



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 10ª RF

SRRF10/Disit

Fls. 459

Solução de Consulta nº 133 - SRRF10/Disit

Data 9 de novembro de 2010

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. CESSÃO DE DIREITOS DE RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

O licenciamento por período determinado de *software* de prateleira pelo fabricante residente ou domiciliado no exterior para usuário final, em operação realizada através de portal na internet, em que o programa é obtido por meio eletrônico, constitui cessão temporária de direitos e enquadra-se no conceito de serviço da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

O licenciamento de exibição em portal na internet de conteúdos pré-formatados (filmes, vídeos, imagens, “infográficos” e programas televisivos) pelo titular dos direitos autorais residente ou domiciliado no exterior, conteúdos estes incorpóreos e obtidos por meio eletrônico, constitui cessão de direitos e enquadra-se no conceito de serviço da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

Há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação nas operações em questão, a teor do que dispõe o art. 3º, II, da Lei nº 10.865, de 2004. A base de cálculo é dada pelo art. 7º, II, da Lei nº 10.865, de 2004.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 2º, *caput*; Lei nº 4.506, de 1964, art. 22; Lei nº 9.610, de 1998, arts. 7º e 49; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º, 3º, 7º, art. 8º, § 14, art. 15, IV e § 6º; Medida Provisória nº 164, de 2004; Decreto nº 3.000, de 1999, RIR/1999, arts. 224 e 279.

Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica que tem por objeto social o [...], formula consulta na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, acerca da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins na importação de “*softwares* de prateleira” (v.g., anti-vírus, acelerador de *download*) e conteúdos pré-formatados (v.g., filmes, vídeos e programas televisivos), obtidos por meio eletrônico (*download*) e destinados a uso, distribuição e exibição no país.

2. Informando que no exercício de suas atividades efetua a importação dos referidos *softwares* e conteúdos pré-formatados, principia sua fundamentação manifestando entendimento no sentido de não haver incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas importações em apreço por constituírem-se de importações de direitos. Como tal, não haveria importação nem de mercadorias nem de serviços, não ocorrendo os fatos geradores da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, previstos no art. 3º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

2.1. Aduz que a importação dos referidos *softwares* não constitui importação de mercadorias pelo fato de que os programas em tela “não são ‘consumidos’ pela Consulente, mas sim distribuídos (comercializados) ou utilizados na consecução de seus objetivos sociais”. Assim sendo, tais operações corresponderiam a “negócios jurídicos de licenciamento de uso ou de distribuição, de forma que as remessas feitas ao exterior em contrapartida desta importação de direitos representam pagamentos de *royalties*”, sujeitas à incidência do Imposto de Renda Retido sobre a Fonte – IRRF, mas não da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Reforça esse entendimento fazendo referência à Solução de Consulta nº 412, de 23 de agosto de 2007, da 8ª Região Fiscal, que desqualifica os *royalties* como contrapartida da prestação de serviços, afastando a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

2.2. De outra banda, afirma no item IV da consulta que, como os *softwares* e conteúdos pré-formatados em questão são importados pela internet, mediante *download*, independentemente de qualquer suporte físico, “não estão submetidos a despacho de importação e, por conseguinte, não possuem valor aduaneiro”. Por lhes faltar corpo físico também não estariam sujeitos ao ICMS-Importação. Assim, ainda que se qualifique os *softwares* e conteúdos pré-formatados em tela como mercadorias, não seria possível haver incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação porquanto, não havendo valor aduaneiro, não se poderia determinar a base de cálculo dessas contribuições.

2.3. No item V, cita o art. 81 do Regulamento Aduaneiro e a Solução de Consulta nº 43, de 3 de junho de 2009, da 7ª Região Fiscal, para reforçar sua tese de não incidência das contribuições em apreço, em razão da falta de suporte físico na importação via *download*, que estabeleça um valor aduaneiro para a operação. Refere que, embora o dispositivo e a Solução de Consulta em tela tenham feito referência apenas aos “*softwares* de prateleira”, sua inteligência deve ser estendida para qualquer bem incorpóreo/imaterial, como é o caso dos conteúdos pré-formatados (“vídeos, conteúdos televisivos, etc.”).

2.4. Ao final, apresenta seus questionamentos, como a seguir se transcreve:

(a) se a importação de *softwares* de prateleira (v.g., anti-vírus, acelerador de *download*) e conteúdos pré-formatados (v.g., filmes, vídeos e programas televisivos), obtidos por meio eletrônico (*download*) e destinados a uso,

distribuição e exibição no País, configura importação de mercadorias ou importação de direitos(licenças), para os fins da Lei nº 10.865/2004;

(b) acaso configure importação de direitos (licenças de uso, distribuição e exibição, sem qualquer prestação de serviço), se a adequada interpretação dos arts. 3º e 7º da Lei nº 10.865/2004 autoriza a incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação; e

(c) acaso configure importação de mercadorias (excluída, portanto, da incidência do IRRF e da CIDE) , se o fato de serem bens incorpóreos (desvencilhados de meios físicos), despidos de valor aduaneiro, os exclui da incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação, na forma dos arts. 3º e 7º da Lei nº 10.865/2004, tal como afirmado na Solução de Consulta nº 43/2009.

3. Em 19/7/2010 esta Divisão de Tributação - Disit elaborou despacho de diligência para solicitar esclarecimentos à consulente conforme a seguir (fl. 30):

a) informar quais são os softwares e conteúdos pré-formatados usualmente importados, com a sua especificação e a de seu produtor/vendedor;

b) detalhar as bases dos negócios efetivados com os fornecedores estrangeiros dos softwares e conteúdos pré-formatados;

c) detalhar como são fornecidos e a que título se dá a cessão dos softwares nos casos de distribuição e qual o uso pela consulente nos casos de utilização;

d) detalhar como e a que título os conteúdos pré-formatados são oferecidos para os clientes da consulente;

e) juntar cópias de contratos e documentos referentes à aquisição dos softwares e conteúdos pré-formatados importados, que sejam representativos das operações cuja tributação deseja ver examinada na consulta;

f) juntar cópias de contratos e documentos referentes à prestação de serviços que a consulente faz aos seus clientes em que são ofertados os softwares e conteúdos pré-formatados, que sejam representativos das operações cuja tributação deseja ver examinada na consulta.

4. Em 30/9/2010 o processo retornou à Disit com os seguintes esclarecimentos (fl. 35, sublinhou-se):

1. Os softwares usualmente importados pela consulente, e nesta oportunidade mencionados, são os denominados “softwares de segurança” e “games on line”.

a) Os denominados softwares de segurança são basicamente: antivírus, firewall, controle de privacidade, navegação segura e família protegida. E, o game on line da [...] é chamado de [...]

b) Os softwares de segurança são de propriedade da empresa [...] e o game on line mencionado é de propriedade da empresa [...], conforme contratos anexos.

Dentre os conteúdos pré-formatados, usualmente importados pela consulente, ressaltamos os anexos: [...]

c) Os referidos contratos são para aquisição de notícias, fotos, informações (por meio de tabelas de resultados ou infográficos), séries de TV, filmes e etc.

d) As empresas proprietárias dos direitos são as mencionadas acima

2. Os softwares de segurança são adquiridos para posterior venda aos clientes [...], assim como o Game on line possui uma versão limitada de teste e uma versão completa paga pelos usuários. Já os conteúdos pré-formatados são disponibilizados de forma gratuita a todos os internautas que acessarem o portal [...].

3. Os softwares de prateleira são disponibilizados aos consumidores finais de forma digitalizada (não corpórea):

a) softwares de segurança: são oferecidos por meio do [...] (de forma on line) ou por meio de nosso canal de atendimento (telefônico). Em ambos os casos o cliente receberá um usuário e senha para fazer o download e a instalação do software em seu computador. Sendo os principais objetivos do produto: proteção do computador contra vírus, spywares, hackers, invasores on line, anti phishing e controle e monitoria de conteúdo acessado na internet.

4. Os conteúdos pré-formatados são disponibilizados aos consumidores finais de forma digitalizada (não corpórea):

a) conteúdo pré-formatados: são oferecidos por meio do [...] ou do [...] (vídeos), ambos são oferecidos aos clientes finais de forma gratuita e digitalizada (on line).

5. e 6. Estamos juntando cópias dos contratos em inglês (assim como firmados), sendo importante observar que já estamos providenciando a tradução dos mesmos, e tão logo seja possível entregaremos a vocês.

5. Às fls. 39 a 399 foram juntados contratos diversos celebrados entre a consulente e fornecedores. Não foi localizado contrato exemplificativo entre a consulente e clientes, conforme solicitado no item “f” do despacho de diligência.

Fundamentos

6. A Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que consolida a legislação sobre direitos autorais, confere proteção às obras intelectuais. O art. 7º desse diploma legal é bastante amplo ao qualificar as “obras intelectuais protegidas” como “as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou de que se invente no futuro”. Esse dispositivo apresenta lista exemplificativa de obras intelectuais sujeitas à proteção. Entre elas estão os textos de obras literárias, artísticas ou científicas, as obras audiovisuais, as obras fotográficas, as ilustrações e os programas de computador. Sem fazer uma análise exaustiva, conclui-se que os “softwares de prateleira” e os “conteúdos pré-formatados” obtidos eletronicamente, objeto da presente consulta, se enquadram na inteligência do mencionado art. 7º, que se transcreve a seguir (sublinhou-se):

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou de que se invente no futuro, tais como:

I - os textos de obras literárias, artísticas ou científicas;

II - as conferências, alocações, sermões e outras obras da mesma natureza;

III - as obras dramáticas e dramático-musicais;

IV - as obras coreográficas e pantomímicas, cuja execução cênica se fixe por escrito ou por outra qualquer forma;

V - as composições musicais, tenham ou não letra;

VI - as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas;

VII - as obras fotográficas e as produzidas por qualquer processo análogo ao da fotografia;

VIII - as obras de desenho, pintura, gravura, escultura, litografia e arte cinética;

IX - as ilustrações, cartas geográficas e outras obras da mesma natureza;

X - os projetos, esboços e obras plásticas concernentes à geografia, engenharia, topografia, arquitetura, paisagismo, cenografia e ciência;

XI - as adaptações, traduções e outras transformações de obras originais, apresentadas como criação intelectual nova;

XII - os programas de computador;

XIII - as coletâneas ou compilações, antologias, enciclopédias, dicionários, bases de dados e outras obras, que, por sua seleção, organização ou disposição de seu conteúdo, constituam uma criação intelectual.

§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.

(...)

6.1. Conforme prevê o art. 49 da Lei nº 9.610, de 1998, os direitos autorais podem ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou outros meios admitidos em Direito. De outra banda, o art. 22 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 (abaixo transcrito), caracteriza “royalties” como sendo “os rendimentos de qualquer espécie, decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos” e coloca os direitos de autor na abrangência do conceito.

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

(...)

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor do bem ou obra.

(sublinhou-se)

7. Ao tratar da questão sobre a tributação de programas de computador, o Supremo Tribunal Federal (STF), mediante Relatório do Ministro Sepúlveda Pertence, firmou entendimento de que *softwares* produzidos em série e comercializados no varejo (“**softwares de prateleira**”) são mercadorias e em sua venda não se “negocia com os direitos do autor, mas com o *corpus mechanicum* de obra intelectual que nele se materializa”. Transcreve-se a ementa do RE nº 176.626-3 (SP), bem como trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence que nega a condição de licenciado ou de cessionário de licença de uso ao comerciante que revende cópias múltiplas de *software* (sublinhou-se):

EMENTA:

(...) II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" "matéria exclusiva da lide", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

.....

(...) O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso, que, em conseqüência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos do autor, mas com o corpus mechanicum de obra intelectual que nele se materializa."

7.1. Com base nesse entendimento do STF, tem-se firmado posicionamento no sentido de que, ao se tratar de programas de computador sob a modalidade de cópias múltiplas ("software de prateleira"), não se aplica o enquadramento de *royalty* ao pagamento pela aquisição deste tipo de *software*.

8. Pela descrição que a consulente faz das transações relativas a programas de computador, especialmente pela já transcrita resposta à solicitação de esclarecimentos, ela realizaria revenda de "softwares de prateleira" para segurança e *games on line* produzidos no exterior, através de seu portal (*download*) ou por canal de atendimento telefônico.

8.1. Embora a consulente não tenha juntado contrato ou documento representativo da prestação de serviços a seus clientes, como solicitado no item "f" do despacho de diligência de fl. 30, vê-se, pelo contrato celebrado com a [...], que não ocorre venda definitiva de *software*, mas um **licenciamento por período determinado**. Com efeito, a leitura do "Anexo 'A' - Termos Comerciais" (fls. 104 e seguintes) indica que o usuário final paga mensalmente pelo direito ao uso do(s) *software(s)* à consulente e esta repassa parte do valor à [...]. Não há, portanto, venda, mas sim licenciamento periódico de uso.

8.2. Assim, se o que acontece, de fato, é um **licenciamento periódico** e não uma revenda de "software de prateleira", não há falar em importação e venda de mercadoria mas sim em cessão temporária de uso de *software*. Neste caso, a remuneração correspondente ocorre em razão da outorga de direito de uso temporário de programa de computador (obra intelectual), constituindo acréscimo patrimonial do titular dos direitos autorais sobre o *software*, que ostenta posição de cedente de direitos.

9. O mesmo ocorre com relação aos conteúdos pré-formatados. As empresas titulares dos direitos autorais sobre os conteúdos (filmes, vídeos, etc.) licenciam a consulente

para que ela possa tornar tais conteúdos disponíveis em seu portal para acesso pelos internautas. Há, novamente, portanto, cessão remunerada de direitos.

10. Isso posto, cumpre verificar se há incidência do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre a cessão de direitos em tela. A incidência e o fato gerador dessas contribuições são estabelecidos pelos arts. 1º e 3º da Lei nº 10.865, de 2004, parcialmente reproduzidos abaixo (sublinhou-se):

Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I - executados no País; ou

II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

.....
Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

10.1. A consulente manifesta entendimento de que nas operações que realiza não há importação de objeto físico (uma vez que os produtos transacionados são incorpóreos) nem prestação de serviço por residente ou domiciliado no exterior, mas, sim, importação de direitos. Assim, tais importações estariam fora do campo de incidência das contribuições aqui tratadas.

10.2. Como se verá a seguir, no entanto, embora as importações em tela escapem ao conceito civil de prestação de serviço, enquadram-se na concepção econômica de serviço, mais ampla, presente em várias normas tributárias, inclusive e especialmente, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

11. No campo do Direito Civil, a prestação de serviços é conceituada como o fornecimento, mediante remuneração, de trabalho a terceiros (obrigação de fazer). Há, no entanto, concepção de cunho econômico, mais ampla, que, pela precisão e singeleza, será aqui enunciada pelas palavras do eminente Aliomar Baleeiro (o original não está grifado): “As pessoas prestam serviços por sua atividade **ou pelas coisas que põem à disposição de outros**” (Direito Tributário Brasileiro. 3ª edição revista. Rio de Janeiro: Companhia Editora Forense, 1971 - página 260; Direito Tributário Brasileiro, Companhia Editora Forense, 11ª edição, revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, 1999, p. 497).

11.1. Várias são as situações em que a legislação tributária emprega o conceito econômico de serviços. Tome-se, por exemplo, a clássica definição de receita bruta adotada pela legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, hoje consolidada nos arts. 224 e 279 (abaixo transcrito) do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). Por essa definição, todas as receitas que decorram do objeto social da empresa devem compor a receita bruta, de forma que as receitas não oriundas da venda de bens são genericamente classificadas como receitas de serviços.

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

11.2. Especificamente no que toca à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, o art. 2º, *caput*, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, acompanha a mesma ampla conceituação de serviços, como se vê abaixo (sublinhou-se):

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

12. O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça - STJ e da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, admitindo a incidência da Cofins sobre a locação de imóveis indica claramente o reconhecimento do conceito econômico de serviço no campo de incidência desta contribuição. Ou seja, a incidência sobre serviços não se restringe àqueles que se consubstanciam pelo fornecimento de trabalho a terceiros mediante remuneração (obrigação de fazer), mas alcança também a cessão dos direitos de “uso e gozo de coisa não-fungível, mediante certa retribuição” (como a locação é conceituada no art. 565 da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil). Evidente, portanto, a incidência dessa contribuição sobre a cessão remunerada de direitos. Transcreve-se dois julgados dos já citados órgãos, exemplificativos da incidência em pauta (sublinhou-se):

STJ - Recurso Especial 149020 / AL

TRIBUTARIO. COFINS. IMOVEIS. INCIDENCIA.

1 - O COFINS INCIDE SOBRE O FATURAMENTO DE EMPRESAS QUE, HABITUALMENTE, NEGOCIAM COM IMOVEIS, EM FACE DE:

A) - O IMOVEL SER UM BEM SUSCETIVEL DE TRANSAÇÃO COMERCIAL, PELO QUE SE INSERE NO CONCEITO DE MERCADORIA.

B) - AS EMPRESAS CONSTRUTORAS DE IMOVEIS EFETUAM NEGOCIOS JURÍDICOS COM TAIS BENS, DE MODO HABITUAL, CONSTITUINDO DE MERCADORIAS QUE SÃO OFERECIDAS AOS CLIENTES COMPRADORES;

C) - A LEI N. 4.068, DE 09.06.62, DETERMINA QUE AS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO DE IMOVEIS POSSUEM NATUREZA COMERCIAL, SENDO-LHES FACULTADA A EMISSÃO DE DUPLICATAS;

D) A LEI N. 4.591, DE 16.12.64, DEFINE COMO COMERCIAIS AS ATIVIDADES NEGOCIAIS PRATICADAS PELO "INCORPORADOR, PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA, PROPRIETÁRIO OU NÃO, PROMOTOR OU NÃO DA CONSTRUÇÃO, QUE ALIENE TOTAL OU PARCIALMENTE IMOVEL AINDA EM CONSTRUÇÃO, E DO VENDEDOR, PROPRIETÁRIO OU NÃO, QUE HABITUALMENTE ALIENE O PREDIO, DECORRENTE DE OBRA JA

CONCLUIDA, OU TERRENO FORA DO REGIME CONDOMINAL, SENDO QUE O QUE CARACTERIZA ESSES ATOS COMO MERCANTIS, EM AMBOS OS CASOS, E O QUE DIFERENCIA DOS ATOS DE NATUREZA SIMPLEMENTE CIVIL, E A ATIVIDADE EMPRESARIAL COM O INTUITO DE LUCRO" (OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, OB. JA CITADA).

E) - O ART. 195, I, DA CF, NÃO RESTRINGE O CONCEITO DE FATURAMENTO, PARA EXCLUIR DO SEU AMBITO O DECORRENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DE IMOVEIS.

F) - FATURAMENTO E O PRODUTO RESULTANTE DA SOMA DE TODAS AS VENDAS EFETUADAS PELA EMPRESA, QUER COM BENS MOVEIS, QUER COM BENS IMOVEIS.

G) - O ART. 2., DA LC N. 70/91, PREVE, DE MODO BEM CLARO, QUE O COFINS TEM COMO BASE DE CALCULO NÃO SO A RECEITA BRUTA DAS VENDAS DE MERCADORIAS OBJETO DAS NEGOCIAÇÕES DAS EMPRESAS, MAS, TAMBEM, DOS SERVIÇOS PRESTADOS DE QUALQUER NATUREZA.

H) - MESMO QUE O IMOVEL NÃO SEJA CONSIDERADO MERCADORIA, NO CONTEXTO ASSINALADO, A SUA VENDA OU LOCAÇÃO PELA EMPRESA SERIA A PRESTAÇÃO DE UM SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA, PORTANTO, UM NEGOCIO JURIDICO SUJEITO AO COFINS.

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL PROVIDO.

.....
Câmara Superior de Recursos Fiscais – Acórdão nº : CSRF/02-01.449 – Sessão de : 09 de setembro de 2003

COFINS - ALUGUEL DE IMÓVEIS - FATURAMENTO

As empresas que se dedicam à locação de imóveis, estão obrigadas ao pagamento da Cofins, uma vez que, por alugarem imóveis, prestam um serviço, o que é suficiente para materializar o fato gerador e a base de cálculo da Lei Complementar 70/1991, a qual prevê, explicitamente como base de cálculo a receita bruta não só da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços,mas, simplesmente, “de serviços de qualquer natureza”, expressão denotadora de uma amplitude que não pode ser restringida pelo intérprete.

13. Particularmente no que toca à incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre as importações, dispositivos específicos da já citada Lei nº 10.865, de 2004, indicam a incidência ampla dessas contribuições sobre serviços, para além do “simples fazer”. Com efeito, os §§ 1º e 2º do art. 7º explicitam haver incidência sobre os prêmios de seguros. Já o § 14 do art. 8º, ao estabelecer a alíquota zero das contribuições relativamente a “aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa”, deixa claro que, no conceito de serviços importados sujeitos à incidência das contribuições, incluem-se aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil. O art. 15, IV, por sua vez, admite a geração de crédito decorrente de aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa. Finalmente, o § 6º do art. 15, particularmente relevante no âmbito da presente consulta, ao admitir crédito sobre direitos

autorais pagos pela indústria fonográfica, deixa claro o alcance da incidência do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação à cessão desta espécie de direito. Reproduz-se abaixo os mencionados dispositivos da citada Lei nº 10.865, de 2004 (sublinhou-se):

Art. 7º. A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

§ 1º A base de cálculo das contribuições incidentes sobre prêmios de resseguro cedidos ao exterior é de 15% (quinze por cento) do valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido. (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010)

§ 2º O disposto no § 1º deste artigo aplica-se aos prêmios de seguros não enquadrados no disposto no inciso X do art. 2º desta Lei.

(...)

.....
Art. 8º. As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS-Importação.

(...)

§ 14. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições incidentes sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, referente a aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa. (Incluído pela Lei nº 10.925, 2004).

.....
Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;

(...)

§ 6º O disposto no inciso II do caput deste artigo alcança os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica desde que esses direitos tenham se sujeitado ao pagamento das contribuições de que trata esta Lei.

13.1. A incidência em questão encontra sua lógica no tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados, fundamento da edição da Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, cuja conversão deu origem a já citada Lei nº 10.865, de 2004. Veja-se a exposição de motivos da referida MP (sublinhou-se):

2. As contribuições sociais ora instituídas dão tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento Seguridade Social (COFINS), e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições.

3. Considerando a existência de modalidades distintas de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS - cumulativa e não-cumulativa - no mercado interno, nos casos dos bens ou serviços importados para revenda ou para serem empregados na produção de outros bens ou na prestação de serviços, será possibilitado, também, o desconto de créditos pelas empresas sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, nos casos que especifica.

4. A proposta, portanto, conduz a um tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados: tributação às mesmas alíquotas e possibilidade de desconto de crédito para as empresas sujeitas à incidência não-cumulativa. As hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos às contribuições instituídas por esta Medida Provisória.

(...)

13.2. Assim, as operações de licenciamento de uso de *software* e de exibição de conteúdos pré-formatados descritas pela consultante constituem cessão remunerada de direitos e se enquadram no conceito econômico de serviço presente na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Fazem ocorrer, portanto, o fato gerador dessas contribuições previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004.

13.3. Não há falar de impossibilidade de determinar a base de cálculo dessas contribuições por ausência de valor aduaneiro. Com efeito, a base de cálculo das contribuições em questão é dada pelo já transcrito art. 7º, II da Lei nº 10.865, de 2004, correspondendo ao “valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições”.

Conclusão

14. Ante o exposto, conclui-se, em relação aos **questionamentos “a” e “c”**, que:

a) o licenciamento por período determinado de *software* de prateleira pelo fabricante residente ou domiciliado no exterior para usuário final, em operação realizada através de portal na internet, em que o programa é obtido por meio eletrônico, constitui cessão temporária de direitos e enquadra-se no conceito de serviço;

b) o licenciamento de exibição em portal na internet de conteúdos pré-formatados (filmes, vídeos, imagens, “infográficos” e programas televisivos) junto ao titular dos direitos autorais residente ou domiciliado no exterior, conteúdos estes incorpóreos e obtidos por meio eletrônico, constitui cessão de direitos e enquadra-se no conceito de serviço.

14.1. No que se refere ao **questionamento “b”**, conclui-se que há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação nas operações acima referidas, a teor do que dispõe o art. 3º, II, da Lei nº 10.865, de 2004. A base de cálculo é dada pelo art. 7º, II, da lei em questão.

Ordem de Intimação

Publique-se no Diário Oficial da União extrato da ementa desta Solução de Consulta, no prazo máximo de noventa dias, contado da data da solução, em atendimento ao disposto no art. 48, § 4º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

Encaminhe-se este processo ao [...] para ciência desta Solução de Consulta à interessada, mediante cópia, e adoção das medidas adequadas à sua observância, nos termos do art. 6º, inciso IV, da IN RFB nº 740, de 2007.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso voluntário ou de ofício, nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se a interessada vier a tomar conhecimento de outra solução de consulta, divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em Brasília (DF), em conformidade com o art. 16 da IN RFB nº 740, de 2007. O prazo para interposição do recurso é de trinta dias, contado da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, competindo à interessada comprovar a existência das soluções divergentes acerca de idênticas situações, mediante juntada das correspondentes publicações.

Ricardo Diefenthaler

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Delegação de Competência

Portaria SRRF10 nº 299, de 09.04.2009 - DOU de 14.04.2009