



# Receita Federal

SRRF08/Disit

Fls. 53

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil  
da 8ª RF

---

## Solução de Consulta nº 37 - SRRF08/Disit

**Data** 24 de fevereiro de 2011

**Processo** \*\*\*\*\*

**Interessado** \*\*\*\*\*

**CNPJ/CPF** \*\*\*\*\*

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS (Contratos de Licença de Uso de Marca de Comercial).

Não incide a Cofins-Importação sobre 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 marcas de comércio. Contudo incide a contribuição no pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pela prestação de outros serviços, mesmo que vinculados a contrato que envolva os *royalties* antes referidos. Para que não ocorra a incidência na parcela relativa à remuneração pelo direito de uso (*royalties*), deve ser feita a discriminação dos valores correspondentes aos direitos de uso e os correspondentes à prestação dos demais serviços.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º e 3º, inciso II.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS (Contratos de Licença de Marca de Comercio).

Não incide o PIS/Pasep-Importação sobre 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 marcas de comércio. Contudo incide a contribuição no pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pela prestação de outros serviços, mesmo que vinculados a contrato que envolva os *royalties* antes referidos. Para que não ocorra a incidência na parcela relativa à remuneração pelo direito de uso (*royalties*), deve ser feita a discriminação dos valores correspondentes aos direitos de uso e os correspondentes à prestação dos demais serviços.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º e 3º, inciso II.

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A 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).**

## Relatório

Em processo protocolizado em 20/06/2008, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seus procuradores, formula consulta acerca da interpretação/aplicação da legislação tributária federal, especificamente sobre 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 instituídas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

2. Relata que é representante exclusiva, porém independente, \*\*\*\*\*, empresa americana \*\*\*\*\*, esclarecendo que a atividade da empresa americana consiste em disponibilizar à seus membros - pessoas físicas detentoras de períodos de férias em locais (resort) credenciados - ferramentas para realizar intercâmbios mútuos de seus períodos de férias.
3. Diz que como representante da \*\*\*\*\*, desenvolve o intercâmbio de férias no Brasil mediante a atração de novos membros, a subscrição de novos locais de férias (resorts) e o fomento a intercâmbios nacionais e internacionais, dentre outros serviços.
4. Informa que para o desenvolvimento dessas atividade, firmou com a \*\*\*\*\* contrato de licenciamento de marca comercial (cópias as fls 36/43), por meio do qual a empresa americana lhe outorgou licença intransferível para utilização de suas marcas registradas na produção de artigos publicitários, visando a promoção do sistema de intercâmbios.
5. Aduz que a licença de uso de marca consiste em um contrato por meio do qual o proprietário da marca de industria, comercio ou serviços pode, a partir de seu depósito, conceder o direito de uso da mesma a outrem, reservando-se para si a propriedade, acrescentando que em vista da natureza desse contrato, fica claro que na relação entre ela e a empresa americana não há entrada de produto estrangeiro em território nacional nem tampouco a prestação de serviços pela empresa americana.
6. Sendo assim, diz entender que não há a incidência do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre os valores remetido ao exterior em virtude do contrato de licença de marca comercial em questão.
7. Por fim, solicita a confirmação de tal entendimento.

## Fundamentos

8. A contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a importação de bens e serviços foram instituídas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, nos seguintes termos:

*“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:*

*I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou*

*II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.*

*(...)*

*Art. 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.*

*(...)” (destacou-se)*

9. Para o deslinde da questão deve-se verificar se a disposição legal prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004, se aplica ao caso apresentado pela consultante, ou seja, se os valores pagos a título de *royalties* por licença de uso de marca de comércio são considerados pagamentos pela importação de serviços. Para isso, há que se entender o significado do termo *royalties*.

10. O Parecer Normativo nº 143, de 1975 (DOU de 19.12.1975), em seu item 7, define *royalties* como sendo valores “devidos pela exploração de marcas e indústria e comércio, ou nome comercial, e patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação.”

11. A Instrução Normativa SRF nº 252, de 3 de dezembro de 2002, Por sua vez, define o *royalties*, para fins da incidência do imposto de renda na fonte, nos seguintes termos:

**“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.” (destacou-se)*

12. Não é demais salientar a natureza jurídica idêntica a dar os contornos das figuras “aluguel” e “royalties”. Ambos se tratam de rendimentos, sendo o primeiro oriundo da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, e o segundo, oriundo do uso, fruição ou exploração de direitos imateriais (bens incorpóreos). Tais definições são extraídas dos artigos 21 e 22 da Lei nº 4.506, de 1964:

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

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

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

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

**IV -** *Direito de uso ou exploração de películas cinematográficas;*

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

**VI -** *Direito de exploração de conjuntos industriais.*

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

- a) *direito de 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. (destacou-se)*

13. Em se tratando os *royalties*, à semelhança do aluguel, de rendimento, há o interesse em saber se o aluguel (rendimento oriundo da locação) pode ser entendido como pagamento decorrente de prestação de serviço.

14. Em resposta a essa indagação, em matéria pertinente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples, afirmou a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), na Solução de Divergência Cosit nº 39, de 24 de outubro de 2008, que, por ser a locação de bens típica obrigação de dar, tem natureza jurídica diversa da prestação de serviços, típica obrigação de fazer. Como resultado dessa natureza jurídica diversa, a locação de bens não se caracteriza como prestação de serviços.

15. Sobre o mesmo tema, neste mesmo sentido 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.”  
(destacou-se)*

*(STF - RE 116121/SP – Trib. Pleno - DJ 25-05-2001- voto de Celso de Mello – p. 708-10)*

16. Já em relação aos *royalties*, não é possível vislumbrar a ocorrência de obrigação de fazer. Seu objeto trata-se de pura obrigação de dar (licença de uso de marcas e patentes de fabricação, direitos autorais). Como se está falando de bens incorpóreos, sequer há, como no caso da locação, a obrigação de manter a coisa (bem locado) em condições para o uso. Não correspondem, assim, os *royalties* a pagamentos pela prestação de serviços

17. Assim, 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 marca de comércio, sem a prestação de serviços vinculados a essa cessão, não caracterizam contraprestação por serviço, não cabendo a incidência do PIS/Pasep e da Cofins na importação.

18. Contudo, se os contratos, além da licença de uso antes referida, englobarem também a prestação de algum serviço e não discriminarem os valores correspondentes ao respectivo serviço prestado por residentes ou domiciliados no exterior, pelo fato de neles estarem embutidos contratos de prestação de serviço, haverá a incidência do PIS/Pasep - Importação e da Cofins-Importação sobre o valor global pago ou remetido ao exterior, salvo se os serviços prestados forem perfeitamente discriminados, hipótese em que ocorrerá a incidência das contribuições apenas em relação ao valor desses referidos serviços. Ou seja, para que não ocorra a incidência do PIS/Pasep -Importação e da COFINS-Importação sobre o valor total do contrato, é necessário que seja separada a parcela paga que corresponda efetivamente a *royalties* da parcela relativa à prestação dos demais serviços.

## Conclusão

19. Diante do exposto, proponho seja a consulta solucionada respondendo-se à interessada que não incidem o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação sobre 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 de comércio. Contudo incidem as contribuições no pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pela prestação de outros serviços, mesmo que vinculados a contrato que envolva os *royalties* antes referidos. Para que não ocorra a incidência na parcela relativa à remuneração pelo direito de uso (*royalties*), deve ser feita a discriminação dos valores correspondentes aos direitos de uso e os correspondentes à prestação dos demais serviços.

À consideração superior.

São Paulo, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2011.

---

**JOAQUINA MENDES DE ALMEIDA**  
AFRB Mat. 64.293

## **Ordem de Intimação**

Encaminhe-se à Delegacia da Receita Federal do Brasil \*\*\*\*\*, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

Desta solução de consulta não cabe recurso nem pedido de reconsideração. Cabe, entretanto, recurso de divergência à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), no prazo de 30 dias contados da ciência deste ato, mediante prova de solução diversa relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, sem efeito suspensivo

**São Paulo, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2011.**

---

**SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY BURLO**  
**Chefe da Divisão de Tributação**  
Portaria SRRF 0800/P N° 2.217/2009 (DOU de 18/09/2009)  
Competência Delegada pela Portaria SRRF 08/G 86/2009 (DOU de 1º/12/2009)

/man