



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 117 - Cosit

Data 28 de setembro de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ROYALTIES. DIREITOS AUTORAIS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento de despesas de royalties a pessoa jurídica domiciliada no País, em decorrência de contrato de licença de uso de marca e imagem, inclusive a chamada remuneração mínima, não permite a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, conquanto não se trata de aquisição de serviços.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, arts. 22 e 23; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ROYALTIES. DIREITOS AUTORAIS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento de despesas de royalties a pessoa jurídica domiciliada no País, em decorrência de contrato de licença de uso de marca e imagem, inclusive a chamada remuneração mínima, não permite a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos, conquanto não se trata de aquisição de serviços.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, arts. 22 e 23; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, II.

Relatório

Examina-se consulta, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, interposta pela pessoa jurídica em epígrafe, subscrita por um causídico.

2. Inicialmente, este afirma que sua constituinte pretende esclarecimento sobre o conceito de insumos para os fins do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no tocante a royalties, em face de recentes decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).
3. Informa que o objeto social da requerente consiste em indústria e comércio atacadista de brinquedos, pantufas, bichos de pelúcia, brindes promocionais, artefatos de plástico, embalagens plásticas, inclusive importação e exportação.
4. Salienta que, no curso da sua atividade industrial, para fabricação e comercialização de produtos licenciados, é imprescindível a aquisição de direitos autorais e pagamento de royalties, cuja sistemática de remuneração mínima descreve.
5. Atravessa às fls. 38-51 cópia de contrato de licença de uso de marca e imagem, fabricação, distribuição e comercialização de produtos licenciados, firmado com pessoa jurídica domiciliada no País.
6. Articula que, a seu ver, o pagamento de royalties enquadra-se no disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que versam sobre créditos relativos a insumos. Em abono de sua tese, o patrono colaciona o aresto exarado pelo STJ nos autos do recurso especial representativo de controvérsia repetitiva nº 1.221.170/PR, bem como acórdão prolatado pelo CARF.
7. De seguida, formula estes três quesitos:
 - 7.1. o pagamento de royalties enquadra-se no disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003?
 - 7.2. o pagamento da remuneração mínima no contrato de royalties enquadra-se no conceito de insumos?
 - 7.3. o pagamento de royalties concernentes à obtenção de licenciamento de direitos autorais gera créditos no regime de apuração não cumulativa das contribuições?
8. A final, presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.
9. Esse é o relatório, em apertada síntese.

Fundamentos

10. Preliminarmente, é importante ressaltar o fato de 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.

11. Nesse contexto, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

12. Consoante relatado, a dúvida da consulente, que exerce a atividade de indústria e comércio atacadista de brinquedos, pantufas, bichos de pelúcia, brindes promocionais, artefatos de plástico, embalagens plásticas, inclusive importação e exportação, versa sobre se as despesas com pagamento de royalties concernentes à obtenção de licenciamento de direitos autorais enquadram-se no conceito de insumos, e, portanto, se geram créditos no regime de apuração não cumulativa das contribuições, conforme disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

13. Os dispositivos legais a serem interpretados são os seguintes:

Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

14. Como consta dos dispositivos transcritos, **a modalidade de creditamento em voga beneficia a aquisição de “bens e serviços”**. Assim, como evidentemente não se trata de aquisição de bens, cumpre verificar se os royalties concernentes à obtenção de licenciamento de direitos autorais poderiam ser enquadrados como aquisição de serviços para fins dos referidos dispositivos.

15. Preconiza a Lei nº 4.506, de 30 de novembro 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.

(...)

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:

(...)

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

16. Da leitura dos dispositivos supramencionados, em especial do art. 23, depreende-se que, para fins da legislação do Imposto sobre a Renda, os royalties assemelham-se ao aluguel, de forma a estabelecer a esses rendimentos classificação diversa das demais receitas, inclusive das receitas de prestação de serviços.

17. Tal entendimento está embasado no fato de que a locação de bens móveis, à qual se assemelham os royalties, constitui típica obrigação de dar, diferentemente dos serviços, que possuem característica de obrigação de fazer.

17.1 Nas palavras de Bergamini (2016),¹ os royalties nada mais são do que remunerações devidas em razão da cessão de um direito de uso de determinada marca, patente, *know how*, etc. Não havendo, então, nenhum fazer, apenas um dar, um entregar o direito de usar algo, na maioria das vezes um bem imaterial.

18. A esse respeito, esta Coordenação-Geral de Tributação já se manifestou, por exemplo, quando da publicação da Solução de Consulta Cosit nº 71, de 2015, cujo inteiro teor

¹ BERGAMINI, Adolpho. Coleção Curso de Tributos Indiretos. Volume II. PIS e COFINS (2016).

encontra-se disponível no sítio eletrônico da RFB na internet, e cuja ementa foi publicada no DOU de 04 de maio de 2015, conforme explicitado a seguir:

(...)

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 à ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”

(...)

19. Das colações acima verificadas, nota-se que há uma clara distinção entre a obrigação de dar (locação e/ou royalties) e a obrigação de fazer (serviço), de tal sorte que no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121² (ocorrido em 11.10.2000), já aqui exposto, o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu que a locação de bens móveis, à qual se assemelham os royalties, e a prestação de serviços não se confundem.

20. Ainda, quando da análise do Recurso Extraordinário nº 925.038/PE, em 30 de março de 2016, sobre o qual a Suprema Corte negou provimento, foi ratificado o entendimento do julgado do Tribunal de Justiça de Pernambuco de que “o objeto dos contratos que implicam pagamento de royalties é a cessão de uso de capital tecnológico, sendo o seu respectivo pagamento caracterizado como renda, com natureza jurídica de aluguel, razão pela qual não se configura uma prestação de serviços”. Os termos do referido julgado podem ser verificados a seguir (grifou-se):

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO DE AGRAVO. ISSQN SOBRE CESSÃO DE DIREITO DE USO DE MARCAS, ROYALTIES, COM FUNDAMENTO NAS LEIS MUNICIPAIS NS. 2.148/2003 E 2.311/2005. NÃO INCIDÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELA CORTE ESPECIAL DESTE TJPE NO JULGAMENTO DO INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 0170469-2/01. RECURSO DE AGRAVO DESPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

1. A presente questão cinge-se em definir se o Município de Cabo de Santo Agostinho pode cobrar ISSQN sobre cessão de direito de uso de marcas, royalties, com fundamento nas Lei Municipais ns. 2.148/2003 e 2.311/2005.

2. A Corte Especial deste sodalício, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade n. 0170469-2/01, declarou a inconstitucionalidade do art. 1º nas alterações feitas no art. 64, § 1º, art. 71, § 2º, inciso I, e art. 76, I, das Leis

² Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do Recurso Extraordinário, pela letra ‘c’, ‘e’ por maioria, vencidos os senhores Min. Otávio Galotti (Relator), Carlos Velloso (Presidente), Ilmar Galvão, Nelson Jobim e Maurício Corrêa, deu-lhe provimento, declarando, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis", constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, na redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, pronunciando, ainda, a inconstitucionalidade da mesma expressão "locação de bens móveis" contida no item 79 do § 3º do artigo 50 da lista de serviços da Lei nº 3.750, de 20 de dezembro de 1971, do Município de Santos/SP.

ns. 2.311/05 e 2.148/03, do Município do Cabo de Santo Agostinho, por violação ao art. 116, da Constituição Estadual, restando estabelecido que **‘Não é possível a tributação por ISSQN em caso de cessão de direito de uso de marca, vez que tal negócio não envolve obrigação de fazer, inexistindo prestação de serviço (TJPE – Arguição de Inconstitucionalidade 0170469-2/01, Relator: Leopoldo de Arruda Raposo, Data de Julgamento: 10/03/2014, Corte Especial).**

3. Desse modo, **nenhum reparo merece a sentença de primeiro grau, na medida em que firmou seu entendimento no sentido de que a cessão de uso de marca não configura prestação de serviço, descabendo, portanto, a incidência do ISSQN sobre tal operação.**

4. Com efeito, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 156, inciso III, criou a competência para a criação do ISS, que deverá incidir sobre serviços, não podendo incidir sobre qualquer outra espécie de negócio jurídico.

5. Vale lembrar, ainda, que o Código Tributário Nacional prevê em seu artigo 110 que a lei tributária não poderá alterar a definição, o conteúdo, e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, para fins de tributação.

6. **O objeto dos contratos que implicam pagamento de royalties é a cessão de uso de capital tecnológico, sendo o seu respectivo pagamento caracterizado como renda, com natureza jurídica de aluguel, razão pela qual não se configura uma prestação de serviços.**

7. **Em situações análogas, o Supremo Tribunal Federal já decidiu reiteradamente que o ISS não pode incidir sobre o aluguel de bens móveis, uma vez que esta modalidade de negócio jurídico não se caracteriza como uma prestação de serviços, não cabendo à legislação tributária a sua equiparação como tal, sob pena de afronta ao artigo 110 do CTN.**

8. **Por conseguinte, uma vez que a natureza jurídica dos contratos que implicam pagamento de royalties é de locação de bens incorpóreos, e tendo em vista que a locação de bens não é serviço, como já decidiu o STF, não há que se falar em tributação do ISS sobre estes contratos.**

9. Recurso de Agravo desprovido.

10. Decisão unânime” (fls. 600-601)

21. Destarte, percebe-se que na cessão de direito de uso não se visualiza a presença de obrigação de fazer, ou seja, não se trata de prestação de serviço. Assim, a simples cessão de licenciamento de direitos autorais não poderia ser enquadrada como prestação de serviços, pois lhe faltaria o elemento essencial, qual seja, a efetiva prestação do serviço.

22. Portanto, é forçoso reconhecer que royalties são caracterizados como obrigação de dar, e não de fazer, não se subsumindo no conceito de prestação de serviços, o qual é essencial para a definição de insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

23. Nessa esteira, adotando-se no caso em exame o entendimento usual acerca do conceito de serviços, conclui-se que o pagamento de royalties concernentes à obtenção de licenciamento de direitos autorais, bem como o pagamento de remuneração mínima no contrato de royalties não permitem a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), porque não se tratam de aquisição de serviços.

Conclusão

24. Em face do exposto, conclui-se que o pagamento de despesas de royalties a pessoa jurídica domiciliada no País, em decorrência de contrato de licença de uso de marca e imagem, fabricação, distribuição e comercialização de produtos licenciados, inclusive a aludida remuneração mínima, não permite a apuração de créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos, conquanto não se trata de aquisição de serviços.

Assinado digitalmente

ELADIO ALBUQUERQUE COSTA NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

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

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

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

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