientes da alienação de qualquer bem diverso daqueles a que se referem os parágrafos 1 e 2 podem ser tributados em ambos os Estados Contratantes".

38 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. R(10) The Tax Treatment of Software*. p. 7, § 24. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-103-en>. Acesso em: 15 dez. 2017.

Se as características do negócio forem tais que, não obstante a designação formal de transferência plena de titularidade, o alienante continuar usufruindo, mesmo após a alienação, benefícios oriundos da exploração econômica do *software*, não se estará mais diante de compra e venda de direitos sujeita ao regime de ganho de capital, mas sim de licença temporária com manutenção da fonte produtora da renda, com diferente tratamento tributário.

Seria o caso, por exemplo, de uma situação em que o adquirente paga ao alienante como preço de aquisição valores periódicos, por longo período de tempo (próximo do próprio tempo de obsolescência do *software*), correspondentes a parcela do resultado da exploração econômica do *software*. Nesse caso estar-se-á, possivelmente, diante de cessão parcial de direitos de exploração econômica do *software*-produto, tratada a seguir.

5.2. Cessão parcial de direitos de exploração econômica sobre o *software*

As operações envolvendo a aquisição de direitos de reprodução e comercialização de *software* por residente no Brasil comumente envolvem a transferência, pelo desenvolvedor não residente, do direito à reprodução e à comercialização das licenças de uso do *software* no Brasil.

Trata-se de cessão parcial porque o desenvolvedor continua titular pleno dos direitos de propriedade sobre o *software*, apenas permitindo ao cessionário o direito a reprodução para a criação de cópias a serem vendidas em território brasileiro. O desenvolvedor mantém, assim, a titularidade da fonte de produção da renda, recebendo contraprestação pela cessão do direito de exploração econômica claramente caracterizada como renda.

A contraprestação paga pelo cessionário costuma ser periódica, tendo como base o número de cópias do *software* realizadas ou um percentual da receita gerada com a exploração econômica do *software* (percentual sobre a receita de venda das licenças de uso).

Tal contraprestação fica sujeita ao IRRF a ser retido pela fonte pagadora brasileira, cabendo cogitar da aplicação de dois regimes jurídicos distintos, ambos resultando na aplicação da alíquota de 15%.

O primeiro regime a se considerar é o aplicável a *royalties*. Estabelece o art. 22, da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964[39], que se consideram *royalties* para fins fiscais "os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos", incluindo aqueles de "exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador da obra" (alínea "d").

Sendo o *software* objeto de direito real de autor, como explicamos no item 2.4, a remuneração pelo direito a sua exploração econômica paga por fonte brasileira caracteriza em princípio *royalties*, sujeita à alíquota de IRRF de 15% a teor do que prevê o art. 710 do RIR/99[40].

---

[39] Incorporado ao artigo 52 do RIR/99.

[40] Art. 3º da Medida Provisória n. 2.159, de 2001. Salvo no caso de beneficiário residente de jurisdição de tributação favorecida, caso em que aplicável a alíquota de 25% prevista no artigo 8º da Lei n. 9.779, de 1999.

Dizemos "em princípio" porque a inclusão dos rendimentos de exploração do direito de autor no conceito de *royalties* tem a ressalva constante da alínea "d" do art. 22, da Lei n. 4.506/64. Fica afastada a caracterização de *royalties*, nesse caso, quando os rendimentos são percebidos pelo autor da obra.

Há controvérsia na jurisprudência sobre se a figura do autor para fins da ressalva acima compreende apenas o criador pessoa física ou também o desenvolvedor pessoa jurídica, que se utiliza da mão de obra contratada de empregados e profissionais autônomos para a criação e o desenvolvimento da obra. Tal ponto tem sido enfrentado para estabelecer os limites da aplicação de regra que restringe a dedutibilidade, na apuração do lucro real, de despesas de *royalties* pagos a sócios[41], questão que foge aos limites do presente trabalho[42].

Em hipótese envolvendo pagamento de remuneração pelo direito de reprodução e de comercialização de cópias de *software*, a RFB adotou a posição de tratar-se de *royalties* sujeitos à alíquota de 15%[43]. Na situação examinada, a fonte pagadora importava "cópia *master*" e a utilizava para produzir cópias do *software* comercializadas no Brasil, pagando ao desenvolvedor um percentual sobre a receita de vendas.

Acertou a RFB quando considerou que a situação cuida de efetiva disponibilização de renda ao desenvolvedor. No entanto, os autores chegam à conclusão quanto à aplicação da alíquota de IRRF de 15% por fundamentos diversos.

Para os autores deste artigo, a remuneração paga ao desenvolvedor, ainda que pessoa jurídica, pela cessão dos direitos à exploração econômica do *software* não caracteriza *royalties* pela aplicação da ressalva constante da parte final da alínea "d" do art. 22, da citada Lei n. 4.506/64.

Neste caso é o art. 72, da Lei n. 9.430/96, referido no item 5.1 acima, que rege a incidência do IRRF, eis que o caso é claramente de remuneração por qualquer forma de direito (no caso direito patrimonial de autor), resultando igualmente na aplicação da alíquota de 15%.

Se no âmbito do direito interno pode haver controvérsia quanto à caracterização dos rendimentos ora tratados como *royalties*, tal conflito não existe nos tratados internacionais para evitar a bitributação.

A OCDE é firme em considerar que a remuneração pela exploração comercial do *software* está incluída no conceito de *royalties* dos tratados, ainda que se adote interpretação

---

41 Restrição veiculada pelo art. 22, letra "d", da Lei n. 4.506/64, incorporado ao art. 52, IV, do RIR/99.

42 Em decisão de setembro de 2017, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF decidiu pelo voto de qualidade que o autor da obra é necessariamente um indivíduo, pessoa física, não cabendo falar em criador pessoa jurídica para fins de aplicação da ressalva ao conceito de *royalties*. Tal ponto foi enfrentado para se decidir pela não dedutibilidade das despesas de *royalties* na apuração do lucro real. Cf. Acórdãos n. 9101-003.063 e n. 9101-003.062, de 13 de setembro de 2017, Rel. Rafael Vidal de Araújo.

43 Solução de Consulta Cosit n. 154/2016.

restritiva sobre o termo "uso" ou "direito de uso" presente na cláusula de *royalties* da Convenção Modelo da OCDE[44]:

> *the solution of these crucial differences of view must lie in the definitions of royalties in paragraph 2 of Article 12: "the term 'royalties' as used in this Article means payments of any kind received as consideration for the use of, or right to use, any copyright [...] any patent [...]". On the broad interpretation, the mere purchase of a product protected by copyright or a patent is likely to result in the payment of a royalty as consideration for the use of the product. The narrower interpretation is that "use" as referred to in the Model Convention is limited to use by an acquirer who seeks to exploit commercially the intellectual property of another. A substantial majority of the Committee took the firm view that the narrower interpretation was correct. [...]*

Assim, a alíquota de IRRF de 15% pode ser reduzida se o beneficiário for residente de país com o qual o Brasil tenha celebrado tratado para evitar a bitributação que preveja limite inferior de alíquota para rendimentos de *royalties* em geral ou para *royalties* de direito de autor em particular. É o caso, por exemplo, dos tratados com Espanha[45], França[46], Finlândia[47], Israel[48] e Japão[49].

5.3. Licença de uso do *software* (*copyrighted article*)

A cessão do direito de uso é conferida pelo desenvolvedor ao usuário por meio da disponibilização de uma cópia do *software* combinada com uma licença de uso. Dessa forma, o que se negocia não são direitos de propriedade sobre o *software* mas apenas suas utilidades, que são disponibilizadas por meio da entrega de uma cópia em meio físico contendo uma reprodução da obra ou por meio de *download*[50].

Nesse tipo de licença, o usuário pode adquirir cópia do *software* para uso por período indeterminado, denominada licença perpétua de uso do *software*, ou, ainda, para uso por período definido de tempo, podendo ser renovada a sua licença após o transcurso do tempo definido no contrato.

---

44 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. R(10) The Tax Treatment of Software*. p 12, § 44. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-103-en>. Acesso em: 15 dez. 2017.

45 Portaria MF n. 45/76, art. 1º, I, letra "d".

46 Solução de Consulta DISIT/6ª Região Fiscal n. 6026, de 17 de junho de 2016. Vinculada à Solução de Divergência Cosit n. 4, de 13 de maio de 2016.

47 Solução de Divergência Cosit n. 4, de 13 de maio de 2016.

48 Portaria MF n. 1/06, art. 1º, III, letra "d".

49 Portaria MF n. 92, art. 1º, letra "d".

50 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. R(10) The Tax Treatment of Software*. p. 11/12, §§ 42-44. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-103-en>. Acesso em: 15 dez. 2017. No mesmo sentido, CALIENDO, Paulo. Da Tributação do Software nos Acordos Internacionais contra a Dupla Tributação da Renda. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v. II, p. 402-404.

5.3.1. *Licenças perpétuas*

Quanto à licença perpétua de uso, quer nos parecer que o desenvolvedor e usuário realizam verdadeira transação de compra e venda de bens[51], na medida em que o usuário adquire uma permissão de uso que lhe é específica, assumindo todos os riscos e benefícios da aquisição daquela cópia, principalmente o risco de obsolescência. Assim, embora o usuário não adquira direitos de propriedade sobre o *software* em si, isto é, enquanto propriedade intelectual, ele inegavelmente adquire propriedade sobre a cópia recebida (*copyrighted article*), podendo utilizá-la indefinitivamente.

Vale destacar que a própria RFB[52] se manifestou no sentido de que a posição do STF, sobre serem as transações envolvendo licença de uso de *software*-produto negócio jurídico de compra e venda, seria aplicável às operações envolvendo a aquisição do *software* pelo usuário final.

Embora na hipótese a RFB não tenha se manifestado sobre uma transação que envolvia desenvolvedor não residente transacionando a licença de uso diretamente com o usuário final, seria possível inferir, sob uma perspectiva lógica, que o tratamento de mercadoria aceito pela RFB na transação entre o distribuidor e o usuário final também seria adotado na transação entre o desenvolvedor e o usuário final.

A OCDE segue tal linha, entendendo tratar-se a transferência perpétua de direitos de uso veiculados por meio do *copyrighted article* como operação de compra e venda entre as partes[53].

Destarte, e em que pese a existência de posições em contrário[54], é possível concluir que o valor pago pelo adquirente de um *copyrighted article* de *software*-produto em licença perpétua representa verdadeiro preço em transação de compra e venda, e não renda ou *royalties* do beneficiário, portanto não se sujeitando ao IRRF.

5.3.2. *Licenças temporárias*

Tal conclusão, entretanto, não se aplica quando o usuário adquire a licença para uso por um período de tempo determinado.

Nesses casos o usuário não detém a propriedade sobre a cópia do *software* adquirida, não podendo continuar a utilizá-lo após encerrado o período da licença. O risco de obsolescência é mitigado na medida em que o usuário possui acesso direto a *patches*, *updates* e

---

51 Em sentido diverso, YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de Software no Brasil: Novas Tendências Tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 141, p. 62-68. GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A Tributação do Software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 174.

52 Solução de Divergência Cosit n. 18, de 27 de março de 2017.

53 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. R(10) The Tax Treatment of Software*. p. 12, § 43. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-103-en>. Acesso em: 15 dez. 2017.

54 *Vide*, por exemplo, YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de Software no Brasil: Novas Tendências Tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 141. GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A Tributação do Software no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

upgrades durante o prazo de vigência da licença. Assim, qualquer evolução tecnológica introduzida no *software* pelo seu desenvolvedor torna-se disponível ao usuário independentemente de contraprestação adicional.

Nesse caso fica afastada, a nossa ver, a caracterização da operação de compra e venda, eis que a transferência da cópia, do *copyrighted article*, não é definitiva, não tendo o usuário os privilégios e riscos típicos do proprietário da cópia.

Para a OCDE, esse tipo de transação seria de difícil classificação, embora reconheça a possibilidade de configurá-la como aluguel de bem móvel[55]:

> *However, some companies do not operate by selling "infinite" licenses, but rather by requesting annual payments for the use of their software. These annual payments are often called royalties. The recommended treatment by SNA is to classify these payments as rentals, and thus as intermediate consumption. But the consequence is that if one software company changes its mode of payment from "infinite" to annual royalties, this leads to a decrease of investment and, of GDP...while, in fact, on an economic level, nothing has much changed, except for the mode of payment.*
>
> *The main specific economic characteristic of software does not lie in the fact that it is "intangible" (i.e, the fact that you cannot "touch it" is not economically significant). It is that copies of originals can be made at a cost that is near to zero. This has an important consequence. If a parallel is made between the truck industry and the software industry (both capital goods), the situation is quite different regarding rentals. In the first case, whatever the mode of payment of the final user of the truck, the truck will be recorded as GFCF: either it is the GFCF of the final user, or the GFCF of the truck rental company. The situation is quite different for software. Because copies of software are so easy and costless and its expected life so short, there is no economic need for a "software rental industry". The choice of buying the software or of renting it, becomes purely the choice of a certain mode of payment. Fortunately, the task force recommended that, even if, in the theory of SNA, these payments should have been treated as rentals (and thus intermediate consumption), in practice, they would be included in GFCF.*

A argumentação da OCDE é impactante. De fato, o usuário de uma licença temporária de *software* faz o pagamento para ter o direito de uso de um bem por determinado período de tempo, aspectos que preenchem os elementos do contrato de locação[56], inclusive no direito privado brasileiro.

Ocorre que, para a legislação tributária brasileira, tal conclusão – a de tratar-se a contraprestação pela licença de uso temporária de *software* de rendimento de aluguel – encontra restrições. O art. 21, da Lei n. 4.506/64[57], qualifica como aluguel ou arrendamento apenas os rendimentos pelo uso ou exploração de bens corpóreos, o que não é o caso do *software*, direito de autor não corpóreo. E tal qualificação distinta do direito privado é, como se sabe, plenamente possível ao direito tributário, como admite o art. 109 do CTN.

---

55 *Lessons from the software task force*. OCDE. Preparado por Fraçois Lequiller. Paris, 2002, p. 3-4, §§ 10, 11 e 12.

56 Art. 565 do Código Civil Brasileiro (Lei n. 10.406/2002).

57 Incorporado ao art. 49 do RIR/99.

Como já afirmamos anteriormente, rendimentos pagos ou creditados pelo uso de bem intangível são qualificados pela legislação brasileira como *royalties*[58].

Assim, os rendimentos pagos ou creditados em consideração pela utilização de um bem devem ser qualificados como de arrendamento (ou aluguel) se esse bem for tratado como um ativo corpóreo para fins legais ou como *royalties* se esse bem for não corpóreo, intangível. Uma vez que o *software* é intrinsecamente um intangível, os rendimentos pagos ou creditados a não residentes em contrapartida pela licença temporária de uso seriam tratados como *royalties* para fins fiscais brasileiros, ficando sujeitos à alíquota de 15% de IRRF prevista no art. 710 do RIR/99.

A única ressalva ao raciocínio acima desenvolvido é que, em se tratando de rendimentos pagos ao próprio autor ou desenvolvedor do *software*, direito autoral, o regime tributário aplicável não seria, a nossa ver, o de *royalties*, por conta da ressalva constante da parte final da letra "d" do art. 22, da Lei n. 4.506/64, de que tratamos no item 5.2 acima.

Aqui, novamente, tem lugar a incidência do art. 72, da Lei n. 9.430/96, referido no item 5.1 acima, que prevê a aplicação de IRRF sobre rendimentos relativos à remuneração de qualquer forma de direito (no caso direito patrimonial de autor), resultando igualmente na aplicação da alíquota de 15%.

O órgão regional da 10ª Região Fiscal da RFB adotou esse mesmo entendimento em respostas a consultas nos anos de 2010[59] e 2011[60], que enfrentaram especificamente o tratamento de IRRF aplicável no caso de remuneração por licença temporária de uso de *software*-produto, afastando a qualificação de "mercadoria" e propugnando pela aplicação do dispositivo acima mencionado – art. 72 da Lei n. 9.430/96, que alcança a remuneração por qualquer forma de direito.

Segundo a RFB, a licença temporária de uso de *software*-produto não configura venda de mercadoria. Nesse caso, a remuneração correspondente ocorre em razão da outorga de direito de uso temporário de programa de computador (obra intelectual), constituindo acréscimo patrimonial do titular dos direitos autorais sobre o *software*. Sendo assim, o rendimento correspondente enquadra-se na hipótese do referido art. 72 (parte inicial), qual seja, de remuneração de um direito. Ainda segundo a RFB, como os rendimentos são percebidos pelo próprio detentor dos direitos autorais sobre a obra (no caso, o *software*), isso afastaria o rendimento em tela do conceito de *royalty*, a teor da regra exceptiva contida na parte final da alínea "d" do art. 22 da Lei n. 4.506.

Por outro lado, nos casos em que o licenciador é residente em país com o qual o Brasil celebrou tratado para evitar dupla tributação, o pagamento pelo uso temporário do *software* não teria o tratamento de *royalties* caso se adotasse a interpretação restritiva da OCDE no sentido de que somente a remuneração pelo uso "econômico" do *software* configuraria *royalties*, albergado pelo art. 12 da Convenção Modelo da OCDE.

---

58 Art. 22 da Lei n. 4.506, de 1964, incorporado ao art. 52 do RIR/99.

59 Solução de Consulta DISIT/10ª RF n. 63, de 11 de julho de 2010.

60 Solução de Consulta DISIT/10ª RF n. 41, de 4 de julho de 2011.

Como indicamos anteriormente, a posição da OCDE é a de que o termo "uso" deveria ser interpretado restritivamente, no sentido de que apenas a remuneração pelo uso econômico do *software* seria remunerável por *royalties*. Assim, a contraprestação pelo uso do *software*, enquanto gozo de suas propriedades e funções, ainda que periódica, não representaria *royalties*, posto que não remunera o direito de exploração econômica do *software*, e sim receita componente do lucro das empresas (*business profits*) de que trata o art. 7º da Convenção Modelo, afastando a tributação pelo país da fonte.

Temos dificuldade em admitir essa interpretação restritiva. A definição de *royalties* no art. 12 na Convenção Modelo, reproduzida no essencial nos tratados brasileiros[61], incorpora "pagamentos de qualquer natureza efetuados em contrapartida pelo uso ou pelo direito ao uso de direitos". Nada há na definição que permita delinear a limitação a uso para exploração comercial, como pretendeu fazer a OCDE. "Uso" pode ser para a exploração comercial, para a utilização própria da fonte ou para outros fins.

Se é certo que a cláusula de "lucro das empresas" está direcionada a capturar aquele resultado da atividade operacional, habitual, das atividades empresariais, também é assente que ela deve ser aplicada residualmente, se o rendimento que compõe o lucro não estiver albergado nas disposições mais especificas do tratado[62].

Nesse sentido, a posição da OCDE parece estar mais influenciada por um viés que privilegia a tributação da residência em detrimento da tributação na fonte que por uma construção de hermenêutica a partir dos enunciados prescritivos aplicáveis.

5.4. Compra e venda de licenças de direito de uso (*copyrighted articles*) para a distribuição no mercado interno

Como visto acima, as operações envolvendo *software* podem não envolver a cessão de direitos relativos à propriedade intelectual, mas, isto sim, apenas à transferência de uma cópia do próprio *software*, individualizado e corporificado numa licença de uso que, uma vez adquirida pelo usuário final, confere-lhe a capacidade de usufruir de suas utilidades.

O mesmo raciocínio poderia ser aplicado, a nosso ver, às operações de aquisição e de distribuição de licenças de uso de *software*-produto, que nada mais são do que cópias do

---

61 Veja, por exemplo, a redação do item 3 do art. 12 do Tratado Celebrado entre Brasil e os Países Baixos:

"O termo 'royalties', empregado neste Artigo, designa pagamentos de qualquer natureza efetuados em contrapartida pelo uso ou pelo direito ao uso de direitos autorais sobre obra literária, artística ou científica (inclusive filmes cinematográficos, filmes ou fitas para transmissão de rádio ou televisão); sobre qualquer patente, marca de indústria ou de comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secretos; ou pelo uso ou pelo direito ao uso de equipamento industrial, comercial ou científico; ou pela informação relativa à experiência industrial, comercial ou científica".

62 XAVIER, Alberto. O Imposto de Renda na Fonte e os Serviços Internacionais – Análise de um Caso de Equivocada Interpretação dos arts. 7º e 21 dos Tratados. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 49, p. 10 e seguintes.

software-produto (*copyrighted articles*). Nesse tipo de transação, um distribuidor adquire as licenças de uso do desenvolvedor e as revende aos usuários.

Note que, nas operações de distribuição de licenças de uso, o objeto do negócio entre o desenvolvedor e o distribuidor, e entre este e o usuário final, não é a cessão dos direitos patrimoniais sobre o intangível, isto é, direitos de reprodução ou cópia do *software*, mas, isto sim, apenas a transferência de uma cópia da licença de uso individualizada que sai do patrimônio do desenvolvedor, passa pelo patrimônio do distribuidor, em forma de estoque e, por fim, chega ao patrimônio do usuário, sendo certo que o distribuidor não possui qualquer intenção de usar, ele mesmo, o *software* adquirido do desenvolvedor. Ao contrário, pretende o distribuidor apenas revendê-lo a terceiros com certa margem de lucro.

A transação entre o desenvolvedor e o distribuidor é, à toda evidência, uma operação de compra e venda de cópias de *copyrighted articles*, cópias do *software* juridicamente representadas pelas licenças de uso.

Nessas operações resta ainda mais evidente que o *software* deveria ser tratado como uma mercadoria sujeita a compra e venda. O distribuidor paga o preço pela aquisição e assume o risco de estoque, caso não o venda aos usuários finais, e de crédito, caso o usuário final não honre suas obrigações. O preço normalmente é fixado por unidade de cópia do *software* adquirida.

Contudo, como já informado acima, por meio da Solução de Divergência 18/2017 e, mais recentemente, do ADI n. 7/2017, a RFB manifestou o entendimento de que o pagamento feito pelo distribuidor brasileiro ao desenvolvedor não residente, inclusive na hipótese ora tratada, teria a natureza de remuneração de direitos de exploração comercial, caracterizando *royalties* para fins fiscais. Como já mencionado acima, na Solução de Divergência 18/2017 a RFB é ainda mais categórica ao afirmar que o entendimento do STF no RE 176.626-3 não seria aplicável às transações com *software*-produto entre o desenvolvedor não residente e o distribuidor brasileiro, mas apenas às transações entre este o distribuidor brasileiro e seus clientes.

Com a devida vênia, não podemos concordar com essa interpretação da RFB. As conclusões trazidas pelo Ministro Sepúlveda Pertence nos autos do citado RE 176.626-3 parecem considerar um espectro muito mais amplo de transações com *software*-produto, não se limitando apenas às licenças de uso transferidas ao usuário final. Seria possível concluir a partir de seu voto que, para o Ministro, o que importa seria distinguir as operações com o exemplar do programa (mercadoria) daquelas relativas ao próprio programa (propriedade intelectual). Nas próprias palavras do Ministro: "o licenciamento, como disse, não se confunde com as operações realizadas com o exemplar do programa". E segue com o raciocínio citando Rui Saavedra (p. 79, 80):

> ... quando o *software* standard é licenciado – a licença é uma permissão para fazer algo que de outro modo seria ilícito –, há na verdade dois contratos: por um lado, um contrato para que sejam fornecidas as manifestações físicas do *software*; e por outro lado, um contrato para atribuição de uma licença de uso do *software*. O contrato pelo qual o cliente é investido na posse do *software* será um contrato de compra e venda ou de doação se a

propriedade sobre os meios físicos for transmitida ao licenciado; se não houver essa transmissão, tratar-se-á de um contrato de locação ou, porventura, de comodato. Mas o contrato de licença subsiste paralelamente, e é importante porque – como veremos – os produtores de *software*, após a entrega do exemplar do *software*, continuam preocupados em proteger os direitos de propriedade intelectual sobre o *software* por eles criado, e impor restrições ao uso do *software* entregue.

Nessa linha de raciocínio, o preço pago pela aquisição ou importação de *software*-produto não caracteriza *royalty*, por ser contraprestação em operação com o exemplar do *software* (*copyrighted article* – na terminologia usada acima), e não com o *software* em si.

Como comentamos anteriormente, a OCDE sustenta que pagamentos em contrapartida para exploração de direitos comerciais, pelo direito de reproduzir ou adaptar o *software* para a futura distribuição, caracterizam renda sujeita a tributação na fonte, com o que concordamos e conforme exemplificamos anteriormente (*vide* exemplo no item 5.2 acima)[63]. Mas ela não trata especificamente da operação de compra e venda de *copyrighted articles* por distribuidor que se coloca comercialmente entre o desenvolvedor e o usuário final.

A remuneração pelo direito de uso comercial do *software* implica aquisição de direitos patrimoniais sobre o *software*, que permitem ao adquirente explorá-lo economicamente durante um determinado período em determinada região. O adquirente é livre para produzir o número de cópias do *software* que desejar, desde que respeite os limites espaciais e temporais do contrato. Nesse caso ele não precisa necessariamente formar um estoque de cópias do *software*, posto que pode reproduzi-lo sempre que necessário para fazer frente à demanda.

A aquisição e a revenda do *software*, por outro lado, não envolvem a aquisição de direitos patrimoniais sobre o *software*. Ao adquirente/distribuidor cabe revender cópias do *software* instrumentalizadas em licença de uso individualizadas. Assim, tanto a relação comercial entre o desenvolvedor e o distribuidor como o próprio objeto negociado estão relacionados a operações de compra e venda de direitos. O distribuidor adquire as licenças de uso por um determinado valor, buscando barganhar o preço, dado o volume da aquisição, e as revende com uma margem de lucro. O distribuidor sofre os riscos de formação de estoque e de obsolescência do *software*, riscos que são menos aplicáveis aos adquirentes de direitos patrimoniais do *software*, que geralmente recebem todos os *patches*, *updates* e *upgrades* relativos ao *software* durante o período do contrato para que possam repassá-los ao *software* reproduzido localmente.

Em outras palavras, o distribuidor não tem controle sobre o número de cópias que serão produzidas, tendo de adquiri-las individualmente do desenvolvedor na medida de suas necessidades comerciais. Adicionalmente, na operação de revenda o distribuidor corre o risco de estoque, pois adquire a licença de uso de *software* sem a certeza de revendê-lo

63 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. R(10) The Tax Treatment of Software*. p. 12, § 43. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-103-en>. Acesso em: 15 dez. 2017.

num curto espaço de tempo, havendo riscos de que o produto se torne obsoleto antes mesmo de ser adquirido pelos usuários finais. Já na operação de aquisição de direitos de exploração comercial, o adquirente fica capacitado a produzir novas cópias do *software* e revendê-las no mercado interno, remunerando o desenvolvedor pela cessão com base na receita obtida com a venda (ou com base no número de cópias produzidas).

Retomando o raciocínio acima, quer nos parecer que as operações de compra para revenda de licenças de uso de *software*-produto têm como contraprestação o pagamento de preço ao desenvolvedor não residente, não caracterizando *royalties* para fins dos tratados para evitar a bitributação por não remunerar o uso ou o direito de uso do *software* pelo revendedor, nem a exploração econômica do direito de autor.

Nesse caso, aplicar-se-ia o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE, reproduzida no essencial nos tratados celebrados pelo Brasil, pelo que ficaria afastada a competência do país da fonte (Brasil no caso) para impor retenção de IRRF sobre as receitas que comporão o lucro da empresa.

Em resumo, consideramos que há fundamento jurídico para contestar a nova posição adotada pela RFB na mencionada Solução de Divergência n. 18/2017 e no ADI n. 7/2017, nos seguintes termos:

- no âmbito do direito interno, porque a contraprestação paga pelo distribuidor pela aquisição de licenças perpétuas de *software*-produto – cópias ou *copyrighted articles* – representa preço na aquisição de mercadoria, não se subsumindo ao conceito de renda tributável; e
- no âmbito dos tratados para evitar a bitributação, quando aplicáveis, porque tal contraprestação não caracteriza *royalties*, representando receita que compõe o lucro do desenvolvedor, aplicando-se a cláusula de "lucro das empresas" (art. 7º) e afastando a competência impositiva do Brasil como país de fonte.

Com a disseminação das licenças temporárias de uso, será fundamental examinar se o raciocínio acima também se aplica para o distribuidor que adquire para revenda cópias de licenças temporárias de uso. A questão jurídica a ser desenvolvida será a de saber se para ele, desenvolvedor, as cópias ainda assim representam "mercadorias", não obstante elas darem direito a uso apenas temporário ao adquirente (usuário final). Tendo em vista os limites deste artigo, nos dedicaremos a tal questão em outra oportunidade.

6. TRANSAÇÕES COM *SOFTWARE* ADAPTÁVEL ("CUSTOMIZÁVEL")

Como descrito no item 2 acima, as transações com *software* adaptável costumam envolver dois componentes: (i) transação envolvendo licença de uso de *software*-produto e (ii) prestação de serviços de adequação e adaptação do *software* às necessidades específicas do usuário, prestados pelo próprio desenvolvedor ou por terceiros.

A análise apresentada nos itens 4 e 5 do trabalho relativas aos negócios tendo por objeto *software* por encomenda e *software*-produto serão aplicáveis *mutatis mutandis*, sendo necessário segregar o tipo de utilidade ou direito negociado entre o desenvolvedor e o

adquirente (isto é, cessão de direitos ou transferência do *copyrighted article*) das atividades relativas a sua adaptação (isto é, o componente de serviço associado).

Ao componente da contraprestação relativo à cessão ou licença dos direitos ou utilidades do *software*-produto será aplicável o tratamento tributário de IRRF correspondente, a depender das características do negócio jurídico e dos direitos e utilidades transferidos, aplicando-se as considerações formuladas nos itens 5.1 e 5.4 acima. Assim é que poder-se-á tratar de preço de aquisição de bem ou mercadoria não sujeito a IRRF, ou de *royalty* ou remuneração de direitos, sujeitos a IRRF pela alíquota de 15% (ou inferior se houver redução por tratado para evitar a bitributação).

A contraprestação pelo componente de serviço de customização, por outro lado, paga pelo adquirente brasileiro ao desenvolvedor ou a terceiros não residentes, seria qualificada como remuneração pela prestação de serviços técnicos para fins de incidência do IRRF.

Hipótese da qual também se pode cogitar será aquela em que o desenvolvedor não residente transaciona cópia da licença de uso do *software*-produto e também promove a respectiva adaptação. Nesse caso será mister examinar a prevalência do conteúdo "licença" diante das adaptações.

Se estas forem apenas ajustes ou adaptações para permitir a operacionalização do *software* pelo usuário, sem representar mudança substancial, as adaptações representariam meio ou instrumento para o fim principal, que é a própria licença. Nesse caso, a nosso ver, estar-se-á diante de transação com *software*-produto, com o respetivo tratamento fiscal discutido nas seções do item 5 do presente artigo[64].

Por outro lado, se as adaptações representarem em verdade o próprio desenvolvimento de um *software* em função das necessidades do cliente, aproximando-se de uma nova versão do produto, a contraprestação tende a se aproximar de remuneração por prestação de serviços técnicos.

O exame das características da transação e das condições contratuais será, assim, fundamental para a determinação do adequado regime de IRRF.

---

64 Neste sentido *vide* Solução de Consulta COSIT n. 235, de 15 de maio de 2017. Embora tratasse de questão voltada ao percentual de cálculo de presunção no regime do lucro presumido, a fundamentação adotada pode se aplicar ao caso de operações internacionais.

Renato Vilela Faria
Ricardo Maitto da Silveira
Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro

Coordenadores

Tributação da Economia Digital

Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas

2018

saraiva jur

ISBN 978-85-53172-34-4

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
ANGÉLICA ILACQUA CRB-8/7057

Monteiro, Alexandre

Tributação da economia digital : desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas / Alexandre Monteiro, Renato Faria, Ricardo Maitto. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

1. Direito tributário 2. Internet - Legislação 3. Comércio eletrônico - Impostos - Legislação 4. Tributação - Tratados I. Título II. Faria, Renato III. Maitto, Ricardo.

18-0495 CDU 34:336.2:004.738.5

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito tributário : Economia Digital 34:336.2:004.738.5

SOMOS EDUCAÇÃO | saraiva jur

Av. das Nações Unidas, 7.221, 1º andar, Setor B
Pinheiros – São Paulo – SP – CEP 05425-902

SAC | 0800-0117875
De 2ª a 6ª, das 8h às 18h
www.editorasaraiva.com.br/contato

Diretoria executiva Flávia Alves Bravin
Diretoria editorial Renata Pascual Müller
Gerência editorial Roberto Navarro

Consultoria acadêmica Murilo Angeli Dias dos Santos

Edição Eveline Gonçalves Denardi (coord.)
Bruna Gimenez Boani

Produção editorial Ana Cristina Garcia (coord.)
Carolina Mihoko Massanhi

Arte e digital Mônica Landi (coord.)
Claudirene de Moura Santos Silva
Fernanda Matajs
Guilherme H. M. Salvador
Tiago Dela Rosa
Verônica Pivisan Reis

Planejamento e processos Clarissa Boraschi Maria (coord.)
Juliana Bojczuk Fermino
Kelli Priscila Pinto
Marília Cordeiro
Fernando Penteado
Mônica Gonçalves Dias
Tatiana dos Santos Romão

Novos projetos Fernando Alves

Projeto gráfico Guilherme H. M. Salvador
Diagramação Muiraquitã Editoração Gráfica
Revisão Albertina Pereira Leite Piva

Capa Tiago Dela Rosa
Produção gráfica Marli Rampim
Sergio Luiz Pereira Lopes

Impressão e acabamento EGB Editora Gráfica Bernardi Ltda.

Data de fechamento da edição: 19-7-2018

Dúvidas? Acesse www.editorasaraiva.com.br/direito

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Editora Saraiva. A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei n. 9.610/98 e punido pelo art. 184 do Código Penal.

CL 605010 CAE 627157

Sumário

Apresentação 11

Parte 1
Tributação e os desafios da economia digital no Brasil

Seção A – Aspectos relacionados à tributação direta local e internacional

Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital
João Francisco Bianco e *Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva* 16

A tributação de IRRF na importação de *cloud computing* no Brasil e as soluções analisadas na Ação 1 do BEPS
João Dácio Rolim e *Daniela Silveira Lara* 37

As operações internacionais envolvendo *software* e o imposto de renda
Gustavo Lian Haddad e *Vinícius Nogueira* 57

Qualificação de operações envolvendo *software* no Brasil à luz dos tratados contra a bitributação: visão da OCDE e a prática brasileira
Rodrigo Maito da Silveira e *Antonio Carlos de Almeida Amendola* 84

Com a cabeça nas nuvens e os pés no chão? A tributação internacional da renda no ambiente de *cloud computing*
Luís Flávio Neto e *Giácomo Paro* 98

Os princípios da tributação no Estado da fonte e no Estado da residência e os impactos da economia digital no Brasil e no mundo
Matheus Bertholo Piconez 116

Potenciais impactos tributários do CPC 47 nos negócios voltados à economia digital
Elidie Palma Bifano e *Bruno Fajersztajn* 134

Questões controversas relacionadas à contabilização de negócios na economia atual e os seus possíveis reflexos tributários
Bárbara Melo Carneiro e *Fernando Daniel de Moura Fonseca* 158

Desafios da tributação doméstica de operações com *software* na era da economia digital
Paulo César Teixeira Duarte Filho e *Arthur Pereira Muniz Barreto* 173

Preços de transferência e a criação de valor: distribuição de *software* no Brasil
Alexandre Siciliano Borges e *Igor Scarano Brandão* 193

A economia digital e as regras brasileiras de preços de transferência: os problemas na aplicação dos métodos aos serviços, intangíveis e direitos
Diego Marchant 205

Transferências *cross-border* de direitos de uso sobre *software* de prateleira: aquisição de mercadoria ou licenciamento? Tributação na fonte e dedutibilidade de despesas
Carlos Cornet Scharfstein e *Juliana Vargas Sallouti* 214

Tratamento jurídico-tributário do *download* de *software* no Brasil
Matheus Carneiro Assunção 227

Aspectos da tributação decorrente da importação do *cloud computing* no Brasil
Henrique Munia e Erbolato e *Lucas Di Francesco Veiga* 235

Seção B – Aspectos relacionados à tributação sobre o consumo

Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado
Luís Eduardo Schoueri e *Guilherme Galdino* 245

A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudio e textos pela internet
José Eduardo Soares de Melo 269

Determinação dos limites de incidência do ICMS na modalidade "comunicação" e do ISS nas atividades de veiculação de textos/imagens e divulgação de publicidade na internet
Roberto Biava Júnior 283

E-Commerce: aspectos tributários sob a perspectiva brasileira
Adma Felícia Barbosa Murro Nogueira 302

O paradigma da economia digital e os novos conceitos de serviço e mercadoria – reflexos na tributação
Carlos Augusto Daniel Neto e *Leonardo Ogassawara de Araújo Branco* 322

ICMS sobre *software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica
Carlos Otávio Ferreira de Almeida e *Lucas Bevilacqua* 339

Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS
Maurício Barros 358

Operações de *cloud computing* (*SaaS*, *IaaS*, *PaaS* etc.): ICMS *vs.* ISS
Rodrigo de Freitas e *Bruno Akio Oyamada* 376

A Tributação pelo ISS e pelo ICMS das operações com *software*
João Victor Guedes Santos e *Camila Caçador Xavier* 397

O ISS e a exportação de serviços: conceito de resultado e o princípio do destino nas atividades voltadas à economia digital
Fernanda Ramos Pazello 411

Jogando com o conceito de valor aduaneiro: um estudo sobre a valoração aduaneira na importação de jogos eletrônicos
Carlos Eduardo de Arruda Navarro e *João Vitor Kanufre Xavier da Silveira* 430

Aspectos tributários do *download* de *software*: equívocos comuns e implicações decorrentes da edição do Convênio CONFAZ n. 181/2015
Matheus Augusto Ferraz Rector e *Raphael de Campos Martins* 447

Aspectos da tributação sobre o consumo no *cloud computing*
Sérgio Papini de Mendonça Uchôa Filho e *Iris Cintra Basilio* 462

Seção C – Tributação de produtos ou negócios selecionados

ICMS sobre a divulgação de material publicitário na internet por provedor
Heleno Taveira Torres 480

Tributação de atividades de *streaming* de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS
Alberto Macedo 504

O alcance da imunidade tributária sobre os livros digitais e seus acessórios
Marcos Neder e *Luciane Pimentel* 522

IaaS, *PaaS*, *SaaS* e os reflexos tributários da *cloud computing* desenvolvida no exterior
Luciana Rosanova Galhardo e *Pedro Augusto do Amaral Abujamra Asseis* 533

Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de transporte
Rodrigo Brunelli Machado e *Nathalia Xavier da Silveira de Mello Brandão* 544

Tributação da atividade de armazenamento digital de dados
Hugo de Brito Machado Segundo e *Raquel Cavalcanti Ramos Machado* 556

Tributação de marketing digital por meio de *websites*: Caso *Google Adworks* e o contraponto entre as perspectivas brasileira e internacional
Luciana Ibiapina Lira Aguiar 570

Regime jurídico tributário do VoIP
Renato Vilela Faria 588

Tributação de *data center* no Brasil
Thais Meira e *Andrea Oliveira* 606

Breves considerações sobre o tratamento legal, contábil e fiscal das moedas virtuais
Thiago Rufalco Medaglia e *Eric Simões Visini* 624

IRF e IOF sobre remessas realizadas por empresas de intermediação de pagamento e regulação do BACEN
Renato Souza Coelho e *Gabriel Oura Chiang* 641

A Tributação de *SaaS* e *SaaP* no Brasil por ISS ou ICMS: Estudo de Casos de *Massively Multiplayer Online Games* (MMOGs)
Lucas de Lima Carvalho e *Rogério Baptista Fedele* 657

Desafios na tributação dos programas de fidelização
Jorge N. F. Lopes Jr. e *Mariana Monte Alegre de Paiva* 677

Tributação das Aplicações *Over-The-Top* no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio da internet
Ricardo Augusto Alves dos Santos 692

O *Software as a Service* (*SaaS*) e a tributação pelo ISS
Maria Ângela Lopes Paulino Padilha 711

Tributação de *software* "embarcado" e os conflitos ICMS *vs.* ISS
Fernanda Sá Freire Figlioulo e *Maria Virgínia Fantucci Pillekamp* 727

Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil
Leonardo Aguirra de Andrade 742

Aspectos fiscais aplicáveis à cessão e disponibilização de dados
Diego Alves Amaral Batista e *Luís Felipe Vieira Rangel* 760

Parte II
Novas perspectivas: políticas fiscais para a tributação dos negócios na economia digital e das novas tecnologias

Seção A – Economia digital e formas alternativas de tributação

Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um "SIMPLES" informático
Marco Aurélio Greco 780

Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil
Paulo Caliendo 791

Os desafios da tributação indireta do comércio eletrônico: estratégias para a simplificação da arrecadação tributária em operações B2C
Misabel Abreu Machado Derzi e *César Vale Estanislau* 806

Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital *versus* complexidades da Federação brasileira
José Luis Ribeiro Brazuna 825

Jogos de realidade virtual e robótica: desafios para a tributação de humanos no mundo virtual e robôs no mundo real
Victor Polizelli 846

Tributação direta *vs.* tributação indireta na economia digital: reflexões sobre os impactos da concentração de tributos sobre o consumo em detrimento da tributação sobre a renda para a praticabilidade e justiça fiscal
Rafael Malheiro e *Laura Salviano Almeida da Costa* 866

A competitividade no mercado global e a tendência à migração para um sistema de tributação territorial
Ramon Tomazela Santos 881

Impressão 3D e sistema tributário disfuncional
Flávio Veitzman 899

Deveres instrumentais na economia digital: o Siscoserv e os limites ao controle do comércio internacional de serviços
Caio Augusto Takano 906

Seção B – Economia digital, a Ação 1 do BEPS e a visão da ONU: proposições e críticas

As estruturas de planejamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo
Ricardo Maitto da Silveira 922

Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia
Tatiana Falcão 944

Operações de Inversão (*Inversions*) ou Redomiciliação Fiscal (*Reparanting*) na economia digital
Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro e *Leonardo Freitas de Moraes e Castro* 959

A aplicação dos acordos de bitributação aos negócios da economia digital: as visões do Brasil, da OCDE e da ONU sobre *software* e serviços técnicos
Paulo Victor Vieira da Rocha 979

Alocação da propriedade intelectual e a tributação dos *royalties* no Projeto BEPS: o combate aos planejamentos tributários "abusivos" e o "*nexus approach*"
Reinaldo Ravelli Neto e *Daniel Leib Zugman* 1001

Parte III
Direito comparado: a tributação da economia digital sob a perspectiva de outros países

Evolução da tributação da economia digital na Alemanha
Gerd Willi Rothmann 1016

As disputas de *cost sharing agreements* envolvendo empresas de tecnologia nos Estados Unidos
Rubens Barrionuevo Biselli 1038

European VAT and the digital economy
Aleksandra Bal 1057

Canada: taxing global digital income in a post-BEPS world
Arthur J. Cockfield 1070

Taxation of the digital economy: a U.S. subnational perspective
Walter Hellerstein 1086

Australia's Multinational Anti-Avoidance Law (2016): treating the symptom rather than the disease
Michael Kobetsky 1104

Taxation of the digital economy: Argentina perspective
Guillermo O. Teijeiro e *Juan Manuel Vázquez* 1127

Taxation of the digital economy in France
Polina Kouraleva Cazals 1151

Taxation of digital economy: India perspective
T. P. Ostwal e *Mohak Shingala* 1165

Taxation of the digital economy: Japan perspective
Asatsuma Akiyuki 1179

Challenges of the tax systems in the digital economy era: Mexico perspective
Elias Adam Bitar e *Victor Diaz Infante Martinez* 1194