



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 2

Solução de Divergência nº 11 - Cosit

Data 28 de abril de 2011

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (ARTS. 99 E 100 DO DECRETO Nº 7.574, DE 29 DE SETEMBRO DE 2011).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Royalties.

Não haverá incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre o valor pago a título de *Royalties*, se o contrato discriminar os valores dos *Royalties*, dos serviços técnicos e da assistência técnica de forma individualizada. Neste caso, a contribuição sobre a importação incidirá apenas sobre os valores dos serviços conexos contratados. Porém, se o contrato não for suficientemente claro para individualizar estes componentes, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência da mencionada contribuição.

Dispositivos Legais: **caput** e § 1º do art. 1º e inciso II do art. 3º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Royalties.

Não haverá incidência da Cofins-Importação sobre o valor pago a título de *Royalties*, se o contrato discriminar os valores dos *Royalties*, dos serviços técnicos e da assistência técnica de forma individualizada. Neste caso, a contribuição sobre a importação incidirá apenas sobre os valores dos serviços conexos contratados. Porém, se o contrato não for suficientemente claro para individualizar estes componentes, o valor total deverá ser

considerado referente a serviços e sofrer a incidência da mencionada contribuição.

Dispositivos Legais: **caput** e § 1º do art. 1º e inciso II do art. 3º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Relatório

(Gedoc nº 10.402/2009)

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, lotado na XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, formalizou o presente recurso de divergência ao abrigo do disposto no art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, no qual solicitou pronunciamento desta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) sobre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre o pagamento, crédito, entrega ou remessa de valor a pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de *Royalties*, cessão do direito de uso ou de licença de uso.

2. Apresentou as Soluções de Consulta a seguir transcritas como Divergentes, por concluírem que a Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins **incidem** sobre as operações descritas, por considerar que os *Royalties*, cessões de direito de uso e licenças de uso são serviços prestados por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior:

- a) Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 152, de 2005;
- b) Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 143, de 2005;
- c) Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 210, de 2005;
- d) Solução de Consulta SRRF04/Disit nº 50, de 2006, e
- e) Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 46, de 2007;

2.1. Enquanto que as Soluções de Consulta abaixo transcritas, orientam no sentido de que **não incidem** as referidas contribuições sobre as operações descritas, por **não considerar** que os *Royalties*, cessões de direito de uso e licenças de uso são serviços prestados por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior:

- a) Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 357, de 2007;
- b) Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 412, de 2007;
- c) Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 413, de 2007;
- d) Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 159, de 2008;

e) Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 202, de 2008, e

f) Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 13, de 2009.

3. Portanto, claro está que as Soluções de Consulta transcritas nos itens 2 e 2.1, apresentam divergência de entendimento em suas conclusões. Atendido, pois, o que dispõe o § 5º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996. Passa-se, então, à análise de mérito da representação de divergência.

Fundamentos

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 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.

Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" todas 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.

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.

7. Esta classificação está fundamentada no fato de que a locação de bens, a qual se assemelha os *Royalties*, constitui típica obrigação de dar. Ao contrário dos serviços que possuem característica de obrigação de fazer.

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:

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. (Negrifou-se)

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. Tal norma reflete a disputa entre estados e municípios por uma maior fatia tributária, o que lhe dá muitas vezes feições mais políticas que técnicas. Observamos que mesmo antes do advento da Lei Complementar nº 116, de 2003, o Parecer Normativo CST nº 87, de 1977, já retirava da legislação do ISS, até então vigente, a força de Norma Tributária de Caráter Geral, não aplicando seus institutos com relação à incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI). Este entendimento pode ser confirmado pela redação do art. 1º da Lei Complementar nº 116, de 2003:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

(...)

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:

*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**. (Negritou-se)*

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. No caso dos *Royalties* não há qualquer execução e os resultados são verificados no exterior. O

titular do direito recebe a receita dele derivada, uma vez que a finalidade dos *Royalties* é remunerar a propriedade industrial e intelectual.

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.

Conclusão

13. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência respondendo ao autor da representação, que não incidem a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de *Royalties*, cessão do direito de uso ou de licença de uso, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação. Neste caso, as contribuições sobre a importação incidirão apenas sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados. Entretanto, se o documento que lastreia a operação não for suficientemente claro para individualizar o que é serviço e o que é *Royalties*, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência das mencionadas contribuições.

14. Em consequência, ficam parcialmente reformadas em decorrência desta Solução de Divergência, as seguintes Soluções de Consulta:

- a) Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 152, de 2005;
- b) Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 143, de 2005;
- c) Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 210, de 2005;
- d) Solução de Consulta SRRF04/Disit nº 50, de 2006, e
- f) Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 46, de 2007.

15. Por outro lado, ficam mantidos os entendimentos expressos nas seguintes Soluções de Consulta:

- a) Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 357, de 2007;
- b) Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 412, de 2007;
- c) Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 413, de 2007;
- d) Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 159, de 2008;

- e) Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 202, de 2008, e
- f) Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 13, de 2009.

À consideração superior.

NELSON PESSUTO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB)

De acordo, encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

RAFAEL VIDAL DE ARAJUJO

Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Direi

De acordo. Propõe-se:

- a) o encaminhamento deste processo à Disit/SRRF04, para proceder a reforma parcial da Solução de Consulta nº 50, de 2006;
- b) o envio de cópias desta Solução de Divergência Cosit às SRRF06 e SRRF08, para procederem as reformas parciais das Soluções de Consulta relacionadas no item 14; e
- c) o envio de cópias as demais Superintendências Regionais da Receita Federal para conhecimento da orientação contida nesta Solução de Divergência Cosit.

À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

JOÃO HAMILTON RECH

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Divergência e o encaminhamento proposto.

Relator

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit