



Solução de Consulta nº 74 - Cosit

Data 20 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

ESTA SOLUÇÃO DE CONSULTA FOI REFORMADA PELA SC COSIT Nº 146, DE 17 DE ABRIL DE 2019

LICENCIAMENTO PARA COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE. CONTRATO CELEBRADO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. REMESSA DE ROYALTIES AO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

O licenciamento para a comercialização de **software** por uma empresa do grupo às demais empresas do seu grupo econômico para uso direto em sua atividade econômica principal não se caracteriza como contrato de compartilhamento de custos.

Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, que constituam remuneração a título de **royalties** estão sujeitos à incidência do IRRF.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 7º; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 746, 765 e 767; e Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, art. 17.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

LICENCIAMENTO PARA COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE. CONTRATO CELEBRADO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. REMESSA DE ROYALTIES AO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

O licenciamento para a comercialização de **software** por uma empresa do grupo às demais empresas do seu grupo econômico para uso direto em sua atividade econômica principal não se caracteriza como contrato de compartilhamento de custos.

Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, que constituam remuneração a título de **royalties** estão sujeitos à incidência da CIDE.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, art. 2º, caput e parágrafos 2º a 4º; Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, art. 3º; IN RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, art. 17, **caput**, e § 1º, e inciso II, alínea “a”.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ROYALTIES. PAGAMENTO A RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. LICENÇA DE USO DE MARCA OU PATENTE. SERVIÇOS VINCULADOS.

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 ou uso de marca, ou seja, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não caracterizam contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofrem a incidência da COFINS-Importação. Entretanto, se o documento que embasa a operação não for suficientemente claro para individualizar, em valores, o que corresponde a serviço e o que corresponde a **royalties**, o valor total da operação será considerado como correspondente a serviços e sofrerá a incidência da contribuição.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 71, DE 10 DE MARÇO DE 2015.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º, 3º e 7º, Inciso II; Lei nº 4.506, de 1964, arts. 21, 22 e 23; IN RFB nº 1.455, de 2014, art. 17.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ROYALTIES. PAGAMENTO A RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. LICENÇA DE USO DE MARCA OU PATENTE. SERVIÇOS VINCULADOS.

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 ou uso de marca, ou seja, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não caracterizam contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação. Entretanto, se o documento que embasa a operação não for suficientemente claro para individualizar, em valores, o que corresponde a serviço e o que corresponde a **royalties**, o valor total da operação será considerado como correspondente a serviços e sofrerá a incidência da contribuição.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 71, DE 10 DE MARÇO DE 2015.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º, 3º e 7º, Inciso II; Lei nº 4.506, de 1964, arts. 21, 22 e 23; IN RFB nº 1.455, de 2014, art. 17.

Relatório

A Consulente, pessoa jurídica de direito privado domiciliada no Brasil, dirige à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) consulta sobre interpretação da legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins-Importação) e Contribuição para o PIS/Pasep (PIS/Pasep-Importação) incidentes sobre remessas para empresa relacionada domiciliada no exterior.

2. A Consulente informa que, para aumentar a eficiência operacional e reduzir os custos, algumas atividades administrativas, tais como finanças, recursos humanos, *marketing* e manutenção e suporte relacionados à tecnologia da informação (TI) são prestadas por uma única empresa do grupo econômico, sediada nos Estados Unidos da América, em benefício próprio e de suas subsidiárias, dentre elas a Consulente. Essa empresa sediada nos Estados Unidos concentra os recursos necessários ao desenvolvimento de tais atividades e os custos correspondentes, que são repartidos entre ela e as beneficiárias daquelas atividades, na medida em que incorridos e na proporção do benefício recebido por cada entidade.

3. Para que os custos e despesas relacionados a essas atividades sejam adequados e efetivamente compartilhados entre a Consulente e a empresa sediada nos Estados Unidos, as empresas firmaram entre si o [título do contrato] (Contrato), cuja cópia foi anexada à presente consulta (fls. 27 a 58). O Contrato prevê que:

- (i) a empresa sediada nos Estados Unidos proverá à Consulente acesso ao Sistema de TI do grupo econômico;
- (ii) a empresa sediada nos Estados Unidos realizará as atividades de suporte para a operação da Consulente com profissionais próprios; e
- (iii) os custos incorridos pela empresa sediada nos Estados Unidos no desenvolvimento dessas atividades de suporte e na manutenção do Sistema de TI do grupo econômico lhe serão reembolsados pela Consulente.

4. O Sistema de TI do grupo econômico consiste em **softwares** e sistemas de informação que são disponibilizados pela empresa sediada nos Estados Unidos à Consulente, os quais auxiliam na condução das atividades empresariais no território brasileiro.

5. A Consulente aponta que as atividades suporte de cada área estão taxativamente descritas no Anexo I do Contrato e ressalta que, por motivos de pessoal e estrutura, as atividades são efetivamente realizadas no exterior em benefício da Consulente e que, portanto, não há superposição daquelas atividades com as que são executadas no Brasil.

Destaca ainda que todas as atividades descritas no contrato são executadas por funcionários próprios da empresa sediada nos Estados Unidos, sem qualquer subcontratação.

6. O Contrato estabelece que a Consulente reembolsará a empresa sediada nos Estados Unidos pelo acesso ao Sistema de TI do grupo econômico e pelas atividades de suporte fornecidas, de acordo com os critérios de alocação estabelecidos para cada custo e despesa compartilhados. A Consulente nota que os critérios de rateio são objetivos e guardam relação com a natureza do custo subjacente, sendo que o principal critério de alocação utilizado é o controle de horas por meio de apontamento em sistema *timesheet*. Para o acesso ao Sistema de TI do grupo econômico, o cálculo do custo incorrido em benefício da Consulente baseia-se no número de usuários locais. Outros critérios de alocação, adotados de forma subsidiária e complementar, incluem:

- Recursos humanos: alocação direta de licenças de **software**, com base no número de usuários;
- *Marketing*: receita – para as despesas que são diretamente conectadas com a capacidade de geração de receita;
- Tecnologia da Informação: alocação direta de licenças de **software**, com base no número de usuários; e
- Estratégia de Negócios: receita – para os custos associados com a preparação de diretrizes globais ou políticas.

7. A Consulente destaca que os custos incorridos pela empresa sediada nos Estados Unidos nas atividades desenvolvidas em prol da Consulente serão controlados, calculados e cobrados pela empresa sediada nos Estados Unidos, por meio da emissão de Notas de Débitos mensais, conforme critérios contratados e sem adição de margem.

8. Frisa que o compartilhamento de custos e despesas entre empresas do mesmo grupo econômico é uma prática muito utilizada atualmente, buscando o aumento da eficiência nas atividades empresariais. Faz considerações doutrinárias sobre o tema, concluindo que a finalidade do contrato de compartilhamento de custos e despesas não é a obtenção de lucro ou incremento da receita da entidade que concentrou as atividades em benefício do grupo econômico, mas sim economias em escala, pela mera repartição de custos das atividades meio que são exercidas por uma única entidade do grupo, de modo que os pagamentos efetuados a essa entidade não possuem natureza de receita, mas sim de reembolso de despesas.

9. Menciona que a Solução de Consulta (SC) Cosit nº 21, 25 de fevereiro de 2015, tratando do registro dos contratos de reembolso de custos e despesas no Siscoserv, diferenciou estes contratos dos contratos de prestação de serviços pela presença de um “princípio de pool” nos primeiros e de um “princípio de mercado” nos últimos.

10. Baseada na SC Cosit nº 8, de 1º de novembro de 2012, que definiu os requisitos para que as despesas administrativas possam ser rateadas, a Consulente pugna que o reembolso de custos realizado no bojo de contratos de rateio de despesas receba o

tratamento tributário adequado, que não se confunde com o tratamento dado aos contratos de prestação de serviço no âmbito de uma relação empresarial de compra e venda de serviços, em cujas remessas são devidos o IRRF, a CIDE, o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação.

11. A Consulente apresenta um quadro onde informa “Tributo”, “Hipótese de Incidência” e “Base Legal”, entendendo que o Contrato firmado está em linha com os requisitos estabelecidos na SC Cosit nº 8, de 2012, com destaque para o tipo de atividades objeto de contrato (atividades diferentes daquelas atividades-fim das empresas), ausência de margem na cobrança dos valores a título de reembolso, ausência de contratação de terceiros e não sobreposição entre as atividades exercidas pela Consulente e pela empresa sediada nos Estados Unidos; e que, portanto, trata-se de um contrato de reembolso de custos. Neste quadro, faz menção ao art. 685 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, ao art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, e ao art. 1º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

12. Assim, tendo em vista que as remessas de valores ao exterior realizadas têm suporte em contratos que possuem natureza de reembolso de despesas, a Consulente indaga se é correto o entendimento de que, por não se tratar de prestação de serviços, as remessas não estão sujeitas à incidência de IRRF, CIDE e PIS/COFINS-Importação.

13. Por fim, formula os seguintes questionamentos:

a) É correto o entendimento no sentido de que não haverá a incidência de IRRF no pagamento, crédito ou remessa realizada pela Consulente à empresa do grupo sediada nos Estados Unidos, para reembolso de custos e despesas atribuídos em conformidade com o contrato de compartilhamento de custos e despesas, no qual não há retribuição, preço ou adição de margem de lucro?

b) É correto o entendimento no sentido de que não haverá a incidência de CIDE no pagamento, crédito ou remessa realizada pela Consulente à empresa estrangeira do grupo para reembolso de custos e despesas atribuídos em conformidade com o contrato de compartilhamento de custos e despesas, no qual não há retribuição, preço ou adição de margem de lucro?

c) É correto o entendimento no sentido de que não haverá a incidência de PIS/COFINS-Importação no pagamento, crédito ou remessa realizada pela Consulente à empresa estrangeira do grupo para reembolso de custos e despesas atribuídos em conformidade com o contrato de compartilhamento de custos e despesas, no qual não há retribuição, preço ou adição de margem de lucro?

14. A Consulente informa que: a) não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da consulta; b) não foi intimada a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta; e c) o fato exposto na consulta não foi objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que foi parte.

Fundamentos

15. Preliminarmente, ressalta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e está disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

16. Nesse contexto, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela Consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar, no caso concreto, a realidade dos fatos.

17. Trata a presente de consulta do tratamento tributário de remessa efetuada por pessoa jurídica de direito privado domiciliada no Brasil para pessoa jurídica vinculada domiciliada em país com o qual o Brasil não possui acordo para evitar a dupla tributação.

18. A Consulente entende que o Contrato de Acesso a Atividades de Suporte e Dados de Tecnologia da Informação (Contrato) apresentado atendeu os requisitos definidos na Solução de Consulta (SC) Cosit nº 8, de 1º de novembro de 2012, tratando-se, portanto, de contrato de compartilhamento de custos e despesas e que, conseqüentemente, todos os pagamentos das atividades desempenhadas no âmbito do Contrato seriam reembolsos de despesas e teriam o mesmo tratamento tributário, qual seja, não incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (COFINS-Importação) e da 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).

19. Convém, primeiramente, verificar se o Contrato apresentado pela Consulente se enquadra no conceito de contrato ou acordo de compartilhamento de custos. Embora não haja dispositivo legal expresso sobre compartilhamento de custos na legislação tributária vigente, o Código Civil, em seu artigo 425, autoriza genericamente a celebração de contratos atípicos, gênero do qual os contratos de compartilhamento de custos são espécie. Administrativamente, a SC Cosit nº 8, de 2012, definiu os contratos de compartilhamento de custos e despesas como negócio jurídico em que uma empresa do grupo realiza despesas em proveito de todas ou parte das demais sociedades integrantes do grupo, mediante reembolso dos custos incorridos.

20. Também a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), em seu **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (Diretrizes da OCDE)**, disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>), oferece uma definição de Acordo de Compartilhamento de Custos (ACC):

8.3 A CCA is a contractual arrangement among business enterprises to share the contributions and risks involved in the joint development, production or the obtaining of intangibles, tangible assets or services with the understanding that such intangibles, tangible assets or services are expected to create benefits for the individual businesses of each of the participants. A CCA is a contractual arrangement rather than necessarily a distinct juridical entity or fixed place of business of all the participants. A CCA does not require the participants to combine their operations in order, for example, to exploit any resulting intangibles jointly or to share the revenues or profits. Rather, CCA participants may exploit their interest in the outcomes of a CCA through their individual businesses. The transfer pricing issues focus on the commercial or financial relations between the participants and the contributions made by the participants that create the opportunities to achieve those outcomes. (destacou-se)

21. Para a OCDE, portanto, o ACC é um negócio jurídico celebrado entre empresas com o intuito de dividir os custos e riscos inerentes ao desenvolvimento conjunto, produção ou obtenção de intangíveis, ativos tangíveis ou serviços, sendo que tais intangíveis, ativos tangíveis ou serviços devem criar benefícios para os negócios individuais de cada participante.
22. Em outro parágrafo das Diretrizes da OCDE, temos uma descrição mais precisa desses benefícios para os negócios individuais, sem os quais uma empresa não poderia sequer ser considerada participante do ACC.

8.14 Because the concept of mutual benefit is fundamental to a CCA, it follows that a party may not be considered a participant if the party does not have a reasonable expectation that it will benefit from the objectives of the CCA activity itself (and not just from performing part or all of the subject activity), for example, from exploiting its interest or rights in the intangibles or tangible assets, or from the use of the services produced through the CCA. A participant therefore must be assigned an interest or rights in the intangibles, tangible assets or services that are the subject of the CCA, and have a reasonable expectation of being able to benefit from that interest or those rights. An enterprise that solely performs the subject activity, for example performing research functions, but does not receive an interest in the output of the CCA, would not be considered a participant in the CCA but rather a service provider to the CCA. As such, it should be compensated for the services it provides on an arm's length basis external to the CCA. See paragraph 8.18. Similarly, a party would not be a participant in a CCA if it is not capable of exploiting the output of the CCA in its own business in any manner. (destacou-se)

23. Assim, uma empresa que realize determinadas atividades mas que não usufrua do resultado do ACC não constitui participante do compartilhamento, devendo ser remunerada pelo serviço prestado.
24. A OCDE identifica dois tipos de ACCs: ACC de desenvolvimento e ACC de serviços. Os primeiros são celebrados com a finalidade de gerar benefícios futuros por meio do desenvolvimento, produção ou obtenção de intangíveis ou ativos tangíveis, e implicam maior

grau de risco. Os últimos, com a finalidade de gerar benefícios presentes por meio da divisão dos custos de serviços entre as empresas, e implicam menor grau de risco.

25. Embora não faça a divisão entre ACC de desenvolvimento e ACC de serviços, a SC Cosit nº 8, de 2012, traz características comuns a todos os tipos de ACC, quais sejam:

a) a divisão dos custos e riscos inerentes ao desenvolvimento, produção ou obtenção de bens, serviços ou direitos;

b) a contribuição de cada empresa ser consistente com os benefícios individuais esperados ou recebidos efetivamente;

c) a previsão de identificação do benefício, especificamente, a cada empresa do grupo. Caso não seja possível assumir que a empresa possa esperar qualquer benefício da atividade desenvolvida, tal empresa não deve ser considerada parte no contrato;

d) a pactuação de reembolso, assim entendido o ressarcimento de custos correspondente ao esforço ou sacrifício incorrido na realização de uma atividade, sem parcela de lucro adicional;

e) o caráter coletivo da vantagem oferecida a todas as empresas do grupo;

f) a remuneração das atividades, independentemente de seu uso efetivo, sendo suficiente a “colocação à disposição” das atividades em proveito das demais empresas do grupo;

g) a previsão de condições tais que qualquer empresa, nas mesmas circunstâncias, estaria interessada em contratar.

26. Destaca-se que todo ACC deve ser adequadamente formalizado em instrumento que permita identificar, além das características acima, os custos totais incorridos, de forma a permitir a avaliação da proporcionalidade entre contribuições e benefícios de cada empresa participante.

27. Na consulta, a Consulente afirma que *“o Contrato prevê que a empresa sediada nos Estados Unidos proverá à Consulente acesso ao Sistema de TI do grupo econômico”*.

28. Da leitura do Contrato apresentado verifica-se que as atividades descritas no item E do Anexo 1 (Tecnologia da Informação – TI) configuram remuneração de licença de comercialização da licença de uso do **software** de propriedade da empresa sediada nos Estados Unidos (cláusula 7), pois o direito de acesso e uso é outorgado pela Consulente, referida no contrato como [beneficiário], a seus clientes (cláusula 3.2) e o valor da contrapartida devida pela Consulente será calculado sobre o número de usuários (cláusula 6.2 e Anexo 2).

3.2. Software do Cliente

O [beneficiário] poderá outorgar, a seus clientes, o direito de acessar e utilizar o Software do Cliente, observados os termos e condições que sejam consistentes com os direitos e obrigações do [beneficiário] relevante, nos termos do presente Contrato, desde que o [beneficiário] assegure que cada cliente ao qual tenha outorgado direito de acesso e utilização do Software do Cliente cumpra tais termos e condições.

(...)

6.2. Princípios de Alocação

As partes concordam que **o Reembolso será alocado ao [beneficiário], de acordo com os princípios estabelecidos abaixo, e calculados conforme o especificado no Anexo 2.** O [beneficiário] será responsável por todo Reembolso que possa ser identificado ou determinado como atribuível a um [beneficiário], conforme alocação prevista no presente Contrato.

(...)

7. Titularidade e Propriedade Intelectual

7.1. Titularidade do [sistema de TI do grupo econômico da Consulente]

Cada [beneficiário] reconhece que, ressalvados os direitos expressamente outorgados por força do presente Contrato, **a titularidade dos [sistemas de TI], [propriedade intelectual], da Documentação e das Informações Confidenciais permanece propriedade da [empresa sediada nos Estados Unidos] ou suas licenciadas, e que o [beneficiário] não adquire nenhum outro direito, titularidade ou participação relativos ou concernentes a nenhum deles em decorrência do presente Contrato. A [empresa sediada nos Estados Unidos] outorga ao [beneficiário] as licenças ao [sistema de TI do grupo econômico da Consulente] que forem necessárias para permitir que o [beneficiário] acesse e utilize o [sistema de TI do grupo econômico da Consulente] e as partes solicitadas das respectivas Atividades de Suporte nas respectivas transações societárias que se relacionem à condução do [negócio].** (destacou-se)

29. Os dispositivos acima destacados levam à conclusão de que a contrapartida pelo acesso ao Sistema de TI do grupo não é uma contribuição para o desenvolvimento de um bem, serviço ou direito, mas sim uma remuneração pelo direito de comercializar o uso do ativo intangível de titularidade da empresa que o fornece.

30. Além disso, o item E contém descrição de **softwares** de terceiros que seriam incorporados ao [sistema de TI do grupo econômico da Consulente], o que caracteriza subcontratação (prestação de serviço):

Acesso a novas versões de software contendo funcionalidades recentes da parte fundamental dos [sistemas de TI] (por exemplo, [componente A], [componente B], [componente C]);

31. O [componente A], o [componente B] e o [componente C] são produtos da [corporação não integrante do grupo econômico da Consulente] que permitem, respectivamente, o monitoramento dinâmico dos sistemas, a gestão de recursos humanos e materiais e a consolidação financeira de um grupo econômico. Para incorporá-los ao [sistema de TI do grupo econômico da Consulente], é necessário que a empresa sediada nos Estados Unidos obtenha, de forma centralizada, a licença de uso para todos os [beneficiários]. Essa intermediação, contudo, não descaracteriza a natureza de **royalties** dos valores remetidos pela Consulente para fazer face ao licenciamento de **softwares** de terceiros.

32. Desta forma, o Contrato apresentado pela consulente trata, essencialmente, do licenciamento de **software** desenvolvido por uma empresa às demais empresas do seu grupo econômico para uso direto em sua atividade econômica principal, e não do desenvolvimento, produção ou obtenção de ativos tangíveis ou intangíveis, serviços ou direitos. Portanto, as remunerações enviadas pela Consulente são **royalties**, decorrentes de licenciamento de comercialização ou de uso. Neste caso, a remessa ao exterior está sujeita ao IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento), nos termos do art. 17 da IN RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, e do art. 767 do Anexo do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR).

33. A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, é devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos; pela pessoa jurídica signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior; pela pessoa jurídica signatária de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior; e pela pessoa jurídica que pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter **royalties**, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, conforme disposto no art. 2º, **caput** e § 2º, da referida Lei:

*Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída **contribuição de intervenção no domínio econômico**, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.*

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

*§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o **caput** deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim **pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.***

*§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no **caput** e no § 2º deste artigo.*

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.

§ 6º Não se aplica a Contribuição de que trata o caput quando o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situada no exterior, para o oferecimento de curso ou atividade de treinamento ou qualificação profissional a servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade.

Art. 2º-A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes. (destacou-se)

34. Seguindo a análise acima, a remessa de **royalties** está sujeita à incidência da CIDE, nos termos do art. 2º. § 2º, da Lei nº 10.168, de 2000.

35. Quanto à incidência da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (COFINS-Importação) e da 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) sobre o pagamento feito por empresa do grupo no Brasil a empresa do mesmo grupo econômico no exterior em virtude do Contrato celebrado, já houve manifestação da Cosit por meio da SC Cosit nº 71, de 10 de março de 2015, da qual se extraem os seguintes trechos relevantes:

16. Por derradeiro, há que se analisar, diante do todo até agora exposto, se os valores pagos a título de royalties sofrem ou não a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

17. As hipóteses de incidência de tais contribuições foram estabelecidas pelos artigos 1º e 3º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, assim redigidos:

“ 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 :

.....

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. 7º - A **base de cálculo** será :

.....

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.

.....” (grifou-se)

18. É expressa e clara a definição do fato gerador das contribuições em exame, PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, como sendo “**o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado**”. É de se destacar a atenção que o legislador deu à **execução** dos serviços, em especial nos citados incisos constantes do §1º do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004. A referência à execução remete diretamente à natureza jurídica característica da obrigação de fazer dos serviços.

19. Pelo fato de os royalties não terem característica de obrigação de fazer, os valores referentes aos royalties não são atingidos pelas referidas contribuições.

20. Portanto, conhecidos os termos dos arts. 1º, 3º e 7º da Lei nº 10.865, de 2004; do art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964, e do art. 17 da IN RFB nº 1.455, de 2014, bem como definida a distinção entre os conceitos e naturezas jurídicas 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 de marca, isto é, sem prestação de serviços vinculados a essa cessão de direitos, não caracterizam contraprestação por serviço prestado, e, por conseguinte, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.**

21. Por fim, cabe esclarecer que, nos casos em que houver previsão contratual de fornecimento concomitante de serviços, se o contrato discriminar os royalties, os serviços técnicos e a assistência técnica de forma individualizada, não haverá a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação sobre o valor pago a título de royalties. Neste caso, as contribuições sobre a importação incidirão apenas sobre os valores dos serviços conexos contratados.

22. *Entretanto, se o contrato não for suficientemente claro para individualizar tais componentes e valores, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência das contribuições.*

(destaques no original)

36. Verifica-se, em função dos trechos transcritos acima, que os pressupostos para a incidência e fato gerador da COFINS-Importação e do PIS/PASEP-Importação são “serviços executados no exterior, cujo resultado se verifique no País” e “o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado”. Portanto, nos casos em que houver previsão contratual de fornecimento concomitante de serviços, se o contrato discriminar os **royalties**, os serviços técnicos e a assistência técnica de forma individualizada, não haverá a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação sobre o valor pago a título de **royalties**. Neste caso, as contribuições sobre a importação incidirão apenas sobre os valores dos serviços conexos contratados.

37. Entretanto, se o contrato não for suficientemente claro para individualizar tais componentes e valores, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência das contribuições.

Conclusão

38. Ante todo o exposto e em resposta à Consulente, conclui-se que:

38.1. O licenciamento para a comercialização de **software** por uma empresa do grupo às demais empresas do seu grupo econômico para uso direto em sua atividade econômica principal não se caracteriza como contrato de compartilhamento de custos.

38.2. Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, que constituam remuneração a título de **royalties** estão sujeitos à incidência do IRRF e da CIDE.

38.3. 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 ou uso de marca, ou seja, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não caracterizam contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. Entretanto, se o documento que embasa a operação não for suficientemente claro para individualizar, em valores, o que corresponde a serviço e o que corresponde a **royalties**, o valor total da operação será considerado como correspondente a serviços e sofrerá a incidência da contribuição.

Assinado digitalmente

ALEXANDRE AKIO LAGE MARTINS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributação Internacional (Cotin).

Assinado digitalmente

ANDREA COSTA CHAVES

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação Internacional (Ditin)

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação da Cotri.

Assinado digitalmente

CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotin

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

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

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit