



---

## Solução de Consulta nº 374 - Cosit

**Data** 17 de agosto de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

Não incide a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação sobre qualquer pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior a título de *royalties*, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos. Entretanto, se o documento que embasa a operação não for suficientemente claro para individualizar os *royalties* e os serviços conexos, o valor total da operação será considerado como correspondente à prestação de serviços e, como tal, sofrerá a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação.

**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, arts. 21, 22 e 23; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º, 3º e 7º, II; e IN RFB nº 1.455, de 2014, art. 17.

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

Não incide a Cofins-Importação sobre qualquer pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior a título de *royalties*, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos. Entretanto, se o documento que embasa a operação não for suficientemente claro para individualizar os *royalties* e os serviços conexos, o valor total da operação será considerado como correspondente à prestação de serviços e, como tal, sofrerá a incidência da Cofins-Importação.

**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, arts. 21, 22 e 23; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º, 3º e 7º, II; e IN RFB nº 1.455, de 2014, art. 17.

## Relatório

A consulente acima qualificada, empresa que atua no ramo de fabricação, montagem e venda de automóveis, apresenta consulta a respeito da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins-Importação.

2. Informa que realiza pagamento a sua matriz, sediada no exterior, referente a direitos autorais pela utilização de programas de computador. Alega que não há transferência de tecnologia, pois se trata de *software* padrão (*standard*), como também que não há deslocamento de mão de obra nem faturamento pela prestação de serviço.

3. Defende que a remessa de valores ao exterior em virtude do pagamento pela licença de uso de software não se sujeita à incidência da Contribuição para PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

4. Aduz que tal entendimento foi corroborado pelas Soluções de Consulta SRRF08 n.º 192, de 2011, e SRRF09 n.º 13, de 2009.

5. Ao fim, consulta se está correto o entendimento de que não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre os pagamentos realizados a sua matriz no exterior pela licença de uso de software. Caso seu entendimento prevaleça, questiona se é possível formalizar processo de restituição dos valores eventualmente pagos indevidamente.

## Fundamentos

6. 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.

7. 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 Consulente 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.

8. A Contribuição para o PIS/PASEP e a Cofins incidentes sobre a importação de bens e serviços foram instituídas pela Lei n.º 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]

9. Importa então definir se os valores pagos a título de *royalties* pela licença de uso de *software* são considerados pagamentos pela importação de serviços. Para isso, há que se entender a natureza jurídica da licença de uso de software bem como a abrangência do conceito de *royalties*.

10. A tributação sobre os pagamentos realizados a pessoa jurídica domiciliada no exterior pela licença de uso de software foi matéria da Solução de Divergência Cosit nº 18, de 27 de março de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 5 de abril de 2017, na seção 1, pág. 24. Em que pese a referida Solução de Divergência tratar apenas da tributação do Imposto de Renda Retido na Fonte, cabe aqui transcrever a abordagem minuciosa realizada pela Solução de Divergência acerca da natureza jurídica dos *softwares* de computadores e dos direitos deles decorrentes:

8. “*Softwares*” são programas de computador que desempenham papel singular na sociedade moderna, uma vez que a necessidade de automação das informações está presente em todas as áreas de atuação humana. Sua definição legal consta do art. 1º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998:

“Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.”

9. A proteção da propriedade intelectual de *softwares* e sua comercialização no Brasil são regidas pela mesma lei citada no item anterior, conforme artigos a seguir transcritos:

“Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

§ 1º Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não-autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação.

§ 2º Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de cinquenta anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

§ 3º A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro.

§ 4º Os direitos atribuídos por esta Lei ficam assegurados aos estrangeiros domiciliados no exterior, desde que o país de origem do programa conceda, aos brasileiros e estrangeiros domiciliados no Brasil, direitos equivalentes.

§ 5º Inclui-se dentre os direitos assegurados por esta Lei e pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País aquele direito exclusivo de autorizar ou proibir o aluguel comercial, não sendo esse direito exaurível pela venda, licença ou outra forma de transferência da cópia do programa. (grifo nosso)

Art. 6º Não constituem ofensa aos direitos do titular de programa de computador:

I - a reprodução, em um só exemplar, de cópia legitimamente adquirida, desde que se destine à cópia de salvaguarda ou armazenamento eletrônico, hipótese em que o exemplar original servirá de salvaguarda;

(.....)

Art. 12. Violar direitos de autor de programa de computador:

Pena - Detenção de seis meses a dois anos ou multa.

§ 1º Se a violação consistir na reprodução, por qualquer meio, de programa de computador, no todo ou em parte, para fins de comércio, sem autorização expressa do autor ou de quem o represente:

Pena - Reclusão de um a quatro anos e multa.

(.....)”

10. Os dispositivos legais transcritos contêm informações relevantes para a solução da presente divergência:

a) o *software* é um bem incorpóreo, já que consiste em um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada (art. 1º);

b) o *software* não se confunde com o suporte físico que o contém (art. 1º);

c) a propriedade intelectual do *software* é tutelada pela legislação que protege os direitos autorais e conexos das obras literárias no Brasil (art. 2º);

d) constitui crime sujeito a pena de reclusão ou multa a reprodução, por qualquer meio, de *software*, no todo ou em parte, para fins de comércio, sem autorização expressa do titular dos direitos autorais (art. 12, § 1º);

e) a cópia legitimamente adquirida pode ser reproduzida uma única vez, desde que o novo exemplar se destine à salvaguarda da cópia inicial (*backup*) ou ao armazenamento eletrônico, hipótese em que a cópia original servirá de salvaguarda (art. 6º, I).

11. A legislação brasileira confere aos programas de computador a natureza de obra intelectual, incluindo-os dentre as “criações do espírito”. Nesse sentido, a lei geral sobre direitos autorais (Lei nº 9.610, 19 de fevereiro de 1998) prevê:

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou de que se invente no futuro, tais como:

(...)

## XII - os programas de computador

(...)

§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.

(.....)

Art. 24. São direitos morais do autor:

I - o de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra;

II - o de ter seu nome, pseudônimo ou sinal convencional indicado ou anunciado, como sendo o do autor, na utilização de sua obra;

III - o de conservar a obra inédita;

*IV - o de assegurar a integridade da obra, opondo-se a quaisquer modificações ou à prática de atos que, de qualquer forma, possam prejudicá-la ou atingi-lo, como autor, em sua reputação ou honra;*

*V - o de modificar a obra, antes ou depois de utilizada;*

*VI - o de retirar de circulação a obra ou de suspender qualquer forma de utilização já autorizada, quando a circulação ou utilização implicarem afronta à sua reputação e imagem;*

*VII - o de ter acesso a exemplar único e raro da obra, quando se encontre legitimamente em poder de outrem, para o fim de, por meio de processo fotográfico ou assemelhado, ou audiovisual, preservar sua memória, de forma que cause o menor inconveniente possível a seu detentor, que, em todo caso, será indenizado de qualquer dano ou prejuízo que lhe seja causado.*

(.....)

*Art. 27. Os direitos morais do autor são inalienáveis e irrenunciáveis.*

(.....)

*Art. 28. Cabe ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra literária, artística ou científica.*

*Art. 29. Depende de autorização prévia e expressa do autor a utilização da obra, por quaisquer modalidades, tais como:*

*I - a reprodução parcial ou integral;*

(.....)

*Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:*

*I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;*

(.....)”

12. Os dispositivos da Lei nº 9.610, de 1998, acima transcritos contêm as seguintes informações relevantes para a solução da presente divergência:

a) os direitos autorais do *software* são juridicamente protegidos (art. 7º, XII);

b) os direitos do autor do *software* se dividem em duas categorias: direitos morais, que são inalienáveis, irrenunciáveis e intransmissíveis (arts. 24, 27 e 49, I), e direitos patrimoniais, que podem ser explorados de diversas formas, inclusive por meio de sua transferência a terceiros (arts. 28 e 49, I); e

c) a reprodução parcial ou integral do *software* depende da autorização do titular de seus direitos patrimoniais - o autor ou aquele para quem ele os tenha transferido (arts. 29, I).

13. A legislação brasileira ainda define quais as formas de contrato envolvendo programas de computador. As únicas espécies de contratos relativos a direitos sobre programas de computador são definidas pelo legislador como contrato de licença de uso no País (art. 9º); contrato de licença de direitos de comercialização de programas de computador oriundos do exterior (art.10) e contrato de transferência de tecnologia (art. 11).

14. Assim, temos:

a) Licenciamento de direitos de uso de programas de computador no País

*Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.*

*Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no caput deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.*

b) Licenciamento de direitos de distribuição ou comercialização de programas de computador oriundos do exterior

*Art. 10. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior.*

c) Transferência de tecnologia

*Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.*

*Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.*

15. A distinção entre as formas de contratação envolvendo programas de computador assegura que os direitos sobre o *software* fiquem sob domínio de seu autor, exceto no caso de transferência de tecnologia. A lei do *software* prevê que a entrega pelo fornecedor do código-fonte dos programas é condição indispensável para essa transferência (art.11). Assim, somente caracteriza transferência de tecnologia o acesso ao código-fonte dos programas que permite realizar modificações nos produtos adquiridos para revenda.

16. Devido ao seu caráter protecionista, a legislação proíbe o uso ou a comercialização de *software* sem a devida licença de quem detém o direito de exploração. O único direito de caráter acessório previsto pelo legislador é o direito de reproduzir um exemplar destinado à cópia de salvaguarda (art. 6º, I). A distribuição ou reprodução de programa de computador por qualquer meio sem autorização expressa é considerada ilegal e representa violação aos direitos autorais, passível de sanção criminal e reparação de danos (art. 12, § 1º).

17. Ao adquirir um *software* ou programa de computador, o consumidor final adquire a licença de uso para o fim a que se destina, ou seja, ele paga pelo direito de utilizar o programa. Não pode sequer reproduzi-lo, ressalvada uma cópia de segurança (backup), sob pena de configurar conduta criminosa.

18. Em suma, as Leis nº 9.609 e 9.610, ambas de 1998, estabelecem, como regra geral, que o adquirente do *software*, ao receber a licença de uso, só pode reproduzi-lo uma única vez. Reproduções adicionais, seja qual for a destinação dos novos exemplares, somente são lícitas se expressamente autorizadas pelo titular dos direitos autorais, mediante licença de comercialização.

19. É certo que, no caso do *software*, existe uma especialização em relação aos contratos de distribuição de outros produtos e que se encontram regidos atualmente pelo Código Civil de 2002.

20. Todavia, a legislação especializada não veio impor um procedimento, mas regulamentá-lo, já que nos contratos de distribuição de *software* firmados entre empresas brasileiras e estrangeiras, por exemplo, normalmente ocorre a previsão, em uma primeira etapa, do licenciamento para distribuição e comercialização e, posteriormente, a venda pelas empresas brasileiras dos *softwares* aos consumidores finais, que, nesse momento, recebem a licença de uso conferida pelo detentor dos direitos autorais.

11. Do retrotranscrito excerto da Solução de Divergência Cosit nº 18, de 2017, é possível extrair que o direito de uso do *software* trata-se de direito autoral.

12. Por sua vez, o conceito de *royalties* na área tributária foi introduzido pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que, em seu art. 22, assim dispôs:

**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.**

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes. [sem grifo no original]

11. Vê-se, pois, que os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais, como é o caso da licença de uso de software, quando não feita pelo próprio autor, são classificados como *royalties*.

12. Cabe também trazer à colação ementa da Solução de Consulta Cosit nº 71, de 10 de março de 2015, publicada no DOU de 4 de maio de 2015, seção 1, pág. 71, que conclui 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 caracteriza contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofre a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da Cofins-Importação:

**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.

13. Em que pese a Solução de Consulta n.º 71, de 2015, tenha tratado sobre os *royalties* referentes à licença ou uso da marca, na verdade, sua conclusão decorre do conceito de *royalties* estabelecido pelo art. 22 da Lei n.º 4.506, de 1964. Transcreve-se a fundamentação da Solução de Consulta n.º 71, de 2015:

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 2.287, de 1986)*

*I - As importâncias recebidas periódicamente 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 acôrdo 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 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, 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.

14. Em apertada síntese, é possível dizer que a retrotranscrita Solução de Consulta conclui que, como os *royalties*, em todas as suas formas descritas no art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964, constituem obrigação de dar, não estão abrangidos pelo conceito de serviços, que pressupõem uma obrigação de fazer.

15. Assim, como o fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, descrito no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004, requer um pagamento pela **prestação de serviços** a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, não ocorre o fato gerador das contribuições no pagamento relativo a *royalties*.

16. Há que se observar ainda que, nos termos da Solução de Consulta nº 71, de 2015, quando da concomitância, no mesmo contrato, de *royalties* e de fornecimento de serviços, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação não incidirão apenas sobre o valor pago a título de *royalties*. Ainda, caso o contrato não seja suficientemente claro para individualizar os valores, o valor total deverá sofrer a incidência das contribuições.

## Conclusão

17. De todo o exposto conclui-se 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*, pela licença de uso *software*, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos. Entretanto, se o documento que embasa a operação não for suficientemente claro para individualizar os *royalties* e os serviços conexos, o valor total da operação será considerado como correspondente à prestação de serviços e, como tal, sofrerá a incidência das contribuições na importação.
18. Eventuais restituições por valores pagos indevidamente podem ser requeridas na forma estabelecida pela Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017.
19. 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