



Solução de Consulta nº 262 - Cosit

Data 29 de maio de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

COFINS-IMPORTAÇÃO. PAGAMENTO À EMPRESA DOMICILIADA NO EXTERIOR. LICENÇA DE USO E DISTRIBUIÇÃO. SOFTWARES CUSTOMIZÁVEIS. ROYALTIES. SERVIÇOS VINCULADOS.

Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por licença de uso e distribuição de *softwares* customizáveis, não caracterizam contraprestação por serviço prestado, e, portanto, não sofrem a incidência da Cofins-Importação.

Caso haja prestação de serviços vinculada a essa cessão e os valores devidos a tal título vierem destacados no contrato que fundamentar a operação, haverá a incidência da Cofins-Importação apenas sobre os mesmos. Entretanto, se o documento que lastreia a operação não for suficientemente claro para individualizar o que é devido por serviço e o que são *royalties*, o valor total das remessas deverá ser considerado referente a serviços, e sofrer a incidência da mencionada contribuição.

As licenças de uso e distribuição de *softwares* e os serviços de suporte técnico importados pelo consultante não constituem insumo dos serviços que presta no Brasil, sendo, sim, o próprio objeto dos contratos por ele firmados com clientes no País. Dessa forma, fica vedada, por falta de previsão legal, a possibilidade de apuração de créditos sobre os valores efetivamente pagos a título de Cofins na sua importação.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, artigos 1º, 3º, 7º e 15; Lei nº 4.506, de 1964, artigos 22 e 23; Lei nº 9.609, de 1998, artigo 2º; Lei nº 9.610, de 1998, artigo 7º; IN SRF nº 252, de 2002, artigo 17; IN SRF nº 404, de 2002, art. 8º, e IN RFB nº 1.455, de 2014, artigo 17.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. PAGAMENTO À EMPRESA DOMICILIADA NO EXTERIOR. LICENÇA DE USO E DISTRIBUIÇÃO. SOFTWARES CUSTOMIZÁVEIS. ROYALTIES. SERVIÇOS VINCULADOS.

Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por licença de uso e distribuição de *softwares* customizáveis, não caracterizam contraprestação por serviço prestado, e, portanto, não sofrem a incidência do PIS/Pasep-Importação.

Caso haja prestação de serviços vinculada a essa cessão e os valores devidos a tal título vierem destacados no contrato que fundamentar a operação, haverá a incidência do PIS/Pasep-Importação apenas sobre os mesmos. Entretanto, se o documento que lastreia a operação não for suficientemente claro para individualizar o que é devido por serviço e o que são *royalties*, o valor total das remessas deverá ser considerado referente a serviços, e sofrer a incidência da mencionada contribuição.

As licenças de uso e distribuição de *softwares* e os serviços de suporte técnico importados pelo consulente não constituem insumo dos serviços que presta no Brasil, sendo, sim, o próprio objeto dos contratos por ele firmados com clientes no País. Dessa forma, fica vedada, por falta de previsão legal, a possibilidade de apuração de créditos sobre os valores efetivamente pagos a título de PIS/Pasep na sua importação.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, artigos 1º, 3º, 7º e 15; Lei nº 4.506, de 1964, artigos 22 e 23; Lei nº 9.609, de 1998, artigo 2º; Lei nº 9.610, de 1998, artigo 7º; IN SRF nº 252, de 2002, artigo 17; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, e IN RFB nº 1.455, de 2014, artigo 17.

Relatório

Trata-se de consulta protocolada em 28/05/2013, através da qual a pessoa jurídica acima identificada, por meio de seu representante legal, após declarar atuar no setor de informática, exercendo, entre outras atividades, a distribuição e comercialização de programas de computador classificados como *softwares* do tipo customizável, de utilização restrita, não vendidos em cópias múltiplas e que necessitam de suporte técnico especializado para serem instalados, passa a questionar sobre a incidência do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre os valores que são por ela remetidos a título de royalties, a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, detentoras da propriedade intelectual de tais *softwares*, para pagamento pela cessão dos direitos de sua distribuição e licença de uso no País.

2 Refere-se ao artigo 1º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, para, em seguida, expor o entendimento de que não haveria a incidência das contribuições por ele instituídas sobre os valores dos *royalties* remetidos ao exterior, tendo em vista não estarem os mesmos atrelados à importação de bens ou serviços.

3 Defende seu posicionamento afirmando que, por não serem os *softwares* que distribui e comercializa do tipo prateleira, não haveria aquisição de mercadoria no exterior; tampouco, acrescenta, restaria caracterizada a importação de serviços, por serem os direitos

atrelados à propriedade intelectual de *softwares* reconhecidos pela legislação pátria como direitos autorais, a teor do disposto no artigo 2º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998.

4 Diz que o entendimento exposto está alinhado com orientação da própria RFB, emitida por meio da Solução de Divergência Cosit nº 11, de 2011, cuja ementa, que reproduz, estabelece como condição para a *não incidência do PIS/Pasep-Importação e da COFINS-Importação sobre o valor pago a título de royalties, que o contrato discrimine os valores dos royalties, dos serviços técnicos e da assistência técnica de forma individualizada*.

5 Afirma ser, portanto, o objetivo da presente consulta confirmar que o entendimento expresso na Solução de Divergência Cosit nº 11, de 2011, é aplicável também ao seu caso, esclarecendo, por oportuno, que as faturas emitidas pelos cedentes dos direitos de licença de uso dos *softwares* que distribui trazem os valores devidos a título de *royalties* discriminados, separadamente, do valor dos serviços de suporte técnico que são eventualmente prestados à consulente, em relação apenas aos quais entende haver a incidência do PIS/Cofins-Importação. Neste contexto, reputa atendida a única condição estabelecida na referida solução de divergência para o reconhecimento de não ser devido PIS/Cofins-Importação sobre os *royalties* remetidos ao exterior.

6 Requer, por fim, que, na remota hipótese de ser concluído que o PIS/Cofins-Importação é devido sobre as remessas de *royalties*, que seja reconhecido fazer jus, nesse cenário, nos termos do artigo 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, ao creditamento do valor pago a título de PIS/Cofins-Importação, a ser deduzido do valor devido de PIS/Cofins sobre suas receitas locais (decorrentes do sublicenciamento de *softwares* e prestação de serviços associados), sob o pressuposto de que toda ou parte de suas receitas estão sujeitas ao regime não-cumulativo.

7 Ao final, sumariza:

Tendo em vista o cenário exposto e, considerando que a Consulente segrega os valores remetidos a título de royalties, relacionados à concessão do direito de comercializar a licença de uso dos Softwares ... , dos valores remetidos como contrapartida de prestação de serviços técnicos, serve a presente consulta para questionar V.Sa. acerca da validade da interpretação da Consulente, em relação ao art. 1º da Lei 10.865, no sentido de que sobre os referidos royalties não há incidência de PIS/COFINS-Importação, aplicando-se, portanto, o disposto na Solução de Divergência nº 11/2011.

Caso esse entendimento não seja confirmado, ou seja, concluindo-se que há incidência de PIS/COFINS-Importação sobre os royalties, alternativamente, serve também a Consulta para questionar V.Sa. acerca da validade da interpretação da Consulente no sentido de que o valor do PIS/COFINS-Importação pode ser descontado do valor do PIS/COFINS devido sobre as receitas locais da Consulente, nos termos do art. 15 da Lei nº 10.865 (inciso I ou inciso II).

Fundamentos

8 Conforme ressaltado pelo próprio interessado, o processo administrativo de consulta constitui-se no instrumento pelo qual é aberta ao administrado a possibilidade de acesso à interpretação da Fazenda Federal sobre dispositivo da legislação tributária ou

aduaneira aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe, assim, o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias.

9 Importa ressaltar, porém, que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a eles, partindo da premissa de que há conformidade entre o que foi exposto e a realidade factual. Nesse sentido, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas do consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com a natureza do instituto.

10 Assim, a análise que a seguir se fará, e as conclusões exaradas nesta solução, partem do pressuposto de que, conforme afirma o consulente, os *softwares* a ele licenciados para distribuição e comercialização no País são customizáveis, não se caracterizando, portanto, como *softwares* de prateleiras.

11 A Lei n.º 10.865, de 2004, ao instituir o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação assim dispõe:

Art. 1.º 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, § 2.º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6.º.

§ 1.º 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. 3.º 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

(...)

Art. 7.º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3.º desta Lei; ou (Redação dada pela Lei n.º 12.865, de 2013)

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. 3.º desta Lei.

(...)” (grifou-se)

12 Percebe-se, pela transcrição dos dispositivos acima, que o comando legal que criou a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação autoriza sua cobrança somente nas hipóteses de importação de bens ou serviços provenientes do exterior.

13 À luz da premissa estabelecida, que descaracteriza os *softwares* distribuídos pelo consulente como mercadoria, fica afastada, na operação apresentada, a incidência do PIS/Pasep Importação e da Cofins-Importação com fulcro no artigo 3º, inciso I, da Lei nº 10.865, de 2004.

14 Restaria, então, examinar se a concessão de licença de uso e distribuição dos mencionados *softwares* são considerados prestação de serviços, o que acarretaria, quando o cedente for pessoa jurídica domiciliada no exterior, a incidência das contribuições em questão sobre o pagamento, o crédito ou a remessa de valores efetuados como contraprestação pelo serviço prestado.

15 Sobre a cessão de direito de uso de programa de computador, é de se ressaltar que a Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, marco regulatório da proteção da propriedade intelectual de programa de computador e de sua comercialização no País, em seu artigo 9º, definiu que seu uso será objeto de contrato de licença; e, além disso, com relação à proteção aos direitos do autor, estabeleceu que:

“Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.” (grifou-se)

16 Por outro lado, a Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que atualizou e consolidou a legislação sobre direitos autorais, inclui expressamente os programas de computador no rol das obras protegidas como direitos autorais:

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

(...)

XII - os programas de computador;”

17 Depreende-se que o uso de programa de computador deve ser objeto de contrato de licença, regulado e protegido pela legislação sobre direitos autorais, em que o titular dos direitos do *software* efetua a cessão desses direitos a terceiros mediante contraprestação.

18 Essa contraprestação toma a forma de *royalties*, conforme se extrai da legislação acerca da matéria, cuja primeira definição remonta à Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que definiu os parâmetros para a tributação dos *royalties* pelo imposto sobre a renda. Define a Lei nº 4.506, de 1964, que são aluguéis os rendimentos oriundos da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, ao passo que são *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição ou exploração de direitos. Assim dizem seus artigos 21 e 22:

“Art. 21. Serão classificados como aluguéis os rendimentos de qualquer espécie oriundos da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como:

I - Aforamento, locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento, direito de uso ou passagem de terrenos, seus acrescidos e benfeitorias, inclusive construções de qualquer natureza;

II - Locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento de pastos naturais ou artificiais, ou campos de invernada;

III - Direito de uso ou aproveitamento de águas privadas, ou de força hidráulica;

IV - Direito de uso ou exploração de películas cinematográficas;

V - Direito de uso ou exploração de outros bens móveis, de qualquer natureza;

VI - Direito de exploração de conjuntos industriais.

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

a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

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

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes."

19 O artigo 23, por sua vez, assemelha os *royalties* ao aluguel, promovendo para estas espécies uma classificação diferenciada das demais receitas, inclusive das receitas de prestação de serviços. Incluir-se-ão na categoria de *royalties* as aquisições de licenças de uso, inclusive de programas de computador, conforme já assinalado. O dispositivo mencionado tem a seguinte redação:

*"Art. 23. **Serão classificados como aluguéis ou "royalties"** tôdas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como:*

I - As importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;

II - Os pagamentos de juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional, feitos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos;

III - As luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

IV - As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito;

V - A indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato;

VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente.” (grifou-se)

20 Infere-se a natureza jurídica similar a dar os contornos das figuras “aluguel” e “royalties”. Ambos consistem em rendimentos, sendo o primeiro oriundo da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, e o segundo, oriundo do uso, fruição ou exploração de direitos imateriais (bens incorpóreos). Ambos, entretanto, diferenciam-se do rendimento pela prestação de serviços. Esta diferenciação está fundamentada no fato de que a locação de bens, à qual se assemelha os *royalties*, constitui típica obrigação de dar. Ao contrário dos serviços que possuem característica de obrigação de fazer.

21 Sobre o mesmo tema, em sentido semelhante, manifestou-se, por maioria, o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário RE 116121-SP. Cite-se excerto do voto do Min. Celso de Mello:

“Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico, considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que substanciam um praestare ou um facere.

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resultado do art. 1.188 do Código Civil: “Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”

Esse entendimento – que identifica, na figura contratual da locação de bens móveis, a presença de uma típica obrigação de dar, fundada na cessão de coisa não fungível – encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (SILVIO RODRIGUES, “Direito Civil”, vol. 3/209-211, itens ns. 88/90, 23ª ed., 1995, Saraiva; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, “Instituições de Direito Civil”, vol. III/250-254, item n. 238, 5ª ed., 1981, Forense; ORLANDO GOMES, “Contratos”, p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7ª ed., 1979, Forense, v.g.).

Insista-se, portanto, na asserção de que, para efeito de configuração do contrato de locação de coisas (locatio rerum, que se distingue, juridicamente, da locatio operis faciendi), a entrega de coisa não fungível constitui, nos termos de nosso estatuto civil (art. 1.188 c/c art. 1.189, I), um dos essentialia negotii, como acentua MARIA HELENA DINIZ (“Curso de Direito Civil Brasileiro”, vol. 3/194, 6ª ed., 1989, Saraiva):

A entrega da coisa locada é o principal dever do locador, por ser ela um meio indispensável para a fruição do uso e gozo do bem, o que constitui elemento essencial do contrato de locação. Sem tal entrega, a locação não se efetiva.”

22 Não é possível vislumbrar num licenciamento de *softwares* a presença de uma obrigação de fazer, que caracteriza a prestação de serviços, a qual é realizada com emprego da força humana que presta a realização, transformando materiais e situações. Seu objeto trata-se de pura obrigação de dar, uma permissão para que alguém use ou comercialize algo de que não detém a propriedade.

23 Também a Instrução Normativa SRF nº 252, de 3 de dezembro de 2002, em vigor à data da apresentação desta consulta, dispunha sobre a incidência do imposto de renda

na fonte sobre rendimentos remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, trazendo esclarecimentos de grande relevância para a diferenciação que aqui se estabelece entre remuneração de serviços e *royalties*:

SERVIÇOS TÉCNICOS, ASSISTÊNCIA TÉCNICA E ADMINISTRATIVA E ROYALTIES

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

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

II - considera-se:

- a) serviço técnico o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;*
- b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.*

24 Há, de acordo como a norma supra, uma nítida distinção entre o que são *royalties* e o que são serviços, tendo a autoridade tributária retirado do conceito de *royalties* o serviço técnico e a assistência técnica prestados, uma vez que, de fato, e como antes argumentado, não se confundem em sua natureza.

25 Ressalte-se que a IN SRF nº 252, de 2002, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, passando a matéria a ser disciplinada nos termos a seguir, porém sem alteração do entendimento exposto.

A REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS, ASSISTÊNCIA TÉCNICA E ADMINISTRATIVA E ROYALTIES.

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica,

administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

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

II - considera-se:

- a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e*
- b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.*

26 Enfim, conhecidas as prescrições dos artigos 1º e 3º da Lei nº 10.865, de 2004, do artigo 22 da Lei nº 4.506, de 1964, do artigo 2º da Lei nº 9.609, de 1998, e do art. 17 da IN RFB nº 1.455, de 2014, bem como examinada a marcada distinção entre os conceitos de serviços e de *royalties*, conclui-se que o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por simples licença de uso e de distribuição de softwares, isto é, sem a prestação de serviços vinculados a essa cessão, não caracterizam contraprestação por serviço prestado, e, portanto, não sofrem incidência da contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

27 Contudo, se um contrato, além da licença de uso e distribuição de *software*, de qualquer forma englobar também a prestação de serviços por residentes ou domiciliados no exterior, e não discriminar o valor correspondente à prestação de tais serviços, haverá a incidência da contribuição para o PIS/Pasep - Importação e da Cofins-Importação sobre o valor total pago ou remetido ao exterior, exatamente pelo fato desse contrato contemplar contratação de prestação de serviços. No entanto, se o contrato discriminar de forma nítida a prestação de serviços nele incluída e os valores a ela correspondentes, ocorrerá a incidência das contribuições em pauta unicamente sobre tais valores. Esta é a orientação já exarada pela Coordenação-Geral de Tributação mediante a Solução de Divergência Cosit nº 11, de 28 de abril de 2011, mencionada pela consulente na inicial.

28 O caso concreto sob exame leva, porém, à necessidade de uma reflexão adicional sobre o tema. Isto porque, conforme relatado, a consulente afirma na inicial que os valores remetidos pela contraprestação por serviços de suporte técnico são segregados dos *royalties* pagos pelos direitos relacionados aos *softwares*, sendo faturados separadamente.

Anexa, para comprovação, cópias de várias faturas emitidas pelo licenciante em dezembro de 2012, cuja descrição refere-se à *taxa de licença para software por Acordo Internacional de Distribuição*, e uma única fatura, datada de 17 de maio de 2013, cuja descrição refere-se a “*Rebill Brazil Customer Support 2012*” ou “*refatura*” *atendimento ao cliente Brasil 2012*”.

29 Por sua vez, os diferentes exemplos de “Contrato de Distribuição e Licença Intragrupo”, trazidos aos autos pelo interessado com as respectivas traduções juramentadas (Doc.2 - fls. 26/46 e Doc.3 - fls. 48/117), trazem as seguintes estipulações:

Cláusula 3 - CONCESSÃO DAS LICENÇAS

Mediante a Data efetiva, sujeita aos termos e às condições deste contrato, o LICENCIANTE outorga ao LICENCIADO para cada Zona correspondente e para a duração deste Contrato; e o LICENCIADO aceita as seguintes licenças:

3.1 Uma licença não exclusiva e não transferível para reproduzir, comercializar e distribuir direta ou indiretamente Produtos, incluindo o direito de celebrar GVAs ou quaisquer outros tipos de acordos com VARs ou outros terceiros distribuidores ou agentes.

3.2 Uma licença não exclusiva e não transferível para disponibilizar o Serviço de suporte disponível a Usuários Finais direta ou indiretamente.

3.3 Uma licença não exclusiva, não transferível sob as Marcas Registradas de VARs em conformidade com o GVA.acordo com este Contrato, com direitos de sublicenciar os mesmos direitos a

3.4 Uma licença não exclusiva, não transferível para outorgar licenças direta ou indiretamente a usuários¹ finais para usar quaisquer Produtos em conformidade com os termos e condições do EULA.

Cláusula 4 - TAXA DE ROYALTY

Tendo em consideração os direitos e licenças concedidos nas cláusulas 3.1, 3.2 e 3.4 acima o LICENCIADO pagará o licenciante a Taxa de Royalty estabelecida no ANEXO 3 "Taxa de Royalty".

Cláusula 5 - OBRIGAÇÕES DO LICENCIANTE

5.1. O LICENCIANTE disponibilizará os produtos de forma tangível ou eletrônica ao LICENCIADO.

5.2. O LICENCIANTE disponibilizará de forma tangível ou eletrônica ao LICENCIADO os pacotes de Serviço e Liberações a serem entregues direta ou indiretamente a Usuários Finais. Pacotes de Serviço e Liberações nos termos da cláusula 5.2 terão o significado estabelecido no EULA.

30 À vista das cláusulas acima, não se poderia chegar a outra conclusão que não a de que os contratos de distribuição e licença firmados pelo consulente não atendem à condição de segregação da remuneração devida ao licenciante pela cessão de direitos e pela prestação de serviços, estando ambas embutidas na *taxa de royalty*, conforme definida na cláusula 4.

31 As faturas anexadas, por seus próprios termos, não nos parecem elidir de forma incontestada as estipulações contratuais acima reproduzidas, de maneira a que se pudesse concluir que os valores dos serviços de suporte técnico prestados pelo licenciante são **sempre**

faturados SEPARADAMENTE dos valores dos royalties pelas licenças de uso e distribuição.

32 Desta forma, à vista das cláusulas que expressamente estipulam que a taxa de *royalty* a ser paga pelo consulente **inclui** os valores relativos aos serviços de suporte técnico prestados pelo licenciante, reputa-se, no caso concreto sob exame, desatendida a condição para que não incidam o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação sobre os valores por ele remetidos ao exterior por força dos Contratos de Distribuição e Licença Intragrupo que instruíram a presente consulta, os quais deverão ser, em sua totalidade, considerados referentes a serviços.

33 Passa-se, então, ao enfrentamento do segundo questionamento do interessado sobre a possibilidade de aproveitamento, neste cenário, de crédito em relação ao PIS-Importação e à Cofins- Importação. A Lei nº 10.865, de 2004, dispõe:

DO CRÉDITO

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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

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 combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

§ 4º Na hipótese do inciso V do caput deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês.

§ 5º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se, no que couber, as disposições dos §§ 7º e 9º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 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.

§ 7º Opcionalmente, o contribuinte poderá descontar o crédito de que trata o § 4º deste artigo, relativo à importação de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

(...)

34 À luz do dispositivo acima, e considerando que os valores remetidos ao exterior pelo consulente foram caracterizados como importação de serviços, pode-se afirmar que só haverá a possibilidade de aproveitamento de crédito em relação ao PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação com fulcro no inciso II, isto é, caso tais serviços constituam **insumos** utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

35 A Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, em seu art. 66, § 5º, e a Instrução Normativa n.º 404, de 12 de março de 2004, em seu art. 8º, § 4º, definiram insumos para efeitos de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, nos seguintes termos:

IN SRF n.º 247, de 2002:

Art. 66. (...)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)

I – (...)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)

.....
IN SRF n.º 404, de 2003:

Art. 8º (...)

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I – (...)

II - utilizados na prestação de serviços:

- a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
- b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

36 Ao longo de sua petição (item 36), informou o consulente serem suas receitas locais decorrentes do sublicenciamento de *softwares* e da prestação de serviços associados. Esclareceu, também, que o licenciante domiciliado no exterior presta determinados serviços técnicos associados à funcionalidade dos *softwares* no Brasil (item 18). Com base nessas informações, e nos documentos acostados aos autos, infere-se que o consulente apenas intermedeia a colocação no País de tais *softwares* e serviços, não os aplicando como insumo na prestação de um serviço. Ou seja, ainda que o consulente preste ele próprio serviços adicionais aos clientes no Brasil, o “pacote de serviços” por ele importado (licença de uso e distribuição e suporte técnico), sobre o qual incide o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, não constitui insumo dos serviços que oferece no País, sendo, sim, o próprio objeto dos contratos aqui firmados.

Conclusão

37 Em face dos aspectos legais abordados e das considerações supras, proponho seja presente consulta solucionada no sentido de que se esclareça ao interessado que:

- a) o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de *royalties*, por simples licença de uso de *softwares*, não caracterizam contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofrem incidência da contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação;
- b) caso haja prestação de serviços vinculada a essa cessão, **e os valores devidos a tal título vierem destacados no contrato que fundamentar a operação**, haverá a incidência das contribuições sobre a importação apenas sobre os mesmos. Entretanto, se o documento que lastreia a operação não for suficientemente claro para individualizar o que é serviço e o que são *royalties*, o valor total das remessas deverá ser considerado referente a serviços, e sofrer a incidência das mencionadas contribuições;
- c) As licenças de uso e distribuição de *softwares* e os serviços de suporte técnico importados pelo consulente não constituem insumo dos serviços que presta no Brasil, sendo, sim, o próprio objeto dos contratos por ele firmados com clientes no País. Dessa forma, fica vedada, por falta de previsão legal, a possibilidade de apuração de créditos sobre os valores efetivamente pagos de PIS/Pasep e Cofins na sua importação.

(assinado digitalmente)
LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora Fiscal da RFB

(assinado digitalmente)
KEYNES INÊS M. R. SUGAYA
Auditora Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

(assinado digitalmente)
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit07

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit.

(assinado digitalmente)
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit