



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da  
referência não  
encontrada

Fls. 1

---

Solução de Consulta nº 680 - Cosit

**Data** 28 de dezembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**  
**IMAGENS DE SATÉLITE. ROYALTIES. INCIDÊNCIA.**

O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residente ou domiciliado no exterior, a título de royalties pela aquisição de licença de uso de imagens de satélite, submete-se à incidência do IRRF à alíquota de 15%, ou de 25%, caso o beneficiário dos rendimentos esteja domiciliado em país com tributação favorecida.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 22; Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 7º, inciso VII, e 11; Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, art. 3º; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 8º.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO**  
**- CIDE**

**IMAGENS DE SATÉLITE. ROYALTIES. INCIDÊNCIA.**

O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residente ou domiciliado no exterior, a título de royalties pela aquisição de licença de uso de imagens de satélite, submete-se à incidência da Cide à alíquota de 10%.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 22; Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 7º, inciso VII, e 11; Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, arts. 2º, §§ 2º, 3º e 4º.

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

**IMAGENS DE SATÉLITE. ROYALTIES. NÃO INCIDÊNCIA.**

O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residente ou domiciliado no exterior, a título de royalties pela aquisição de licença de uso de imagens de satélite, 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 COFINS-Importação.

---

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 22; Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 7º, inciso VII, e 11; Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, arts. 1º, 3º e 7º, inciso II.

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

**IMAGENS DE SATÉLITE. ROYALTIES. NÃO INCIDÊNCIA.**

O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residente ou domiciliado no exterior, a título de royalties pela aquisição de licença de uso de imagens de satélite, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não caracteriza contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofre a incidência do PIS-Importação.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 22; Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, art. 7º, inciso VII, e art. 11; Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, arts. 1º, 3º e 7º, inciso II.

## **Relatório**

A empresa acima indicada dirige à Secretaria da Receita Federal do Brasil consulta sobre interpretação da legislação tributária federal na qual enumera suas atividades como sendo de: pesquisa, especificação, projeto, desenvolvimento, certificação, fabricação, prestação de serviços de manutenção, de engenharia, modernização, seleção e contratação de fornecedores, integração logística, treinamento, operação, comercialização, locação, importação e exportação de satélites, estações de terra e outros equipamentos e sistemas aeroespaciais, e suporte logístico contratado para as atividades mencionadas.

2. O consultante afirma ser empresa nacional integradora de sistemas espaciais, criada para atender aos objetivos e às diretrizes políticas ligadas ao setor aeroespacial, que requer soluções inovadoras baseadas em sistemas de alta tecnologia.

3. Em suas atividades, especialmente aquelas vinculadas às soluções baseadas em imagens coletadas por sensores remotos orbitais, nas quais atua como representante oficial multiplataforma no Brasil das principais operadoras de satélites da indústria geoespacial, o consultante desenvolve e comercializa produtos e serviços utilizando imagens coletadas diariamente por uma constelação de satélites. Estas imagens, geralmente de propriedade das empresas estrangeiras operadoras dos satélites, são adquiridas por meio de licenças de uso regidas no país pelas regras do art. 7º da Lei nº 9.610, de 1998.

4. Para a consecução de seus objetivos, adquire de empresas estrangeiras licenças de uso de imagens de determinadas localidades do território brasileiro, captadas/extraídas por meio de satélites e disponibilizadas sem qualquer tratamento prévio por parte dos fornecedores, e que se assemelham às fotografias digitais, pois dependem da utilização de um sistema computadorizado para interpretar as informações captadas, analisá-las e processá-las, antes de sua formatação final.

5. As licenças para utilização destas imagens nos serviços prestados pelo consulente são adquiridas das operadoras dos satélites por meio de operações de transmissão de arquivos realizadas através da *internet* e o pagamento pela cessão deste direito de uso é devidamente registrado junto ao Banco Central do Brasil, nos termos do Anexo VI da Circular Bacen nº 3.690/13.
6. Objetivando a correta interpretação da legislação tributária federal aplicável, quanto à incidência de impostos e contribuições incidentes na operação de aquisição de licenças para uso de imagens diretamente de seus autores domiciliados no exterior, o Consulente apresenta o seu entendimento acerca da tributação que vem sendo adotada na operação em questão.
7. Considerado o Direito Autoral, Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, inciso VII, entende aplicáveis as normas do direito autoral, pois, sendo licença de uso de imagens brutas que são analisadas e necessitam de processamento em computadores para identificação e ordenação das informações captadas pelas lentes dos satélites, podem ser equiparadas às fotografias digitais.
8. Segundo o consulente, esta licença de uso do material que adquire é paga diretamente aos autores da obra, no caso, às operadoras de satélite que materializam as imagens exemplificadas na consulta.
9. Entende que, em princípio, o pagamento pelo fornecimento de licença de uso de imagens constitui a remuneração de um direito autoral e, para fins tributários, enquadra-se, geralmente, no conceito de *royalties*, de acordo com o disposto no art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964, mas o caso sob consulta configura exceção, tendo em vista que os rendimentos são percebidos diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra.
10. Conclui que nesta hipótese a receita remetida ao exterior está na exceção do conceito de *royalties*, submetendo-se à incidência do IRRF à alíquota de 15%, nos termos do art. 72 da Lei nº 9.430, de 1996, porém não se sujeitando à Cide, nos termos do art. 2º, §1º-A da Lei nº 10.168, de 2000.
11. Além disso, afirma que a licença de uso das imagens não se enquadra no conceito legal de serviços, e desta forma a remuneração paga às operadoras de satélite encontra-se fora do campo de incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação, delimitados nos arts. 1º, 3º, inciso II da Lei nº 10.865, de 2004, conforme já ratificado nas Soluções de Consulta SRRF08/DISIT nº 64/2010 e 121/2013.
12. Esclarece o consulente que comercializa estas imagens (i) somente revendendo as licenças de uso, sem aplicar qualquer conteúdo de informação sobre as imagens, sem modificá-las ou alterá-las, e/ou (ii) aplicando análises técnicas para identificação de ocorrências específicas, de acordo com as demandas de seus clientes, respeitados os limites das licenças adquiridas.
13. Nestas duas situações, quando somente há a revenda da licença e quando ocorre a prestação de serviços, o consulente tributa regularmente a receita auferida nesta etapa de sua operação, seja quando a imagem é comercializada no país ou exportada para clientes residentes no exterior.

14. Assim, quanto às aquisições de licenças de uso de imagens adquiridas dos titulares dos seus direitos domiciliados no exterior, por meio de operações de transmissão de arquivos realizadas através da *internet*, com o pagamento direto aos autores das obras (operadores de satélites), o consultante solicita que seja esclarecido e confirmado o acerto do tratamento tributário por ele praticado.

## Fundamentos

15. Preliminarmente, registre-se que esta Solução de Consulta não convalida nem invalida nenhuma das afirmativas do consultante, pois isso importa em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que elas se limitam a interpretar a aplicação da legislação tributária a tais fatos, partindo da premissa de que eles estão corretos e vinculando sua eficácia (das soluções de consulta) à conformidade entre fatos narrados e realidade factual.

16. Neste sentido, verifica-se que o consultante, de um lado, afirma que as fotografias de satélite são por ele adquiridas sem qualquer tratamento prévio por parte dos fornecedores, ou seja, trata-se de imagens “brutas”, e por outro, que são adquiridas por meio de licenças de uso regidas no país pelas regras da Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, enquadrando-se mais especificamente no seu art. 7º, inciso VII.

17. As obras fotográficas protegidas pelo direito de autor são aquelas que possam ser consideradas como obras intelectuais, criações do espírito humano, o que dificilmente se concebe seja o caso de fotografias produzidas por mero processo automático, sem nenhuma intervenção humana.

18. Sobre esse assunto, Mikhail Vieira Cancelier de Olivo, na sua dissertação de mestrado “Sensoriamento remoto e propriedade intelectual: a proteção jurídica das imagens geradas por satélites e suas formas de contratação” (Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2013, p. 62, disponível em <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/107352>), leciona que:

*“No mercado de sensoriamento remoto, é usual a prática de atribuir às empresas geradoras de imagens de satélites a titularidade dos direitos de autor relacionados às mesmas. Isso ocorre, por óbvio, quando há interferência humana (trabalho intelectual) nos dados recepcionados, ou seja, é evidente que tal proteção teria lugar apenas quando referente a dados auferidos com um mínimo de criatividade. Dessa forma, estaria fora do conjunto de obras protegidas, os dados brutos que, conforme já explicado, são aqueles meramente representativos da realidade na Terra, sem nenhuma forma de interpretação humana.*

*Já quanto aos dados processados, é mais difícil negar-se a proteção dos mesmos pelos direitos de autor. Isso porque o trabalho de processamento dos dados é diretamente relacionado à criatividade humana. Sobre eles, Ito (2011, p.223-224) escreve o seguinte:*

---

Os dados processados são gerados após o manuseio de operações, tais como a padronização, visualização de classificação, correção, edição. [...] o processo é feito manualmente por um indivíduo – que faz escolhas subjetivas e julgamentos – [...] os dados processados resultam da contribuição intelectual e, conseqüentemente, são susceptíveis à proteção de direitos autorais.

(...).”

19. Prossegue o autor, na mesma obra (p. 65-66):

*“Ascensão (1997, p.419) também aborda a questão e diz:*

[...] podemos imaginar uma câmera assestada sobre uma rua, que automaticamente tira dela fotografias a intervalos regulares. Não há aqui ato humano na operação. Há uma verdadeira fotografia, mas nunca pode haver obra artística. Tal como as fotografias de satélites.

*Ambos os autores, cada um à sua maneira, defendem que esse tipo de fotografia – gerada por um processo mecânico, sem a presença da figura do fotógrafo –, não seria objeto de proteção pelo direito autoral. Cabral (2000, p.68) vai mais longe e conclui: “É o caso concreto de uma obra sem autor”.*

*Nesse aspecto, alguns apontamentos fazem-se necessários, pois, se num primeiro momento a fotografia mecânica (sendo exemplo, a imagem gerada por satélite), pode parecer de difícil incorporação aos direitos autorais, analisando mais profundamente a natureza da imagem gerada e suas nuances, percebe-se que tal dificuldade não vigora. Nesse sentido, conforme demonstrou-se anteriormente, de fato, nem todas as imagens geradas por satélite podem ser consideradas como obras protegidas pelo direito autoral, visto muitas delas não sofrerem intervenções humanas consideráveis, não havendo o intelectual input, fundamental ao direito de autor. Fazendo uso de dois importantes programas estrangeiros de sensoriamento remoto, Ito (2011, p.223) ilustra a questão:*

No caso de serem protegidos pelos direitos autorais, os elementos que têm importância para tal proteção são encontrados no grau de criatividade envolvida no processo de coleta de dados. Parece difícil encontrar criatividade na operação de recolha de dados por si só a partir de um sensor, tal como Landsat, uma vez que as imagens são continuamente/automaticamente tomadas. Já no caso do programa Spot99, as imagens podem ser tomadas a partir de diferentes ângulos, havendo necessidade de intervenção humana.

*Outro aspecto inerente à atividade criativa são as operações relativas à interpretação da imagem – manuseio dos dados, atribuição de cores e texturas, etc. – que gerarão um dado processado, facilmente classificável como análogo à fotografia comum”.*

20. É possível, portanto, que, ainda que não contenham qualquer tratamento prévio, as imagens adquiridas pelo consulente tenham sido geradas com algum grau de intervenção humana (no exemplo contido na citação acima, seria o caso da escolha do ângulo a ser tomado na sua captação). Nesta hipótese, justifica-se a proteção do direito de autor e a comercialização por meio de licença de uso.

21. Desta forma, a consulta será solucionada considerando-se, conforme relata o consulente, que as imagens adquiridas são de fato protegidas pelas normas de propriedade intelectual, uma vez que produzidas por processo análogo ao da fotografia, nos termos da Lei nº 9.610, de 1998:

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

(...)

*VII - as obras fotográficas e as produzidas por qualquer processo análogo ao da fotografia;*

(...)

22. Conforme o art. 22 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, os rendimentos decorrentes da exploração de direitos autorais são considerados *royalties*, exceto se percebidos pelo autor:

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

(...)

*d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.*

23. Por outro lado, a Lei nº 9.610, de 1998, considera como autor a pessoa física criadora da obra, e não a pessoa jurídica que eventualmente detenha os direitos patrimoniais a ela relacionados:

*Art. 11. Autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica.*

*Parágrafo único. A proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.*

24. Desta maneira, as operadoras de satélites que fornecem as imagens ao consulente não podem ser consideradas como autoras, e por isso a exploração econômica dos direitos autorais relativos às imagens é remunerada por meio de *royalties*, nos termos do citado art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964.

25. Cabe verificar, portanto, qual a tributação incidente sobre os pagamentos efetuados a título de *royalties* para pessoa jurídica domiciliada no exterior.

26. No tocante ao imposto de renda, a incidência se dá pela retenção na fonte à alíquota de 15%, ou, caso a pessoa jurídica esteja domiciliada em país com tributação favorecida, 25%, nos termos da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999:

*Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001*

---

*“Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.”*

Lei nº 9.779, de 1999

*Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.*

27. Os dispositivos legais anteriormente citados encontram-se atualmente consolidados na Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 06 de março de 2014, como segue:

*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;*

*(...)*

*§ 3º Os rendimentos mencionados no caput recebidos por pessoa jurídica domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).*

28. Quanto à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide sobre os valores remetidos às operadoras de satélites, nas operações para aquisição de licenças para uso de imagens por aquelas captadas, analise-se à luz dos dispositivos legais a seguir enumerados:

Lei nº 10.168, de 29 de dezembro 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.*

*§ 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.*

*§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo.*

*§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).*

*Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002*

*Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:*

*I - fornecimento de tecnologia;*

*II - prestação de assistência técnica:*

*a) serviços de assistência técnica;*

*b) serviços técnicos especializados;*

*III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;*

*IV - cessão e licença de uso de marcas; e*

*V - cessão e licença de exploração de patentes.*

29. Os pagamentos efetuados pelo consultante a título de *royalties* pelo uso das imagens geradas por satélites, de acordo com o art. 2º, §§ 2º, 3º e 4º da Lei nº 10.168, de 2000, estão sujeitos à incidência da Cide à alíquota de 10%.



30. Esclareça-se que o Decreto nº 4.195, de 2002, embora não tenha listado entre as espécies de *royalties* sujeitas à incidência da Cide aqueles pagos a detentor dos direitos patrimoniais de autor, tampouco afastou a tributação prevista na lei.

31. Confira-se neste sentido trecho do voto vencedor no acórdão nº 3102002.020 da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Sessão de Julgamento (sessão de 25 de setembro de 2013):

*‘Finalmente, cumpre examinar as disposições do Decreto nº 4.195/02. No intento de regulamentar as Leis sob escrutínio, o Decreto deu margem a diferentes interpretações ao não reproduzir com fidedignidade as hipóteses de incidência da Contribuição especificadas nas normas hierarquicamente superiores.*

*Quanto a isso, de início, trago à consideração o comando insculpido no Código Tributário Nacional, artigo 97, no que se refere à definição dos elementos constitutivos da obrigação tributária e o expediente legal que lhes são próprios.*

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*I a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65*

*III a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*

*IV a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*V a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

*VI as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

*Necessariamente, ao examinar a questão colocada, deve-se ter a clareza de que somente a Lei pode estabelecer, dentre outros, o fato gerador de tributos ou contribuições.*

*A luz desse preceito, outra possibilidade não há que não interpretação do Decreto em conformidade com a Lei que definiu o fato gerador da Contribuição em exame.*

*Não sendo ele instrumento hábil a definir as hipóteses de incidência da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico – CIDE, por certo há que se fixar o insofismável entendimento de que o Decreto é enumerativo, exemplificativo, ou qualquer outro qualificativo que lhe possa ser atribuído, desde que não se lhe considere, em hipótese nenhuma, Norma legal de caráter taxativo, pois, se assim fosse, terminaria ele modificando a Lei em uma definição que não lhe é dado estabelecer”.*

32. Este é o posicionamento atual da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (acórdão nº 9303005.293 da 3ª Turma, sessão de 22 de junho de 2017), conforme entendimento expresso no voto vencedor:

“(…)

---

*Com efeito, não há como aplicar o artigo 10 do Decreto Lei nº 4.195/2002, para afastar a incidência da CIDE, em razão das operações de remessas da Contribuinte se tratarem exclusivamente de royalties, conforme contratos anexados junto aos autos, que dispõem, expressamente, que a licenciada pagará à licenciadora royalties.*

*Portanto, no caso em testilha, os royalties não estão sendo pagos diretamente ao autor das obras audiovisuais exploradas, o que amolda-se perfeitamente no artigo art. 22 da Lei 4.506/1964, portanto, não há o que se falar em aplicação do artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002.*

*(...)*

*Nada obstante, também não aplicaria o artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002, por não ser taxativo, o Decreto tem que ser lido em harmonia com a lei, por uma questão hierárquica. Qualquer natureza, prevista em lei, induz o entendimento de uma listagem não taxativa, por se tratar de uma norma secundária, não se pode inovar, mas apenas dar cumprimento a lei.*

*Para melhor esclarecer, quando houver um conflito entre normas de patamares localizados mais próximos da torre piramidal, em relação à Constituição Federal, a norma superior ocupa posição diferenciada no processo hierárquico, prevalecendo sua posição no alto da estrutura organizacional.*

*No caso do Decreto, seu objetivo é de regulamentar a fiel aplicação de uma norma elaborada pelo Poder Legislativo, jamais poderá trazer prescrições que colidam com as regras de uma lei superior. Se houver alguma inconsistência entre o Decreto e a Lei, a questão se resolve pelo reconhecimento da inaplicabilidade do Decreto, e aplicação de lei superior.*

*(...).”*

33. Finalmente, cabe analisar se incidem 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-Importação” e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior – “COFINS-Importação” na aquisição das licenças de uso das imagens de satélite pelo consultente.

34. A Solução de Consulta Cosit nº 71, de 10 de março de 2015, debruçou-se sobre essa questão, em relação aos *royalties* por licença ou uso de marca, nos seguintes termos:

**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.

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

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

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

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

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

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

---

IV - Direito de uso ou exploração de películas cinematográficas;

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

VI - Direito de exploração de conjuntos industriais.

**Art. 22.** Serão classificados como "**royalties**" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do **uso, fruição, exploração de direitos**, tais como: [\(Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986\)](#)

a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

**c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;**

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

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

**Art. 23.** Serão classificados como **aluguéis ou "royalties"** tôdas as espécies de rendimentos percebidos pela **ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como:** [\(Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986\)](#)

I - As importâncias recebidas 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 anuência 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.*

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, 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 :

.....



**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, conclui-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.*

35. Os fundamentos anteriormente transcritos aplicam-se à perfeição ao presente caso, e são aqui adotados. Não há, a se considerar exata a descrição dos fatos pelo consulente, qualquer serviço prestado no âmbito dos contratos de licença de uso das imagens de satélite, e por decorrência os pagamentos efetuados a título de *royalties* não se sujeitam à incidência do PIS-Importação e da Cofins-Importação.

## Conclusão

36. Por todo o exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo ao consulente que:

a) imagens de satélite apenas podem ser consideradas obras intelectuais por equiparação às obras fotográficas se na sua captação ou no seu tratamento posterior à captação houver a intervenção humana que denote algum grau de criatividade;

b) a exploração econômica por pessoa jurídica dos direitos autorais relativos a imagens de satélites é remunerada por meio de *royalties*, tendo em vista que autor é apenas a pessoa física;

c) o pagamento de *royalties* pela aquisição de licença de uso de imagens de satélite submete-se às seguintes incidências tributárias:

c.1) IRRF, à alíquota de 15%, ou de 25%, neste último caso se a pessoa jurídica beneficiária dos rendimentos estiver domiciliada em país com tributação favorecida;

c.2) Cide, à alíquota de 10%;

d) o pagamento de *royalties* pela aquisição de licença de uso de imagens de satélite não se sujeita à incidência do PIS-Importação nem da COFINS-Importação.

À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente  
GUSTAVO ROTUNNO DA ROSA  
Auditor-Fiscal da RFB  
Chefe da Dirpj - Substituto

## Ordem de Intimação

---

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consultante.

Assinado digitalmente  
**FERNANDO MOMBELLI**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit