



Solução de Consulta nº 340 - Cosit

Data 26 de junho de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. INCIDÊNCIA.

Não incide a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de transferência de tecnologia na parte referente a *royalties* por uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio, desde que no documento que fundamentar a operação, estes valores estejam discriminados e apartados das importâncias devidas pelos demais serviços que também são objeto de referido documento..

Incide a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de transferência de tecnologia na parte referente a fornecimento de tecnologia e à prestação de assistência técnica.

Incide a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de despesas com treinamento técnico.

Caso o documento que lastreia a operação não seja suficientemente claro para individualizar o valor correspondente a fornecimento de tecnologia e assistência técnica e o valor correspondente a *royalties*, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência das mencionadas contribuições.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 71, de 10 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 04 de maio de 2015.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 22; Lei nº 10.168, de 2000, art. 2º, § 1º; e Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 1º, caput e § 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**COFINS-IMPORTAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. INCIDÊNCIA.**

Não incide a Cofins-Importação sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de transferência de tecnologia na parte referente a por uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio, desde que no documento que fundamentar a operação, estes valores estejam discriminados e apartados das importâncias devidas pelos demais serviços que também são objeto de referido documento..

Incide a Cofins-Importação sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de transferência de tecnologia na parte referente a fornecimento de tecnologia e à prestação de assistência técnica.

Incide a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de despesas com treinamento técnico.

Caso o documento que lastreia a operação não seja suficientemente claro para individualizar o valor correspondente a fornecimento de tecnologia e assistência técnica e o valor correspondente a *royalties*, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência das mencionadas contribuições.

Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 71, de 10 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 04 de maio de 2015

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 22; Lei nº 10.168, de 2000, art. 2º, § 1º; e Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 1º, caput e § 1º.

Relatório

A consulente acima identificada protocolizou a presente consulta no dia 7 de novembro de 2013, na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba/PR, com a finalidade de dirimir dúvidas acerca da legislação tributária a ela aplicável.

2. A interessada, conforme declara, é *“multinacional que atua no segmento de fabricação e comércio de peças e acessórios novos para veículos automotores, realizando operações em diversos estados do Brasil”*.

3. *“No exercício de suas atividades, a Consulente necessita de auxílio de profissionais estrangeiros ou até mesmo necessita enviar profissionais brasileiros para o*

exterior. Muitas vezes esse auxílio é buscado junto a empresas” estabelecidas em outros países ligadas ao Grupo ao qual pertence a interessada.

4. E junto a uma de referidas empresas, a interessada possui contrato de transferência de tecnologia (cópia às fls. 26 a 44) com a finalidade de receber *“know-how necessário para o desenvolvimento, elaboração do projeto, fabricação e montagem de todos os tipos de sistemas de direção e respectivos componentes para veículos automotivos, mais especificamente no que se refere à direção hidráulica e componentes para os projetos ...”*.

5. Além *“da transferência de conhecimento/ know how, constituem obrigações constantes de referido contrato, o treinamento técnico e a assistência técnica”*, sendo que, conforme declara, *“as operações decorrentes do contrato firmado entre a consulente e a empresa domiciliada no exterior estão devidamente segregadas no contrato”*.

6. No que se refere à transferência do conhecimento, a consulente afirma que ocorrerá por transmissão em meio digital, efetuada pela empresa sediada no exterior para a consulente, de *“arquivos contendo o know-how relativo à fabricação dos produtos objeto do contrato”* e *“a inteligência e tecnologia necessária para a fabricação e montagem dos produtos detalhados”*.

7. E nos termos do contrato, a consulente *“efetuará o pagamento de Royalties em contraprestação da transferência de conhecimento estipulada”* à empresa estabelecida no exterior *“a cada seis meses, até o decurso completo do contrato, qual seja de 10 anos, calculados à taxa de 1,77 % sobre o Preço de Venda Líquido”*.

8. Declara a interessada que *“o contrato foi devidamente registrado, conforme se observa no carimbo de autenticidade “AVERBADO INPI”, conferido pelo Instituto Nacional de Propriedade Intelectual”* (INPI).

9. Em síntese, a empresa sediada no exterior cederá à consulente, informações técnicas referentes ao projeto de direção hidráulica contidos no contrato, e a consulente pagará determinada importância a referida empresa sediada no exterior em contraprestação ao conhecimento/know-how cedido. Entende desta forma a interessada tratar-se de *royalties* citado valor, não podendo ser considerado pagamento por prestação de serviços ou por aquisição de mercadorias.

10. E por entender se tratar de *royalties*, os pagamentos em contraprestação à citada cessão de conhecimento/ know-how, a consulente pergunta se estaria correto seu *“entendimento acerca da impossibilidade da tributação de PIS/COFINS Importação sobre os pagamentos efetuados a título de royalties, decorrentes da operação de transferência de tecnologia descrita na presente consulta”*.

Fundamentos

11. Verificado o cumprimento dos requisitos de admissibilidade, conforme art. 3º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 28 de junho de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

12. Cabe salientar que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a

apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida. Parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nessa seara, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consultante e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

13. Adentrando na análise da consulta, verifica-se que o cerne da questão é a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre as importâncias pagas a título de *royalties* em contraprestação a transferência de tecnologia por empresa sediada no exterior.

14. Cumpre destacar também que são também objeto do contrato firmado pela interessada junto a empresa sediada no exterior, além da transferência de tecnologia, a assistência técnica e o treinamento técnico.

15. 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. O artigo 1º desta lei estabelece as hipóteses de incidência das contribuições. Observe-se que os serviços são os prestados no Brasil ou com resultados aqui verificados, por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior:

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**. [sem grifo no original]

16. Importa então definir se os valores pagos a título de transferência de tecnologia são considerados pagamentos pela importação de serviços. Para isso, há que se entender a abrangência do termo transferência de tecnologia associado ao conceito de *royalties*.

17. A primeira definição trazida para *royalties* pelo legislador tributário remonta à Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que definiu os parâmetros para a tributação dos *royalties* pelo imposto sobre a renda. Define a lei que são aluguéis os rendimentos oriundos da ocupação, uso ou exploração de **bens corpóreos**, enquanto são *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de **direitos**. Assim diz o art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964:

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. [sem grifo no original]

18. Mais tarde instituiu a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, a Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico – Cide, que vai incidir sobre os valores pagos a título de licença de uso ou de aquisição de conhecimentos tecnológicos, bem como sobre os valores resultantes de contratos que impliquem **transferência de tecnologia**, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. É deste diploma legal que se pode inferir a abrangência dos contratos de transferência de tecnologia. Assim diz o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de **licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos**, bem como aquela signatária de contratos que impliquem **transferência de tecnologia**, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, **contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica**.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o **caput** deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001) [sem grifo no original]

19. É possível extrair do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, que os contratos de transferência de tecnologia abrangem contratos com os seguintes objetos:

- a) exploração de patentes ou uso de marcas;
- b) fornecimento de tecnologia; e
- c) prestação de assistência técnica.

20. O cotejamento desses três objetos do contrato com a definição de *royalties* constante no retro transcrito art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964, permite identificar que apenas a exploração de patentes e o uso de marcas estaria abrangida no conceito de *royalties*. Somente esse objeto do contrato de transferência de tecnologia pode ser entendida como rendimentos decorrentes do uso, fruição ou exploração de direitos.

21. Os demais objetos do contrato de transferência de tecnologia, ou seja, o fornecimento de tecnologia e a prestação de assistência técnica, têm como característica uma obrigação de fazer, que permite qualificá-los como serviços.

22. No que concerne ao fornecimento de tecnologia, cumpre registrar que este não se resume a entregar fórmulas, projetos ou desenhos. Trata-se de operação complexa em que são fornecidos dados técnicos para uma dada situação definida pelo contratante, de modo que a atividade não é realizada instantaneamente, mas durante um certo período de tempo e de acordo com os requerimentos do contratante. O fornecimento de tecnologia requer, no mais das vezes, a execução de um estudo por parte do fornecedor de tecnologia, de modo a realizar adaptações à solicitação do contratante. Trata-se, sim, de um serviço.

23. Com relação à parte do contrato de transferência de tecnologia relativa à exploração de patentes e ao uso de marcas, classificados como , já se manifestou esta Coordenação por meio da Solução de Consulta Cosit nº 71, de 10 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 04 de maio de 2015, no sentido da não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre pagamentos de valores a residentes ou domiciliados no exterior a título de *royalties* por simples licença ou uso de marca. Transcreve-se ementa dessa Solução de Consulta:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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.

24. Transcreve-se também os fundamentos da SC Cosit nº 71, de 2015, que levaram à conclusão da não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da

Cofins-Importação sobre pagamentos de valores a residentes ou domiciliados no exterior a título de *royalties*:

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 acrescidos e benfeitorias, inclusive construções de qualquer natureza;

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

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**" todas 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 essentialia 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. [grifos do original]

25. Vencida a questão quanto à não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre pagamentos de valores a residentes ou domiciliados no exterior a título de *royalties*, resta mencionar a observação feita também pela Solução de Consulta Cosit n.º 71, de 2015, no sentido de haver a necessidade de o documento que embasa a operação (contrato) individualizar os valores referentes a *royalties* e os valores referentes à prestação de serviços. Do contrário, haverá a incidência das contribuições sobre o valor total da operação.

26. Por fim cabe mencionar que o treinamento técnico, também objeto do contrato em questão, por se tratar de uma obrigação de fazer, constitui-se também de um serviço, de modo que os pagamentos correspondentes ao treinamento técnico estão sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação.

Conclusão

27. Diante do exposto, conclui-se, solucionando a presente consulta e respondendo à consulente 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 transferência de tecnologia na parte referente a *royalties* por uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio, desde que no documento que fundamentar a operação, estes valores estejam discriminados e apartados das importâncias devidas pelos demais serviços que também são objeto de referido documento. No entanto, 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 transferência de tecnologia na parte referente a fornecimento de tecnologia e à prestação de assistência técnica. Incidem também as referidas contribuições sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de despesas com treinamento técnico. Se, contudo, o documento que lastreia a operação não for suficientemente claro para individualizar o valor correspondente a fornecimento de tecnologia e assistência técnica e o valor correspondente a *royalties*, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência das mencionadas contribuições.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
JOSÉ FERNANDO HÜNING
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente
MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit - 9ª RF

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. 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
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit