

DIREITO
V.9 • N.3 • 2024 - Fluxo Contínuo

ISSN Digital: 2316-381X
ISSN Impresso: 2316-3321
DOI: 10.17564/2316-381X.2024v9n3p31-51



DA TRIBUTAÇÃO FEDERAL DOS SOFTWARES E A ANÁLISE DA SC COSIT NO 107/2023 DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL ACERCA DA TRIBUTAÇÃO DOS VALORES DECORRENTES DA CESSÃO DE USO E LICENCIAMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR REMETIDOS AO EXTERIOR

FEDERAL TAXATION OF SOFTWARE AND THE ANALYSIS OF SC COSIT NO. 107/2023 OF THE FEDERAL REVENUE OF BRAZIL REGARDING THE TAXATION OF AMOUNTS ARISING FROM THE TRANSFER OF USE AND LICENSING OF COMPUTER PROGRAMS SENT ABROAD.

TRIBUTACIÓN FEDERAL DE PROGRAMAS INFORMÁTICOS Y EL ANÁLISIS DE LA SC COSIT N° 107/2023 DE LA RECETA FEDERAL DE BRASIL SOBRE LA TRIBUTACIÓN DEL MONTO DERIVADO DE LA CESIÓN DE USO Y LICENCIA DE PROGRAMAS ENVIADOS AL EXTRANJERO.

Carlos Renato Cunha¹
Antonio Carlos Freitas de Medeiros Junior²

RESUMO

A tributação dos softwares é um tema presente no poder judiciário e nas instâncias administrativas. O STF estabeleceu na ADI nº 5659, em 2021, que as operações envolvendo os softwares serão considerados exclusivamente como prestações de serviços permitindo exclusivamente a incidência do imposto sobre serviços. Esse acórdão influenciou a Receita Federal do Brasil, que na SC COSIT nº 107 de 2023, ao tratar dos valores decorrentes do contrato de cessão de uso e licenciamento de programas de computador remetidos ao exterior, no entanto, considerou simultaneamente estes contratos como serviço e como exploração de direito autoral. O artigo pretende compreender como a legislação brasileira aborda a tributação dos softwares com o foco especial na diferença entre o tratamento estabelecido pelo STF para a tributação de bens e serviços e a orientação da Receita em sede da tributação federal dos softwares. Será utilizado o método hipotético-dedutivo com a leitura de acórdãos do STF, o estudo das SC COSIT realizadas pela Receita Federal, leitura dos artigos acadêmicos acerca da tributação de softwares e acerca da legislação autoral. A conclusão é que a Receita Federal, para fins de tributação federal, estabelece uma dupla natureza jurídica para os programas de computador, seja como bem móvel nos ditames da legislação autoral, seja como serviço conforme o posicionamento do Supremo.

PALAVRAS-CHAVE

Direito; tecnologia; tributação; federal; softwares; direitos autorais

ABSTRACT

Software taxation is a topic present in the judiciary and administrative bodies. The STF established in ADI no. 5659, in 2021, that operations involving software will be considered exclusively as services provided, allowing exclusively the incidence of service's tax. This ruling influenced the Brazilian Federal Revenue, which in SC COSIT no. 107 of 2023, when dealing with the amounts arising from the contract for the assignment of use and licensing of computer programs sent abroad, however, simultaneously considered these contracts as a service and as exploitation of Copyright. The article aims to understand how Brazilian legislation approaches the taxation of software with a special focus on the difference between the treatment established by the STF for the taxation of goods and services and the Revenue's guidance regarding federal taxation of software. The hypothetical-deductive method will be used with the reading of STF rulings, the study of SC COSIT carried out by the Federal Revenue Service, reading of academic articles on software taxation and copyright legislation. The conclusion is that the Federal Revenue, for federal taxation purposes, establishes a dual legal nature for computer programs, either as movable assets under the dictates of copyright legislation, or as a service in accordance with the Supreme Court's position.

KEYWORDS

Law; technology; taxation federal; software; Copyright

RESUMEN

La tributación del programa informático es un tema presente en los órganos judiciales y administrativos. El STF estableció en la ADI nº 5659, de 2021, que las operaciones que incluyan programas serán consideradas exclusivamente como servicios prestados, permitiendo exclusivamente la incidencia del impuesto sobre los servicios. Esta sentencia influyó en la Receta Federal do Brasil, que en SC COSIT nº 107 de 2023, al tratar de los valores derivados del contrato de cesión de uso y licencia de programas de ordenador enviados al exterior, sin embargo, consideró simultáneamente estos contratos como un servicio y como explotación de derechos de autor. El artículo tiene como objetivo comprender cómo la legislación brasileña aborda la tributación de programas y con especial atención a la diferencia entre el tratamiento establecido por el STF para la tributación de bienes y servicios y las orientaciones de la Hacienda sobre la tributación federal del software. Se utilizará el método hipotético-deductivo con la lectura de sentencias del STF, el estudio del SC COSIT realizado por la Hacienda Federal, la lectura de artículos académicos sobre tributación del programa y legislación sobre derechos de autor. La conclusión es que la Receta Federal, para efectos de la tributación federal,

estabelece una doble naturaleza jurídica para los programas de ordenador, ya sea como bien mueble bajo los dictados de la legislación sobre derechos de autor, o como un servicio de acuerdo con la posición de la Corte Suprema.

PALABRAS CLAVE

Derecho; tecnología; impuestos; federal; programas de ordenador; derechos de autor

1 INTRODUÇÃO

A tributação de software é um dos temas presentes no direito tributário brasileiro, este fora extremamente discutido nos últimos 20 (vinte) anos na seara judicial e administrativa. Dessa feita, fora construída uma longa controvérsia judicial, principalmente pautada por decisões emanadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) para a definição dos tributos incidentes em contratos de licenciamento e uso de softwares.

No entanto, não foi apenas no poder judiciário que a tributação de softwares gera intensas discordâncias. Nas instancias administrativas, a tributação de softwares se apresenta como um tema sempre em pauta nas soluções de consultas tributárias emitidas pela Coordenação geral de tributação (COSIT) da Receita Federal.

As questões discutidas sempre estiveram um enfoque na tributação dos softwares, algumas controvérsias eram baseadas em classificações jurídicas constadas em decisões do STF. Um exemplo era o reconhecimento acerca da distinção acerca softwares sob encomenda e softwares padronizados, o que afetava toda a subsunção acerca da incidência tributos nas operações envolvendo programas de computador.

No entanto, com a decisão prolatada pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em sede de ação declaratória de inconstitucionalidade, a ADI nº 5639/MG, houve uma mudança na orientação jurisprudencial emanada pelo órgão, afetando inclusive as orientações realizadas pelas autoridades administrativas.

A principal novidade dessa decisão de controle de constitucionalidade foi o término da distinção, para fins tributários, entre softwares padronizados e softwares sob encomenda, considerando todos como uma obrigação de fazer, o que enseja um tratamento único para a incidência tributária sobre todas as espécies de programas de computador, que no caso da presente decisão, fora pela incidência do ISS (Imposto sobre Serviços) sobre contratos de licenciamento e cessão de uso de Softwares.

Essa tese gerou desdobramentos na seara administrativa, a Receita Federal, na solução de consulta tributária (COSIT) nº 107/2023, utilizou como fundamento o presente acordão no que tange a unicidade no conceito de software para fins de indicar a incidência de tributos federais nos contratos de licenciamento de Software, como o Imposto sobre a Renda retida na fonte (IRRF), Contribuição sobre a Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)-Importação.

Apesar da fundamentação ter como base da decisão do Supremo, a orientação da Coordenação Geral de tributação da Receita Federal causou controvérsia entre os pesquisadores do direito tribu-

tário, principalmente ao tentar encaixar um fundamento utilizado resolução de conflitos tributários entre Estados e Municípios como uma das justificações a incidência de tributos federais.

Alega-se um choque conceitual e de natureza jurídica entre conceituações prescritas em lei, um exemplo é o fato de a autoridade administrativa federal considerar dos valores decorrentes da cessão de uso e licenciamento de programas de computador remetidos ao exterior simultaneamente como royalties e como contraprestação por serviços prestados.

Dessa forma, o presente artigo buscará entender: Como foi desenvolvida a distinção jurisprudencial entre softwares padronizados e de encomenda? O fundamento para a abolição dessa diferença na ADI nº 5659/MG? Como a Receita Federal refletiu o entendimento da ADI nº 5659/MG na confecção da consulta de solução tributária nº 107/2023? Para fins tributários, existe uma contradição entre considerar os valores de cessão de uso e licenciamento dos programas de computador como royalties e como contraprestação de prestação de serviços de forma simultânea?

Em um primeiro momento será explicado o histórico do posicionamento do Supremo acerca da natureza jurídica dos *softwares* até o julgamento da ADI nº 5659/MG, depois será explicada o entendimento da Receita Federal do Brasil acerca do tema, e por fim, será destrinchada a questão controvertida acerca da natureza jurídica da licença de software e sua influência na tributação federal.

Para a realização do presente artigo, será utilizado o método hipotético dedutivo, a partir de consultas as legislações, artigos, atos administrativos e doutrinas acerca do tema.

2 STF E A NATUREZA JURÍDICA DOS *SOFTWARES*

Foi a partir dos anos 1990 que iniciou a discussão acerca da natureza jurídica do *software* para fins de decisão acerca da indecisão acerca de qual tributo seria cobrado. A principal dúvida levantada era entender se recaía a incidência de Imposto sobre Serviços (ISS) ou Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS).

2.1 RE 176.626

As primeiras apreciações, por parte do Supremo, acerca do tema começaram com acórdãos em sede de recurso extraordinário, no RE. 176.626/SP, relatado pelo então ministro Sepúlveda Pertence, cujo voto foi decisivo para a formação da primeira orientação acerca do tema.

O presente recurso discutia acerca da incidência ou não do ICMS em licenciamentos ou cessão de uso de programas de computador. Entendimento exarado pela 1ª turma do Supremo a época marca o posicionamento inicial do órgão, em que a natureza jurídica para fins de distribuição de competências tributárias teve como critério de demarcação do formato de colocação dos *softwares* a venda no mercado, ou, dizendo de forma mais simples, se estão sendo vendidos sob a forma mercadoria ou não.

O acórdão registrou que os Ministros consideravam que o licenciamento ou cessão de uso de *softwares* era considerado um bem incorpóreo, não sendo uma mercadoria para fins de incidência do

tributo de competência estadual, que abrangeria exclusivamente objetos materiais postos em circulação. Já o chamado *Software* de prateleira, por ser vendido em formato físico, representara manifestação material do programa de computador, sendo um objeto material que permite subsunção da norma jurídica de incidência do ICMS (Brasil, 1998a, p. 1).

Durante o voto dado no presente recurso extraordinário, o Ministro relator prescreve que a incidência do imposto estadual está na conta da operação de circulação de cópias de programas de computador armazenados em formato físico e vendidos em varejo, ou seja, estando em forma de bem corpóreo, é considerado como mercadoria para fins de tributação (Brasil, 1998a, p. 14).

No caso, o relator reconhece a existência dos softwares de prateleira em conjunto com o licenciamento ou cessão de uso, pois, a propriedade do programa continua com empresa idealizadora mesmo que o suporte físico seja vendido, no entanto, o distribuidor no varejo apenas realiza a venda do chamado *corpus mechanicum* e não dos direitos autorais (Brasil, 1998a, p. 19).

Dessa forma, não é uma venda da licença ou do uso do programa, mas sim, do objeto material sob o qual está armazenado o programa de computador. O licenciamento e cessão de uso não está relacionada com a operação de venda do varejo para o cliente, mas sim, é uma busca por parte empresa fabricante em limitar a manipulação do programa pelo usuário, ensejando uma outra relação jurídica, ou seja, é um outro fato que difere do fato jurídico tributário que comporta a incidência do ICMS.

Apesar ser citado no voto as questões atinentes ao licenciamento e cessão de uso, o julgamento do presente recurso foi muito mais referente às formas de circulação do programa, no caso, se esse estaria sendo comercializado na forma mercadoria. O que não impede de dizer que o acordão deixou evidentes lacunas acerca do tratamento tributário ao Licenciamento e Cessão de uso dos programas de computador, sendo que a própria tentativa do ministro em tentar diferenciar licenciamento ou cessão de uso de aquisição do *software* de prateleira restou deficitária, não permitindo um fechamento de um regime jurídico sólido para a devida tributação das diferentes variações de *softwares*.

Em outros julgamentos de recursos extraordinários do período, a lógica utilizada para decidir o RE 176.626/SP foi sendo confirmada como no RE 199.464/SP de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, que considerou a venda dos chamados *softwares* de prateleira como operações de mercadoria e não como licenciamento ou cessão de uso (Brasil, 2010, p. 23).

Durante esse período, o Supremo manteve o seu entendimento acerca de não haver incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão de uso dos programas de computador, pois, seguindo a lógica dos precedentes anteriores, não sendo considerado o licenciamento ou cessão como bens corpóreos, estes não seriam considerados aptos para incidir o ICMS. Além disso, o licenciamento não consiste em transferência de propriedade (Alves; Alvarenga, 2018, p. 388), reduzindo ainda a possibilidade de se pôr em perspectiva a incidência do tributo estadual, visto que não é mercadoria para fins tributários e nem a sua operação envolve transferir a propriedade do programa.

2.1 ADI 1945

No julgamento da ação de declaração de inconstitucionalidade nº 1945 ocorre uma mudança de entendimento acerca da tributação dos programas de computador. A causa de pedir está no questio-

namento da constitucionalidade de uma lei estadual do estado do Mato Grosso que determinava a incidência do ICMS sobre os *softwares*, adicionados estes que foram adquiridos por *download*.

Entre os argumentos utilizados para o questionamento da norma estadual, estava a invasão de competência tributária dos municípios pela determinação da incidência do ICMS sobre os programas adquiridos por meios digitais (Brasil, 2010, p. 49).

Apesar da ADI realizar o questionamento de outras determinações, o foco do presente artigo estará direcionado para a questão material da tributação dos programas de computador e a virada jurisprudencial que acontece neste julgamento. No fundo, a questão voltava ao debate já realizado nos recursos extraordinários anteriormente citados acerca dos contratos de licenciamento e cessão de uso de programas de computador.

O relator da presente ação, o Ministro Octávio Galloti proferiu o seu voto a favor, em sede de medida cautelar, para manter o anterior precedente, ou seja, de excluir da incidência do ICMS os contratos de licenciamento ou cessão de uso de *softwares* que significava manter a restrição acerca do tributo estadual sobre programas adquiridos por via digital (Brasil, 2010, p. 26).

No entanto, denota-se a primeira divergência por intermédio do voto-vista do Ministro Nelson Jobim, que se manifestou a favor da incidência do ICMS para os programas de computador adquiridos pela Internet, sob o argumento de que a forma de aquisição é irrelevante para definição da espécie tributária, sendo que tanto o software armazenado em suporte físico como transferido por via digital são considerados, no ponto de vista do Ministro, operações de transmissão de Linguagem binária matemática (Brasil, 2010, p. 53).

A Construção de argumento do Ministro já tinha sido iniciada na primeira apreciação da matéria no plenário em 1999, sendo baseado na incidência de ICMS na questão da energia elétrica, segundo Nelson Jobim, havia semelhanças entre as operações envolvendo energia elétrica e os programas de computador, sendo que ambos não são bens materiais e as formas de transmissão não afetam sua natureza não corpórea, sendo plausível aplicar a mesma tributação para ambos (Brasil, 2010, p. 32). Trata-se de uma tese altamente controversa, visto ser utilizada uma analogia para criar uma norma de incidência tributária não constada em Lei, o que estritamente vedado pela prescrição do art. 108, § 1º do código tributário nacional (CTN).

No entanto, no presente julgamento de medida cautelar, o voto-vista no Ministro Jobim acabou saindo como vencedor e firmada como tese que a distinção existente entre as formas de aquisição de programas de computador não era relevante para fins de tributação, sendo que a incidência do ICMS abrangia tanto os softwares armazenados em formato físico, como transferidos em formato digital.

Destaque para parte do acordão em que é tratado que o tribunal não pode deixar de analisar novas realidades com base em precedentes jurídicos obsoletos (Brasil, 2010, p. 2), ou seja, considerou que os *softwares* adquiridos por via digital como operações de circulação de mercadorias, só que ocorridas em outro meio e de outra forma.

Dessa vez, esse entendimento restringiu de forma total à época a possibilidade de incidência do ISS para os contratos de licenciamento e cessão de uso, já que o acordão encerrou a dualidade do antigo precedente, igualando todas as formas a mesma espécie tributária.

Um questionamento a ser feito pelo presente julgamento é que em nenhum momento da segunda apreciação da presente medida, em 2010, é tratado acerca da lei complementar n. 116 de 2003, que em sua lista anexa de serviços para a incidência do ISS está constada no item 1.05 o Licenciamento ou cessão de uso de programas de computação, ou seja, este passa a ser um serviço para fins de incidência do tributo municipal.

Esse precedente cautelar advindo da ADI 1945 causou uma controvérsia, pois entrou diretamente em conflito com a legislação do Imposto sobre serviços surgida em 2003, gerando uma disputa entre Estados e Municípios pela arrecadação decorrente dos programas de computador.

Observa-se, porém, que a ação foi apreciada de forma definitiva pelo Supremo a partir do precedente da ADI 5659/MG, pois, sendo que demorou mais de 10 (dez) anos para que o plenário apreciasse a medida cautelar requerida na ADI 1945/SP e demorou mais 12 anos para que esta fosse julgada de forma definitiva, tendo como base o que foi definido na ADI 5659, que abrangeu também o tema discutido nesta.

2.3 ADI. 5659

O julgamento da ação de declaração de inconstitucionalidade nº 5659/MG pelo plenário do STF foi tratada como uma forma de resolução do problema acerca da disputa arrecadatória oriunda dos programas de computador.

A causa de pedir da presente ação foi o questionamento da constitucionalidade da incidência do ICMS sobre os programas de software a partir da legislação estadual de Minas Gerais, que passou a determinar a incidência do tributo estadual sobre os *softwares*.

Fora pedido a interpretação conforme a constituição do art. 2º da lei complementar nº 87/96 por considerar que o Estado utilizou a interpretação acerca de considerar a operação de adquirir *softwares* por via digital como circulação de mercadorias para fins de cobrança de ICMS, o que gera bitributação, já que os Municípios realizam a cobrança de ISS dos contratos de Licenciamento e cessão de uso dos programas.

Percebe-se que a discussão presente vai além da causa de pedir apreciada na ADI 1945/SP, já que é debatida é a incidência do ICMS para todos os negócios jurídicos, envolvendo *softwares* (Brasil, 2021, p. 18), diferentemente da primeira ADI que só focava nas transações realizadas pela via digital.

O voto vencedor foi o do relator da presente ação o Ministro Dias Toffoli. Este voto foi muito importante para a atual estabilização do tema à nível de tributação estadual e municipal. O primeiro entendimento é sobre a definição do que é software a partir do ordenamento jurídico pátrio (Brasil, 2021, p. 20).

A lei do software (lei n. 9609/98) regula o regime jurídico dos programas de computador, entre as normas mais significantes, o art. 2º indica que o regime concedido aos softwares para a proteção de propriedade intelectual será o mesmo colocado para obras literárias no que diz respeito a direitos autorais e o art. 9º desta lei prescreve que para o uso do software é objeto de contrato de licença (Brasil, 1998b).

A partir desse entendimento, o relator destacou os critérios que seriam utilizados para a resolução do conflito de arrecadação. O primeiro critério parte de precedentes já sólidos na jurisprudência, que seria acerca de considerar um software como um bem incorpóreo, que fora registrado em outros julgamentos do Supremo.

No entanto, a distinção entre *software* de prateleira e *software* customizável deveria ser extinta, já que o desenvolvimento tecnológico modificou o formato de venda de programas de computador, já que grande parte das aquisições são realizadas por via digital. Assim como a dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer é obsoleta, a diferenciação entre formas de aquisição de *softwares* também deve ser (Brasil, 2021, p. 25).

O Relator também utilizou como parâmetro o direito comparado, pois, quis indicar que a política da União Europeia é considerar que as transmissões de bens intangíveis por via eletrônica são consideradas como prestação de serviço (Brasil, 2021, p. 27). Esses entendimentos são consolidados com disposições expressas nas diretivas do órgão, principalmente no que tange o Imposto no Valor Agregado (IVA), ao diferenciar entrega de bens de prestação de serviços, sendo que a cessão de bens intangíveis a qualquer que seja o título se encaixa como serviço prestado (Brasil, 2021, p. 32).

Diferentemente do que existe na legislação brasileira, já que esta não faz essa distinção entre bens corpóreos e bens incorpóreos para a incidência do ICMS e ISS no texto constitucional. O que existe de forma objetiva é uma disposição lei complementar n. 116/2003, que regulamenta o ISS de forma nacional, considerando como serviço para fins tributários os contratos de licenciamento e cessão de uso de *softwares* no subitem 1.05 da lista anexa à lei.

O relator coloca essa questão como fundamental para fins de resolver q controvérsia, já que os precedentes do Supremo colocam como fator decisivo para a resolução de conflitos de tributação entre ICMS e ISS a determinação explícita do serviço no texto de Lei complementar n. 116/2003 para fins de incidência do tributo municipal (Brasil, 2021, p. 34), ou seja, se o serviço estiver constado na lista da lei complementar do ISS, será tributo por este.

Dessa forma, independente dos *softwares* serem customizados ou padronizados, sendo o contrato de licenciamento e cessão de uso tributo por ISS, assim será realizado. O Ministro relator também considera que essa dualidade estabelecida em antigos precedentes do Supremo não se sustenta, o avanço tecnológico e a interpretação acerca do regime jurídico dos programas de computador a partir da lei do *Software*.

Esta legislação, ao conceder o regime de proteção de direito autoral ao programa de computador, acaba por conceder ao software uma natureza jurídica de criação intelectual que exige um esforço humano para realizá-lo, assim como ocorre na feitura de uma história literária ou de uma canção. Dessa forma, o Relator acaba por considerar software como um serviço advindo da inteligência humana e que exige uma aplicação do indivíduo para desenvolver (Brasil, 2021, p. 38). Ou seja, seria somente uma obrigação de fazer.

Esse argumento é muito importante para a formação do entendimento presente na ADI, pois, além da incidência do ISS ser determinada por motivos de distribuição de competência tributária constada em Lei Complementar, ao considerar o *software* como um serviço oriundo da criação humana, está-se uniformizando a tributação, pois, a forma de distribuição do programa, seja físico, ou seja digital, passa a ser irrelevante para fins de incidência tributária, já que a lei do *Software* prescreve que o uso deste sempre será objeto de cessão de uso, que é serviço tributado por ISS (Worcman; Oliveira, 2023, p. 2). Também consta que o software somente pode ser serviço acabando por uniformizar o tributo aplicado em qualquer operação envolvendo programas de computador, que é o ISS.

Dessa forma, o relator chegou ao voto de que o tributo que deve incidir para qualquer operação que envolva programas de computador é o ISS, retirando a incidência do ICMS, mesmo envolvendo softwares distribuídos em formato físico.

O voto do ministro Dias Toffoli acabou sendo o entendimento predominante da corte para a presente ação e para a ADI 1945 que versava praticamente acerca da mesma questão.

O acórdão da ADI 5659 gerou um precedente importante para resolver os conflitos tributários entre Estados e Municípios no que tange a tributação dos programas de computador, porém a questão do presente artigo não vai ser analisar criticamente esse precedente em si, mas a utilização deste como fundamento para a incidência dos tributos federais sobre as operações envolvendo *softwares*, partindo do posicionamento da Receita Federal acerca e também do que a legislação tributária federal acerca disso prescreve para essas questões.

3 TRIBUTAÇÃO FEDERAL DA CESSÃO DE USO E LICENCIAMENTO DO SOFTWARE

Acerca da tributação federal dos programas de computador, a Receita Federal do Brasil dá indicações que está adequando o seu entendimento ao que foi decidido pelo Supremo. Uma forma de comunicação essa modificação de entendimento foi por intermédio da publicação das Soluções de Consulta, mais conhecida por SC COSIT, que justamente tem a função de conferir uma posição oficial da Receita Federal acerca da tributação federal.

O primeiro posicionamento oficial da Receita Federal acerca da tributação federal do software a ser analisado foi a SC COSIT no 36 do dia 15 de fevereiro de 2023, em que ficou decidido que a determinação da base de cálculo de Imposto de Renda para Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social de Lucro Líquido (CSLL) no Lucro Presumido para valores referentes aos contratos de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão seria de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta, ou seja, aquela referente a prestação de serviços, conforme o estipulado no art. 15, III, a e art. 20, I da lei 9249/95 (Brasil, 2023a, p. 12-13).

Esse entendimento vem do fato da Receita Federal entender que o precedente advindo do julgamento do Supremo serviu para limitar conceitos constitucionais acerca da competência tributária, e dessa forma a interpretação conferida pela ADI 5659 acaba por ter reflexo nas normas de tributação federal (Brasil, 2023a, p. 10).

Foi a primeira Solução de Consulta que reconheceu a Cessão e licenciamento do uso de software como uma prestação de serviço conforme o posicionamento mais recente do STF e superando a antiga distinção realizada entre software de prateleira e software por encomenda (Worcman; Oliveira, 2023, p. 2).

Já a SC COSIT no 75 do dia 31 de março de 2023, marca a posição de considerar que na aquisição ou renovação de licença de uso de software, independentemente de customização ou do meio empregado na entrega, os valores remetidos ao exterior decorrentes dessa operação são considerados *royalties* e incide Imposto de Renda retido na fonte (IRRF) na alíquota de 15% (quinze por cento) (Brasil, 2023b, p. 1).

Esse entendimento acaba diferir daquele emitido pelo STF, pois considera que as operações de cessão e licenciamento de software seria uma forma de exploração de direito autoral, sendo seus valores pagos sob a forma de *royalties* (Worcman; Oliveira, 2023, p. 3).

A fundamentação está no estudo da legislação que regula os programas de computador no Brasil, mais exatamente a partir da lei dos direitos autorais, a lei n. 9.610/98, em que art. 7º, XII considera que os programas de computador são obras intelectuais protegidas (Brasil, 1998c). Soma-se aos já citados artigos 2º e 9º da lei do Software que reforça a proteção dos programas de computador no regime dos direitos autorais e que serão concedidos por intermédio de licenciamento (Brasil, 1998b).

A autoridade fiscal considerou que o Supremo entendeu que as operações de uso de software sempre objeto de contrato de licença, não havendo transferência de propriedade na operação de uso (Brasil, 2023b, p. 8).

Dessa forma, a fundamentação para considerar os valores sob o formato de *royalties* está no art. 22, alínea d da lei nº 4.506/1964, que define *royalties* como rendimento oriundo da exploração de direitos autorais com exceção daqueles ganhos pelo autor, criador da obra (Brasil, 1964).

Dessa forma, ao considerar como programas de computador como uma obra intelectual protegida pela legislação de direito autoral, os contratos de cessão e licenciamento serão considerados como exploração de direitos autorais remunerados sob o formato de *royalties*.

Esse entendimento se manteve na publicação da SC COSIT no 107 de 6 de junho de 2023, que também expôs o posicionamento da Receita Federal acerca da incidência de outros tributos como CIDE (Contribuição para intervenção no domínio econômico) e PIS/COFINS importação.

Quanto a CIDE, a SC conclui pela não incidência do tributo em relações aos valores pagos decorrentes de cessão de uso ou licenciamento de *software* remetidos ao exterior, leitura essa realizada a partir da interpretação da norma do art. 2º, 1º-A da lei 10.868/2000, mas definiu a incidência do tributo para valores referentes à contratação de serviço técnico e de assistência administrativa realizada por residentes no exterior, mas desde que não configure novo contrato de licenciamento conforme o estabelecido pelo art. 2º, 2º da lei 10.868/2000 (Brasil, 2023c, p. 15-16).

No entanto, as críticas quanto ao entendimento da Receita Federal são oriundas da análise acerca da incidência do PIS/COFINS importação para as operações de cessão de uso e licenciamento de *software* do exterior. Na SC COSIT nº 303 de 2017, a Receita Federal fixou um entendimento acerca da não incidência de PIS/COFINS importação para os chamados softwares de prateleira por intermédio de *download* (Brasil, 2023c, p. 19). Esse entendimento era baseado no antigo posicionamento do STF acerca de considerar o software de prateleira como se fosse uma mercadoria física para termos tributários.

Destaca-se o posicionamento da autoridade fiscal na SC COSIT nº 71 de 10 de março de 2015 em que negava a incidência de PIS/COFINS importação sobre valores remetidos ao exterior oriundos de contratos de licenciamento de marcas e patentes sob os argumentos que essa cessão de uso não estava vinculada há contraprestação de serviços, então não incidiria PIS/COFINS (Brasil, 2023c, p. 21).

Esse precedente foi modificado com a interpretação concedida pelo STF na ADI 5659, ao considerar cessão de uso ou licenciamento de software como somente uma obrigação de fazer, sendo, propriamente dita, uma prestação de serviço para fins de tributação. Dessa forma, a Receita Federal, na publicação da SC COSIT nº 107/2023 interpretou que os valores referentes aos contratos de cessão de uso ou licenciamento de *software* seriam considerados como contraprestação por prestação de

serviços, o que permite a incidência de PIS/COFINS importação, conforme a norma do art. 7º, II c/c art. 3º da lei. 10.865/2004 (Brasil, 2023c, p. 21).

Segundo a mais recente orientação da Receita Federal, os valores remetidos ao exterior decorrentes da aquisição da cessão de uso e licenciamento de software são tributados em sede de IRRF por conta de serem creditados como *royalties* e em sede de PIS/COFINS importação por serem considerados como contraprestação à prestação de serviços.

4 CESSÃO DE USO E LICENCIAMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR: EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO?

A grande questão é que a Receita Federal vai além do que foi decidido no Supremo Tribunal Federal, pois, a autoridade fiscal brasileira adota que o pagamento dos valores referentes a aquisição da cessão de uso e licenciamento tem a natureza de *royalties* (Worcman; Oliveira, 2023, p. 3).

A discussão passa a ser acerca da possibilidade de utilizar da mesma base de cálculo como se fosse a expressão pecuniária de dois fatos jurídicos tributários, ou seja, entender se a interpretação da Receita federal não se configuraria um *bis in idem*.

A autoridade fiscal, no começo da fundamentação da SC n. 107, descreveu de forma evidente que análise envolveria a incidência de mais de um tributo para a mesma operação, em que teriam regimes jurídicos distintos e características peculiares entre si (Brasil, 2023c, p. 7). Ou seja, para a Receita Federal não teria nenhuma objeção em considerar simultaneamente os valores decorrentes da licença de *Software* como *royalties* para fins de incidência do IRRF e como contraprestação para fins de incidência do PIS/COFINS importação.

Segundo Sergio André Rocha (2023, p. 2) quando o Supremo apreciou acerca da tributação da licença do Software, o foco no plenário foi exclusivamente em analisar a diferença entre mercadoria e serviço com a finalidade de decidir se haveria a incidência do ISS ou ICMS, distinção que não serviria como fundamento para a tributação federal. O questionamento do autor, no caso, é justamente adoção da natureza da licença do software como serviço para fins de tributação federal, discordando da dupla classificação do fisco federal (Rocha, 2023, p. 5).

Para poder entender o centro dessa crítica, é necessário estender a discussão para o campo constitucional, pois, trata-se de estabelecer se a Receita Federal utilizou o precedente deixado pela ADI 5659 de forma coerente com aquilo que fora decidido pelo Supremo.

Como o registrado por Uadi Lammêgo Bulos (2020, p. 254-255) a ADI é um instrumento de controle concentrado de constitucionalidade, ou seja, visa a defesa da ordem constitucional como um interesse inerente a toda sociedade, uma amplitude que não pode ser mensurado por um caso concreto.

Ou seja, como um instrumento que pretende proteger a constitucionalidade das normas sobre todos os cidadãos, em regra, não pode haver uma limitação para a aplicação do precedente decidido em sede de ação direta de inconstitucionalidade, já que a coisa julgada material decidida em sede de ADI estende seus efeitos sobre toda a coletividade (Bulos, 2020, p. 309).

Somado a isso, vem o conceito de *ratio decidendi*, que é mais conhecida como a razão de decidir, ou seja, seriam os motivos e os fundamentos que convencem o Juízo para a decisão acerca de uma causa (Diedrics; Jubanski, 2023, p. 7328). Ou seja, o magistrado, quando decide um caso concreto, constrói, duas normas, uma à nível geral, que seria um fruto de sua interpretação sobre o caso concreto ou em discussão e outra que seria a sua decisão para o próprio caso, a *ratio decidendi* seria justamente a primeira norma, pois é a tese jurídica consequente da interpretação do julgador é que irá servir como instrumento para a resolução da questão a ser apreciada (Didier; Braga; Oliveira, 2016, p. 456).

O que não deve ser confundido com o *Obter dictum*, que basicamente se encaixa como uma fundamentação acessória e secundária cujo impacto é mínimo para a resolução dos casos, ou seja, acaba por ser prescindível para decidir a questão (Didier; Braga; Oliveira, 2016, p. 458). Essa observação é importante para fins da análise do acórdão da ADI 5659.

Desde a entrada em vigor do mais recente Código de Processo Civil em 2015, foi estipulado a criação de um sistema de precedentes que visa assegurar maior segurança jurídica e trazer uma homogeneidade para as decisões do judiciário (Diedrics; Jubanski, 2023, p. 7334). Sendo os precedentes considerados, em sentido estrito, como *ratio decidendi* (Didier; Braga; Oliveira, 2016, p. 455), o que arts. 926 e 927 do CPC prescrevem é a necessidade da existência de um sistema de precedentes judiciais para o direito brasileiro.

Em adição a isso, existe o efeito vinculante que um precedente em sede de ADI prescreve, ou seja, toda a decisão definitiva de mérito decidida em controle concentrado de constitucionalidade vincula o poder judiciário e a administração pública, conforme coloca o art. 102, 2º da Constituição federal (Brasil, 1988). Dessa forma, por mandamento constitucional, a Receita Federal deve aplicar as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Entendida essa questão, cabe ponderar se a administração tributária federal extraiu corretamente o precedente prescrito no julgamento da ADI 5659 ou se realmente é possível extrair uma *ratio decidendi* a partir somente da decisão do Supremo.

A *ratio decidendi* deve ser buscada a partir da utilização de dois critérios, localizar os fatos fundamentais que serviram para a decisão da causa e a constatação dos motivos determinantes que servem para embasar a decisão (Didier; Braga; Oliveira, 2016, p. 463). Também deve ser considerada a existência de uma indução, ou seja, um caso concreto que tenha condições de serem universalizados para ser aplicado em casos parecidos (Didier; Braga; Oliveira, 2016, p. 460).

Sabe-se que em sede de controle concentrado de constitucionalidade não se aprecia fatos, mas temas de importância para a coletividade. No entanto, para delimitar algumas constatações acerca do que fora apreciado no Supremo desde 1998, entende-se que o debate está acerca da natureza jurídica da cessão de uso e licenciamento dos programas de computador para fins de tributação.

Na ADI 5659, o posicionamento do Supremo foi delimitar a cessão de uso e licenciamento de software como uma obrigação de fazer exclusivamente, barrando todas as interpretações acerca de considerar o Software como uma mercadoria e acabando a distinção entre Software de prateleira e de encomenda, permitindo a tributação como uma prestação de serviço, o que legitimou a incidência do ISS e desqualificou as hipóteses de incidência do ICMS.

No entanto, a dúvida levantada após a publicação da SC 107 pela Receita Federal foi se o precedente construído pela interpretação do julgamento da ADI 5659 se limita à tributação de bens e

serviços ou pode abranger a tributação federal dos direitos autorais. É nesse caso que há uma grande imprecisão no posicionamento da autoridade fiscal.

Considera-se que a propriedade do *Software* é protegida pelo regime de direitos autorais, conforme o art. 2º da Lei do *Software*. Os direitos autorais e a propriedade intelectual são espécies pertencentes ao gênero denominado de direitos intelectuais, que protegem tanto questões de caráter pessoal quanto de caráter patrimonial (Bezerra, 2020, p. 53). A diferença entre as espécies está na prioridade de proteção a ser concedida, podendo considerar que o direito autoral como um direito pessoal com repercussão patrimonial (Bezerra, 2020, p. 58).

Dessa forma, os direitos autorais têm uma natureza dupla, apesar de buscar de forma prioritária as criações do intelecto humano, também protege a repercussão patrimonial. No direito brasileiro, o aspecto patrimonial do direito autoral se desenvolveu a partir do aspecto da propriedade, ou seja, considerar o produto do ato criativo e pessoal do ser humano como um bem material móvel (Bezerra, 2020, p. 47), como o prescrito no art. 3º da legislação autoral indica que o direito autoral é considerado para efeitos legais como bem móvel (Brasil, 1998c).

A questão é que, segundo a Lei do *Software*, a propriedade ainda pertence ao licenciador (Alves; Alvarenga, 2018, p. 392), o art. 9º prescreve que qualquer negócio envolvendo programas de computador será alvo de contrato de licença, e o contrato de licença é considerado, para fins tributários, como uma prestação de serviços porque está prescrita na lista anexa da lei complementar do ISS, a Lc n.116/2003. (Brasil, 2003).

A interpretação dada pelo Supremo na ADI 5659 é acerca da natureza jurídica do contrato de licença de software como prestação de serviço, além disso, o acórdão basicamente considerou que a existência de operações envolvendo bens incorpóreos devem consideradas prestações de serviços para fins de incidência do ISS (Brasil, 2021, p. 15) e considera o *Software* como um serviço advindo de uma criação humana (Brasil, 2021, p. 21). Não existe, no presente acórdão, um posicionamento acerca o tratamento do *software* sob um ponto de vista da legislação autoral, pois, a discussão no STF estava focada na questão dos critérios materiais para a tributação do ICMS e do ISS.

O direito brasileiro entende que o *software* advém da capacidade criativa do ser humano, quanto a isso não há questionamentos. A discrepância está no tratamento patrimonial, pois, baseada na legislação autoral, os programas de computador podem ser considerados como bens móveis intangíveis cuja exploração é remunerada a partir de royalties (Rolin; Lara, 2018, p. 93). Já a visão emanada pelo Supremo na ADI 5659 trata o software como um serviço e a legislação do ISS considera o licenciamento do software como um serviço.

Com toda essa análise, existe uma evidente imprecisão sobre como a Receita Federal interpreta os valores decorrentes da cessão e licenciamento de *software*, pois, não há uma discriminação acerca dos critérios estabelecidos para discutir o que seria considerado como uma exploração de direito autoral e os valores considerados como contraprestação pela prestação de serviços para fins de tributação federal, o que pode gerar espaço para mais questionamentos no poder judiciário (Simon; Guidi, 2023, p. 5).

Essa imprecisão já foi identificada por Sergio André Rocha (2023), cujo entendimento vai no sentido que para fins de tributação federal, os valores de licenciamento de software somente poderiam ser considerados como exploração de direito autoral, não havendo a incidência de PIS/COFINS em virtude da interpretação decorrente da ADI 5659 não ser extensiva para a tributação federal.

Nesse caso, porém, entende-se que não pode haver um tratamento fiscal diferente para tributação federal e outro para a tributação municipal e estadual, até porque cria-se um status de insegurança jurídica por permitir a existência de diferentes entendimentos na mesma legislação.

A Receita Federal, por outro lado, considera a existência de uma dupla natureza jurídica dos programas de computador para fins de tributação federal, pois, entende que o Licenciamento e Cessão de uso de software está abrangido por dois critérios materiais, ou seja, exploração de direito autoral e contraprestação de serviços, que compõem diferentes normas de tributação, IRRF e PIS/COFINS importação (Brasil, 2023c).

Além disso, ainda não demonstra a existência de uma *ratio decidendi* acerca da tributação do *software*, pois, a ADI 5659 ainda não gerou um status de segurança jurídica para criar um precedente sólido que permite auxiliar na aplicação da legislação tributária.

O debate existente no julgamento da ADI estava em resolver um conflito de competência tributária entre Estados e Municípios (Brasil, 2021). Pela legislação brasileira, não há a possibilidade de se considerar algo como bem e serviço ao mesmo tempo, pois, além de causar bitributação, haveria uma ofensa a discriminação de competências determinadas no texto constitucional que foram planejadas justamente com a intenção de afastar essa possibilidade de dupla incidência do ISS e do ICMS sobre o mesmo fato, vide a prescrição do art. 156, III da Constituição (Brasil, 1988).

O Supremo, no mesmo julgamento, não entra no mérito da tributação do software e a sua relação com o regime jurídico de direitos autorais. Dessa forma, a autoridade fiscal federal teria de interpretar a aplicação da decisão de mérito do acordão para os tributos federais com cautela, até porque representa um *distinguish*, ou seja, uma situação distinta que não permite a aplicação do acordão *ipsis literis*, (Diedrics; Jubanski, 2023, p. 73).

Visto o exposto, a legislação tributária não confere uma interpretação única para a questão da tributação do *software*, porque tratar o licenciamento dos programas como exploração de direito autoral é considerar o software como bem móvel, e ao mesmo tempo considera software como serviço.

Essa dupla natureza jurídica dos programas de computador de bem móvel incorpóreo ou serviço, presente na interpretação da Receita Federal para a tributação federal, vai gerar um espaço para questionamentos na esfera judicial e administrativa, pois, além não conseguir alcançar a segurança jurídica pretendida, demonstra que a tributação sobre os softwares ainda é um assunto que não foi inteiramente compreendido pelos aplicadores do direito.

5 CONCLUSÃO

A digitalização da economia demonstra ser um processo irreversível para os vários setores da sociedade, mas ainda continua sendo um assunto que gera vários empecilhos para as legislações.

O debate no STF acerca da tributação do *software* é uma questão que permeia muitas áreas além do direito, pois, a discussão pesou acerca das áreas do direito civil, mas também transcendeu para o estudo técnico acerca do software, do desenvolvimento tecnológico que acompanhou todo o desenvolvimento da jurisprudência superior acerca do assunto.

Nota-se que desde o julgamento do RE 176.625, os posicionamentos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal levaram em consideração o elemento do aperfeiçoamento tecnológico do formato de comercialização, sendo que os períodos em que havia a venda dos programas de computador armazenados de forma física, os chamados softwares de prateleira eram mercadorias para fins tributários e eram diferentes dos *softwares* customizados, que eram tratados como serviços em termos de tributação.

A partir do momento em que o armazenamento digital passou a ser o formato mais comum de comercialização dos programas de computador, houve uma modificação acerca do entendimento da natureza jurídica do *software*, que passou a ser considerado como serviço e a ser tributado como tal.

A distinção entre softwares de prateleira e customizado foi considerada inadequada para fins de tributação, ou seja, juridicamente não seria mais considerar software como mercadoria para fins de tributação de bens e serviços, conforme julgado na ADI 5659, que poderia dar uma segurança jurídica acerca da tributação dos programas de computador.

No entanto, quando adentra na tributação federal dos programas de computador, há a demonstração que a posição do Supremo não acarreta uma segurança jurídica, pois, não consegue esgotar a questão, principalmente ao analisar a interpretação realizada pela Receita Federal na SC 107 de 2023, que realizou uma interpretação acerca da tributação do software a partir da legislação dos direitos autorais somada com o entendimento mais atual do Supremo.

Dessa forma, a legislação autoral coloca os valores decorrentes da cessão e licenciamento de *software* como *royalties*, que são decorrentes da exploração de direitos autorais, e são tratados como bens móveis para efeitos legais, permitindo a incidência do IRRF. Enquanto o tratamento dos valores da cessão e licenciamento de software como contraprestação de serviço é interpretar estes como prestação de serviço, o que permite a incidência de PIS/COFINS.

A questão é que a forma como a autoridade fiscal publicou essa interpretação causou levanta questionamentos, pois, não houve um detalhamento exato de como discriminar, dentre os valores decorrentes da cessão de uso ou licenciamento do *software*, quais aqueles que seriam considerados como exploração de direitos autorais e aqueles considerados como contraprestação pela prestação de serviços. A forma como a Receita Federal interpretou o entendimento da ADI 5659 para a tributação federal também carece de maior profundidade.

Mesmo a autoridade fiscal objective que os dois entendimentos sejam aplicados de forma simultânea, nota-se que o tema será bastante debatido nas esferas jurídicas, administrativas e na doutrina. Além do mais, esse entendimento da Receita Federal é de 2023 e ainda não há um diagnóstico mais contundente de sua aplicação prática.

REFERÊNCIAS

ALVES, Vinícius Jucá; ALVARENGA, Christiane Alves. Da prateleira à nuvem a disputa entre estados e municípios na tributação do uso do software. In PISCITELLI, Thatiane (coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: RT, 2018. p. 386-401, 2021.

BEZERRA, Matheus Ferreira. A natureza do direito autoral: uma breve reflexão à luz da teoria dos direitos intelectuais. **Teoria Jurídica Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, p. 37-60, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.21875/tjc.v5i1.27278>. Acesso em: 6 de nov. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 31 ago. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 31 ago. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.610**, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm. Acesso em: 31 ago. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.609**, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm. Acesso em: 31 ago. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 31 ago. 2023.

BRASIL. **Lei nº 4.506**, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Brasília, DF: Presidência da República. 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm. Acesso em: 31 ago. 2023.

BRASIL. **Solução de Consulta COSIT nº 75**, de 31 de março de 2023. Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF. Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos em a residente ou domiciliado no exterior, pelo usuário final, para fins de aquisição ou renovação de licença de uso de software, independentemente de customização ou do meio empregado na entrega, caracterizam royalties e estão sujeitos à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF), em regra, sob a alíquota de 15% (quinze por cento). Dispositivos Legais: Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1º, 2º e 9º; Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, art. 7º, inciso XII; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 44 e 767. Na hipótese de o beneficiário ser residente ou domiciliado em país com tributação favorecida, a alíquota do IRRF sobre os royalties

devidos pela licença de uso de software será de 25% (vinte e cinco por cento). Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 24; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 44 e 748. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil. 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=130011>. Acesso em: 31 ago. 2023.

BRASIL. **Solução de Consulta COSIT nº 36**, de 7 de fevereiro de 2023. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Para as atividades de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão, o percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ, de que trata o caput do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, é de 32% (trinta e dois por cento), previsto para prestação de serviços, na alínea “a” do inciso III desse mesmo artigo. Dispositivos legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, alínea “a”; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25 e art. 48, § 12. Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Para as atividades de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão, o percentual para determinação da base de cálculo da CSLL, de que trata o caput do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, é de 32% (trinta e dois por cento), previsto para prestação de serviços, no inciso I desse mesmo artigo. Dispositivos legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, alínea “a”, e art. 20, caput, I; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29 e art. 48, § 12. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil. 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=128952>. Acesso em: 31 ago. 2023.

BRASIL. **Solução de Consulta COSIT nº 107**, de 6 de junho de 2023. Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF. Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF. Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos em a residente ou domiciliado no exterior, pelo usuário final, para fins de aquisição ou renovação de licença de uso de software, independentemente de customização ou do meio empregado na entrega, caracterizam royalties e estão sujeitos à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF), em regra, sob a alíquota de 15% (quinze por cento). Dispositivos Legais: Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1º, 2º e 9º; Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, art. 7º, inciso XII; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 44 e 767. Na hipótese de o beneficiário ser residente ou domiciliado em país com tributação favorecida, a alíquota do IRRF sobre os royalties devidos pela licença de uso de software será de 25% (vinte e cinco por cento). Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 24; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 44 e 748. Solução de Consulta parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 75, de 31 de março de 2023. A prestação do serviço técnico de manutenção, incluindo atualização de versão do software, desde que essa atualização não origine novo licenciamento ou prorrogação do prazo da licença original, quando remunerada a residente ou domiciliado no exterior, estará sujeita à incidência de IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento). Caso o prestador do serviço seja residente ou domiciliado em país ou dependência enquadrado como de tributação favorecida, incidirá a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). Dispositivos Legais: arts. 748 e 765 do Anexo do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE. A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico não

incide sobre a remuneração a residente ou domiciliado no exterior pela licença de uso de programa de computador (software), incluindo a aquisição de versão de atualização do software, através de nova licença ou prorrogação do prazo da licença original, salvo quando envolver a transferência da correspondente tecnologia. Dispositivos Legais: art. 2º, § 1º-A, da Lei nº 10.168, de 2000. A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incide sobre a remuneração a residente ou domiciliado no exterior, em caso de contratação de serviço técnico de manutenção pela atualização da versão do próprio software, desde que não origine novo licenciamento, à alíquota de 10% (dez por cento). Dispositivos Legais: art. 2º, § 2º, da Lei nº Lei nº 10.168, de 2000. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep. No contrato de licenciamento de uso de softwares a obrigação de fazer está presente no esforço intelectual, seja a aquisição por meio físico ou eletrônico, o que configura contraprestação por serviço prestado os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior como remuneração decorrente dessa adesão, incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre tais valores, nos termos do inciso II do art. 7º c/c o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004. A Contribuição para o PIS/Pasep-Importação incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, como contraprestação à prestação de serviços decorrentes de contratos de licenciamento de uso de softwares, como a manutenção e o suporte a esses relacionados. Dispositivos Legais: arts. 21, 22 e 23 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; arts. 1º, 2º, 6º, e 9º a 12 da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; arts. 1º, 3º, 4º e inciso II do art. 7º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. No contrato de licenciamento de uso de softwares a obrigação de fazer está presente no esforço intelectual, seja a aquisição por meio físico ou eletrônico, o que configura contraprestação por serviço prestado os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior como remuneração decorrente dessa adesão, incidindo a Cofins-Importação sobre tais valores, nos termos do inciso II do art. 7º c/c o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004. A Cofins-Importação incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, como contraprestação à prestação de serviços decorrentes de contratos de licenciamento de uso de softwares, como a manutenção e o suporte a esses relacionados. Dispositivos Legais: arts. 21, 22 e 23 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; arts. 1º, 2º, 6º, e 9º a 12 da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; arts. 1º, 3º, 4º e inciso II do art. 7º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil. 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=131161>. Acesso em: 31 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659**. Decisão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Luiz Fux, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos e nos termos do voto do Relator, em julgar parcialmente prejudicada a ação e, quanto à parte subsistente, julgá-la procedente para dar ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96,

interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador. Vencidos os Ministros Edson Fachin, Cármen Lúcia, Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Nunes Marques, nos termos da ata do julgamento. Ademais, acordam os Ministros em modular os efeitos da decisão, atribuindo a ela eficácia ex nunc, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito em questão, para: a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com softwares em favor de quem recolheu esse imposto até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS. Por sua vez, incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS, em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020 – STF. Relator: Min. Dias Toffoli, 26 de maio de 2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Medida Cautelar em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945**. Ementa: O Tribunal, por maioria, indeferiu a liminar, contra os votos dos Senhores Ministros Octavio Gallotti (Relator), Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Redigirá o acórdão o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Não votaram as Senhoras Ministras Cármen Lúcia e Ellen Gracie por sucederem, respectivamente, aos Senhores Ministros Nelson Jobim e Octavio Galloti. Ausente o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Plenário, 26.05.2010. Relator: Min. Gilmar Mendes, 26 de maio de 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765>. Acesso em: 1 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1a Turma). **Recurso Extraordinário nº 176.626**. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” – matéria exclusiva da lide –, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado “software de prateleira” (off the shelf) – os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 11 de dezembro de 1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em: 27 jul. 2023.

DIDIER JR. Freddie; BRAGA, Paulo Sarno; DE OLIVEIRA, Rafael Alexandria. **Curso de direito processual civil:** teoria da prova, direito probatório, Decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória. 11. ed. Salvador. Jus Podivm, 2016. v.2.

DIEDRICHES. Emily de Siqueira; JUBANSKI, Nátaly. A Necessidade de Uniformização da Jurisprudência a partir do Sistema de Precedentes Obrigatórios previsto no CPC/15. Revista Contemporânea, Rio de Janeiro, v. 3, n. 7, p. 7315-7340, 2023. DOI: 10.56083/RCV3N7-004. Disponível em: <https://ojs.revistacontemporanea.com/ojs/index.php/home/article/view/1102>. Acesso em: 3 nov. 2023.

ROCHA, Sergio André. A Receita Federal e o licenciamento de software de não residente. **Consultor Jurídico.** Justiça Tributária. 3 de julho de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jul-03/justica-tributaria-receita-federal-licenciamento-software-nao-residente?imprimir=1>. Acesso em: 25 jul. 2023.

ROLIM, João Dácio; LARA, Daniela Silveira. A tributação de IRPF na importação de cloud computing no Brasil e as soluções analisadas na Ação 1 do BEPS. *In:* PISCITELLI, Thatiane (coord.). **Tributação da Economia Digital.** São Paulo: RT, 2018. p. 386-401.

SIMON, Leonardo Gonoring Gonçalves; GUIDI, Enzo Scaramussa Colombi. Tributação de software: atual estado da arte. **Consultor Jurídico.** Opinião. 25 de julho de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jul-25/simon-guidi-tributacao-software-atual-estado-arte?imprimir=1>. Acesso em: 25 jul. 2023.

WORCMAN, Lisa; OLIVEIRA, Tomás. Licenças de uso de software: o “novo novo” posicionamento da Receita. **Consultor Jurídico.** Opinião. 23 de maio de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mai-22/worcm-an-oliveira-licencas-uso-software-receita?imprimir=1>. Acesso em: 25 jul. 2023.

Recebido em: 22 de Maio de 2023

Avaliado em: 14 de Agosto de 2023

Aceito em: 17 de Dezembro de 2023



A autenticidade desse artigo pode ser conferida no site <https://periodicos.set.edu.br>

1 Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná - UFPR (2019). Mestre em Direito do Estado pela UFPR (2010). Especialista em Planejamento Tributário e Operações Societárias pela Faculdade Brasileira de Tributação - FBT (2015). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET (2005). Bacharel em Direito, pela Universidade Estadual de Londrina (2002). Procurador do Município de Londrina (PR) desde 2004. E-mail: carlosrenato80@gmail.com

2 Advogado inscrito na OAB/PR N. 101.895. Possui graduação em Direito pela Universidade Estadual de Maringá (2019). Especialização em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) (2019-2021). Mestre em Direito, sociedade e tecnologia pelas Faculdades Londrina (2022-2024). E-mail: antotendo@hotmail.com

Copyright (c) 2024 Revista Interfaces Científicas - Direito



Este trabalho está licenciado sob uma licença Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

