



Solução de Consulta nº 316 - Cosit

Data 20 de junho de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. LICENÇA DE USO DE *SOFTWARE*. NÃO INCIDÊNCIA.

A Contribuição para o PIS/Pasep-Importação não incide sobre o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior a título exclusivo de Royalties.

Classificam-se como Royalties, dentre outros, os rendimentos decorrentes de licença de uso de *software*.

Caso haja prestação de serviços técnicos e assistência técnica vinculados 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 tais rubricas. 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.

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
COFINS-IMPORTAÇÃO. LICENÇA DE USO DE *SOFTWARE*. NÃO INCIDÊNCIA.

A Cofins-Importação não incide sobre o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior a título exclusivo de Royalties.

Classificam-se como Royalties, dentre outros, os rendimentos decorrentes de licença de uso de *software*.

Caso haja prestação de serviços técnicos e assistência técnica vinculados 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 tais rubricas. 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

Dispositivos legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 1º, caput e § 1º, e art. 3º, inciso II; Lei nº 4.506, de 1964, arts. 22 e 23; Lei nº 9.609, de 1998, art. 2º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º; IN SRF nº 252, de 2002, art. 17; IN SRF nº 404, de 2002, art. 8º, e IN RFB nº 1.455, de 2014, art. 17.

Relatório

A consulente, acima qualificada, tem como atividade facilitar o uso de meios de pagamentos relacionados à comercialização de bens e de serviços realizada por usuários cadastrados no sistema [*omissis*]. Para tanto, afirma que firmou contrato de licença de uso de *software* com empresa estrangeira, que não inclui a prestação de qualquer serviço em favor da consulente. Em contrapartida, efetua pagamento de taxa de licença de uso de *software* (fls. 4 a 6).

2. Em razão de o contrato por ela firmado versar sobre licença de uso de software e de não contemplar a prestação de serviços adicionais (obrigação de fazer), a consulente consigna que não se enquadra na hipótese de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004, que prevê a tributação incidente sobre o pagamento a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviços prestados e solicita confirmação de seu entendimento (fl. 6 e 11).

Fundamentos

3. Preliminarmente, destaca-se que não cabe à RFB, em sede de consulta, versar sobre a veracidade dos fatos apresentados pela consulente, por meio da análise de documentos e/ou de operações, pois que limitada a interpretar dispositivos de aplicação obscura para o consulente, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Nesse sentido, o instituto da consulta não se presta ao reconhecimento de fato da não incidência, sendo cabível tão somente fornecer ao interessado os esclarecimentos que lhe permitam verificar a adequação de seu caso concreto às condições da hipótese em abstrato.

4. Feitas estas considerações, importa determinar se a licença de uso de *software*, nos termos em que descrita pela consulente, subsume-se à hipótese de incidência prevista na Lei n.º 10.865, de 2004, que estabelece a tributação da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre o pagamento por serviços prestados por pessoa residente ou domiciliada no exterior:

Lei n.º 10.865, de 2004:

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:

(...)

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.

5. Os programas de computador são obras intelectuais protegidas pela legislação brasileira sobre direitos autorais:

Lei n.º 9.610, de 1998:

Art. 7.º 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;

(...)

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

Lei n.º 9.609, de 1998:

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. (grifado)

6. 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.

7. Não é possível vislumbrar no 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 comercializa algo de que não detém a propriedade.

8. A contraprestação decorrente do licenciamento de *softwares* toma a forma de Royalties, conforme se extrai da legislação acerca da matéria, cuja primeira definição remonta à Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, que definiu os parâmetros para a tributação dos royalties pelo imposto sobre a renda.

9. A Lei n.º 4.506, de 1964, dispõe 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. Nesse ponto, cabe verificar o que dispõe a Solução de Divergência Cosit n.º 11, de 2011:

4. Pode-se extrair dos autos que o cerne da questão é estabelecer se os *Royalties*, cessões de direito de uso ou licenças de uso são considerados

prestação de serviços. Desta forma, preliminarmente vamos conceituar estas figuras jurídicas

5. A Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, firmou no universo tributário o conceito de *Royalties*, conforme abaixo:

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

a) direito de colhêr 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.

Art. 23. Serão classificados como alugueís 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 periòdicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, paticipações ou interêsses;

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.

(...)

6. O art. 23, acima reproduzido, para fins da legislação do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, assemelha ao aluguel os *Royalties*, 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, tendo estas, portanto, o mesmo tratamento.

(...)

8. 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:

(...)

8.1. Não é possível vislumbrar numa cessão de direito de uso 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.

9. Os *Royalties* não podem ser considerados prestação de serviços, ainda que o licenciamento de uso de programas de computador e outras cessões de direitos de uso sejam consideradas serviços para fins da legislação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), por constar do Anexo à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

(...)

10. Com relação às normas tributárias de hierarquia inferior, podemos mencionar o art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 252, de 3 de dezembro de 2002, que conceituou os *Royalties* para fins da incidência do Imposto de Renda retido na Fonte:

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.

10.1 A autoridade tributária teve o cuidado de retirar do conceito de *Royalties* o serviço técnico prestado e a assistência técnica prestada, porque, realmente, e em razão de tudo o que já foi argumentado, não se confundem em sua natureza.

11. Passa-se ao exame da hipótese relacionada com a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. A incidência foi estabelecida pelos arts. 1º e 3º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, conforme abaixo:

(...)

11.1 Verifica-se a ênfase que a legislação deu à execução dos serviços, quando em ambos os incisos do § 1º firmou:

§ 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.

11.2. A execução revela clara natureza de obrigação de fazer, já argumentada anteriormente, a qual não é característica jurídica dos *Royalties*. Há também uma preocupação de que os resultados dessa execução, se realizada no exterior, sejam verificados no País.

(...)

12. Com relação aos contratos de cessão de direitos de uso e exploração normalmente firmados há que se ter algum cuidado. Se o contrato discriminar os *Royalties*, os serviços técnicos e a assistência técnica de forma individualizada, não caberá 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. Entretanto, se o contrato não for

suficientemente claro para individualizar estes componentes, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência das mencionadas contribuições. (grifado)

10. Ressalta-se que a Instrução Normativa SRF n.º 252, de 2002, citada na solução de divergência referenciada, foi revogada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.455, de 2014, que estabelece:

Instrução Normativa RFB n.º 1.455, de 2014:

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. (grifou-se)

Conclusão

11. Em face de todo o exposto, importa concluir que a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação não incidem sobre o valor pago, exclusivamente, a título de licença de uso de *software* (Royalties). Caso, porém, haja prestação de serviços técnicos e assistência técnica vinculados a essa cessão, e os valores devidos a tal título vierem destacados no contrato que fundamentar a operação, haverá a incidência da Cofins-Importação e do PIS/Pasep-Importação apenas sobre tais rubricas. 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 das mencionadas contribuições.

Assinado digitalmente

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributo sobre a Produção e o Comércio Exterior - Cotex.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF01

Assinado digitalmente

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF07

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

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. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consultante.

Assinado digitalmente

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