



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 8ª RF

SRRF08/Disit

Fls. 42

Solução de Consulta nº 450 - SRRF08/Disit

Data 30 de dezembro de 2010

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

DIREITO DE USO E EXPLORAÇÃO DE INVENÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. INCIDÊNCIA.

Não incide a Contribuição para 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 indústria e comércio, fórmulas de fabricação, invenções, e direitos autorais em geral, salvo quando percebidos pelo próprio autor ou criados do bem ou da obra. Contudo incide a contribuição no pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pela transferência de tecnologia e 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 transferência de tecnologia e demais serviços prestados.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

DIREITO DE USO E EXPLORAÇÃO DE INVENÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. INCIDÊNCIA.

Não incidem a Cofins 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 indústria e comércio, fórmulas de fabricação, invenções, e direitos autorais em geral, salvo quando percebidos pelo próprio autor ou criados do bem ou da obra. Contudo incide a contribuição no pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pela transferência de tecnologia e 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 transferência de tecnologia e demais serviços prestados.

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 03/11/2008, a interessada formula consulta relatando realizar acordos com empresas coligadas do grupo ou com terceiros, sediados no exterior, com o objetivo de desenvolver no Brasil produtos e processos produtivos já testados em outros países e que lá se encontram em uso. Adquire, portanto, dessas empresas, *know-how* e licenças, e em alguns casos, os contratos prevêm não apenas a transferência da tecnologia, mas também a importação de alguns serviços. Nessa hipótese, fica ela sujeita a efetuar o recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação.

2. Nesse contexto, diz ter optado pela construção de uma “usina” no Estado de *****, para a produção de 60.000 (sessenta mil) toneladas métricas de etileno por ano, valendo-se de *know-how* tecnológico importado no que concerne ao processo produtivo desse produto, bem como de licença para construção da referida “usina”. Para tanto, formalizou um contrato de transferência de tecnologia com a empresa “*****”, sediada na *****, pelo qual esta se obriga ao fornecimento do respectivo *know-how* tecnológico do processo produtivo e de licença para construção da “usina”. Trata-se, pois, de um contrato envolvendo a transferência de tecnologia (*know-how*) referente ao processo produtivo, licença e serviços técnicos para construção do complexo químico, o qual, segundo informa, está registrado no INPI.

3. Em contrapartida, serão por ela efetuados pagamentos à empresa ***** relativos: i) à transferência de tecnologia de fabricação (engenharia básica); ii) licença para construção da usina; e, iii) serviços de assistência técnica. Tais remessas possuirão, assim, naturezas distintas: de um lado, encontram-se a transferência de tecnologia e licença para construção e, de outro, a contraprestação dos serviços. Tendo em vista o disposto no art. 1º, § 1º, e 3º, inciso II, da Lei nº 10.865, de 2004, entende a consulente que apenas nessa segunda hipótese, incidiriam as contribuições na importação, uma vez que o fato gerador previsto em lei é o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior por serviços prestados. Os demais pagamentos, relativos a *know-how* e licença, corresponderiam a *royalties*, que não podem ser caracterizados como serviços, não se subsumindo, portanto, à incidência das contribuições na importação.

4. Em defesa de seu entendimento, argumenta que a prestação de serviços se caracteriza por uma obrigação de fazer, o que se confirma na definição do art. 594 do Código Civil, o que não se aplica no caso de *royalties*.

5. Cita e transcreve ementas de soluções de consulta que teriam adotado esse entendimento e transcreve partes do contrato firmado com a empresa *****, com o intuito de demonstrar que nele estão discriminados separadamente os pagamentos relativos à remuneração de licenças e transferência de tecnologia dos pagamentos correspondentes à prestação de serviços técnicos.

6. Tendo em vista o exposto, solicita seja confirmado seu entendimento no sentido de que não há incidência da contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre os valores remetidos ao exterior a título de transferência de *know-how* tecnológico e licenças de uso, como, por exemplo, uso de ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e marcas de indústria e comércio.

Fundamentos

7. A Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, tem a seguinte redação:

“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.

(...)” (grifou-se)

8. O Parecer Normativo nº 143/1975 (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.”

9. A Instrução Normativa SRF nº 252, de 3/12/2002, art. 17, § 1º, incisos I e II, traz as seguintes conceituações, para fins da incidência do imposto de renda 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.” (grifou-se)

10. 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 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. (grifou-se)

11. 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.

12. 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.

13. 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.” (grifos nossos)

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

14. 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

15. Por outro lado, de todo o exposto, pode-se extrair que os *royalties* abrangem unicamente as importâncias pagas pelo direito de uso e exploração de direitos incorpóreos, tais como os direitos de propriedade intelectual. Estão aí compreendidos a marca, a patente de invenção e os direitos autorais. Entretanto, não se inclui do conceito de royalty a transferência de tecnologia, uma vez que esta é uma atividade que não corresponde a um simples exercício de direito de uso ou exploração. Diferentemente dos direitos anteriores, a transferência de tecnologia corresponde a uma atividade desenvolvida pelo fornecedor e que

incluindo fornecimento de projetos, dados técnicos, treinamento de pessoal, ou seja, típicas obrigações de fazer. Desta forma, por consistir em obrigação de fazer, enquadra-se no conceito de serviço e, conseqüentemente, está sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação.

16. 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 de marcas de indústria e comércio, fórmulas de fabricação, invenções, e direitos autorais em geral, salvo quando percebidos pelo próprio autor ou criador do bem ou da obra, 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.

17. Contudo, se os contratos, além das licenças de uso antes referidas, englobarem também a prestação de algum serviço, assim entendida também a transferência de tecnologia, 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 da contribuição para o PIS/Pasep - Importação e 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 da Contribuição para o 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*, como definidos no item 16, da parcela relativa à transferência de tecnologia e demais serviços prestados.

18. Examinando-se o contrato cuja cópia se encontra às fls. 21/40, verifica-se que **apenas a prestação prevista em seu artigo 2, item 2.2.1, alínea (1), caracteriza-se como uma concessão de licença de uso**, assimilável a um *royalty*, e, portanto, em princípio, observado o disposto no item 17, *in fine*, não se sujeitando à incidência das contribuições na importação. As demais prestações, previstas nas alíneas (2) a (5) do mesmo item, consistem em prestações de serviços, sobre cuja remuneração incidem as contribuições, valendo ressaltar que tal se aplica, ao contrário do que sustenta a consulente, ao assim chamado “fornecimento de pacote de engenharia”, previsto na alínea (2). Por outro lado, cumpre observar que, examinado-se o artigo 3 do mesmo contrato constata-se que os serviços técnicos nele referidos, cujo respectivo valor a ser pago está discriminado separadamente, incluem apenas os da alínea (5) do item 2.2.1. Tal contrato não incluiu, portanto, sob essa rubrica, todas os serviços nele envolvidos, a serem pagos pela consulente, sujeitos à incidência das contribuições, os quais como visto, abrangem, as prestações das alíneas (2) a (5) do referido item 2.2.1 do artigo 2. Sendo assim, é de se questionar o que está incluído no valor indicado para as demais rubricas constantes do artigo 3, sendo certo, porém, que a tributação não será limitada ao valor da rubrica “serviços técnicos”, como propõe a consulente.

Conclusão

19. Diante do exposto, proponho seja a consulta solucionada respondendo-se à interessada que não incidem a Contribuição para 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

marcas de indústria e comércio, fórmulas de fabricação, invenções, e direitos autorais em geral, salvo quando percebidos pelo próprio autor ou criados do bem ou da obra. Contudo incidem as contribuições no pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pela transferência de tecnologia e 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 transferência de tecnologia e demais serviços prestados.

À consideração superior.

São Paulo, ____/____/ 2010.

MARCOS ANTONIO RUGGIERI
AFRFB Matr. 19.959

Ordem de Intimação

De acordo. Soluciono a consulta conforme proposto. Encaminhe-se à ***** para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

São Paulo, ____/____/ 2010.

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES
Chefe Substituto da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P N° 2396/2010 (DOU de 20/12//2010)
Competência Delegada pela Portaria SRRF 08/G 86/2009 (DOU de 1º/12/2009)

/mash