



UFRJ - UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
Faculdade de Administração e Ciências Contábeis
Curso de Ciências Contábeis

Bianca Manuela de Sousa Pinto

Tributação no Licenciamento de Uso de Softwares Importados

Rio de Janeiro
2024

Bianca Manuela de Sousa Pinto

Tributação no Licenciamento de Uso de Softwares Importados

Trabalho de conclusão do curso
apresentado como requisito para
conclusão do curso de Ciências Contábeis
da Universidade Federal do Rio de Janeiro,
Campus Praia Vermelha, Urca – RJ.

Orientador: Prof. Hendrick Pinheiro

Rio de Janeiro

2024

CIP - Catalogação na Publicação

d577t de Sousa Pinto, Bianca Manuela
Tributação no Licenciamento de Uso de Softwares
Importados / Bianca Manuela de Sousa Pinto. -- Rio
de Janeiro, 2024.
40 f.

Orientador: Hendrick Pinheiro.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Administração e Ciências Contábeis, Bacharel em
Ciências Contábeis, 2024.

1. Licenciamento de Uso de Softwares Importados.
2. Reforma Tributária. 3. Tributação no
licenciamento. I. Pinheiro, Hendrick, orient. II.
Título.

Bianca Manuela de Sousa Pinto

Tributação no Licenciamento de Uso de Softwares Importados

Trabalho de conclusão do curso
apresentado como requisito para
conclusão do curso de Ciências Contábeis
da Universidade Federal do Rio de Janeiro,
Campus Praia Vermelha, Urca – RJ

Rio de Janeiro, 12 de Julho de 2024.

Prof. Hendrick Pinheiro - Presidente
Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

Prof. Roberto Biava Júnior – Membro Externo
Universidade de São Paulo (USP)

Lucas Aranha – Membro Externo
Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

AGRADECIMENTOS

À minha família, pelo suporte e incentivo em todos os momentos. Especialmente aos meus pais, que sempre acreditaram em mim e me apoiaram incondicionalmente. E, finalmente, a todos os professores que contribuíram para o meu desenvolvimento pessoal e profissional.

Navegar na tributação de software é como tentar resolver um quebra-cabeça jurídico: cada nova peça da Receita Federal muda o jogo. (Opice Blum,2023)

RESUMO

Este estudo analisa as transformações no cenário tributário relacionado ao licenciamento de uso de softwares importados no Brasil. O objetivo é analisar as mudanças legislativas e jurisprudenciais que impactam a tributação dessas transações ao longo do tempo. Para atingir esse objetivo, foram revisadas as decisões do Supremo Tribunal Federal (STF), as normas da Receita Federal do Brasil e outras fontes jurídicas relevantes.

A metodologia adotada envolveu a teoria fundamentada e a análise situacional para avaliar as implicações jurídicas da divergência de posicionamento. O método utilizado envolveu uma revisão sistemática da literatura jurídica e uma análise crítica das decisões judiciais e administrativas relacionadas ao tema. Os resultados indicam uma evolução significativa na interpretação legal e na aplicação das leis dos impostos sobre o licenciamento de uso de softwares importados. Especificamente, foi constatado que a divergência de posicionamento entre a Receita Federal e o STF sobre a tributação de softwares impacta substancialmente as empresas de tecnologia, destacando a prevalência do ICMS sobre o ISS nas transações comerciais.

Como conclusão, este estudo destaca a complexidade do sistema tributário brasileiro no que diz respeito ao licenciamento de softwares importados e às mudanças significativas ocorridas ao longo do tempo, principalmente com a incerteza em relação à reforma tributária. Essas mudanças refletem a necessidade de adaptação da legislação às novas tecnologias e práticas comerciais, bem como a importância de uma análise detalhada das normas legais e jurisprudenciais para compreender o contexto tributário atual.

Palavras-chave: Tributação de software; Divergência jurídica; Receita Federal; Supremo Tribunal Federal; ICMS; ISS; Reforma Tributária.

ABSTRACT

This study analyzes the transformations in the tax landscape related to the licensing of imported software in Brazil. The objective is to examine the legislative and jurisprudential changes impacting the taxation of these transactions over time. To achieve this goal, decisions from the Supreme Federal Court (STF), Brazilian Federal Revenue Service regulations, and other relevant legal sources were reviewed.

The methodology involved grounded theory and situational analysis to evaluate the legal implications of differing positions. A systematic review of legal literature and a critical analysis of judicial and administrative decisions related to the topic were conducted. The results indicate a significant evolution in the legal interpretation and application of taxes on imported software licensing. Specifically, it was found that the divergence between the positions of the Brazilian Federal Revenue Service and the STF on software taxation substantially impacts technology companies, highlighting the prevalence of ICMS over ISS in commercial transactions.

In conclusion, this study highlights the complexity of the Brazilian tax system regarding the licensing of imported software and the significant changes that have occurred over time, especially with the uncertainty regarding tax reform. These changes reflect the need to adapt legislation to new technologies and commercial practices, as well as the importance of a detailed analysis of legal norms and jurisprudence to understand the current tax context.

Keywords: Software Taxation; Legal Divergence; Brazilian Federal Revenue Service; Supreme Federal Court; ICMS; ISS; Tax Reform

LISTA DE FIGURAS

Figure 1 - Representação da CBS e do IBS e sua aplicação

Tabela 1 - Comparação dos tributos entre os cenários

Figure 2 - Período de Transição da Reforma Tributária

Figura 3 - Mapa Situacional: Antigo Posicionamento

Figura 4 - Mapa Situacional: Novo Posicionamento

Figura 5 - Mapa Situacional: Reforma Tributária

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIs - Ações Diretas de Inconstitucionalidade

CBS - Contribuição sobre Bens e Serviços

CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

IBS - Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

INPI - Instituto Nacional de Propriedade Industrial

IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte

ISS - Imposto sobre Serviços

IVA - Imposto sobre Valor Agregado

PIS - Programa de Integração Social

SaaS - Software como Serviço

STF - Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
1.1	Objetivo.....	11
1.2	Problema da pesquisa	11
1.3	Importância do estudo	12
1.4	Estrutura	12
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1	Contrato de licença de uso	15
2.2	Diferenciação entre cessão de uso e licenciamento de uso	17
2.3	Tributação no licenciamento de softwares importados	17
2.3.1	ICMS x ISS	17
2.3.2	PIS e COFINS	21
2.3.3	CIDE	22
2.3.4	IRRF	23
2.4	Reforma Tributária.....	24
3	METODOLOGIA	29
3.1	Aplicação da teoria fundamentada	30
3.2	Aplicação da análise situacional	30
4	RESULTADO DA PESQUISA.....	32
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	36
6	REFERÊNCIAS	38

1 INTRODUÇÃO

A importação de software desempenha um papel fundamental na estratégia competitiva das organizações, permitindo o acesso a tecnologias avançadas e especializadas, impulsionada pela crescente dependência tecnológica e pela busca por soluções inovadoras e eficientes para se manterem competitivas no mercado. No entanto, esse processo está sujeito a uma complexa regulamentação tributária, que visa garantir a arrecadação de impostos e a conformidade com a legislação fiscal.

O cenário atual é marcado não apenas pela crescente dependência tecnológica, mas também pela internacionalização dos negócios, aumentando ainda mais a importância e a complexidade da importação de software. A tributação sobre a importação de software, assume um elemento crucial a ser compreendido e gerenciado pelas empresas, dada sua relevância para a gestão financeira e a conformidade legal. As empresas enfrentam desafios significativos devido às divergências interpretativas e à evolução das decisões judiciais e administrativas que impactam diretamente a tributação dessas transações.

1.1 OBJETIVO

Diante da importância da tributação sobre a importação de software, o objetivo deste estudo é fornecer uma análise sobre o licenciamento de uso na importação, com foco nas decisões de solução de consulta, nas várias posições jurisprudenciais e nas possíveis mudanças decorrentes da reforma tributária. Pretende-se compreender como a tributação é atualmente aplicada a esse processo nos contratos de licenciamento de uso e avaliar as perspectivas de mudanças e simplificações tributárias decorrentes da reforma tributária.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

O problema central desta pesquisa é a complexidade e a incerteza na tributação sobre o licenciamento de uso de softwares importados no Brasil. Essa incerteza é exacerbada pelas divergências de interpretação entre diferentes órgãos governamentais, como a Receita Federal e o Supremo Tribunal Federal (STF), além das frequentes mudanças nas normas tributárias. Essas divergências impactam

significativamente as empresas que precisam navegar por um sistema tributário incerto e em constante evolução.

1.3 IMPORTÂNCIA DO ESTUDO

A justificativa para este estudo reside nas controvérsias presentes na legislação brasileira e desafios enfrentados pelas empresas no que diz respeito à tributação na licença de uso sobre a importação de software presentes nas decisões. A complexidade da legislação tributária, aliada à rápida evolução tecnológica e à internacionalização dos negócios, tem gerado incertezas e disputas interpretativas que afetam diretamente as operações das empresas. De acordo com a Revista Brasileira de Direito:

"O sistema tributário adequado à economia digital deve ser mais ágil e maleável para que seja capaz de lidar com um mundo em constante e rápida modificação. Hoje, não parece sequer possível nominar de forma exaustiva, no texto constitucional, os novos tributos que breve virão, para contemplar novas materialidades e fatos geradores da economia digital." (Revista Brasileira de Direito, 2019, p. 161-162).

A ausência de uma abordagem uniforme e a falta de clareza nas interpretações legais dificultam o entendimento da legislação. Diante desse cenário, é fundamental analisar de forma detalhada os aspectos tributários da importação de software e buscar soluções para mitigar os impactos negativos sobre as empresas.

1.4 ESTRUTURA

A estrutura desta pesquisa visa proporcionar uma compreensão abrangente e aprofundada das questões tributárias relacionadas à importação de softwares, tendo como base a análise situacional fundamentada nas evoluções das decisões e regulamentações tributárias. Inicialmente, será apresentado o referencial teórico, no qual serão delineados os conceitos fundamentais, como os dos softwares, importação de software, o do contrato de licenciamento de uso e seus aspectos.

Posteriormente, a análise se concentrará na tributação no licenciamento de uso de softwares importados, abordando questões tributárias como a incidência do

PIS, COFINS e IRRF na importação, decisões judiciais relacionadas ao ICMS e ISS e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) nas diferentes interpretações e a Reforma Tributária.

A metodologia adotada nesta pesquisa incluirá a exploração de uma análise situacional, baseada na investigação das soluções de consulta para compreender a evolução das interpretações tributárias ao longo do tempo. Isso envolverá a comparação entre o cenário tributário anterior e o atual, bem como uma projeção sobre como esse cenário será afetado pela reforma tributária, especialmente no que diz respeito à tributação e aos contratos. Posteriormente, serão abordados os resultados dessa análise, delineando os desafios enfrentados e as perspectivas de melhoria, especialmente diante das propostas da reforma tributária.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A Lei 9.609/98, conhecida como Lei do Software, define que o software é um produto ou um serviço, como os Software como Serviço (SaaS), e como tal, pode ser patenteado e ter seus direitos de comercialização restritos. O objetivo principal é a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no país. A importância dessa lei e sua relação com a importação de softwares é a garantia de que elementos como registro de programas, direitos autorais e contratos de licença serão respeitados. Nela, também são previstas as sanções para os que desrespeitarem seus termos.

Segundo o artigo 1º da Lei 9.609/98, define o software como “programas de computador como conjuntos de instruções armazenadas em suportes físicos, essenciais para o funcionamento de dispositivos digitais, desde sistemas operacionais até aplicativos” (PLANALTO, 1998). Assim, trata-se de conjuntos de instruções armazenadas em meios físicos, projetados para realizar funções específicas em um dispositivo. De acordo com o artigo 9º dessa lei, o uso de software deve ser regulado por meio de um contrato de licença.

Essa legislação reconhece a importância de diferentes suportes físicos e visa proteger os direitos de desenvolvedores e usuários, promovendo um ambiente jurídico favorável ao desenvolvimento tecnológico e à inovação. Esses aspectos são relevantes para empresas que lidam com a importação de softwares, garantindo a conformidade legal e a proteção dos direitos de propriedade intelectual.

Uma das características importantes é que a proteção autoral começa assim que o programa é divulgado, sem a necessidade de registro formal. No entanto, o registro no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) oferece uma garantia adicional de exclusividade ao criador, tanto para o produto como para o título, o que é fundamental para proteger os interesses dos desenvolvedores. Essa proteção também é reconhecida internacionalmente, permitindo que os programas registrados no Brasil sejam protegidos em outros países, o que é de grande importância para a importação de softwares.

A exploração desses direitos autorais, conforme o Art. 22 da Lei nº 4.506/1964, é considerada "royalties". Isso inclui todos os tipos de rendimentos provenientes do uso, fruição e exploração de direitos autorais, exceto quando recebidos pelo próprio autor ou criador da obra (Brasil, 1964). Essa classificação é

crucial para a proteção autoral, pois garante que desenvolvedores de software e empresas que importam programas de computador tenham seus direitos devidamente reconhecidos e compensados financeiramente. Além disso, ao classificar esses rendimentos como "royalties", utilizaremos como base para a incidência de algumas tributações nas importações de softwares.

Todos os tipos de sistemas estão sujeitos a contratos de licença, sendo essenciais para estabelecer os termos e condições de uso do software, podendo variar de acordo com o modelo de negócio adotado pelo desenvolvedor. Enquanto alguns softwares são disponibilizados sob licenças de código aberto (open source), permitindo o uso gratuito e a modificação do código-fonte, a maioria requer o pagamento de licenças para utilização, seja no Brasil ou no exterior.

Uma importante distinção está relacionada à classificação do software como customizado ou "de prateleira". Os programas de prateleira são produzidos em larga escala, de maneira padronizada, para o público em geral. Por outro lado, o software customizado, como sugere o nome, é desenvolvido especificamente para um usuário, incluindo nessa categoria os Softwares as a Service (SaaS), armazenados em nuvens computacionais e acessíveis por qualquer dispositivo conectado à internet.

O entendimento da Lei 9.609/98 é fundamental, pois estabelece uma base legal para a análise da tributação sobre o licenciamento de softwares importados. Além disso, a distinção entre software customizado e de prateleira e a regulamentação dos contratos de licença são essenciais para compreender e interpretar corretamente as normas tributárias aplicáveis.

2.1 CONTRATO DE LICENÇA DE USO

Na importação de softwares, diferentes tipos de contratos regem as relações entre as partes envolvidas, influenciando diretamente as questões legais e tributárias. Esse trabalho terá como foco o contrato de "Licença de Uso no País". Entende-se por contrato de licença de uso de software como sendo:

“Aquele pelo qual o proprietário, ou seja, o desenvolvedor ou licenciante, àquele que detém os direitos autorais do software, concede a outrem o direito de usar por tempo indeterminado (“ad perpetuum”) e de forma não exclusiva, para uso em seus servidores (equipamento onde serão instalado o software)”. (Andrade, 2019, p 30)

Nesse contrato, o objetivo é adquirir uma licença para o uso exclusivo do software, sem a intenção de comercializá-lo. Essa licença é concedida por uma empresa estrangeira para uma empresa nacional, permitindo o uso do software dentro do território brasileiro. É importante ressaltar que, nesse caso, não há intenção de revenda ou distribuição do software, apenas seu uso interno pela empresa adquirente.

A concessão de uma licença de uso de software pode ser feita de forma única para um programa específico ou de maneira contínua para diversos terminais de hardware, conforme as necessidades do licenciado. Através desse contrato, o licenciado pode solicitar a emissão de licenças para uso de software conforme sua demanda e conforme os métodos de comercialização previamente descritos.

As licenças podem ser temporárias ou perpétuas. Uma licença temporária limita o uso do software por um período específico, após qual o direito de uso expirar. Por exemplo, as licenças de uso do Microsoft Office 365 são anuais e com pagamentos mensais. Quando o período contratual termina e não é renovado, a licença é automaticamente cancelada e o usuário perde o acesso ao software.

Conforme o artigo 2º da Lei de Software, o autor tem o direito de permitir ou proibir o aluguel comercial de software. Assim, um terceiro que adquiriu uma licença não pode alugar o software sem a autorização do titular dos direitos. A comercialização da licença de uso deve ser feita pelo próprio titular (Brasil, 1998).

A licença perpétua, por outro lado, não possui limite de tempo, e o usuário deve seguir as regras determinantes pelo titular. Essa licença é válida enquanto o software estiver protegido pela Lei de Software, que garante proteção por cinquenta anos a partir do primeiro dia do ano seguinte ao de sua publicação ou criação (Brasil, 1998). Após esse período, a necessidade de autorização do titular cessa, encerrando as obrigações contratuais e permitindo que qualquer usuário utilize o software, desde que respeitados os direitos morais do autor.

O contrato de "Licença de Uso no País" é de suma importância para o escopo deste trabalho, pois representa o ponto central da análise das relações contratuais e legais na importação de softwares. Ao compreender e interpretar os pontos desse contrato, é possível estabelecer uma base sólida para a análise tributária sobre o licenciamento de softwares importados, conforme delineado na Lei 9.609/1998. (Capítulo IV, Lei 9.609/1998).

2.2 DIFERENCIAÇÃO ENTRE CESSÃO DE USO E LICENCIAMENTO DE USO

De acordo com o Art. 49 da Lei 9.610, nos direitos autorais, tanto a cessão quanto a licença são formas de autorização para a utilização de uma obra protegida por terceiros, podendo ser total ou parcialmente transferidos a terceiros (PLANALTO, lei 1.910/1998). A cessão é como uma transferência definitiva dos direitos, enquanto a licença é uma autorização temporária.

Na cessão, o autor transfere permanentemente os direitos da obra para outra pessoa, podendo ser total (todos os direitos) ou parcial (parte dos direitos). Essa transferência é formalizada por meio de um contrato escrito, onde é necessário definir claramente os termos do acordo, como prazo, remuneração e modalidades de utilização autorizadas.

Por outro lado, na licença, o autor permite que outra pessoa utilize temporariamente a obra, mediante pagamento de uma remuneração. Esse processo também é formalizado por contrato, onde são estabelecidas as condições para a exploração da obra, como prazo, remuneração e modalidades de utilização autorizadas.

É importante destacar que na cessão o cessionário torna-se o novo titular dos direitos autorais, podendo utilizar a obra sem a necessidade de prestar contas ao cedente. Já na licença, o licenciado não se torna proprietário dos direitos autorais, apenas adquire uma autorização temporária para a utilização da obra.

Neste trabalho, o foco será na licença, onde o autor permite a utilização de forma temporária. Essa distinção entre cessão e licença é crucial para compreendermos as diferentes formas de contratos, sendo fundamental para abordar os aspectos legais e contratuais relacionados à utilização de obras protegidas por direitos autorais, especialmente no âmbito da importação e uso de software.

2.3 TRIBUTAÇÃO NO LICENCIAMENTO DE SOFTWARES IMPORTADOS

2.3.1 ICMS x ISS

Ao longo das últimas décadas, o cenário jurídico relacionado à tributação de softwares passou por transformações significativas, acompanhando a evolução tecnológica e as mudanças nas práticas comerciais. Um marco relevante ocorreu em

1998, quando o Supremo Tribunal Federal (STF) estabeleceu, por meio do julgamento do RE nº 176.626-3-SP, a seguinte distinção:

A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. (STF, RE 176.626-3, 1998)

Os softwares desenvolvidos sob encomenda seriam considerados serviços, sujeitos à tributação pelo Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS). Em contrapartida, os softwares de prateleira foram classificados como mercadorias, sujeitos ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS). Essa distinção inicial entre softwares personalizados e de prateleira foi crucial para a tributação nesse setor.

Após a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos recursos extraordinários RE 176.626/SP e RE 199.464-9/SP, a Receita Federal do Brasil passou a interpretar que os softwares sob medida, ou seja, aqueles elaborados de forma personalizada para atender às necessidades específicas de um usuário final, são considerados como serviços de acordo com a lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Essa interpretação foi reiterada pela Solução de Divergência COSIT Nº 27 de 2008. Por outro lado, em contraste, a aquisição de softwares de prateleira, desenvolvidos para uma comercialização genérica, é tratada como uma aquisição de mercadoria (BRASIL, Receita Federal do Brasil, 2008)

A partir desse ponto, o debate sobre a tributação dos softwares começou a incluir também as modalidades de distribuição e comercialização, além do desenvolvimento sob encomenda.

No entanto, em 2010, com o julgamento da ADIN 1.945/MT pelo STF, ocorreu uma ampliação da jurisprudência relacionada aos softwares. Nesse julgamento, o Tribunal decidiu que a classificação como mercadoria também se aplicava aos softwares de prateleira comercializados por meio de download, mesmo na ausência de suporte físico, conforme a seguinte premissa:

Todavia, se antes programas de computador, quando produzidos em série e destinados à comercialização, deviam ser físicos, materializando-

se o “corpus mechanicum” da criação intelectual, isso hoje não é mais necessário. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2010, p. 11)

Essa decisão teve um impacto profundo no entendimento da tributação dos softwares, estendendo a classificação como mercadoria para além do formato físico tradicional.

Em 2011, uma nova perspectiva foi introduzida no debate ao sugerir que a licença de uso próprio de software não se enquadra como serviço, uma vez que não implica em uma obrigação de fazer por parte do licenciante. De acordo com a Solução de Divergência (SD) COSIT Nº 11, não se observa na cessão de direito de uso a presença de uma obrigação de fazer, que é característica da prestação de serviços, envolvendo o emprego de força humana na realização e transformação de materiais e situações (Receita Federal do Brasil, 2011, p. 4). Essa abordagem destacou a importância de distinguir claramente entre o licenciamento de uso de software como serviço e outras formas de transação comercial relacionadas aos softwares.

Posteriormente, em 2016, a Solução de Consulta (SC) COSIT 154 e a SD COSIT Nº 18 de 2017, alteraram significativamente o entendimento prévio do STF, onde dispõe:

Assim, conclui-se que as remessas ao exterior realizadas pela consulente como pagamento de licença de comercialização de software enquadram-se como remuneração de direitos autorais (royalties) e, portanto, estão sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, nos termos do art. 710 do Decreto nº 3.000, de 1999, uma vez que a relação contratual existente entre a consulente e a empresa estrangeira tem por objeto o direito de reprodução e comercialização de programas de computador, programas esses que serão, posteriormente, a partir de uma fita master fornecida pelo autor do software, duplicados pela consulente, ou por esta solicitado que sejam duplicados, e por ela comercializados. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta nº 154/2016 - SC Cosit. Brasília, DF, 27 de outubro de 2016, p.14)

Ao definirem que a licença para comercialização de software configura uma exploração de direito autoral, remunerada por royalties, distinta da licença de uso de software. Essa distinção foi crucial para a interpretação da tributação aplicável às diferentes modalidades de licenciamento de software, reconhecendo a natureza específica de cada uma delas.

Em um movimento subsequente, a SC COSIT Nº 407, em 2017, consolidou e expandiu esse entendimento ao estabelecer que a licença de uso de software, tanto customizado quanto de prateleira, seria considerada mercadoria (SC COSIT Nº 407,2017). No entanto, a licença de uso de software por encomenda foi classificada como serviço. Essa distinção evidenciou a complexidade da tributação dos softwares e a necessidade de considerar as especificidades de cada tipo de transação.

Um marco significativo no cenário jurídico relacionado à tributação de softwares foi estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em 2023. Por meio da decisão unânime no Recurso Extraordinário (RE) 688223, com repercussão geral reconhecida (Tema 590), o Tribunal confirmou a constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre contratos de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador desenvolvidos de forma personalizada. Essa decisão reforçou a posição de que o licenciamento de software configura um serviço sujeito ao ISS, mesmo quando o programa é desenvolvido de forma personalizada para atender às necessidades específicas do cliente. A tese de repercussão geral fixada pelo STF estabeleceu que:

"É constitucional a incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03". (Supremo Tribunal Federal, 2023)

Essa decisão contribuiu para trazer mais clareza e segurança jurídica para o setor de tecnologia da informação, fornecendo diretrizes claras para a tributação de softwares personalizados.

Finalmente, em 2023, a SC COSIT 36 e 75 reconheceram o novo posicionamento do STF e incluíram na lista do ISS a licença de uso (temporária) de softwares de prateleira ou customizados, conforme o trecho abaixo:

Relata que, em razão do julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 1.945 e nº 5.659, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), foi obrigada a passar a operar sua atividade empresarial não mais como fornecimento de bens digitais, mas sim como atividade de prestação de serviço enquadrada no subitem 1.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019)

Desta forma, e considerando que as atividades de licenciamento de software estão previstas na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, com relação à remuneração para aquisição do software enquanto serviço (customizado e SaaS), há tributação pelo ISS.

A análise das decisões judiciais revela que a tributação da licença de uso de software está sujeita ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) em todas as suas formas. Desde a distinção entre softwares de prateleira e personalizados até as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal (STF), confirmando a incidência do ISS sobre contratos de licenciamento personalizado, fica evidente que o serviço de licenciamento de software é consistentemente tributado pelo ISS, independentemente das circunstâncias específicas. Essa conclusão se fortalece ainda mais com a inclusão da licença de uso de softwares na lista do ISS após decisões judiciais relevantes.

2.3.2 PIS e COFINS

Diante das recentes mudanças nas regulamentações tributárias relacionadas ao licenciamento de software, especialmente no que diz respeito à incidência do PIS e COFINS, é importante entender o contexto histórico que levou a essas alterações e suas implicações.

Inicialmente, os softwares customizados para comercialização e uso próprio eram remunerados por royalties, sem incidência de PIS e COFINS, conforme previsto na SD nº 262/2017. A ausência de fornecimento de suporte, manutenção ou treinamento pelo fornecedor era o direcionamento para essa não incidência, conforme explicitado na SC COSIT 407/2017:

Os serviços de manutenção e suporte técnico estão sujeitos à retenção da COFINS, caso estejam englobados na atividade de desenvolvimento de softwares sob encomenda para uso exclusivo, ou de melhorias ou novas funcionalidades para essas espécies. Também se submetem a essa retenção, os serviços de manutenção e suporte técnico vinculados a softwares de uso geral. (RECEITA FEDERAL, SC 407, 2017)

Com a Solução de Consulta COSIT Nº 407, a Receita Federal começou a definir a distinção entre licença para comercialização e licença de uso de software. Essa diferenciação foi fundamental para determinar a tributação aplicável, especialmente

em relação ao PIS e COFINS. Enquanto licenças de uso de software customizado e de prateleira não estavam sujeitas à retenção de PIS e COFINS, licenças de uso de software por encomenda passaram a ter essas retenções.

Posteriormente, em junho de 2023, a Receita Federal publicou a Solução de Consulta COSIT nº 107, que trouxe mudanças significativas na tributação das licenças de uso de software do exterior.

“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 e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS 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.” (RECEITA FEDERAL DO BRASIL. IMPORTAÇÃO. SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. LICENÇA DE USO. INCIDÊNCIA. 2023)

A partir dessa solução, as aquisições e atualizações de licenças de uso de software do exterior passaram a ser sujeitas à cobrança de PIS-Importação e COFINS-Importação. Essa mudança de entendimento da Receita Federal em relação à tributação do licenciamento de software tem raízes em decisões judiciais anteriores, como as ADIs nºs 5.659/MG e 1.945/MT julgadas pelo STF, que impactaram a interpretação das autoridades fiscais sobre a natureza dessas operações.

Com essa análise, reforça-se que o contrato de licença de uso de software está sujeito à incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação, fornecendo uma base sólida para compreender a análise da pesquisa das operações envolvendo o licenciamento de software.

2.3.3 CIDE

Ao longo do tempo, a incidência da CIDE sobre o licenciamento de uso de software também tem sido um tema de debate. Inicialmente, a Receita Federal entendia que a remuneração pelo acesso ou uso de Software as a Service (SaaS) se enquadrava como prestação de serviços técnicos, sujeita à incidência da CIDE. Essa interpretação estava fundamentada na ideia de que os SaaS representavam serviços

técnicos especializados em informática, sujeitos à tributação da CIDE, conforme a Solução de Consulta nº 191/2017:

Incide a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide, à alíquota de dez por cento, sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de autorizações de uso e acesso a Software as a Service (SaaS), considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico. (RECEITA FEDERAL, SC 191, 2017)

No entanto, em algumas soluções de consulta, a Receita Federal passou a considerar que a remuneração pelo licenciamento de software poderia ser caracterizada como a remuneração por um direito autoral, ou seja, um royalties. Nesses casos, a Receita Federal entendia que a remessa de royalties ao exterior em contrapartida ao licenciamento de software não seria fato gerador da CIDE, exceto quando houver a transferência da correspondente tecnologia, nos termos do art. 2º, §2º da Lei 10.168/00.

“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.” (RFB, SC Cosit Nº 107/2023).

A partir dessa análise, conclui-se que a CIDE incide apenas quando envolver a transferência da tecnologia, o que não ocorre no contrato de licença de uso, objeto central de estudo dessa pesquisa.

2.3.4 IRRF

Em 2017, a Receita Federal emitiu a Solução de Consulta nº 191/2017, trazendo novas interpretações sobre a tributação de remessas ao exterior para pagamento de licenças de software e sustentando que a distinção entre software de prateleira e software por encomenda estaria ultrapassada. De acordo com essa consulta, o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incide sobre remessas feitas

ao exterior para aquisição ou renovação de licença de uso de software. Conforme a Solução de Consulta Cosit nº 75/2023, estão sujeitos à tributação:

"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" (RFB, SC Cosit Nº 75/2023).

Essas remessas são consideradas royalties e estão sujeitas à incidência do IRRF, visto que representam pagamentos por Software as a Service (SaaS), considerado um serviço técnico. A Receita entende que a concessão de licença de uso de software configuraria uma exploração de direito autoral, cuja contraprestação seria incluída, pela lei, como royalties.

Diante das novas interpretações trazidas pela Solução de Consulta, fica evidente que o contrato de licença de uso de software está sujeito à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre as remessas ao exterior para pagamento de licenças de software. Essa tributação, classificada como royalties pela Receita Federal, abrange tanto os softwares de prateleira quanto os desenvolvidos por encomenda, independentemente de customização ou meio de entrega. Para a pesquisa em questão, esse trecho é fundamental, pois evidencia a ocasião da incidência do imposto.

2.4 REFORMA TRIBUTÁRIA

A reforma tributária em andamento no Brasil traz incertezas relacionadas ao novo sistema tributário e suas implicações para as importações de software, especialmente no que diz respeito ao licenciamento de uso de softwares e suas questões fiscais.

A PEC 110/2019 propõe uma reforma abrangente no sistema tributário brasileiro, visando simplificar sua estrutura ao substituir cinco tributos considerados disfuncionais (PIS, COFINS, ICMS, ISS e IPI) por um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) Dual. Esse novo imposto seria composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) de âmbito federal e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de âmbito estadual e municipal. Ele abrangeria uma ampla gama de transações, incluindo

bens, serviços, locações, cessões de direito, operações com intangíveis e direitos em todas as etapas da cadeia produtiva, adotando um regime não cumulativo. Essa proposta tem o potencial de simplificar significativamente o atual sistema tributário brasileiro, proporcionando maior clareza e eficiência na arrecadação de impostos (Senado Federal, PEC 110/2019, p. 22).

O CBS e IBS incidirão sobre as importações, representando um avanço no modelo proposto por acabar com discussões sobre a incidência de ICMS ou ISS e prevendo em aplicar uma alíquota padrão.

Figure 1 - Representação da CBS e do IBS e sua aplicação



Fonte: (Tecnoblog, 2023)

Atualmente, as empresas do setor de informática e software estão sujeitas ao regime cumulativo de PIS e COFINS, com uma alíquota total de 3,65%. No entanto, conforme as atualizações propostas pelo Ministério da Fazenda e as definições do PLP 68/2024 – Lei Geral do IBS, da CBS e do IBS, a nova CBS teria uma alíquota fixada em 8,8%, enquanto o IBS teria uma alíquota de 17,7%, totalizando 26,5% (Congresso Nacional, PL 68/2024). Esse aumento substancial na tributação representa uma mudança significativa no cenário fiscal para as empresas desse setor. A tributação atualmente baixa é estratégica, visando incentivar o desenvolvimento da tecnologia local e impulsionar o crescimento do setor. No entanto, a implementação das novas alíquotas propostas pode ter um impacto negativo na competitividade e na capacidade de investimento em inovação e pesquisa das empresas de informática e software.

A PL 3887/20 determina também que as plataformas digitais sejam responsáveis pelo recolhimento do CBS, onde define como:

“Qualquer pessoa jurídica que atue como intermediária entre fornecedores e adquirentes nas operações de vendas de bens e serviços de forma não presencial, inclusive na comercialização realizadas por meios eletrônicos” (Congresso Nacional, PL 3887/2020).

Dessa forma, se uma empresa estrangeira vender um software a uma empresa no Brasil, a empresa fora do país terá de recolher a CBS e o IBS. Caso a companhia estrangeira não recolha o tributo, o comprador no Brasil terá de pagá-lo diretamente, acrescentando a alíquota ao preço de venda da mercadoria.

A promessa de simplificação tributária pode trazer benefícios às empresas que trabalham com importações de software, como uma redução de burocracia e uma melhor harmonização das regras em todo o território nacional. No entanto, essa simplificação depende de regulamentações claras e bem estruturadas, cuja implementação ainda é incerta.

O período de transição para a implementação do novo sistema tributário é uma das principais preocupações das empresas importadoras de software. A transição, prevista para durar até 2033, pode gerar complexidades à medida que as empresas lidam com a convivência de ambos os sistemas (antigo e novo), onde o governo poderá testar e calibrar a carga tributária da CBS e IBS (Ministério da Fazenda, 2023). Durante esse período, as empresas precisarão se adaptar às novas regras e procedimentos tributários, o que pode exigir investimentos significativos em recursos e capacitação.

De acordo com a PEC nº 45/2019, em 2027, ocorrerá a extinção do PIS e da COFINS e estabelecimento definitivo da CBS, além do início da vigência do Imposto Seletivo. E em 2033, início do novo sistema tributário integralmente vigente, considerando a tributação indireta no Brasil apenas com a aplicação da CBS e do IBS, podendo haver a incidência do Imposto Seletivo no caso do produto ou serviço se enquadrar no rol a ser definido pelo Governo.

A partir da imagem a seguir, pode-se observar as mudanças previstas referentes a cada ano. Em 2027, será incrementada a substituição do PIS/COFINS pela CBS e apenas em 2033 terá a extinção do ICMS e ISS para o IBS. Durante essa transição, acontecerá os dois tipos de tributação parcialmente, o que causará dúvidas sobre as tributações nas importações de softwares.

Linha do tempo

Acompanhe o passo a passo para a implementação da reforma tributária

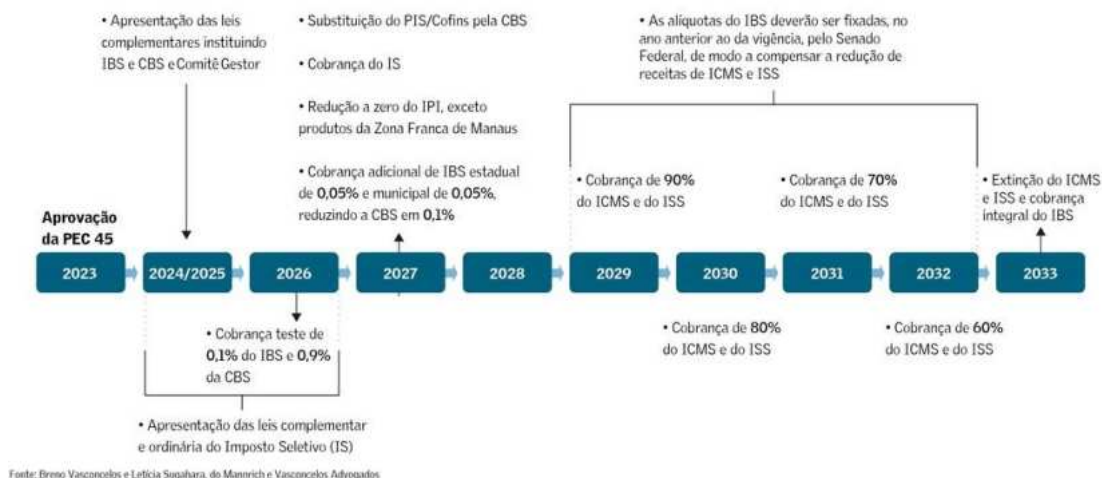


Figure 2: Período de Transição da Reforma Tributária

Fonte: (Valor Econômico, 2023)

Diante das mudanças propostas pela reforma tributária e seus impactos nos tributos aduaneiros, surge a questão crucial dos créditos tributários. O relatório atual da PEC 45/19, que aborda a Reforma Tributária, não atendeu às demandas da área de tecnologia da informação e, ao contrário, introduziu uma série de desafios para o setor. Uma das principais preocupações reside na criação de obstáculos ao aproveitamento de créditos tributários, elemento central do novo regime, ao prever a possibilidade de condicionar esse aproveitamento à fiscalização do contribuinte sobre outros elos da cadeia.

Outros pontos críticos incluem a falta de garantia quanto ao pleno aproveitamento do crédito, o condicionamento do crédito ao recolhimento do imposto na etapa anterior e a trava estabelecida para a definição das alíquotas de CBS/IBS, que comporão o IVA brasileiro. Essas questões impactam diretamente o setor de tecnologia e adicionam complexidade ao ambiente tributário. Isso pode resultar em um aumento da carga tributária para empresas que dependem de serviços para suas operações, como as empresas de tecnologia.

Outro ponto discutido, de acordo com o Art. 155 da PEC 110/2019 é a possibilidade de uso dos créditos acumulados dos tributos não-cumulativos, como o ICMS e o IPI, com os futuros débitos do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Atualmente, os tributos aduaneiros não podem ser quitados com o uso de créditos acumulados, e a eventual possibilidade de quitação do IVA aduaneiro com créditos acumulados geraria modificações nas normas infralegais e no comércio exterior.

A reforma também não prevê a substituição do Imposto de Importação, que continuará em vigor como um custo adicional para os importadores brasileiros. Além disso, não há menção à revogação da Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou ao abandono da atividade de classificação fiscal de mercadorias. Além disso, o aumento da tributação também é uma preocupação central.

Pode-se concluir que as mudanças propostas pela reforma tributária introduzem desafios significativos para as empresas de tecnologia que dependem da importação de softwares. O aumento da tributação relacionada às alíquotas fixas, a falta de garantias quanto ao pleno aproveitamento de créditos tributários e a manutenção de custos adicionais, como o Imposto de Importação e o IPI, criam um ambiente de incerteza e complexidade.

3 METODOLOGIA

Nesta pesquisa, selecionamos a Teoria Fundamentada como método fundamental para o levantamento dos dados. Esse método nos permite classificar, integrar, e organizar esses dados com vistas a compreender e formar uma teoria sobre as tributações sobre a importação de softwares (Charmaz, 2006). A Teoria Fundamentada é essencial para este estudo, pois permite a construção de teorias baseadas em dados empíricos coletados de diversas fontes, incluindo decisões judiciais, normas fiscais e literatura jurídica. Essa abordagem facilita a identificação de padrões e a compreensão das complexidades envolvidas na tributação de software, permitindo uma análise aprofundada das implicações jurídicas e econômicas das decisões tributárias.

Ainda nesse panorama, o trabalho se utilizará da proposta metodológica da análise situacional para organizar os elementos empíricos colhidos em torno de uma situação de análise (Clarke, 2003). A Análise Situacional (AS) foi proposta por Adele Clarke em 2003, com o intuito de melhorar a compreensão sobre uma dada situação ao analisar as relações e ecologias envolvidas. Desta forma, as multiplicidades, ambivalências e contradições, podem ser acolhidas, mapeadas e constituir fontes da investigação, que viabilizam a formação de mapas situacionais, de mundos sociais e posicionais para articular e reorganizar as múltiplas possibilidades de interação entre os elementos (Bartoluzzio; Sauerbronn; Cruz, 2023).

A análise situacional é uma abordagem que visa compreender a complexidade do ambiente tributário relacionado à importação de software, que inclui diversos tributos como PIS, COFINS, ICMS, ISS, IRRF e CIDE além de possíveis novas tributações resultantes da reforma tributária em andamento, como CBS, IBS e IS. Cada um desses tributos possui regras próprias que impactam as operações de importação de software, tornando a gestão tributária complexa e exigindo um entendimento especializado para garantir a conformidade fiscal e a otimização de custos. A análise também considera decisões judiciais relacionadas à tributação de software, essenciais para orientar a interpretação das leis fiscais e as práticas contábeis no setor.

3.1 APLICAÇÃO DA TEORIA FUNDAMENTADA

A Teoria Fundamentada foi aplicada de forma sistemática para coletar e analisar dados de decisões judiciais, soluções de consulta e outras fontes jurídicas relevantes. Esse método envolveu a codificação inicial dos dados para identificar categorias emergentes e a construção de teorias baseadas nesses dados. Por exemplo, as decisões do STF e as normas da Receita Federal foram analisadas para identificar padrões de interpretação e aplicação das leis tributárias sobre software importado. A partir dessas categorias, foram desenvolvidas teorias sobre como as mudanças nas interpretações legais afetam as práticas tributárias e empresariais.

3.2 APLICAÇÃO DA ANÁLISE SITUACIONAL

Dentro dessa abordagem metodológica, foram analisados três cenários distintos, considerando os diferentes elementos da tributação de importação de softwares, sendo as decisões judiciais, tributação, soluções de consulta e a reforma tributária.

No 1º cenário, refere-se ao Antigo Posicionamento do STF, onde consideramos o posicionamento anterior do Superior Tribunal Federal (STF) em relação à tributação de software. Conforme esse entendimento, o ICMS incidia sobre operações que envolviam softwares comercializados em suporte físico e por transferência eletrônica de dados (download), os softwares de prateleira.

Já no 2º cenário, o Novo Posicionamento do STF, onde exploramos o novo posicionamento do STF em relação à tributação de software, conforme decidido nas ADIs 5.659/MG e 1.945/MT. Segundo esta decisão, o STF excluiu a incidência do ICMS sobre operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, determinando que apenas o ISS deve incidir nessas operações. Esse novo entendimento implica mudanças significativas na tributação de software e impacta diretamente os contribuintes e os órgãos fiscais.

Por fim, o 3º cenário, considera a Reforma Tributária em andamento, neste cenário, analisamos as possíveis mudanças decorrentes da reforma tributária em andamento no Brasil, que visa substituir os cinco tributos por um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) Dual. Consideramos os impactos dessa reforma na tributação de importação de software, incluindo a simplificação do sistema tributário, as

substituições de tributos existentes e as implicações para as empresas que atuam nesse setor.

Destaca-se que todos esses cenários serão observados a partir da análise do contrato de “Licença de Uso” como base para a pesquisa. Ao focar nesse contrato, será possível visualizar a evolução das tributações ao longo do tempo com as modificações dos entendimentos do STF e das Soluções de Consulta da Receita Federal para delinear com mais facilidade o mapa situacional.

A partir da definição dos cenários e da identificação dos tributos incidentes à importação no licenciamento de uso de software, foi realizado tabelas e mapas situacionais para simplificação e facilitação do entendimento das modificações das decisões ao longo do tempo, considerando os elementos presentes no ambiente dos contratos de importação do licenciamento de uso de softwares.

4 RESULTADO DA PESQUISA

A partir das análises com os cenários descritos, segue uma tabela comparativa relacionando as tributações com cada cenário citado:

Tabela 2: Comparação dos tributos entre os cenários

Aspectos Tributários	Antigo Posicionamento STF	Após posicionamento do STF (ADI Nº 5659 e 1945)	Com a Reforma Tributária
ICMS e ISS	- Software de prateleira era tratado como mercadoria e tributado pelo ICMS. - Software customizado era considerado serviço e tributado pelo ISS,	Softwares de prateleira e customizado são considerados como serviço e tributados pelo ISS.	Substituição dos tributos ISS e ICMS por um IVA dual
PIS e COFINS	Licenças de uso de softwares customizado e de prateleira não estavam sujeitas à retenção de PIS e COFINS.	Licenças de uso de software de prateleira e customizado passaram a estar sujeitas a retenções de PIS e COFINS.	Substituição dos tributos PIS e COFINS por um IVA dual
CIDE	Incidência sobre licenciamento de uso, considerando serviços técnicos	Sem incidência	A reforma tributária não deve impactar a CIDE diretamente, mas ainda há incerteza. A CIDE continua a incidir sobre o licenciamento.
IRRF	Não incidia	Passou a incidir IRRF sobre remessas ao exterior para pagamento de licenças de software, independentemente de customização ou do meio empregado na entrega.	A reforma tributária não deve impactar o IRRF diretamente, mas ainda há incerteza. O IRRF continua a incidir sobre o licenciamento.

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

A partir da tabela 1, podemos explorar uma situação hipotética em que um contribuinte adquire ou renova a licença de uso temporária de softwares de prateleira, não customizados, no exterior.

Sob o antigo posicionamento, o contribuinte argumentaria que essa transação não se enquadraria como royalties, prestações de serviço ou qualquer operação sujeita à incidência de IRRF e , portanto, não estaria sujeito ao IRRF. Também, sob esse mesmo posicionamento, não estariam sujeitas ao PIS-Importação e COFINS-Importação.

No que se refere ao ICMS e ISS, como a licença de software de prateleira era considerada uma mercadoria, estaria sujeita à incidência do ICMS. Quanto à CIDE, devido à interpretação de que se trata de serviços técnicos, poderia haver incidência.

Entretanto, sob o Novo Posicionamento do STF, a licença de uso de qualquer modalidade de software contém produção humana (esforço intelectual), caracterizando-se como uma prestação de serviços para fins de ISS, não se sujeitando ao ICMS e sim a incidência do ISS. Além disso, não afasta a natureza de rendimento da exploração de direitos autorais, exceto se pago ao autor ou criador, como reconhecido pelo STF, o qual se enquadra como royalties, sujeitos a IRRF de

15% ou 25%, independentemente da modalidade de software e do meio empregado na entrega.

Sob a mesma natureza de rendimento, em relação ao PIS e COFINS, passaram a estar sujeitas. Entretanto, o entendimento de que a remessa de royalties ao exterior em contrapartida ao licenciamento de software não seria fato gerador da CIDE, exceto quando houver a transferência da correspondente tecnologia, não incidiria CIDE nessa situação hipotética.

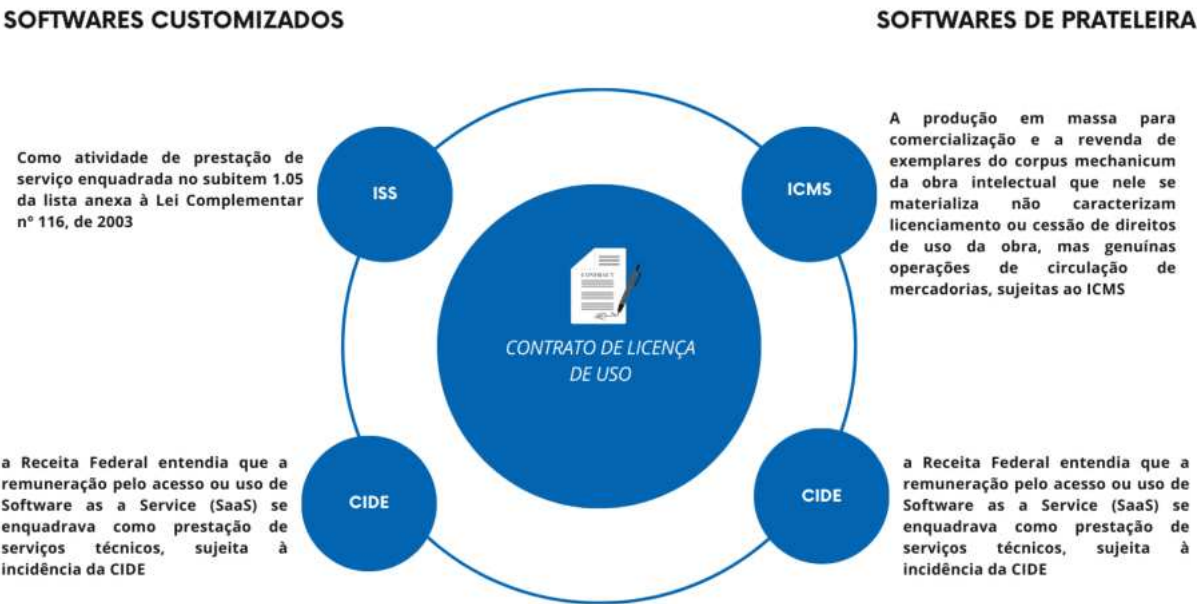
Na segunda situação hipotética, o contribuinte adquire uma licença de uso temporária de softwares customizados no exterior.

Sob o Antigo Posicionamento, como a licença de software customizado era considerada um serviço, estaria sujeita à incidência do ISS. Além disso, os demais tributos seguiriam de acordo com a hipótese 1, a CIDE poderia incidir devido à interpretação de que se trata de serviços técnicos. No entanto, não estariam sujeitos ao IRRF, PIS-Importação e COFINS-Importação.

Já sob o Novo Posicionamento, as visões dos contratos para softwares de prateleira e softwares customizados não possuem divergências, seguindo os mesmos tributos incidentes da hipótese 1. Isso implica que a incidência seria principalmente sobre o ISS, IRRF, PIS e COFINS.

Os diagramas que serão apresentados a seguir ilustrarão a incidência dos impostos sobre cada tipo de software (prateleira e customizado) nos contratos de licença de uso para cada período: Antigo Posicionamento, Novo Posicionamento do STF e Reforma Tributária. Esses diagramas ajudarão a visualizar de forma clara e concisa as mudanças na tributação de software, destacando a evolução e os impactos das decisões do STF e as implicações da reforma tributária sobre a incidência dos diversos tributos.

Figure 3 – Mapa Situacional: Antigo Posicionamento



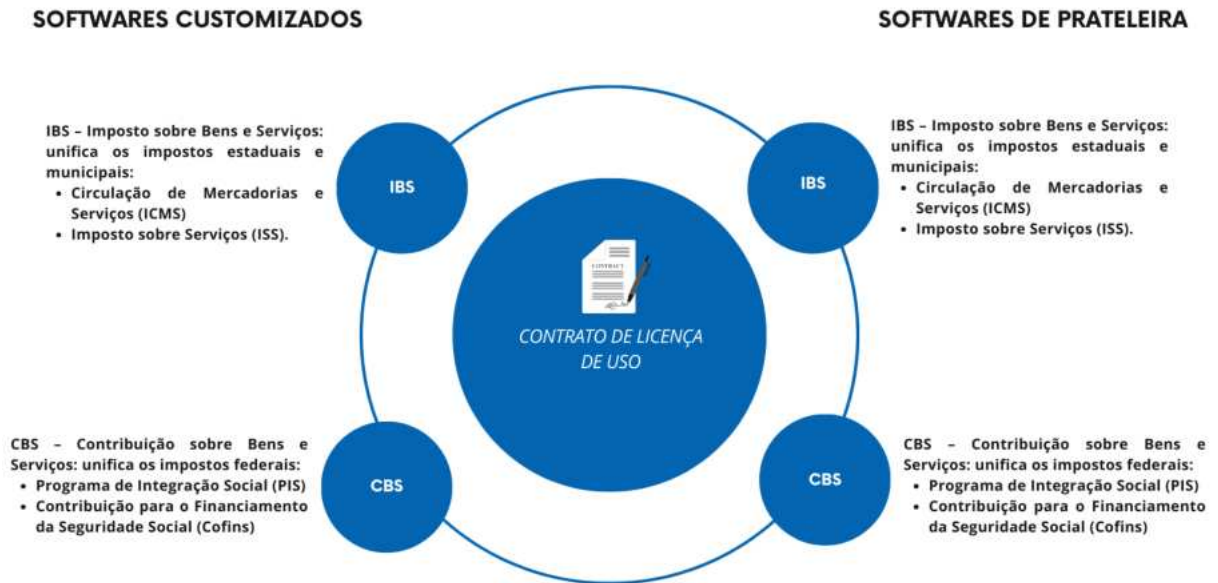
Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Figure 4 – Mapa Situacional: Novo Posicionamento



Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Figure 5 - Mapa Situacional: Reforma Tributária



Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Após os diagramas, é importante destacar as principais diferenças entre os posicionamentos antigos e novos, especialmente em relação ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e à incidência de ICMS e ISS. No antigo posicionamento, softwares de prateleira eram tratados como mercadorias, sujeitos ao ICMS, enquanto softwares customizados eram considerados serviços, sujeitos ao ISS, e a remuneração por uso de software não era claramente classificada como royalties para efeitos de IRRF. Já no novo posicionamento do STF, todos os tipos de software, incluindo os de prateleira e customizados, são tratados como prestação de serviços, sujeitos ao ISS, e a remuneração é classificada como royalties, sujeita a IRRF de 15% ou 25%. A reforma tributária proposta visa simplificar ainda mais o sistema, substituindo ISS e ICMS por um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e o PIS e COFINS pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), centralizando a arrecadação e reduzindo a complexidade tributária.

Esse novo posicionamento e a reforma tributária resultam em uma maior carga tributária e uma crescente complexidade para as empresas de software. A tendência de classificar a remuneração pelo uso de software como royalties, combinada com a redefinição das atividades de software como prestação de serviços, aumenta a necessidade de uma interpretação e gestão cada vez mais eficiente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As interpretações da Receita Federal sobre o PIS, COFINS, CIDE e IRRF passaram por mudanças significativas, influenciando diretamente a tributação do licenciamento de software. Anteriormente, a tributação desses impostos estava sujeita a diferentes interpretações, especialmente no que diz respeito à distinção entre licenciamento de software customizado e de prateleira. No entanto, as atualizações na interpretação da Receita Federal trouxeram mais clareza e consistência ao tratamento tributário dessas transações.

Por exemplo, a Solução de Consulta nº 191/2017 distribui novos critérios para a retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre remessas ao exterior para pagamento de licenças de software, considerando-as como royalties sujeitos à incidência do imposto. Além disso, a interpretação da Receita Federal sobre a CIDE também evoluiu, regularizando que os pagamentos pelo licenciamento de software podem ser definidos como pagamentos por direitos autorais, isentando-a da CIDE em determinadas situações.

Diante das recentes mudanças na tributação do licenciamento de software, as empresas enfrentam desafios significativos na adaptação às novas regulamentações e interpretações fiscais. A complexidade do ambiente regulatório, combinada com a rápida evolução tecnológica e a internacionalização dos negócios, torna ainda mais difícil o cumprimento das obrigações tributárias. A conformidade com as novas regulamentações e interpretações fiscais é essencial, exigindo uma compreensão clara e atualizada das obrigações tributárias aplicáveis ao licenciamento de software. Além disso, as empresas também enfrentam o desafio de mitigar os impactos financeiros das mudanças na tributação, buscando estratégias para otimizar sua carga tributária e manter sua competitividade no mercado.

A iminente reforma tributária adiciona uma incerteza ao cenário já complexo da tributação do software. As propostas de reforma sugerem uma reestruturação profunda do sistema tributário brasileiro, o que pode alterar a forma de benefício como os tributos são aplicados ao licenciamento de software. A transição para o novo sistema tributário, prevista para iniciar em 2026 e que se estende até 2077, conforme reportado pela fonte “Valor Económico”, exige que as empresas se preparem para um período de adaptação prolongada e provocativa.

A reforma tributária visa simplificar e modernizar o sistema tributário, mas suas implicações exatas ainda são incertas. As empresas precisam acompanhar de perto as discussões legislativas e as novas regulamentações, além de revisar continuamente suas estratégias fiscais para garantir conformidade e eficiência tributária.

6 REFERÊNCIAS

FERREIRA, L. A.; RODRIGUES, M. M. Obstáculos à Modernização da Tributação na Economia Digital Brasileira. *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, 2019. Disponível em: <https://revista.brazilianlaw.com.br/tributacao-economia-digital>. Acesso em: 3 jun. 2024.

OPICE BLUM, S. Tributação de software: consequências jurídicas da divergência de posicionamento entre Receita Federal e STF. Disponível em: <https://opiceblum.com.br/tributacao-de-sofware-consequencias-juridicas-da-divergencia-de-posicionamento-entre-receita-federal-e-stf/> Acesso em: 15 maio 2024.

BRASIL. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm. Acesso em: 08 abr. 2024.

BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm. Acesso em: 21 maio 2024.

ANDRADE, Cláudio Gabriel. Tributação sobre o licenciamento de softwares importados. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/33887/1/CLAUDIO%20GABRIEL%20ANDRADE.pdf>. Acesso em: 15 maio 2024.

BRASIL. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programas de computador, sua comercialização no País, e dá outras exceções. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Leis/L9609.htm. Acesso em: 15 maio 2024.

BRASIL. Lei 9.609/1998 - Capítulo IV. Lei dos Contratos de Licença de Uso, de Comercialização e de Transferência de Tecnologia. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm#art15. Acesso em: 15 maio 2024.

PLANALTO. Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre o Direito Autoral e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm. Acesso em: 15 maio 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Recurso Extraordinário n. 176.626-3, São Paulo, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 10 de novembro de 1998. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/739786>. Acesso em: 15 maio 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Divergência COSIT nº 27, de 30 de maio de 2008. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=117198>. Acesso em: 17 abr. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Acórdão sobre a validade da incidência do ICMS sobre negócios jurídicos realizados com programas de computador (software). Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765>. Acesso em: 06 abr. 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta nº 11/2011 - SD Cosit. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=60550>. Acesso em: 06 abr. 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta nº 154/2016 - SC Cosit. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=131161>. Acesso em: 05 abr. 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta nº 36 - Cosit, de 20 de setembro de 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=128952>. Acesso em: 07 abr. 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta COSIT nº 407, de 05 de setembro de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86349&visao=a> notado. Acesso em: 15 maio 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. É constitucional a incidência de ISS sobre licenciamento de software personalizado. Disponível em: [https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=478136&ori=1#:~:text=Por%20decis%C3%A3o%20un%C3%A2nime%2C%20o%20Plen%C3%A1rio,software\)%20desenvolvidos%20de%20forma%20personalizada%20desenvolvidos%20de%20forma%20personalizada](https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=478136&ori=1#:~:text=Por%20decis%C3%A3o%20un%C3%A2nime%2C%20o%20Plen%C3%A1rio,software)%20desenvolvidos%20de%20forma%20personalizada%20desenvolvidos%20de%20forma%20personalizada). Acesso em: 20 maio 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta nº 107/2023 - SC Cosit. Brasília, DF: Receita Federal, 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=131161>. Acesso em: 07 abr. 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit nº 191, de 23 de março de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81598&visao=a> notado. Acesso em: 21 maio 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta COSIT nº 75, de 31 de março de 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=130011>. Acesso em: 15 maio 2024.

SENADO FEDERAL. PEC 110/2019. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2023/01/pec-110-2019.pdf>. Acesso em: 15 maio 2024.

TECNOBLOG. CBS - Contribuição Social sobre Bens e Serviços: Entenda o que é e como será aplicado. Disponível em: <https://blog.tecnospeed.com.br/cbs-contribuicao->

social-sobre-bens-e-servicos-entenda-o-que-e-e-como-sera-aplicado/. Acesso em: 28 maio 2024.

BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024. Dispõe sobre a Lei Geral do IBS, da CBS e do IBS. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/plp-068.htm. Acesso em: 15 maio 2024.

CONGRESSO NACIONAL. Projeto de Lei nº 3887/2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2019_2022/2020/PL/pl-3887.htm. Acesso em: 15 maio 2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. O período de transição para o novo sistema tributário terá o mínimo de complexidade, diz Appy. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/novembro/periodo-de-transicao-para-novo-sistema-tributario-tera-o-minimo-de-complexidade-diz-appy>. Acesso em: 15 maio 2024.

VALOR ECONÔMICO. Transição para novo sistema vai de 2026 até 2077. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2023/12/19/transicao-para-novo-sistema-vai-de-2026-ate-2077.ghtml>. Acesso em: 15 maio 2024.