



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit  
Fls. 71

---

## Solução de Consulta nº 64 - Cosit

**Data** 29 de março de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*ROYALTIES*. DIREITOS AUTORAIS. DEDUTIBILIDADE. LIMITES E CONDIÇÕES. APLICAÇÃO.

A dedução de despesas com *royalties* será admitida quando necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

O limite de dedução de até 5% (cinco por cento) da receita líquida aplica-se, somente, às despesas de *royalties* pela exploração de patentes de invenção ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio e as importâncias pagas por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

Para os demais fins, a norma tributária não faz distinção quanto à aplicação da classificação de *royalties* para as pessoas físicas e jurídicas, bastando para tanto a natureza jurídica do rendimento pelo uso, fruição e exploração de direitos, a exemplo da exploração de direitos autorais.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 4.506, de 1964, art. 22; Lei nº 9.610, de 1998, arts. 7º, 8º e 11; Lei nº 3.470, de 1958, art. 74; Lei nº 4.131, de 1962, art. 12; Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018), arts. 38, 311, 362 e 365; IN RFB nº 1.455, de 2014, art. 17.

## **Relatório**

A pessoa jurídica acima qualificada com ramo de atividade principal, entre outras, de fabricação de brinquedos e jogos recreativos e prestação de serviços de pré-impressão, formula consulta sobre a legislação do imposto sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ.

2. Informa que mantém parceria com a empresa (XXX) e que, de acordo com contrato de fabricação e outras avenças, essa cede direitos de propriedade intelectual a consulente, tendo por objeto a fabricação, distribuição, promoção e venda dos jogos de cartas colecionáveis.
3. Salaria que não realiza nenhuma mudança nas imagens que recebe, pois consiste em cláusula contratual a reprodução fiel das imagens nas cartas impressas. Assim, a (XXX) cede as imagens, ilustrações e desenhos, enquanto a consulente apenas tem a tarefa de colocar/transformar em papel as imagens recebidas.
4. Conclui que a finalidade do pagamento realizado ao parceiro constitui apenas no direito de uso dos desenhos, exploração econômica de imagens, desta forma, entende que a contraprestação paga tem a natureza jurídica de direitos autorais, nos termos do art. 7º da Lei nº 9.610, de 1998, que dispõe sobre a legislação de direitos autorais (LDA).
5. Menciona que os desenhos, as imagens, os hologramas, as ilustrações e afins, criados pela (XXX), correspondem a obras intelectuais derivadas da atividade criativa e, portanto, respaldadas pela proteção dos direitos autorais, o que ensejaria o pagamento pela exploração econômica desse direito.
6. Com relação à dedutibilidade de *royalties* na base de cálculo do IRPJ, esclarece que, com base no art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958, somente poderão ser deduzidas, para fins de apuração do lucro real, as quantias devidas pela exploração de marca de indústria e de comércio e patentes de invenção, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido.
- 6.1. Ressalta que referida lei não distingue pagamentos a título de *royalties* no Brasil e no exterior e que o normativo prevê limitações à dedutibilidade, independentemente de onde esteja domiciliado seu beneficiário, sem, no entanto, fazer qualquer menção aos direitos autorais. Por outro lado, a Lei nº 4.506, de 1964, estipula que não serão dedutíveis da base de cálculo do IRPJ os *royalties* pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior.
- 6.2. Aduz que a Lei nº 4.506, de 1964, não é omissa e aborda a natureza jurídica dos *royalties* e dos direitos autorais, equiparando-os. Nos termos do art. 22, alínea “d”, serão classificados como “*royalties*” os rendimentos de qualquer espécie decorrentes de uso, fruição exploração de direitos, tais como a exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.
- 6.3. Entende que a Lei nº 3.470, de 1958, de forma ampla e geral, prevê que *royalties* têm sua dedutibilidade limitada, mas não os equipara aos direitos autorais; ao passo que a Lei nº 4.506, de 1964, prevê que os *royalties* pagos ao exterior têm dedutibilidade limitada e, para tal fim, estabelece que os direitos autorais devem ser equiparados a *royalties*. Neste sentido, cita jurisprudência do STF e decisões do CARF.
7. Neste cenário, ainda questiona se seria possível afirmar que as restrições de dedutibilidade da Lei nº 3.470, de 1958, não se aplicam aos *royalties* de direitos autorais, de modo que os pagamentos – feitos pela Consulente à cedente no Brasil, a título de direitos

autorais – são integralmente dedutíveis, independentemente de qualquer limitação imposta pela Lei nº 3.470, de 1958.

8. Ainda argumenta que o CARF, em decisão de 2018, admitiu que a limitação de dedução de despesas com *royalties* definida no art. 355 do RIR/99 é restrita ao pagamento de *royalties* pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, salientando que não houve manifestação na decisão sobre os royalties pagos em decorrência de exploração de direitos autorais.

9. Assim, caso a RFB entenda que os direitos autorais pagos estariam sujeitos ao limite de dedutibilidade do art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958, questiona se, no mínimo, as despesas com a amortização desses direitos autorais são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

10. Transcreve como fundamentos legais os arts. 7º, 8º, 49 e 50 da Lei nº 9.610, de 1998; art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958; a Portaria MF nº 436, de 1958; os arts. 22 e 71 da Lei nº 4.506, de 1964; e o art. 331 do Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018).

11. Ao final, apresenta os seguintes questionamentos:

*“1”- A mesma restrição de dedutibilidade da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) que existe para o pagamento de royalties dentro do Brasil, existe, também, para pagamentos a título de direitos autorais?*

*“2”- A equiparação de direitos autorais a royalties, feita pelo artigo 22 da Lei nº 4.506/64, aplica-se apenas para o imposto de renda da pessoa física ou também alcança o imposto de renda da pessoa jurídica?*

*“3”- Admitindo-se a equiparação de direitos autorais a royalties, é correto afirmar que os “royalties de direitos autorais” não estão elencados nas hipóteses do artigo 74 da Lei nº 3.470/58?*

*“4”- Admitindo-se que os direitos autorais pagos pela (XXX) à (XXX), localizada no Brasil, são equiparados a royalties e estão sujeitos às restrições de dedutibilidade trazidas pelo artigo 74 da Lei nº 3.470/58, é correto a afirmação de que, no mínimo, as despesas com a amortização desses direitos autorais são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ?*

## Fundamentos

12. Discute-se na presente consulta, para fins de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, a dedutibilidade de valores pagos em face de contrato de licenciamento de fabricação, distribuição, promoção e venda dos jogos de cartas colecionáveis contendo desenho e imagens da licenciante (XXX) e outras avenças.

13. A consulente entende que referidos valores correspondem a pagamentos pela exploração de obras (desenhos, imagens, hologramas, ilustrações e afins) intelectuais derivadas da atividade criativa, cuja proteção encontra-se amparada no art. 7º da Lei nº 9.610,

de 1998, o que ensejaria, desta forma, o pagamento pela exploração de direitos autorais (*royalties*).

14. De início, esclarecemos que, ainda que o sujeito passivo entenda que as obrigações contratuais correspondam a pagamentos pela cessão do uso de direitos autorais, partindo do assentamento desta premissa, para, somente após, deduzir sua petição consultiva, no âmbito do processo de consulta não cabe à Administração Tributária convalidar nem invalidar quaisquer informações apresentadas (IN RFB 1.396, de 2013). Desta forma, o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito - verificação da matéria probatória - mas exclusivamente da interpretação da legislação tributária relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, o que implica dizer que compete ao sujeito passivo analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação.

15. Acerca dos direitos autorais, necessário ressaltar que a legislação brasileira faz clara distinção entre os conceitos de ser autor da obra e ser titular dos seus direitos, inclusive o de ser titular de exploração. A obra protegida, expressa por qualquer meio, é sempre a criação de uma pessoa física, ou seja, jamais a pessoa jurídica poderá ser a autora de uma obra. No entanto, em casos específicos, a lei prevê é que a proteção concedida ao autor poderá ser estendida às empresas (art. 11 da Lei nº 9.610, de 1998, LDA).

16. Ainda sobre a natureza dos pagamentos em referência, ressalta-se o fato de que o inciso VII do art. 8º da LDA prevê que não serão objeto de proteção como direitos autorais o aproveitamento industrial ou comercial das ideias contidas nas obras.

17. No caso, observa-se que, efetivamente, os valores correspondem a rendimentos pagos em decorrência do uso, fruição e exploração de direitos que, nos termos das disposições do art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964, são classificados como *royalties*:

*Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978) (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)*

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

*b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;*

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

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

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

18. A legislação do imposto sobre a renda da pessoa jurídica admite a dedução de despesa operacional à título de *royalties* quando necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte pagadora. Nesse sentido, vide arts. 311 e 362 do RIR/2018, abaixo transcritos:

*Despesas necessárias*

*Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora ( Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput ).*

*§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa ( Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º ).*

*§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º) .*

*§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem.*

*(...)*

#### *Royalties*

*Art. 362. A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, o uso ou a fruição do bem ou do direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, caput, alínea “a”). (grifo nosso)*

19. Em princípio, na situação ora em estudo, os pagamentos (obrigações contratuais) constituem-se em despesas necessárias à atividade econômica da pessoa jurídica e à manutenção da fonte produtora e vinculam-se essencialmente a receita bruta delas decorrente, pois atendem aos critérios da necessidade e usualidade, portanto, seriam passíveis de dedução da base de cálculo do imposto sobre a renda.

20. Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se agora à análise dos questionamentos. Primeiramente, a consultante pergunta se a mesma restrição de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ que existe para o pagamento de *royalties*, dentro do Brasil, existe também para pagamentos a título de direitos autorais.

20.1. A indagação em referência está explicitamente relacionada as disposições do art. 365 do RIR/2018, *in verbis*:

#### *Limite e condições de dedutibilidade*

*Art. 365. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74 ; Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, **caput**; e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º ).*

*§1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, por ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, de acordo com o grau de essencialidade (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1º) .*

§2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de **royalties** por exploração de patentes de invenção, uso de marcas de indústria e de comércio, e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Regulamento ou excederem os limites a que se refere este artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12 e art. 13).

§3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou **royalties** por exploração ou cessão de patentes ou por uso ou cessão de marcas, e a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do ato ou do contrato no INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma estabelecida na Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996 ( Lei nº 4.131, de 1962, art. 12). (grifo nosso)

20.2. Como visto, o limite máximo de até cinco por cento da receita líquida, para fins de dedução do lucro tributável, aplica-se, tão somente, às despesas operacionais de *royalties* pela exploração de patentes de invenção ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio e as importâncias pagas por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

20.3. Ainda que na sua origem (art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958: "... somente poderão ser deduzidas do lucro bruto a soma das quantias devidas a título de " *royalties* " pela exploração de marcas...) houvesse restrição aos casos permitidos no dispositivo, o art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962, permite interpretar que a restrição do limite de até cinco por cento aplica-se apenas aos *royalties* na situação especificada nesse artigo.

20.4. Portanto, responde-se à consultante que as demais despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte pagadora (arts. 311 e 362), classificadas como *royalties* e não contempladas no art. 365 do RIR/2018 (Base legal - Lei nº 3.470, de 1958; Lei nº 4.131, de 1962 e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979) podem ser deduzidas na apuração do lucro tributável, sem observância do limite máximo de até 5% da receita líquida.

21. No segundo questionamento, a consultante indaga se a equiparação de direitos autorais a *royalties*, feita pelo artigo 22 da Lei nº 4.506/64, aplica-se apenas para o imposto de renda da pessoa física ou também alcança o imposto de renda da pessoa jurídica.

21.1. Está claro que quando a lei tributária classifica *royalties* como rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, inclusive os de exploração de direitos autorais, o faz necessariamente na dimensão em que se desenvolve a exploração (direitos patrimoniais) de uma atividade econômica. Neste sentido, a norma não faz distinção quanto à aplicação para as pessoas físicas e jurídicas, bastando, para tanto, o caráter do uso, fruição e exploração de direitos.

21.2. Corroborando o sentido de aplicação da referida norma às pessoas jurídicas as disposições da IN RFB nº 1.455, de 2014:

---

*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:*

*(...)*

*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;*

21.3. Por outro lado, o dispositivo também define que não serão classificados como "royalties" os rendimentos percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra. Neste aspecto, estamos falando necessariamente sobre os direitos autorais, nos termos das disposições da Lei nº 9.610, de 1998.

21.4. À luz da legislação do imposto sobre a renda, percebe-se a distinção entre os rendimentos recebidos pelo autor (direitos autorais) e pela exploração de direitos autorais (art. 22, "d", Lei nº 4.506, de 1964), conforme abaixo:

*RIR/2018*

*art. 38. São tributáveis os rendimentos do trabalho não assalariado, tais como (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º ; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):*

*(...)*

*VII - direitos autorais de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, quando explorados diretamente pelo autor ou pelo criador do bem ou da obra;*

22. A análise do questionamento "3" está contemplada no item 20 acima, sendo que a do questionamento "4" resta prejudicada, uma vez que a presente consulta está concluindo pela não sujeição das despesas de royalties com direitos autorais ao limite de dedutibilidade previsto no art. 74 da Lei nº 3.470, de 1958.

23. Por fim, é oportuno reafirmar que a consulta fiscal não se destina a convalidar atos específicos da consultante, mormente em face de contrato anexado aos autos, mas a esclarecer pontos da legislação tributária que possam ser aplicados a um número indeterminado de eventos, adstritos às mesmas circunstâncias apresentadas na respectiva consulta.

## **Conclusão**

24. À vista do acima exposto, em relação aos questionamentos apresentados, conclui-se que:

24.1. para fins de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, a dedução de despesas com *royalties* será admitida quando necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora;

24.2. nas disposições do art. 365 do RIR/2018 (Base legal - Lei nº 3.470, de 1958; Lei nº 4.131, de 1962 e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979), o limite máximo de até cinco por cento da receita líquida, para fins de dedução do lucro tributável, aplica-se, tão somente, às despesas operacionais de *royalties* pela exploração de patentes de invenção ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio e as importâncias pagas por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante;

24.3. para os demais fins, a norma tributária não faz distinção quanto à aplicação da classificação de *royalties*, de que trata o art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964, para as pessoas físicas e jurídicas, bastando para tanto a natureza jurídica dos rendimentos pelo uso, fruição e exploração de direitos, a exemplo da exploração de direitos autorais.

À consideração da chefia da Divisão de Tributação – Disit.

- assinado digitalmente -  
Luiz Marcellos Costa de Brito  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras – Cotir.

-assinado digitalmente-  
Francisco Ricardo Gouveia Coutinho  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da DISIT/SRRF03

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

- assinado digitalmente -  
Fábio Cembranel  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

**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 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*-assinado digitalmente-*

Fernando Monbelli

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit