

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO AMAZONAS

ESCOLA DE DIREITO

GRADUAÇÃO EM DIREITO

DANILO IZEL UCHÔA

**TRIBUTAÇÃO DO LICENCIAMENTO DE USO DE *SOFTWARE* DE
NÃO RESIDENTE: UMA ANÁLISE DE SUA QUALIFICAÇÃO**

Manaus
2024

DANILO IZEL UCHÔA

**TRIBUTAÇÃO DO LICENCIAMENTO DE USO DE SOFTWARE DE
NÃO RESIDENTE: UMA ANÁLISE DE SUA QUALIFICAÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade do Estado do Amazonas como pré-requisito para a obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Paulo Victor Vieira da Rocha

Manaus
2024

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DO AMAZONAS
ESCOLA DE DIREITO
GRADUAÇÃO EM DIREITO
TERMO DE APROVAÇÃO**

DANILO IZEL UCHÔA

**TRIBUTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO DE LICENCIAMENTO DE USO DE
SOFTWARE: UMA ANÁLISE DE SUA QUALIFICAÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para a obtenção do Título de Bacharel em Direito, Escola de Direito, Universidade do Estado do Amazonas, pela seguinte banca examinadora:

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Paulo Victor Vieira da Rocha – Orientador (a)

Prof. Dr. Marco Aurélio de Lima Choy – Membro da banca

Prof. Esp. Ricardo Hubner – Membro da banca

Manaus, 16 de fevereiro de 2024.

Tributação do licenciamento de uso de *software* de não residente: uma análise de sua qualificação

Danilo Izel Uchôa¹

Paulo Victor Vieira da Rocha²

RESUMO

O presente estudo faz análise da tributação sobre a renda quando do licenciamento de uso de software padronizado de um não residente. Como objetivo geral, se pretende discorrer sobre as nuances desta operação, bem como a evolução da discussão envolvendo software no Brasil. Ademais, possui como propósito específico identificar a qualificação do licenciamento de uso de software padronizado de um não residente nos modelos e comentários disponibilizados pela ONU e pela OCDE e na legislação tributária brasileira. Ao longo deste artigo, pretende-se destacar interpretações distintas do conceito de royalties, que, de maneira fulcral, influenciam na tributação na importação da licença de uso. Por fim, foi possível concluir que a solução para a controvérsia na qualificação da licença de uso de software é o estabelecimento do conceito econômico de royalties nos documentos legais nacionais e internacionais.

Palavras-chave: importação – software - licença de uso – royalties – tributação.

Taxation of non-resident software use licensing: an analysis of its qualification

This study analyzes the taxation on income when licensing the use of standardized software of a non-resident. As a general objective, it is intended to discuss the nuances of this operation, as well as the evolution of the discussion involving software in Brazil. In addition, its specific purpose is to identify the qualification of the licensing of standardized software use of a non-resident in the models and comments made available by the UN and the OECD and the Brazilian tax legislation. Throughout this article, it is intended to highlight different interpretations of the concept of royalties, which, in a central way, influence the taxation in the import of the use license. Finally, it was possible to conclude that the solution to the controversy in the qualification of the software use license is the establishment of the economic concept of royalties in national and international legal documents.

Keywords: import - software - license of use - royalties - taxation.

1. INTRODUÇÃO

O software não pode mais ser classificado como uma tecnologia nova no mercado global. As transações envolvendo "programas de computador" agora geram globalmente um montante equivalente ao Produto Interno Bruto da Argentina¹. Esse valor econômico significativo para países desenvolvidos e em desenvolvimento tem provocado um conflito sobre o direito de tributação das transações internacionais de software. Por consequência, a refrega chicoteia no direito doméstico, o qual vê o engendramento de embates jurídicos pela (não) incidência do imposto sobre a renda retido na fonte.

As discussões, em essência, se concentram na qualificação das transações envolvendo os softwares. Neste artigo, explorar-se-ão as controversas que circundam a tributação da renda na importação de uma licença de uso de software padronizado, que, de um lado, no contexto dos tratados internacionais contra a bitributação, tem a defesa da qualificação dos respectivos rendimentos como *royalties*, e, de outro, a qualificação desses valores como "lucro da empresa". Para tanto utilizar-se-ão como material de análise os modelos de acordos de bitributação da ONU e da OCDE, inclusive seus comentários, e legislação tributária brasileira.

Em primeiro momento, esta pesquisa analisará a legislação que rege o software no Brasil, trazendo seu conceito legal, classificações importantes para o estudo da tributação de suas transações, pautando-se sempre em exemplos do cotidiano, afim de que um tema complexo seja compreendido de maneira fluída.

Seguidamente, abordar-se-á a definição de *royalty* para a Administração Tributária Federal e a tributação da renda incidente sobre ele ao lume do Direito Tributário Doméstico. De maneira similar, observar-se-á como os modelos de acordos de bitributação tratam esses rendimentos, dando destaque às diferenças e o posicionamento do Brasil no panorama internacional.

Tecidas as considerações propedêuticas, o artigo científico fará um escrutínio do licenciamento de uso de software padronizado nos comentários às convenções-

¹ Conforme o Banco Mundial (https://datos.bancomundial.org/pais/argentina?name_desc=true), o PIB da Argentina em 2022 foi de US\$ 632,7 bilhões. Já o mercado de software, de acordo com pesquisa apresentada pelo Insper (<https://www.insper.edu.br/noticias/inovacao-e-transformacao-digital-impulsionam-o-mercado-de-software/>), em 2022, gerou receita aproximada de US\$ 610 bilhões.

modelo da OCDE e da ONU, com o cotejo dessas posições com as da literatura especializada sobre a qualificação designada do licenciamento de uso pelos acordos, com enfoque na interpretação do conceito de *royalties*.

A *posteriori*, se adentrará no cenário nacional, no qual, nos últimos anos, ocorreu grande mudança de paradigma fiscal, sobretudo, acerca da natureza do *software* para a incidência de impostos sobre bens e serviços. Esta ruptura, assumidamente, foi responsável pelo início das alterações de entendimentos da Receita Federal do Brasil, encapsuladas nas Soluções de Consultas – Cosit nº 75/2023 e nº 107/2023, que afetaram a exação tributária sobre os rendimentos remetidos ao exterior em contrapartida à licença de uso de *software*.

2. SOFTWARE: CONCEITO, LEGISLAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO.

De maneira pragmática, o *software* consiste em um programa (ou conjunto deles) que permite a execução de comandos no computador. O fundador de umas das maiores empresas de software, Bill Gates², define o programa como “*instruções que dizem ao hardware do computador o que fazer*”.

A partir dele, foi possível tornar um objeto metálico com pequenos componentes em uma máquina que realiza cálculos complexos, cria planilhas e executa um catálogo de milhões de músicas, e pasmem, ao mesmo tempo. Nada impactou tanto o modo de vida do homem e as empresas quanto o advento do software no século XX e início do século XXI³. Sua existência revolucionou mercados e comportamento da sociedade. A legislação pátria tratou de regulamentar sua comercialização e os direitos inerentes à criação, aliás, o Direito deve acompanhar e refletir a realidade da sociedade⁴.

A primeira aparição do conceito jurídico de *software* ocorreu há mais de 35 anos por meio da Lei Federal nº 7.646/1987, a qual dispunha acerca da proteção da propriedade intelectual dos programas de computadores e sua comercialização no País. Transcorridos dez anos após sua sanção, a Lei nº 9.609/98 a revogou. Todavia,

² GATES, Bill; MYHRVOLD, Nathan; RINEARSON, Peter. A estrada do futuro. São Paulo: Companhia das Letras. 1995

³ SILVEIRA, Rodrigo Maito da; AMENDOLA, Antonio Carlos Almeida. Qualificação de operações envolvendo *software* no Brasil à luz dos Tratados contra a bitributação: visão da OCDE e a prática brasileira. In: Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. Saraiva Educação SA, 2018, p. 84 – 97.

⁴ PINHEIRO, Patrícia Peck. Direito digital. Saraiva Educação SA, 2021, p. 365.

replica, integralmente⁵, o conceito albergado pela legislação primeva. Assim, para o fito jurídico, tem-se até os presentes dias o *software* (ou programa) como:

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.

Apesar da definição legal ter tido sua formação há mais de três décadas e meia, momento o qual a sociedade não podia nem imaginar a profunda utilidade do programa, afirma-se, sem receio, que a significação permanece atualizada⁶. Nesse ínterim, é imprescindível destacar que mesmo o *software* baixado em *download* em computador privado, ou rodado em servidor do licenciante ou de terceiro (com parte baixada em *download*, ou não), está contido em um suporte físico⁷.

Noutro giro verbal, o *software* é fundamentalmente um ativo intangível – ou *res incorporalis*, como diria Francesco Carnelutti⁸ –, mas para cumprir sua função, depende intrinsecamente de um meio físico, seja um computador ou servidor, à exemplo dos *softwares as a service*. Em suma, este bem pode ter suas funções: (i) servir de base para operacionalidade de outro bem, como o sistema operacional de um notebook ou carro; (ii) executar tarefas específicas, constituindo um bem em si mesmo, v.g. aplicativos utilizados no cotidiano. Estes são chamados de *software* de aplicação, quanto àqueles de *software* base.

No entanto, são inúmeras as classificações para os ditos programas de computadores. O mais habitual, para fins do Direito Tributário, é a clássica diferenciação entre *software* de prateleira e *software* por encomenda, que ganhou notoriedade através do conflito entre Estados e Municípios, no âmbito da Suprema Corte Brasileira, quanto à competência para tributar as operações com *software*, como se verá a seguir.

⁵ Houve apenas a inclusão do termo “análoga” no fim do parágrafo.

⁶ SILVEIRA, Rodrigo Maito da; AMENDOLA, Antônio Carlos Almeida. Qualificação de operações envolvendo *software* no Brasil à luz dos Tratados contra a bitributação: visão da OCDE e a prática brasileira. In: Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. Saraiva Educação SA, 2018, p. 84 – 97.

⁷ Ibid.

⁸ CARNELLUTI, Francesco. Teoria geral do direito. São Paulo: Saraiva, 1942

O denominado *software* de prateleira refere-se a programas genéricos e uniformes desenvolvidos para atender a uma ampla gama de usuários ou indústrias. Exemplos incluem pacotes de produtividade, sistemas operacionais e *software* de contabilidade. Em regra, possuem fácil implementação, no entanto, sua generalidade pode não atender totalmente às necessidades específicas do usuário.

Por outro lado, o *software* customizado é desenvolvido sob medida para atender às especificidades do cliente. É projetado e construído sob demanda, levando em consideração os requisitos exclusivos do usuário final. Isso envolve um processo mais detalhado de análise de requisitos, design personalizado e desenvolvimento específico.

3. ROYALTIES

3.1 CONCEITO LEGAL E TRIBUTAÇÃO DE ROYALTIES NO DIREITO DOMÉSTICO

O conceito legal de *royalties* no Direito Tributário brasileiro antecede o Código Tributário Nacional. A sua primeira aparição no ordenamento fiscal ocorreu em 1964, por meio da Lei Federal nº 4.506/64, a qual dispõe sobre o imposto sobre a renda e proventos. Em suma, a lei, em seu artigo 22, caracteriza-o como rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos e, arrola-o, de forma exemplificativa⁹, veja-se:

Art. 22. Serão classificados como "*royalties*" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Em que pese sua vetustez, este conceito foi replicado diversas vezes e permanece vivo no ordenamento jurídico-tributário. Ao longo dos anos, seu texto definidor se tornou mais conciso¹⁰ e seu rol não exaustivo quase inalterável. A

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; CEZAROTI, Guilherme. A Cide-royalties e as Remessas por Licença de Distribuição e Comercialização de Programas de Computador. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 130, 2006, p. 41-55.

¹⁰ Vide art 44 do Decreto Federal nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

doutrina¹¹, ao lume da legislação doméstica, o define como categoria de rendimentos que representa a remuneração pelo uso, fruição ou exploração de determinados direitos, diferenciando se assim dos aluguéis que representam a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos e dos juros, que exprimem a contrapartida do capital financeiro.

No campo da tributação da importação, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de *royalties* ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento¹², e à vinte e cinco por cento¹³ quando se tratar de beneficiário em país com a tributação favorecida.

3.2 CONCEITO E TRIBUTAÇÃO DE ROYALTIES NO DIREITO INTERNACIONAL

As definições da ODCE e da ONU são similares¹⁴. Assim, pode-se compreender que são *royalties*, no direito tributário internacional, as importâncias pagas pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas, ou científicas, inclusive filmes cinematográficos, de patentes, marcas de indústria ou comercial, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou procedimentos secretos, ou por informações relativas à experiência industrial, comercial ou científica. Diferentemente da legislação pátria, a remuneração devida pela exploração de jazidas, fontes e outras riquezas minerais não configuram *royalties* para os acordos de bitributação da renda¹⁵.

¹¹ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Editora Forense. 6ª Edição. 2010, p. 617

¹² Art. 767 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018: “Art. 767. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de *royalties*, a qualquer.”

¹³ Art. 748 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018: “Art. 748. Os rendimentos de residentes ou domiciliados em país ou dependência enquadrado, observado o disposto no art. 254, como de tributação favorecida, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.”

¹⁴ Desde a CM OCDE de 1992, os rendimentos derivados da locação de equipamentos deixaram de ser classificados como *royalties*, no entanto, a ONU manteve esse rendimento na classificação. O Brasil seguiu a corrente das Nações Unidas em seus acordos, exceto no firmado com a Finlândia. Cf. SANTOS, Ramon Tomazela. A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação. 2021. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021, p. 316

¹⁵ SANTOS, Ramon Tomazela. A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação. 2021. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021, p. 316

É importante esclarecer que, para Tomazela¹⁶, o trecho "pelo uso ou direito de uso" ("*for the use of, or the right to use*"), utilizado no art. 12(2) da CM OCDE, deixa claro que essa regra distributiva pode ser aplicada aos pagamentos oriundos do uso indevido de direitos autorais ou de direitos da propriedade intelectual. Além disso, o autor assevera que, por conta de tal expressão, a mera concessão do direito de uso é suficiente para classificar o rendimento como royalty, ainda que o direito autoral ou o direito da propriedade intelectual jamais venha a ser efetivamente utilizado pelo licenciado.

Quanto à tributação, a literalidade do art. 12 da Convenção Modelo da OCDE preleciona que os royalties provenientes de um Estado contratante e atribuídos a um beneficiário efetivo residente no outro Estado contratante devem ser tributados exclusivamente nesse último Estado. No entanto, na realidade dos acordos celebrados, os países geralmente se afastam do modelo para atribuir competência concorrente ao Estado da Fonte tributar os rendimentos¹⁷.

4. A TRIBUTAÇÃO DA LICENÇA DE USO DE SOFTWARE

4.1 À LUZ DOS MODELOS DE ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO

No cenário do Direito Tributário Internacional, os modelos da Organização das Nações Unidas e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico conduzem os acordos para evitar a dupla tributação entre estados contratantes. Além dos textos legais fornecidos pelas organizações internacionais, os comentários trazidos por elas são de suma relevância para a aplicação dos tratados fiscais¹⁸.

A natureza jurídica dos comentários é controvertida na doutrina tributária internacionalista, no entanto, entre as posições conflitantes, chega-se à síntese de que eles constituem importante instrumento interpretativo dos acordos, pois representam uma tentativa de uniformização do significado dos termos adotados, atualizados permanentemente e voltados à solução de potenciais conflitos¹⁹.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Ibid.

¹⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. Convenções para evitar a dupla tributação após a vigência da Convenção de Viena. São Paulo: Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. Acesso em: 15 fev. 2024.2015

¹⁹ LANG, Michael. O papel dos comentários da OCDE na interpretação dos acordos de bitributação. Revista de Direito Tributário Internacional, São Paulo, v. 3, n. 9, p. 203-220. ago. 2008.

Para compreender como ocorre a tributação do pagamento transfronteiriço nas operações com *softwares*, é necessário se ater ao art. 12 da Convenção Modelo da OCDE (ou melhor, aos seus comentários), que diz respeito aos *royalties*, porquanto o programa de computador é protegido pelo direito autoral em todos os países da OCDE, exceto a Suíça²⁰.

Em 1992, com o crescimento das operações comerciais com os programas de computador no cenário internacional e diferentes conceituações para “uso e direito de uso” para fins de definição de *royalties*, a OCDE inaugurou sua interpretação autônoma do art. 12. A partir dessa interpretação é possível distinguir, conforme Jan de Goede²¹, seis categorias distintas de rendimentos pagos, a saber:

- a) lucros provenientes da transferência de propriedade total dos direitos autorais;²²
- b) os lucros derivados da alienação de parte dos direitos autorais e pagamentos pela aquisição de tais direitos parciais sobre os direitos de autor;²³
- c) os pagamentos feitos para a aquisição de direitos parciais sobre os direitos autorais, tais que sem licença os direitos autorais seriam infringidos (como direitos de reproduzir, distribuir, modificar etc.);²⁴
- d) pagamentos por transações em que os direitos adquiridos são limitados aos necessários para permitir ao utilizador operar o programa (sem exploração de direitos autorais do *software*);²⁵
- e) os pagamentos por acordos de distribuição nos quais o cessionário adquire o direito de fazer múltiplas cópias do programa apenas para operação dentro do seu próprio negócio (licença de local, empresa ou rede);²⁶
- f) os pagamentos por acordos entre um detentor de direitos autorais de *software* e um intermediário de distribuição que

²⁰ Os comentários não mencionam o país, no entanto, as lições de Jan de Goede apontam para a Suíça. Cf. DE GOEDE, J. J. P. The Future of the Taxation of Software Payments: Reflections on the Proposal to Amend Article 12 of the UN Model as Discussed by the UN Tax Committee in April 2021. *Bulletin for International Taxation*, v. 75, n. 11-12, p. 632-641, 2021.

²¹ DE GOEDE, J. J. P. The Future of the Taxation of Software Payments: Reflections on the Proposal to Amend Article 12 of the UN Model as Discussed by the UN Tax Committee in April 2021. *Bulletin for International Taxation*, v. 75, n. 11-12, p. 632-641, 2021.

²² Paragraphe 15 *OECD Model: Commentary on Article 12(2) (2017)*

²³ Id., at paras. 15 e 16.

²⁴ Id., at para. 13.1.

²⁵ Id., at para. 14

²⁶ Id., at para. 14.2

concede a este último o direito de distribuir cópias do programa sem o direito de reproduzir o programa.²⁷

Em seus comentários, a OCDE considera somente o pagamento do item “c” como *royalties*, enquanto as outras categorias se enquadram nos lucros comerciais dos art. 5º, 7º ou 13. Especificamente quanto à utilização por usuário final (item “d” e “f”), *sem a exploração econômica* do direito do autor, a organização orienta que os rendimentos sejam tributados por meio do art. 7º da MOCDE, ou seja, no Estado da Residência.

Note-se que 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*²⁸.

Os comentários da ONU seguem uma posição similar, no entanto, na opinião de uma “grande minoria” (os bastidores atribuem a figura aos representantes indianos)²⁹, dos membros do Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária, em sessão realizada em abril de 2021, o artigo 12.º deveria permitir a tributação dos direitos pelo Estado Fonte, mesmo nos casos em que o utilizador do *software* não explore os direitos de autor do *software*. Em outras palavras, os itens “d”, “e” e “f” supracitados devem ser considerados como *royalties* e tributados conforme o artigo respectivo.

Na oportunidade, a “grande minoria” requereu que fosse incluído no final do parágrafo 3º do art. 12 a seguinte frase: *o termo também inclui pagamentos de qualquer espécie recebidos como contrapartida pelo uso ou pelo direito de uso de qualquer software de computador ou pela aquisição de qualquer cópia de software de computador para fins de uso do mesmo*. A proposição foi rejeitada, mas incluída nos comentários como praxe.

Importante ressaltar que, apesar das considerações realizadas pela Índia em ambos os comentários dos modelos, a Suprema Corte Indiana, em 2021, afirmou que

²⁷ Id., at para. 14.4

²⁸ HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinicius. As operações internacionais envolvendo o software e o Imposto de Renda. Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p.57 – 83.

²⁹ DE GOEDE, J. J. P. The Future of the Taxation of Software Payments: Reflections on the Proposal to Amend Article 12 of the UN Model as Discussed by the UN Tax Committee in April 2021. Bulletin for International Taxation, v. 75, n. 11-12, p. 632-641, 2021.

a compra de software de computador por usuários finais, que eram residentes fiscais da Índia, de fornecedores ou desenvolvedores estrangeiros não residentes, são tributados consoante o art. 7º das convenções³⁰. Um dos argumentos foi no sentido de que não foi concedido aos utilizadores finais qualquer direito de sublicenciar, transferir, fazer engenharia reversa, modificar ou reproduzir de qualquer forma o *software*, exceto conforme permitido no contrato de licença de utilizador final que tinham assinado³¹.

Importante ressaltar que há opiniões adversas sobre a interpretação restritiva do termo “uso de direito autoral”. Nas visões de Gustavo Lian Haddad e Vinicius Nogueira³², não há, na definição de royalties do art. 12 da OCDE, nada que permita delinear a limitação a uso para a exploração comercial, como pretendeu fazer a organização. Em complementação, salientam que o termo pode ser utilizado de forma ampla e que a posição da organização parece estar mais influenciada por um viés que privilegia a tributação da residência em detrimento da tributação na fonte.

Por outro lado, Jan de Goede³³ afirma que o tratamento da licença de uso de *software* como *royalties* podem levar à dupla tributação ocasionados pela tributação do rendimento numa base bruta, e que os países defensores desta proposta deveriam considerar se as receitas esperadas compensam suficientemente a complexidade adicional e os encargos administrativos (incluindo a possibilidade de aumento de litígios fiscais internacionais) que surgiriam.

Em síntese, as posições da OCDE e da ONU são similares, de modo que o pagamento pelo licenciamento do direito de uso, em princípio, deve ser qualificado como lucros de empresa, independentemente de sua classificação (*software* de prateleira ou de *software* customizado), sendo, portanto, tributável somente no Estado da residência

³⁰ INDIA. Suprema Corte Indiana. Engineering Analysis Centre of Excellence pvt. Ltd. v. Commissioner of Income Tax, Apelação Cível nº. 8733-8734 de 2018.

³¹ DE GOEDE, J. J. P. The Future of the Taxation of Software Payments: Reflections on the Proposal to Amend Article 12 of the UN Model as Discussed by the UN Tax Committee in April 2021. Bulletin for International Taxation, v. 75, n. 11-12, p. 632-641, 2021.

³² HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinicius. As operações internacionais envolvendo o software e o Imposto de Renda. Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p.57 – 83.

³³ DE GOEDE, J. J. P. The Future of the Taxation of Software Payments: Reflections on the Proposal to Amend Article 12 of the UN Model as Discussed by the UN Tax Committee in April 2021. Bulletin for International Taxation, v. 75, n. 11-12, p. 632-641, 2021.

dos beneficiários desses rendimentos³⁴, o que diverge do atual posicionamento da RFB, como se verá no próximo subtópico.

4.2A TRIBUTAÇÃO NO DIREITO DOMÉSTICO

Antes de adentrar no atual posicionamento adotado pelo Brasil quanto à natureza dos pagamentos remetidos ao exterior pelo licenciamento de *software* por usuário final, é ideal perscrutar o que ensejou o novo entendimento do Fisco, que foi sintetizado nas Soluções de Consultas RFB nº 75/23 e 107/2023.

Como mencionado no tópico anterior, a distinção entre *software* de prateleira e *software* sob encomenda ou customizado foi fundamental para o Direito Tributário Brasileiro. A distinção ganhou espaço no ordenamento jurídico em 1998, através do julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626-3, o qual firmou na época que: i) incide ICMS sobre *software* de prateleira, por ter natureza se assemelhar a uma mercadoria; ii) incide ISSQN sobre o *software* sob encomenda, por ter as características de uma prestação de serviço.

A discussão não teve um ponto final no julgamento após o trânsito em julgado daquele processo, pelo contrário, surgiram a partir de então novas controvérsias judiciais, administrativas e, por seu turno, acadêmicas, dada a complexidade e a constante evolução dos *softwares* e sua consolidação no mercado digital.

Doze anos após o julgamento do emblemático processo, a Suprema Corte Brasileira, ao apreciar medida cautelar no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT, ajuizada em 1999, que discutia, dentre outras questões, a não incidência do ICMS sobre programa de computador, passou a considerar ser possível a incidência do imposto estadual *“alcançar o software comercializado por meio de transferência eletrônica de dados, o que inclui o download do bem via internet, não suspendendo, assim, dispositivo de lei estadual que continha previsão nesse sentido. A Corte, pode-se assim dizer, apontou para a direção de que a expressão mercadoria não estaria limitada a ‘bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo’.”* O juízo perfunctório do Tribunal perdurou por anos.

³⁴ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. 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. Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 979 - 1000

Nesse ínterim, a Receita Federal do Brasil, a partir da sua interpretação do contexto jurídico e reiterando o posicionamento, esclareceu na Solução de Consulta Disit/SRRF06 nº 6014/18, que:

*as remessas ao exterior realizadas para fins de contraprestação pelo licenciamento de software de prateleira, para uso exclusivo do próprio adquirente, que não o comercializará para terceiros, não se enquadram como remuneração de direitos autorais (royalties) e, portanto, não estão sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte prevista no art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999, uma vez que a relação contratual existente entre a pessoa jurídica situada no Brasil e a pessoa jurídica domiciliada no exterior tem por objeto apenas **o direito de uso de softwares de prateleira que se destinam ao uso do próprio adquirente e que não serão comercializados para terceiros.** (grifo acrescido)*

Observa-se que a conclusão da solução de consulta ressalta a inexistência de exploração econômica do adquirente do licenciamento de uso de *software*, isto é, adere, sem dúvidas, ao conceito restritivo do conceito de *royalties*, assim como a OCDE. No entanto, este posicionamento sofreu uma mudança radical após o julgamento definitivo do mérito da ADI nº 1.945/MT, em 2021, que tornou obsoleta a antiga classificação entre os *softwares* de “prateleira” e “por encomenda”, sob a argumentação de que a obrigação de fazer prevalece na criação e comercialização do programa de computador, o que leva à incidência do ISSQN. Veja-se trecho do acórdão:

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS-comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (*software*). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre *software* sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão.

[...]

3. A tradicional distinção entre *software* de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos.

4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo *softwares* elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.

5. Associa-se a isso a noção de que *software* é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço

humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de *software*. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

[...]

(STF - ADI: 1945 MT, Relator: CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 24/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 20/05/2021)

Em que pese o processo tratar de impostos subnacionais, a decisão reverberou em entendimentos já consolidados na tributação federal, tanto em sede de impostos, quanto de contribuições sociais, à exemplo da alteração do percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL das atividades de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador padronizados ou customizados em pequena extensão³⁵.

Todavia, destaca-se, dentre todas as modificações de paradigmas, o início da incidência de IRRF sobre os valores pagos a residente ou domiciliado no exterior, pelo usuário final, para fins de aquisição de licença de uso de *software*, independentemente de haver customização e do meio empregado na entrega, por configurar *royalties*. O entendimento foi fixado pela Solução de Consulta Cosit nº 75/23, publicada em março de 2023, e ratificado pela Solução de Consulta nº 107/23.

A primeiro modo, não se vê correlação entre a ADI 1.945 e o novo enquadramento da RFB para as remessas de pagamentos ao exterior. No entanto, ao perscrutar o texto da Solução de Consulta nº 75/23, percebe-se que a Cosit, assim como o STF, tentou eliminar as distinções entre as modalidades de *software* e, na oportunidade, garantiu a tributação no Estado Fonte.

A fundamentação de ambas as soluções é solar quanto à interpretação ampla do conceito de *royalties*, isto é, sem considerar se haverá eventual exploração econômica, como ocorre no âmbito dos tratados. Ainda, vale considerar a amplitude conceitual, assim como asseveraram o Haddad e Nogueira³⁶ em crítica ao MOCDE,

³⁵ Cf. Solução de Consulta COSIT nº 36 de 07 de fevereiro de 2023.

³⁶ Cf. nota 32.

porquanto o termo “uso”, definido na legislação tributária, pode ser para a exploração comercial, para a utilização própria da fonte ou para outros fins³⁷.

5. CONCLUSÃO

O conceito de *royalties* no direito tributário brasileiro e nos modelos de acordos de bitributação guardam similitude em sua definição. Em ambos, significam a remuneração pelo “uso e direito de uso” dos direitos autorais. Todavia, a interpretação desta última expressão dada pela OCDE e ONU vão de encontro com o novo entendimento da Receita Federal do Brasil.

De fato, insurgida em 1992, a interpretação restritiva do termo utilizada pela OCDE nos comentários de seu modelo de acordo para evitar a dupla tributação não nos parece a mais “fundamentada” em um novo cenário mundial, onde os países emergentes, interessados na tributação no Estado Fonte, passam, paulatinamente, a ter destaque na economia digital mundial e nas organizações internacionais.

Por outro lado, no Brasil, a interpretação ampla, ou pode-se dizer literal, adotada pela RFB nas soluções de consultas em 2023, e igualmente defendida pela Índia nos comitês internacionais de tributação, tem o poder de provocar a bitributação da renda e esvaziar as medidas que objetivam a redução da complexidade fiscal, sobrecarga da administração tributária federal e das horas despendidas no cumprimento das obrigações acessórias.

Ademais, com a tributação reformulada do licenciamento de uso de software padronizado por não residente, a partir da nova interpretação dada pela Receita Federal, é possível estimar a redução dessas operações e, conseqüentemente, o descompasso do mercado brasileiro comparado ao mundial ou até o encarecimento de bens e serviços.

Por fim, observa-se que a senda para o fim, ou início dele, das controvérsias de conceituação é a parametrização, de forma objetiva e clara, do conceito econômico

³⁷ HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinicius. As operações internacionais envolvendo o software e o Imposto de Renda. Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p.57 – 83.

de *royalties*, tanto nos acordos assinados pelo Brasil e, essencialmente, na legislação ordinária.

6. REFERÊNCIAS

CARNELLUTI, Francesco. **Teoria geral do direito**. São Paulo: Saraiva, 1942.

CASTRO, Leonardo Moraes e. Importância dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE na Interpretação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação Celebrados pelo Brasil. *Bueno Tax Lawyers*. 11 jan.2022.

DE GOEDE, J. J. P. The Future of the Taxation of Software Payments: Reflections on the Proposal to Amend Article 12 of the UN Model as Discussed by the UN Tax Committee in April 2021. **Bulletin for International Taxation**, v. 75, n. 11-12, p. 632-641, 2021.

GATES, Bill; MYHRVOLD, Nathan; RINEARSON, Peter. **A estrada do futuro**. São Paulo: Companhia das Letras. 1995

HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinicius. As operações internacionais envolvendo o software e o Imposto de Renda. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018.

INDIA. Suprema Corte Indiana. Engineering Analysis Centre of Excellence pvt. Ltd. v. Commissioner of Income Tax, **Apelação Cível nº. 8733-8734 de 2018**.

LANG, Michael. O papel dos comentários da OCDE na interpretação dos acordos de bitributação. **Revista de Direito Tributário Internacional**, São Paulo, v. 3, n. 9, p. 203-220. ago. 2008.

PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito digital**. Saraiva Educação SA, 2021.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **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**. Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018.

SANTOS, Ramon Tomazela. **A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação**. 2021. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. . Acesso em: 24 jan. 2024.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da; AMENDOLA, Antonio Carlos Almeida. **Qualificação de operações envolvendo software no Brasil à luz dos Tratados contra a bitributação: visão da OCDE e a prática brasileira**. In: Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. Saraiva Educação SA, 2018.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Convenções para evitar a dupla tributação após a vigência da Convenção de Viena**. São Paulo: Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. Acesso em: 15 fev. 2024.2015