



Solução de Consulta n° 255 - Cosit

Data 17 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ASSOCIAÇÃO DESPORTIVA QUE MANTÉM EQUIPE DE FUTEBOL PROFISSIONAL. RECEITAS DE PATROCÍNIO E DE LICENCIAMENTO DE USO DE MARCAS E SÍMBOLOS. PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RETENÇÃO. SUJEITO PASSIVO. RESPONSÁVEL.

Incide a contribuição previdenciária patronal substitutiva de 5% (cinco por cento) sobre o valor bruto pago por pessoa jurídica ou entidade domiciliada no exterior à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, relativamente a qualquer forma de patrocínio para divulgação de marca cujos resultados não se verifiquem no exterior, sendo insuficiente a mera entrada de divisas.

A contribuição previdenciária patronal substitutiva de 5% (cinco por cento) incide sobre o valor bruto do licenciamento de uso de marcas e símbolos pago por pessoa jurídica ou entidade domiciliada no exterior à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional no caso de os resultados da operação não se verificarem no exterior, sendo insuficiente a mera entrada de divisas.

Caso a entidade patrocinadora ou licenciada não efetue a retenção da fonte em face de ser pessoa jurídica domiciliada no exterior que não está sujeita à inscrição perante o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ, à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, como sujeito passivo da obrigação tributária, cabe o dever de providenciar o recolhimento da contribuição previdenciária de 5% (cinco por cento) sobre os valores brutos recebidos decorrentes de qualquer forma de patrocínio ou do licenciamento de uso de marcas e símbolos, tempo em que deverá usar seus próprios dados para preenchimento da guia de pagamento.

Dispositivos Legais: Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, artigo 22, parágrafos 6º e 9º; Constituição Federal de 1988, artigo 150, parágrafo 6º; Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, artigo 111; Parecer Normativo Cosit n.º 1, de 24 de setembro de 2002; Parecer MPS/CJ n.º 3.425, de 24 de fevereiro de 2005; e Solução de Consulta n.º 117 - Cosit, de 12 de maio de 2015.

Relatório

A pessoa jurídica de direito privado, associação desportiva que mantém clube de futebol profissional, com atuação na atividade de clube social, esportivo e similar, por meio de seu legítimo representante, protocolizou o presente processo de consulta, dirigido à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), indagando sobre a legislação tributária federal de que trata o artigo 22, parágrafos 6º e 9º, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991 (Lei de Plano de Custeio), e artigos correlatos da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009.

2. Relata a consulente que está sujeita ao recolhimento da contribuição previdenciária patronal de forma substitutiva à sistemática padrão, vale dizer, sobre o valor equivalente a cinco por cento da receita bruta de patrocínio, bem como outras atividades, tal como o licenciamento de uso de marcas e símbolos.

2.1. A consulente diz que em 2016 celebrou contrato de patrocínio com pessoa jurídica com sede no exterior para divulgação de marca da patrocinadora pelo clube de futebol, cuja remuneração deste se dará na forma de parcelas mensais e consecutivas. Da mesma forma, em 2017, também celebrou outro contrato com outra pessoa jurídica sediada no exterior, para licenciamento de uso de sua marca, com pagamento se dando mediante parcelas mensais e consecutivas.

2.2. Entende a consulente, nos termos do artigo 149, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, que as receitas decorrentes de patrocínio e licenciamento pagas por pessoa jurídica domiciliada no exterior não estão sujeitas à incidência da contribuição social previdenciária patronal substitutiva, uma vez que seriam receitas de exportação, neste ponto, fazendo analogia à imunidade no que tange às contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta de que trata a Lei n.º 12.546, de 2011, caso em que, segundo a interessada, a fundamentação legal para exclusão destas receitas não seria a mera previsão expressa nesta Lei, o que resultaria em isenção, mas a imunidade estabelecida pela Constituição Federal.

2.2.1. Neste ponto, acrescenta que as receitas de patrocínio e licenciamento se caracterizam como receitas de exportação, tendo em vista que beneficiam entidades sediadas no exterior, e que a própria Receita Federal do Brasil, em Solução de Consulta Cosit (mencionada mas não identificada), diz que os valores recebidos a título de patrocínio para eventos particulares com publicidade oferecida como contrapartida, se conceituam como uma operação de venda de serviços de publicidade.

2.3. A juízo da consulente, tanto na Lei n.º 8.212, de 2001 (artigo 22, parágrafo 9º), quanto na IN RFB n.º 971, de 2009 (artigos 251, inciso III, parágrafo 1º, e 254), a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição de cinco por cento sobre as receitas de patrocínio e licenciamento é exclusiva da entidade patrocinadora, que deverá recolher em seu próprio nome – ocorre que as entidades patrocinadora e licenciada se encontram por razões práticas impossibilitadas de efetuar na fonte o recolhimento da contribuição, haja vista serem

pessoas jurídicas domiciliadas no exterior que não estão sujeitas à inscrição perante o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ.

3. Por final, as dúvidas da consulente são assim apresentadas:
- a) a contribuição previdenciária patronal substitutiva sobre patrocínio incide sobre o patrocínio pago por entidade domiciliada no exterior para divulgação de marca?
 - b) a contribuição previdenciária patronal substitutiva sobre licenciamento incide sobre receita de licenciamento pago por entidade domiciliada no exterior para utilização de marca?
 - c) caso a contribuição incida em algum dos casos mencionados nos itens anteriores e a entidade patrocinadora/licenciada não efetue a retenção da fonte, quem deve providenciar o recolhimento da contribuição previdenciária? a associação desportiva patrocinada? e,
 - d) caso a responsabilidade pelo recolhimento seja transferida para a associação desportiva patrocinada, como deve ser feito o preenchimento da guia de recolhimento de arrecadação? com os dados (nome, CNPJ, etc) referentes exclusivamente à associação desportiva patrocinada?

Fundamentos

4. O processo de consulta, regido pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e Instrução Normativa RFB n.º 1396, de 16 de setembro de 2013, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

5. Ressalta-se que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB n.º 1396, de 2013 (que trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente (artigo 28 da mencionada IN), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

5.1. Na forma dos documentos apresentados e da descrição da consulta, observa-se que foram atendidos os requisitos constantes nos artigos 1º a 3º da IN RFB n.º 1.396, de 2013, estando, portanto, apta a ser solucionada na forma a seguir.

6. Conforme se depreende da essência do objeto da consulta, as dúvidas da consulente se resumem a saber: se as receitas decorrentes de patrocínio e licenciamento pagas por pessoa jurídica domiciliada no exterior estão sujeitas à incidência da contribuição social previdenciária patronal substitutiva de cinco por cento sobre essas receitas; se a entidade patrocinadora/licenciada não efetuar a retenção da fonte, quem deve providenciar o

recolhimento da contribuição previdenciária, e, como deve ser feito o preenchimento da guia de recolhimento de arrecadação por esse responsável.

7. Partindo-se do dispositivo incrustado no artigo 22, parágrafos 6º, 9º e 11, tem-se:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

(...)

§ 6º A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional destinada à Seguridade Social, em substituição à prevista nos incisos I e II deste artigo, corresponde a cinco por cento da receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos. .

(...)

§ 9º No caso de a associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional receber recursos de empresa ou entidade, a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, esta última ficará com a responsabilidade de reter e recolher o percentual de cinco por cento da receita bruta decorrente do evento, inadmitida qualquer dedução, no prazo estabelecido na alínea "b", inciso I, do art. 30 desta Lei.

(...)

§ 11. O disposto nos §§ 6º ao 9º deste artigo aplica-se à associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional e atividade econômica organizada para a produção e circulação de bens e serviços e que se organize regularmente, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

§ 11-A. O disposto no § 11 deste artigo aplica-se apenas às atividades diretamente relacionadas com a manutenção e administração de equipe profissional de futebol, não se estendendo às outras atividades econômicas exercidas pelas referidas sociedades empresariais beneficiárias.

7.1. Segundo se verifica, a contribuição de 5% (cinco por cento) da receita bruta decorrente de qualquer forma, dentre outros, de patrocínio e licenciamento de uso de marcas e símbolos, se constitui numa substituição previdenciária relativamente às contribuições que seriam devidas sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditada a qualquer título aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, tudo, no forma dos incisos I e II e parágrafo 6º do artigo 22 da Lei reproduzida.

7.2. Observa-se que o parágrafo 9º do artigo 22 da reproduzida Lei instituiu a figura do responsável pela retenção e recolhimento do percentual de 5% (cinco por cento) da receita bruta proveniente de patrocínio e licenciamento de uso de marcas e símbolos, que, no caso ora em discussão, seria o próprio patrocinador ou licenciado, no prazo de até o dia 20 do mês subsequente ao da competência.

7.3. Convém dizer que o artigo 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, fixa, para as empresas em geral ou equiparadas, o regime da contribuição sobre a folha como a Regra Geral a ser aplicada no que tange à contribuição previdenciária de responsabilidade daquelas (artigo 15 dessa Lei).

7.4. Ocorre que para as associações desportivas, entre outros, estabeleceu-se, como regra de exceção, a substituição do regime da contribuição sobre a folha pelo regime da contribuição incidente sobre a receita bruta decorrente do patrocínio e do licenciamento de uso de marcas e símbolos, a exemplo da previsão contida no parágrafo 6º do artigo 22 da Lei n.º 8.212, de 1991.

7.5. Desta forma, tipificada a associação desportiva como mantenedora de equipe de futebol profissional, que recebe recursos de empresa ou entidade, a título de patrocínio e licenciamento de uso de marcas e símbolos, sua condição é de sujeito passivo que tem sua contribuição sobre a remuneração substituída pela contribuição de 5% (cinco por cento) sobre a receita bruta proveniente dos eventos de patrocínio e de licenciamento de uso de marcas e símbolos, destacando-se também que nos termos dos parágrafos 6º e 9º do artigo 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, não há dúvidas quanto ao alcance do conceito de receita, que é a decorrente “de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos”, incluindo-se aí aquele concedido por empresa estrangeira.

7.6. Evidencia-se que o parágrafo 9º do artigo 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, fixa apenas uma obrigação a cargo da empresa patrocinadora ou licenciada, consistente na retenção (dedução) e no recolhimento da contribuição cujo encargo continua sendo da associação beneficiada, que receberá o valor do patrocínio ou do licenciamento de uso de marcas e símbolos já deduzido o tributo previdenciário a seu cargo. Vale dizer, o encargo do tributo é da associação que recebe o patrocínio ou royalties pelo licenciamento (sujeito passivo contribuinte). Apenas a forma do pagamento é que se dá através da patrocinadora ou licenciada (sujeito passivo responsável na forma da lei).

7.6.1. De outro modo, implica se reconhecer que, caso a entidade patrocinadora ou licenciada não efetue o devido desconto do percentual de 5% (cinco por cento) sobre o valor do patrocínio ou licenciamento de uso de marcas e símbolos, permanece o ônus dessa obrigação, entretanto, esta responsabilidade não é de natureza pessoal, mas sim solidária, ou seja, ainda que a responsabilidade pelo recolhimento seja transferida para essas entidades, fica mantido a obrigação principal da associação desportiva quanto à contribuição substituída.

7.7. Ocorre que, em face da impossibilidade de aplicação extraterritorial das normas brasileiras relativas à obrigação acessória da retenção e da presunção da retenção, situação em que a associação patrocinada ou licenciadora não teve a contribuição deduzida, cabe a esta o recolhimento da contribuição no prazo de até o dia 20 do mês subsequente ao da competência (parágrafo 9º do artigo 22, combinado com artigo 30, inciso I, aliena “b”, da Lei n.º 8.212, de 1991).

7.8. Nos termos relatados pela consulente (mas sem deixar de se considerar que a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente, segundo artigo 28 da IN RFB n.º 1396, de 2013), há uma impossibilidade da fonte pagadora do patrocínio e do licenciamento de uso de marcas e símbolos efetuar a retenção, assim, tal como, mesmo que por outro motivo, acontece na situação analisada no Parecer Normativo Cosit n.º 1, de 24 de setembro de 2002 (DOU de 25 de setembro de 2002, seção 1, página 24), excerto a seguir reproduzido:

(...)
DECISÃO JUDICIAL. NÃO RETENÇÃO DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE.

Estando a fonte pagadora impossibilitada de efetuar a retenção do imposto em virtude de decisão judicial, a responsabilidade desloca-se, tanto na incidência exclusivamente na fonte quanto na por antecipação, para o contribuinte, beneficiário do rendimento, efetuando-se o lançamento, no caso de procedimento de ofício, em nome deste.

(...)

19. Caso a decisão final confirme como devido o imposto em litígio, este deverá ser recolhido, retroagindo os efeitos da última decisão, como se não tivesse ocorrido a concessão da medida liminar. Nesse caso, não há como retornar a responsabilidade de retenção à fonte pagadora. O pagamento do imposto, com os acréscimos legais cabíveis, deve ser efetuado pelo próprio contribuinte, da seguinte forma:

(...)

b) tratando-se de rendimento sujeito à tributação exclusiva, considera-se vencido o imposto no prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido.

(...)

8. Por outro lado, convém trazer à lume o Parecer MPS/CJ n.º 3.425, de 24 de fevereiro de 2005 (DOU de 28 de fevereiro de 2005), que tratou acerca da questão relativa à definição do responsável legal pelo desconto e efetivo recolhimento da contribuição previdenciária prevista no artigo 22, parágrafo 7º, da Lei n.º 8.212, de 1991, já na redação atualizada pela Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997.

8.1. Embora o referido Parecer tenha sido emitido para dirimir dúvida sobre quem seria o responsável legal pelo desconto e recolhimento da contribuição quando da realização de espetáculos futebolísticos (se a Federação Estadual ou a Confederação Brasileira de Futebol), nele ficou evidente que o clube de futebol profissional é o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária de que trata o artigo 22, parágrafo 6º, da Lei n.º 8.212, de 1991, segundo se verifica pela reprodução a seguir:

Para satisfazer à didática e permitir uma melhor compreensão do tema, seguem transcritos alguns dispositivos da Lei nº 8.212/91 que interessam ao presente estudo:

“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

.....
 § 6º *A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional destinada à Seguridade Social, em substituição à prevista nos incisos I e II deste artigo, corresponde a cinco por cento da receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos.*

§ 7º *Caberá à entidade promotora do espetáculo a responsabilidade de efetuar o desconto de cinco por cento da receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos e o respectivo recolhimento ao Instituto Nacional do Seguro Social, no prazo de até dois dias úteis após a realização do evento.*

§ 8º *Caberá à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional informar à entidade promotora do espetáculo desportivo todas as receitas auferidas no evento, discriminando-as detalhadamente”.*

Pelo que se apurou do estudo da legislação, os dispositivos acima transcritos foram introduzidos na Lei de Custeio da Previdência Social pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.

Percebe-se, pois, que a associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional possui tratamento tributário diferenciado das empresas em geral, em razão das peculiaridades do setor, e a contribuição previdenciária, em substituição à tradicional contribuição incidente sobre a folha de salário, consiste no pagamento de 5% (cinco por cento) da receita bruta auferida na realização do espetáculo futebolístico.

Da análise das regras reproduzidas acima, revela-se ponto pacífico que o contribuinte do tributo é a associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, ou seja, o clube de futebol profissional é o sujeito passivo da obrigação tributária. (destaques de acréscimos)

8.2. Neste sentido, estando a fonte pagadora, no caso, a entidade patrocinadora ou licenciada, impossibilitada de fazer a devida retenção e recolhimento da contribuição de 5% (cinco por cento) sobre aos valores brutos que repassa aos patrocinados e licenciadores, e sendo estes os verdadeiros sujeitos passivos da obrigação tributária principal da contribuição em epígrafe, não resta dúvida de que se deve exigir a referida contribuição da associação desportiva que mantém o clube de futebol que recebe valores decorrentes de patrocínio ou de licenciamento de uso de marcas e símbolos, segundo interpretação combinada do Parecer Normativo Cosit n.º 1, de 2002, e do Parecer MPS/CJ n.º 3.425, de 2005.

9. Quanto ao argumento trazido à colação pela consulente no sentido de entender que, nos termos do artigo 149, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, as receitas decorrentes de patrocínio e licenciamento pagas por pessoa jurídica domiciliada no exterior não estariam sujeitas à essa contribuição social previdenciária patronal substitutiva, observa-se que o artigo 150, parágrafo 6º, dessa mesma Norma referenciada determina:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º *Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou*

contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

9.1. Ademais, o dispositivo apontado e destacado pela consulente (artigo 149, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição de 1988) exclui da incidência das contribuições sociais as receitas decorrentes de exportação, e, no caso ora colocado sob consulta, não se trata de tais receitas, pois o fato do patrocínio e do licenciamento de uso de marcas e símbolos serem feitos por intermédio de pessoas jurídicas sediadas no exterior não tem, por si só, o condão de transformar os recursos aplicados pelas entidades ali sediadas em “receitas decorrentes de exportação”.

9.2. Esta é também a orientação constante no Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, segundo o qual:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
II - outorga de isenção;
III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

10. A consulente tenta fazer uma analogia de seu caso ao conceito que foi tipificado numa Solução de Consulta que colaciona, mas que não a identifica, no sentido de que a Receita Federal do Brasil (RFB) considera “os valores recebidos a título de patrocínio para eventos particulares com publicidade oferecida como contrapartida, se conceituam como uma operação de venda de serviços de publicidade”. Lembra que a Receita Federal tem como pacífico o entendimento de que a imunidade se refere às contribuições substitutivas, como é o caso da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, ao mesmo tempo que alega que a fundamentação legal para a exclusão das receitas de exportação neste caso não é mera previsão legal expressa na Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, o que seria uma isenção, mas a própria imunidade constitucional.

10.1. É de se destacar que a RFB, por intermédio da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), na Solução de Consulta Cosit n.º 141, de 26 de setembro de 2016, fixou entendimento no sentido de que “Os valores recebidos a título de patrocínio para eventos particulares com publicidade oferecida como contrapartida, se conceituam como uma operação de venda de serviços de publicidade”. Contudo, relativamente à possibilidade de exclusão da exportação de serviços da base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta prevista na Lei n.º 12.546, de 2011, manifestou o seguinte entendimento, na forma dos excertos da Solução de Consulta n.º 117 – Cosit, de 12 de maio de 2015, a seguir reproduzidos:

19. A seguir considerações sobre o que se poderia compreender como exportação de serviços, para efeito da exclusão da respectiva receita da base de cálculo da CPRB.

*20. No que diz respeito ao serviço de transporte internacional de cargas, o tema não apresenta maiores dificuldades, a exclusão desta receita da base de incidência da CPRB está expressamente prevista na lei. A observação a se fazer neste ponto, é que essa exclusão está restrita à contratação do transporte diretamente com a pessoa estrangeira, a exemplo do que ocorre com exportação direta de produtos. Assim, **não está excluída da base de cálculo da CPRB, a receita decorrente de subcontratação que ocorre no mercado interno.***

21. Quanto à exclusão da receita decorrente da exportação dos demais serviços, a lei que trata da CPRB é silente.

22. *No que se refere à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estabelece:*
Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
I - exportação de mercadorias para o exterior;
II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
23. *Disposição idêntica está prevista em relação à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, conforme art. 5º, inciso II da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.*
24. *Todavia, esta norma de dispensa de contribuição sobre receita de prestação de serviço para pessoa domiciliada no exterior, desde que haja ingresso de divisa, aplicável ao PIS e à Cofins, não pode simplesmente ser estendida à CPRB, uma vez que tal norma extrapola o conceito de **exportação** previsto no inciso I, §2º do art. 149 da CF/88, na alínea “a”, inciso II, art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, no art. 5º, inciso II, “a” do Decreto nº 7.828, de 2012, e na alínea “a” inciso I, art. 3º da IN RFB nº 1.436, de 2013, dispositivos acima reproduzidos.*
25. *Vale dizer, a dispensa do PIS e da Cofins quanto à receita de prestação de serviço a pessoa domiciliada no exterior, utilizando como requisito a simples entrada de divisa, pode constituir, pelo menos em parte, verdadeira isenção, no sentido de que vai além da não-incidência por conta da imunidade prevista no inciso I, §2º, do art.149 da CF/88.*
26. *Relevante destacar que, comparando às contribuições para o PIS e a Cofins, as contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalhador, da qual a CPRB é substituta, foram concebidas e tratadas por regras constitucionais diferenciadas e próprias, especialmente por estarem reservadas para o pagamento dos benefícios previdenciários do Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e atreladas ao princípio do equilíbrio financeiro e atuarial deste regime de previdência, conforme o inciso XI do art. 167 e caput do art. 201 da CF/88.*
27. *A CPRB foi concebida com o escopo de desonerar alguns setores da economia, o que, por si só, já resulta em redução da arrecadação deste tributo, não sendo possível, além disso, ser aplicada, sem previsão legal, regra prevista para outra contribuição, no caso o PIS ou a Cofins, para estender ainda mais a dispensa de recolhimento da CPRB por conta da imunidade na exportação.*
(...)
29. *A LC nº 123, de 14 de dezembro 2006, que dispõe sobre o Simples Nacional, regime no qual os tributos e contribuições devidos pelas empresas optantes incidem sobre a receita bruta, também não traz o conceito de exportação de serviços. No entanto, a Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN nº 117, de 02 de dezembro de 2014, incluiu o § 4º no art. 25-A da Resolução CGSN nº 94, de 2011, para estabelecer:*
§ 4º Considera-se exportação de serviços para o exterior a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, exceto quanto aos serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique.
(Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, art. 2º, Parágrafo único; Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º, art. 18, § 14) (Incluído pela Resolução CGSN nº 117, de 2 de dezembro de 2014) (grifo nosso)
30. *Ou seja, para se chegar a um conceito do que seria considerado exportação de serviços, o Comitê Gestor do Simples Nacional buscou fundamento na legislação do PIS e da Cofins ao definir que seria “a prestação de*

serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas”, *sem deixar de lado, todavia, a restrição verificada na LC n.º 116, de 2003, ao ressaltar da regra de imunidade “os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique”.*

31. *Dessa forma, considerando que não é possível alargar o conceito de exportação para efeito de dispensa da CPRB, sem previsão legal, uma interpretação do que constitui exportação de serviço, em termos similares ao previsto para o Simples Nacional, apresenta-se mais condizente para efeito de aplicação à CPRB.*

32. *Nestas condições, a possibilidade de exclusão das receitas decorrentes de exportação de serviços, da base de cálculo da CPRB, fica restrita à **contratação direta** com pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, para prestação de serviço **cujos resultados se verifique no exterior**, não sendo suficiente a mera entrada de divisas, ou seja, além da entrada de divisas, há a necessidade de que o resultado dos serviços sejam verificados no exterior, não sendo aceitos os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique.*

33. *Cabe registrar que o ingresso de divisas dar-se-á pelos meios previstos nos arts. 91 a 93 da Circular Bacen n.º 3.691, de 2013. (destaques de transcrição)*

10.2 Ainda sobre exportação de serviços, o recente Parecer Normativo Cosit n.º 1, de 11 de outubro de 2018, assim concluiu:

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS – CONCEITO PARA FINS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Considera-se exportação de serviços a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios disponíveis em território nacional, para atender a uma demanda a ser satisfeita em um outro mercado, no exterior, em favor de um tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado, ressalvada a existência de definição legal distinta aplicável ao caso concreto e os casos em que a legislação dispuser em contrário.

10.3. Sendo assim, para que o patrocínio realizado por entidades sediadas no exterior seja considerado como exportação de serviços, teria, dentre outros, por analogia, que cumprir os requisitos mínimos tipificados no referido Parecer Normativo e na Solução de Consulta anteriormente reproduzida, em resumo, no caso da CPRB, restrita à contratação direta com pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, para prestação de serviço **cujos resultados se verifique no exterior, não sendo suficiente a mera entrada de divisas**, ou seja, além da entrada de divisas, há a necessidade de que o resultado dos serviços sejam verificados no exterior, **não sendo aceitos os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique.**

10.4. Isso se dá porque a imunidade das receitas de exportação consagrou o princípio do destino, segundo o qual os bens e serviços devem ser submetidos à incidência dos tributos apenas no país de consumo.

10.5. A aplicação da Solução de Consulta destacada não se dá de forma tão direta no caso do licenciamento de uso de marca por não poder ser enquadrado como prestação de serviço, mas sim como cessão de direito relativo a propriedade industrial e intelectual, não se confundindo com receitas de venda de mercadorias ou de prestação de serviços.

10.6. De toda sorte, em consonância com o princípio do destino que lastreia a imunidade das exportações, também se faz necessário perquirir onde, de fato, se dá o resultado da operação para que seja afastada a incidência tributária. No caso dos contratos de licenciamento de uso de marca, a tributação deve ocorrer no país em que a marca será utilizada/consumida. Ocorre que, segundo documentos juntados ao processo (Doc 05), o local de realização do objeto do contrato é o Brasil.

11. Por final, convém salientar que o processo de consulta busca solucionar, exclusivamente, dúvidas do sujeito passivo quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária cujo sentido não lhe seja claro, cabendo ao próprio contribuinte ou ao responsável tributário aplicar a norma ao caso concreto.

Conclusão

12. À vista do exposto, e respondendo os questionamentos da consulente, conclui-se que:

a) incide a contribuição previdenciária patronal substitutiva de 5% (cinco por cento) sobre o valor bruto pago por pessoa jurídica ou entidade domiciliada no exterior à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, relativamente a qualquer forma de patrocínio para divulgação de marca cujos resultados não se verifiquem no exterior, sendo insuficiente a mera entrada de divisas;

b) a contribuição previdenciária patronal substitutiva de 5% (cinco por cento) incide sobre o valor bruto do licenciamento de uso de marcas e símbolos pago por pessoa jurídica ou entidade domiciliada no exterior à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional no caso de os resultados da operação não se verificarem no exterior, sendo insuficiente a mera entrada de divisas;

c) caso a entidade patrocinadora ou licenciada não efetue a retenção da fonte em face de ser pessoa jurídica domiciliada no exterior que não está sujeita à inscrição perante o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ, à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, como sujeito passivo da obrigação tributária, cabe o dever de providenciar o recolhimento da contribuição previdenciária de 5% (cinco por cento) sobre os valores recebidos decorrentes de qualquer forma de patrocínio ou do licenciamento de uso de marcas e símbolos, tempo em que deverá usar seus próprios dados para preenchimento da guia de pagamento.

13. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen – Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação.

assinado digitalmente
RACHEL DE LIMA FALCÃO RUNG
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dprev – Substituta

14. De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

15. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit