
ABES - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE SOFTWARE

ORIENTADOR ABES – MAIO /2011

TRIBUTOS DEVIDOS NA COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE

Este Orientador tem por objetivo delimitar a **tributação** da atividade de comercialização de programas de computador.

Nele, são listados os tributos e comentada a incidência tributária sobre a exploração econômica de **programas de origem externa**. No entanto, a comercialização de um software “não importado” estará sujeita ao pagamento dos mesmos tributos (exceto aqueles incidentes nas remessas ao exterior e no desembaraço aduaneiro). Entenda-se como software “*não importado*”, tanto aquele desenvolvido no País, quanto aquele aqui reproduzido, ainda que por simples duplicação de sua cópia matriz - “master copy”.

I – TRIBUTAÇÃO DA RECEITA

I.1 - ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

A operação de licenciamento de uso, assim como a sua atualização, será tratada como prestação de serviços, sujeita ao recolhimento do ISS. Para as empresas prestadoras de serviços localizadas na Capital de São Paulo: a alíquota do ISS será de 2% para a venda da licença (item 1.05, da lista anexa à Lei Complementar Nº 116) e para a elaboração de programas de computador (item 1.04 da lista). Já os serviços de suporte técnico, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados (item 1.07 da lista), serão taxados a 3%. Os demais serviços de informática complementares (listados nos itens 1.01, 1.02, 1.03, 1.06 e 1.08) da lista referida, pagarão o ISS calculado pela alíquota de 5%.

Para as empresas prestadoras de serviços localizadas em outros municípios: a alíquota de ISS pode ser diferente, variando entre 2% e 5%. Vale a pena pesquisar, pois há Municípios que fixaram mecanismos que reduzem o ISS sobre as atividades de informática, seja por redução pura e simples das alíquotas, seja ainda permitindo a exclusão na base de cálculo, de valores tais como aqueles pagos na aquisição do software, os direitos devidos aos titulares da obra (ou na aquisição das licenças) ou os tributos federais incidentes sobre a operação.

Não haverá ISS sobre a exportação de serviços para o exterior.

I.2 – PIS/PASEP e COFINS sobre Faturamento

A empresa pagará ainda o PIS/PASEP-Faturamento e COFINS-Faturamento sobre a receita incidente sobre faturamento. Em princípio, o PIS/PASEP e a COFINS serão calculados pela modalidade cumulativa (alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, sobre o faturamento, sem direito a crédito do PIS/COFINS). Caso a empresa comercialize software IMPORTADO (ou seja, que tenha sido objeto de desembaraço na alfândega e tenha pago IPI e Imposto de Importação sobre o valor do meio físico), então essa receita estará sujeita ao PIS/PASEP e à COFINS pela modalidade não cumulativa (1,65% e 7,6%, respectivamente, com direito a crédito do PIS/COFINS calculado pelos mesmos percentuais sobre o valor dos "insumos").

Consulte no ORIENTADOR ABES – FEVEREIRO/2004, itens 12 até 17, as razões pelas quais os serviços prestados por empresas de software consistentes no Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, assim como a prestação dos serviços de “atualização”, “up-grade” e “novos releases” **NÃO ESTÃO sujeitas à retenção na fonte instituída pela Lei nº 10.883/03** (nem de Imposto de Renda, nem da CSLL, nem da COFINS e nem mesmo de PIS/PASEP), em conformidade com o artigo 30º, da lei 10.833/2003, combinado com o artigo 647 do Decreto Nº 3.000 (RIR/99).

Já o ORIENTADOR ABES – JANEIRO/2005, agora sob o título “PIS/COFINS sobre Receitas de Serviços de Informática e Exploração Econômica de Programas de Computador” aponta os motivos pelos quais **serão taxadas pela modalidade cumulativa** as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software e as páginas eletrônicas. Resulta, pois, que as atividades listadas acima pagarão contribuição PIS/PASEP calculada pela alíquota de 0,65% e a contribuição COFINS calculada pela alíquota de 3,0% sem direito ao crédito presumido sobre os “insumos”. Essa matriz tributária da PIS/PASEP e COFINS não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado.

Não haverá PIS/PASEP, nem COFINS, sobre a exportação de serviços ao exterior.

I.3 – IRPJ e CSSL

As receitas da empresa com serviços de informática (toda a cadeia, compreendendo o item 1.01 até o item 1.08 da lista anexa à LC Nº 116/03) contribuirão para os resultados do exercício e, via de consequência, submetem-se à taxaço pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) se a empresa apurar lucros. Nessa hipótese, a empresa pagará o IRPJ (alíquotas de 15% sobre os primeiros R\$ 20.000 de lucro/mês e de 25% sobre o lucro mensal que exceder R\$ 20.000) e a CSSL sobre esse mesmo lucro (alíquota de 9%). Há duas modalidades de apurar o lucro: 1) Presumido (corresponde ao resultado da multiplicação da receita por 32%); 2) Lucro real (diferença entre a Receita total menos despesas dedutíveis).

II – TRIBUTAÇÃO DAS REMESSAS AO EXTERIOR

Natureza Jurídico-Tributária das Remessas: Os valores que os distribuidores de software remetem ao exterior em favor das empresas por eles representadas no País, assim como as importâncias que as subsidiárias de empresas de software remetem ao exterior para suas controladoras, como decorrência da exploração econômica, no Brasil, dos programas de computador de titularidade dessas empresas, recebem tratamento como “**remuneração de direitos de qualquer natureza**”.

Essa obrigação decorre do disposto no artigo 10, da Lei 9.609/98, que determina:

*“Art. 10º **OS ATOS E CONTRATOS** de licença **DE DIREITOS DE COMERCIALIZAÇÃO** referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e **ESTABELECERÃO A REMUNERAÇÃO DO TITULAR DOS DIREITOS DE PROGRAMA DE COMPUTADOR** residente ou domiciliado no exterior”*

A Receita Federal do Brasil trata essas remessas como “**REMUNERAÇÃO, A QUALQUER TÍTULO, DE DIREITOS DE QUALQUER NATUREZA**” vez que, no artigo 709 do Decreto Nº 3.000 (RIR/1999), assim estipula:

*“**Remuneração de Direitos:** 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 72)”*

A regra acima, reproduzida no regulamento do imposto de renda, foi instituída pelo artigo 72, da Lei Nº 9,430/96, que tem redação absolutamente idêntica ao RIR/1999:

*Art. 72. 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 à 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.*

O termo “**direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador**” também foi adotado no §1º-A, do art. 2º da Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000 (introduzido pela Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007).

Como decorrência do pagamento dos “direitos de comercialização ou de distribuição”, esses distribuidores e subsidiárias se habilitam, obtêm autorização, enfim, adquirem “**O DIREITO de comercializarem, de distribuírem, tais programas de computador no País, direito esse que exercem (com raras exceções) através da outorga das correspondentes licenças de uso para os usuários finais.** As receitas obtidas com essa exploração econômica do software no País - através dos contratos de licenciamento de uso - recebem o tratamento tributário de que tratam o título “I – TRIBUTAÇÃO DA RECEITA”, supra, deste Orientador.

Já **as remessas ao exterior** em pagamento dos “direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador” se submetem à seguinte matriz tributária de que trata este título “II – TRIBUTAÇÃO DAS REMESSAS AO EXTERIOR”, como segue:

II.1 - Incidência do Imposto de Renda na Fonte. Caso a empresa faça remessa ao exterior em pagamento do software por ela comercializado, dever reter e recolher Imposto de Renda na Fonte na forma do artigo 709 do Decreto Nº 3.000 (RIR/1999) e do artigo 72 da Lei Nº 9,430/96, que é de 15% sobre o valor devido à empresa no exterior, titular do software comercializado no Brasil. Caso não faça a retenção, a remetente estará assumindo a responsabilidade pelo recolhimento tributo. Para isso, deverá recolher com recursos próprios 17,65% do valor remetido ao exterior, a título de IR-Fonte. O IR-Fonte será recolhido no ato da remessa, através de DARF **indicando o código de receita 9427.**

Atenção: o Brasil assinou com diversos países, tratados para evitar a dupla-tributação do Imposto de Renda, sendo que, embora a grande maioria deles fixasse em 15% a alíquota do IR-Fonte, alguns desses tratados apontam outras alíquotas.

II.2 - Não há incidência de CIDE sobre as remessas ao exterior em pagamento de licenças de uso, de direitos de distribuição ou de direitos de comercialização de software (a não ser que houver transferência de tecnologia), conforme lei 11.452/2007. Consulte o Orientador ABES de ABRIL/2007 para mais detalhes.

II.3 - Não há incidência de PIS/PASEP-Importação, nem de COFINS-Importação sobre as remessas ao exterior em pagamento de ***direitos de distribuição*** ou de ***direitos de comercialização*** de software. De acordo com os artigos 1º e 3º da Lei Nº 10.865/2002, essas duas contribuições são devidas apenas na **Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços do exterior** e será devida pelo **Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior** e têm como fato gerador: **I - A entrada de bens estrangeiros no território nacional;** ou **II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.**

Ocorre que, conforme acima demonstrado, as remessas ao exterior em pagamento de direitos de distribuição ou de direitos de comercialização de software não são tratadas pelo fisco federal como “importação de mercadoria”, nem como “contraprestação por serviço prestado oriundo do exterior”. A Receita Federal do Brasil trata essas remessas como **remuneração, a qualquer título, de direitos de qualquer natureza** pagos a residentes no exterior, tanto no artigo 709 do Decreto Nº 3.000 (RIR/1999), como no artigo 72 da Lei Nº 9,430/96, acima transcritos.

II.4 - Não há incidência de ISS-Importação sobre as remessas ao exterior em pagamento de “direitos de distribuição” ou de “direitos de comercialização” de software.

Na forma do §1º, do artigo 1º, da Lei Complementar Nº 116, de 31/07/2003, que “dispõe sobre Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza”

“§ 1º - O imposto incide também sobre **O SERVIÇO PROVENIENTE DO EXTERIOR** do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.”

Combinando-se o parágrafo 1º, supra transcrito, com o “caput” do artigo 1º da LC 116/03, tem-se que somente serão tributadas pelo ISS operações que se qualifiquem como “**serviços**” e que, cumulativamente estejam relacionadas na “**lista anexa**” à lei sob comento:

“Art. 1º - **O Imposto** Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, **tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa**, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

No caso específico das remessas ao exterior em pagamento de “direitos de distribuição” ou de “direitos de comercialização” tais operações nem se coadunam com o conceito de “**serviços**” e também não se acham relacionados em qualquer dos itens da “**lista anexa**” à citada Lei.

II.5 – Importação de software pelo usuário final

Atentem que a “importação” de software feita diretamente pelo usuário final, recebe um tratamento tributário diferente. O Orientador ABES de Abril de 2008 cuidou dos chamados “contratos globais” com software e da sua correspondente tributação, oportunidade onde foi apontado que “sob o ponto de vista tributário praticamente não há distinção entre a aquisição direta pelo usuário final de um software no exterior e a transferência internacional de software em decorrência de Contrato Global”, devendo essas duas modalidades receber tratamento tributário como “importação de serviços” submetendo-se à cadeia de tributos que incidem sobre a importação de serviços.

III - FECHAMENTO DO CÂMBIO POR OCASIÃO DAS REMESSAS AO EXTERIOR

Para fechar o câmbio das remessas, a remetente deverá procurar um estabelecimento bancário que opere no mercado de câmbio munida dos seguintes documentos:

(I) Contrato de Câmbio de Venda – Tipo 04 – “Transferências Financeiras para o Exterior”, indicando:

- Natureza da Operação: **48110.50.0.95-90**
- Descrição: **SERV. DIV-AQUISIÇÃO DE SOFTWARE**

(II) Declaração atestando que a remessa é regular, que está de acordo com a legislação e se compromete a guardar por 5 (cinco) anos os documentos da remessa (há um modelo padrão de declaração que o banco fornece);

(III) Carta solicitando a remessa financeira, mencionando o valor da remessa, a empresa beneficiária, o endereço da empresa e a “direção” que o dinheiro tomará;

(IV) Declaração relacionando as notas fiscais emitidas pela empresa remetente, comprovando a comercialização das cópias dos programas que autorizam a remessa ou, em lugar da declaração, cópia de cada uma das notas fiscais que comprovam a comercialização do software que pretende pagar;

(V) Cópia do contrato de distribuição firmado com a empresa no exterior que autoriza a empresa remetente a comercializar os programas.

IV – TRIBUTOS ALFANDEGÁRIOS

Na hipótese da empresa que comercializar o software vier receber do exterior as cópias a serem entregues aos usuários finais (suporte informático, manuais, “hard-lock” ou outros dispositivos), deverá promover o desembaraço aduaneiro do software, preenchendo a DI - Declaração de Importação, e recolher os tributos alfandegários, (calculando-os sobre o valor destacado na fatura a título de preço ou valor do suporte físico), observando as instruções contidas na Portaria nº 181, de 28 de Setembro de 1989, do Ministério da Fazenda, a saber: (i) Imposto de Importação (16%); (ii) IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados (15%); e (iii) ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias (18% em São Paulo).

V – ORIENTAÇÕES COMPLEMENTARES

Os associados ABES poderão consultar o Departamento Jurídico por telefone ou pessoalmente durante os horários do plantão jurídico para obterem orientações complementares sobre essa matéria.

O presente Orientador foi editado apenas para fins informativos. A tomada de decisões, assim como a realização de ações ou negócios específicos, relativos ao tema, dependerá da interpretação particular do interessado a respeito da(s) norma(s) legal(is) aqui tratada(s), ou da sua contratação de opinião legal especializada.

MANOEL ANTONIO DOS SANTOS - OAB-SP Nº 73537

Diretor Jurídico