



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 71 - Cosit

Data 10 de março de 2015
Processo XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
Interessado XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
CNPJ/CPF XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO

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.

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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS-IMPORTAÇÃO

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.

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

Em petição protocolada em 12 de janeiro de 2012 (fls. 01), a empresa, por seu representante legal, formulou consulta relativa à interpretação da legislação tributária federal, de seguinte teor:

1. a consulente é empresa que tem por objeto a exploração de atividades e empreendimentos na área de turismo e lazer, especialmente no ramo hoteleiro, possuindo licenças para utilização de marcas de xxxxxxxxxxxx, reconhecidas internacionalmente.
2. para utilização de tais marcas, firmou contrato com a empresa titular dos respectivos direitos, sediada xxxxxxxxxxxx, onde ficou estabelecido o pagamento de verba de remuneração pela respectiva exploração do direito de uso das marcas.
3. tal pagamento é classificado pela legislação tributária como *royalty*, nos termos do Artigo 22 da Lei nº 4.506, de 1964, transcritos também no Artigo 52 do Decreto nº 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda.
4. considerando que, pelo contrato celebrado, a consulente deve promover o pagamento dos *royalties* para a empresa estrangeira, mediante remessa de valores ao exterior, surgiu a dúvida a respeito da incidência, em tal situação, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, ambas instituídas pela Lei nº 10.865, de 2004.
5. diante das disposições da Lei nº 10.865, de 2004 (a consulente transcreve os Artigos 1º e 3º da Lei nº 10.865, de 2004), e do conceito legal de que o pagamento de *royalties* se dá pela exploração do direito de uso, remanesce a dúvida sobre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre tais remessas para o exterior, posto que tais contribuições incidem sobre a importação de serviços ou bens.
6. transcreve a ementa da Solução de Divergência nº 11, de 2011, alegando que o tema já foi analisado pela Receita Federal do Brasil e que, pelo fato de a consulente não conhecer o inteiro teor das consultas que determinaram a expedição da Solução de Divergência, bem como tal expediente somente produz efeitos entre as partes envolvidas, alega subsistir a necessidade de que sua dúvida seja sanada.
7. finaliza requerendo que se esclareça sobre a incidência ou não da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, nos termos da Lei nº 10.865, de 2004, sobre o pagamento de *royalties* a ser realizado para empresa sediada no exterior, pela exploração do direito de uso de marcas, consoante o contrato objeto da consulta.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade da consulta, passamos a analisá-la.

Fundamentos

1. Os pontos principais da questão formulada a serem elucidados são a definição do termo Royalties para fins tributários e se estes se enquadram na definição de prestação de serviço, para, ao fim, ter-se esclarecida a incidência ou não, sobre o valor pago a título de Royalties, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da COFINS-Importação.

2. Para fins tributários, a legislação que sedimentou o conceito de Royalties, preliminarmente, foi a Lei nº 4.506, de 1964, que assim está redigida em seus artigos 21, 22 e 23 :

Art. 21. Serão classificados como **aluguéis** os rendimentos de qualquer espécie oriundos da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como: [\(Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986\)](#)

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: [\(Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986\)](#)

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 **aluguéis 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: [\(Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986\)](#)

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.

§ 1º O preço de compra de móveis ou benfeitorias, ou de qualquer outro bem do locador ou cedente, integrará o aluguel ou "royalty", quando constituir compensação pela anuidade do locador ou cedente à celebração do contrato.

§ 2º Não constitui "royalty" o pagamento do custo da máquina, equipamento ou instrumento patenteado.

§ 3º Salvo na hipótese do item IV, as benfeitorias ou melhorias feitas pelo locatário não constituem aluguel para o locador, e para o locatário constituirão aplicação de capital que poderá ser depreciado no prazo de vida útil do bem ou amortizada no prazo do contrato, se este for inferior ao da vida útil do bem.

§ 4º Se o contrato de locação assegura opção de compra ao locatário e prevê a compensação de aluguéis com o preço de aquisição do bem, não serão classificados como aluguéis os pagamentos, ou a parte dos mesmos, que constituem prestação do preço de aquisição. (grifou-se)

3. É esclarecedora a diferenciação entre os conceitos de “aluguel” e “royalties”, ambos tratando-se de rendimentos, sendo que o primeiro (aluguel) está delineado no caput do artigo 21 acima transcrito como rendimento de qualquer espécie oriundo da ocupação, do uso ou da exploração de bens corpóreos. Já o segundo (royalties) vem delineado no artigo 22, como rendimento de qualquer espécie decorrente do uso, fruição ou exploração de direitos (bens incorpóreos).

4. O citado artigo 23, para fins de legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, assemelha ao aluguel os *royalties*, estabelecendo para tais rendimentos uma classificação diferenciada das demais receitas, inclusive das receitas de prestação de serviços, dessa forma, serão incluídos na categoria de *royalties* as aquisições de licenças de uso.

5. Tal classificação está lastreada no fato de que a locação de bens móveis, à qual se assemelham os *royalties*, constitui típica obrigação de dar, ao contrário dos serviços, que possuem característica de obrigação de fazer.

6. O item 7 do Parecer Normativo COSIT nº 143, de 1975 (DOU de 19/12/1975), define royalties como valores “**devidos pela exploração de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, e patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação**”.

7. Para efeitos de incidência de Imposto de Renda na fonte, a IN RFB nº 1.455, de 06 de março de 2014, define royalties em seu artigo 17:

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)*

8. Verifica-se, pelo texto da IN RFB nº 1.455, de 2014, que há uma expressa distinção entre a definição de *royalties* e *serviços*. Também é expressa a definição de que o uso ou exploração de marcas de indústria e comércio corresponde ao conceito de *royalty*. Desta forma, é importante frisar que o texto normativo foi redigido de forma a retirar do conceito de *royalties* o serviço técnico prestado e a assistência técnica prestada pois, como já comentado, tais conceitos não se confundem em sua natureza jurídica.

9. Quanto à análise da possibilidade de o conceito de *royalties* se enquadrar na definição de prestação de serviços, já citou-se, no anterior item 5, que a locação de bens

móveis, à qual se assemelham os *royalties*, constitui típica obrigação de dar, ao contrário dos serviços, que possuem característica de obrigação de fazer.

10. Na lição de Maria Helena Diniz, (in “CURSO DE DIREITO CIVIL BRASILEIRO” Vol. 2, 8ª edição, 1994, pgs. 70, 85 e 86, Editora Saraiva), conceitua-se como obrigação de dar aquela **“em que a prestação do obrigado é essencial à constituição ou transferência do direito real sobre a coisa. A entrega da coisa tem por escopo a transferência de domínio ou de outros direitos reais.”** (obra citada, págs. 70).

11. Já a obrigação de fazer **“é a que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa.”** (obra citada, págs. 85)

12. A mesma autora nos esclarece sobre as diferenças fundamentais entre a obrigação de fazer e a obrigação de dar:

“tanto a obrigação de dar como a de fazer constituem obrigações positivas, que muitas vezes se mesclam (...) por essas razões urge estabelecer critérios diferenciadores, que possibilitem separar uma relação obrigacional de outra (...) reconhecendo-se, então, a existência de duas obrigações distintas, cada qual com seus caracteres próprios e sua individualidade.

Da análise dessas duas obrigações, percebe-se que :

a) A prestação, na obrigação de dar, consiste na entrega de um objeto, sem que se tenha de fazê-lo previamente, e, na de fazer, na realização de um ato ou confecção de uma coisa, para depois entregá-la ao credor. Logo, na de dar, a prestação consiste na entrega de um bem prometido, para transferir seu domínio, conceder seu uso ou restituí-lo ao seu dono, e , na de fazer, o objeto da prestação é um ato do devedor com proveito patrimonial para o credor ou terceiro;

b) A tradição da coisa é imprescindível na obrigação ad dandum (CC, arts. 620 e 675), o que não se dá na ad faciendum;

c) A pessoa do devedor, na obrigação de dar, fica em plano secundário.....o mesmo não ocorre na de fazer, em que a personalidade do devedor, em se tratando de obrigação personalíssima, passa a ter significação especial;

.....;

e) A obrigação de dar recebe completa execução com a entrega do objeto prometido pelo devedor, já a de fazer não comporta tal execução.” (obra citada. Págs. 85/86).

13. Sobre o mesmo tema, em sentido semelhante ao conceito de que a locação de bens móveis, à qual se assemelham os *royalties*, constitui típica obrigação de dar, ao contrário dos serviços, que constituem obrigação de fazer, o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) manifestou-se, por maioria, no julgamento do Recurso Extraordinário RE 116121-SP. Destacamos 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, considera 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 á ceder á 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 88/90, 23ª ed. 1995, Saraiva; CAIO MARIO 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 consitui, nos termos de nosso estatuto civil (art. 1.188 c/c art. 1.189, I), um dos *essencialia negotii*, como acentua MARIA HELENA DINIZ (“Curso de Direito Civil, 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.”
(grifou-se)

14. Diante de todo o exposto, conclui-se que na cessão de direito de uso não se visualiza a presença de obrigação de fazer, que caracteriza a prestação de serviços, a qual é realizada com emprego de força humana que presta a realização, transformando materiais e situações.

15. Portanto, *royalties* caracterizam-se como obrigação de dar, e não de fazer, não se caracterizando como prestação de serviços.

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, incisos 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*, concluí-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.

Conclusão

23. Tendo em vista o entendimento aqui fundamentado, proponho seja a consulta solucionada, declarando-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 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 á *royalties*, o valor total da operação será considerado como correspondente a serviços e sofrerá a incidência das contribuições.

À consideração da chefia.

Assinado digitalmente

ARI VENDRAMINI

Auditor-Fiscal da RFB

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

Assinado digitalmente

KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES

AuditorA-Fiscal da RFB

Chefe da Divisão de Tributação da SRRF08ª RF

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. !Fim
imprevisto da fórmula

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
Coordenador-Geral da Cosit