



Solução de Consulta nº 116 - Cosit

Data 16 de julho de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITOS. **ROYALTIES**. CONTRATO DE FRANQUIA. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios pagos a título de **royalties** pela franqueada à franqueadora não são considerados decorrentes da aquisição de bens ou de serviços, e por conseguinte, não podem ser tratados como insumos para efeitos da apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep. Tais valores não podem gerar para a pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, créditos dessa contribuição nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DOU DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 71, DE 10 DE MARÇO DE 2015, PUBLICADA NO DOU DE 04 DE MAIO DE 2015.

Dispositivos Legais: arts. 21 a 23 da Lei nº 4.506, de 1964; inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; alínea “a” do inciso IX do art. 2º da Lei nº 13.966, de 2019; art. 17 da IN RFB nº 1.455, de 06 de março de 2014; e Parecer Normativo COSIT nº 143, de 1975.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITOS. **ROYALTIES**. CONTRATO DE FRANQUIA. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios pagos a título de **royalties** pela franqueada à franqueadora não são considerados decorrentes da aquisição de bens ou de serviços, e por conseguinte, não podem ser tratados como insumos para efeitos da apuração dos créditos da Cofins. Tais valores não podem gerar para a pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa da Cofins, créditos dessa contribuição nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO

DOU DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 71, DE 10 DE MARÇO DE 2015, PUBLICADA NO DOU DE 04 DE MAIO DE 2015.

Dispositivos Legais: arts. 21 a 23 da Lei nº 4.506, de 1964; inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; alínea “a” do inciso IX do art. 2º da Lei nº 13.966, de 2019; art. 17 da IN RFB nº 1.455, de 06 de março de 2014; e Parecer Normativo COSIT nº 143, de 1975.

Relatório

A consulente acima identificada protocolizou a presente consulta, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, na Delegacia Especial de Administração Tributária da Receita Federal do Brasil (Derat) em São Paulo/SP, com a finalidade de dirimir dúvidas acerca da legislação tributária a ela aplicável.

2. *Afirma a interessada que “explora, em função de direitos adquiridos por meio de contrato de franquia, restaurantes”, e “está sujeita à apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) pela sistemática do Lucro Real, em função do que está obrigada a adotar o regime **não cumulativo** para fins de apuração e recolhimento do PIS - Programa de Integração Social (PIS) e da COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)”.*
3. *E infere que “diante da legislação dos PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa, são passíveis de aproveitamento (geram créditos) os dispêndios caracterizados como insumos e destinados à fabricação do produto final ou inerentes e indispensáveis à atividade fim do contribuinte”.*
4. *De outra parte, afirma que para “regular exploração de seu negócio” “e operação de seus restaurantes/estabelecimentos, a Consulente é obrigada a pagar royalties ao franqueador”. E “justamente por se tratar de rede de franquia da marca”, “todo o know-how, o modelo de negócio, as fórmulas e receitas, assim como o aspecto visual dos estabelecimentos seguem o padrão fornecido e exigido pelo franqueador”.*
5. *Cita a Lei nº 8.955, de 15 de dezembro de 1994, e argumenta que “ao mesmo tempo em que os royalties são a principal fonte de remuneração de um franqueador numa relação de franquia, para os franqueados trata-se da mais relevante despesa incorrida e necessária à operação do negócio franqueado. Sem o pagamento dos royalties, que é calculado sobre o faturamento do negócio franqueado, a Consulente jamais poderia exercer sua atividade fim”.*
6. *E mencionando o art. 22 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, afirma que “sem o pagamento dos royalties, a Consulente descumpriria a obrigação contratual e não mais poderia dar sequência ao desenvolvimento de sua atividade. Portanto,*

o pagamento de royalties para a exploração de uma franquia é um dispêndio não só obrigatório, mas essencial e relevante para a atividade fim da Consulente”.

7. Ademais, argumenta a interessada que com o advento do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, *“a RFB afastou de certa forma a aplicação do conceito de insumo aplicado pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e ampliou sua interpretação, passando a adotar o conceito e os princípios aplicados pela legislação do IRPJ. É o que infere de trechos do PN 5/18 - os critérios de essencialidade e de relevância foram admitidos para o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e de COFINS não cumulativos”.*

8. Alega também que *“para a legislação aplicada ao IRPJ, Decreto nº 9.580 de 2018, são considerados despesas necessárias pelo artigo 362, e, portanto, possuem o caráter de essencialidade e relevância que por sua vez, dariam direito de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS do regime não cumulativo”,* concluindo que ***“diante das considerações acima, a Consulente entende que pode tomar créditos de PIS e de COFINS sobre os royalties pagos à franqueadora pela exploração da franquia”.***

9. Cita por fim, decisões do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) e de Tribunais Regionais Federais com a finalidade de fundamentar seu entendimento.

10. Tendo em vista o exposto, a consulente apresentou as seguintes indagações:

- *“Está correto seu entendimento, de que os pagamentos de royalties à franqueadora são insumos, levando-se em consideração o ramo de atividade da Consulente, tratando-se de dispêndios necessários e indispensáveis à exploração de suas atividades?”*
- *Está correto seu entendimento, de que os royalties pagos à franqueadora geram créditos de PIS e de COFINS, na apuração de sua base de cálculo no regime não cumulativo?*
- *Caso não seja este o entendimento desta Ilma. Superintendência de Tributação, requer a Consulente seja apontado o procedimento correto a ser adotado.”*

Fundamentos

11. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

12. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo.

13. Assim, 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.

14. Nesse arcabouço normativo, admite-se que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, de modo que a presente consulta deve ser apreciada.

15. No que tange à petição apresentada, constata-se que a interessada, atuante no ramo de restaurantes e sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, face ao advento do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, busca confirmar seu entendimento de que os valores que despense relativos a **royalties**, pagos ao franqueador de sua marca, haja vista sua essencialidade e relevância, dão origem a créditos dessas contribuições por serem caracterizados como insumos nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

16. De início, cumpre atentar para a letra do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com idênticas redações, que permitem o aproveitamento de créditos relativos a insumos na incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

“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; (grifou-se)*

(...)”

17. Repara-se que de acordo com referidos dispositivos legais, somente os valores relativos **aos bens e aos serviços** utilizados como **insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda** é que dão origem aos créditos das

contribuições autorizados por aqueles incisos, como verifica-se claramente na redação do art. 171 da IN RFB nº 1.911, de outubro de 2019, que regulamenta o assunto:

“Art. 171. *Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições, efetuadas no mês, de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):*

I – bens e serviços, utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços.

(...)” (grifou-se)

18. Acerca desse assunto foi exarado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de Dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de Dezembro de 2018, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 12º, I, da Portaria RFB nº 1.936, de 06 de dezembro de 2018, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria:

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

(...)

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

(...)

6. DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO DE BENS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E DAS DESPESAS

62. Evidentemente, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça não restringiu suas conclusões sobre o conceito de insumos geradores de créditos das contribuições a conceitos contábeis como custos, despesas, imobilizado, intangível, etc. Entretanto, é necessária uma análise acerca da interseção entre tal conceito e alguns conceitos contábeis porque, a uma, a legislação tributária federal utiliza-os em diversas definições e, a duas, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se vale da contabilidade para acompanhar o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos.

63. Inicialmente, analisa-se a interseção entre o conceito de insumos firmado na decisão em comento e os custos de produção de bens e de prestação de serviços para efeitos do custeio por absorção exigido pela legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).

64. Obviamente, considerando que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça fixou critérios próprios para a identificação de insumos que permitem a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é certo que o conceito de insumos não se confunde com o conceito de custos de produção.

65. Nada obstante, é nítida a conexão entre a norma estabelecida pela alínea “a” do § 1º do art. 13 da Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (“custo de produção dos bens ou serviços vendidos (...) quaisquer outros bens ou serviços

aplicados ou consumidos na produção”), e a norma fixada pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”).

66. *Daí, mostra-se evidente que a relação entre os custos de produção e o conceito de insumos estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é muito próxima, de maneira que a caracterização do item como custo serve de indício forte para sua caracterização como insumo.*

67. *Prosseguindo na análise da interseção entre conceitos contábeis e o conceito de insumos, se de um lado este não se confunde com o de custos de produção, por outro lado até mesmo algumas despesas podem nele se enquadrar (o termo despesa aqui foi utilizado em contraponto a custo, como terminologia usual na contabilidade de custos, e não em sua acepção mais ampla utilizada na contabilidade geral).*

68. *Deveras, dadas as próprias definições de custo e despesa firmadas pela contabilidade de custos, são raras as hipóteses em que um item classificado como despesa (não custo) poderá cumprir os requisitos para se enquadrar como insumo (relação de essencialidade ou relevância com a produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços). Entretanto, em tese, há a possibilidade.*

69. *Sem embargo, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico, etc., da pessoa jurídica.*

19. Assim, para que a pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins possa apropriar e utilizar os créditos de que trata o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, de início, é imprescindível que os valores que os originam sejam decorrentes da aquisição de bens ou de serviços.

19.1. Caracterizados tais valores como decorrentes da aquisição de bens ou de serviços, deverão esses serem utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção/fabricação de bens destinados à venda, obedecidos os critérios de essencialidade e relevância de que trata o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, e o art. 172 da IN RFB nº 1.911, de 2019:

*“Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados **essenciais ou relevantes**, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21). (grifou-se)*

(...)”

19.2. E atendidas todas essas e demais exigências da legislação pertinente, referidos valores podem originar para a pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa das contribuições, créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso II do **caput** do deusart. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

20. Sobre o assunto em pauta, cumpre citar a Solução de Consulta Cosit nº 71, de 10 de março de 2015, que ao analisar a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da 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**, por simples licença ou uso de marcas, definiu o termo "**royalties**" para fins tributários nas seguintes palavras:

"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 periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;

II - Os pagamentos de juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional, feitos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos;

III - As luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

IV - As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito;

V - A indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato;

VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente.

§ 1º O preço de compra de móveis ou benfeitorias, ou de qualquer outro bem do locador ou cedente, integrará o aluguel ou "royalty", quando constituir compensação pela anuidade do locador ou cedente à celebração do contrato.

§ 2º Não constitui "royalty" o pagamento do custo da máquina, equipamento ou instrumento patenteado.

§ 3º Salvo na hipótese do item IV, as benfeitorias ou melhorias feitas pelo locatário não constituem aluguel para o locador, e para o locatário constituirão aplicação de capital que poderá ser depreciado no prazo de vida útil do bem ou amortizada no prazo do contrato, se este for inferior ao da vida útil do bem.

*§ 4º Se o contrato de locação assegura opção de compra ao locatário e prevê a compensação de aluguéis com o preço de aquisição do bem, não serão classificados como aluguéis os pagamentos, ou a parte dos mesmos, que constituem prestação do preço de aquisição. **(grifou-se)***

3. *É esclarecedora a diferenciação entre os conceitos de “aluguel” e “royalties”, ambos tratando-se de rendimentos, sendo que o primeiro (aluguel) está delineado no caput do artigo 21 acima transcrito como rendimento de qualquer espécie oriundo da ocupação, do uso ou da exploração de bens corpóreos. Já o segundo (royalties) vem delineado no artigo 22, como rendimento de qualquer espécie decorrente do uso, fruição ou exploração de direitos (bens incorpóreos).*
4. *O citado artigo 23, para fins de legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, assemelha ao aluguel os royalties, estabelecendo para tais rendimentos uma classificação diferenciada das demais receitas, inclusive das receitas de prestação de serviços, dessa forma, serão incluídos na categoria de royalties as aquisições de licenças de uso.*
5. *Tal classificação está lastreada no fato de que a locação de bens móveis, à qual se assemelham os royalties, constitui típica obrigação de dar, ao contrário dos serviços, que possuem característica de obrigação de fazer.*
6. *O item 7 do Parecer Normativo COSIT nº 143, de 1975 (DOU de 19/12/1975), define royalties como valores “**devidos pela exploração de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, e patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação**”.*
7. *Para efeitos de incidência de Imposto de Renda na fonte, a IN RFB nº 1.455, de 06 de março de 2014, define royalties em seu artigo 17:*

Art. 17. *As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).*

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I – classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

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

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

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

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

II - considera-se:

a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria,

realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e

b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido. **(grifou-se)**

8. Verifica-se, pelo texto da IN RFB nº 1.455, de 2014, que há uma expressa distinção entre a definição de royalties e serviços. Também é expressa a definição de que o uso ou exploração de marcas de indústria e comércio corresponde ao conceito de royalty. Desta forma, é importante frisar que o texto normativo foi redigido de forma a retirar do conceito de royalties o serviço técnico prestado e a assistência técnica prestada pois, como já comentado, tais conceitos não se confundem em sua natureza jurídica.

9. Quanto à análise da possibilidade de o conceito de royalties se enquadrar na definição de prestação de serviços, já citou-se, no anterior item 5, que a locação de bens móveis, à qual se assemelham os royalties, constitui típica obrigação de dar, ao contrário dos serviços, que possuem característica de obrigação de fazer.

10. Na lição de Maria Helena Diniz, (in “CURSO DE DIREITO CIVIL BRASILEIRO” Vol. 2, 8ª edição, 1994, pgs. 70, 85 e 86, Editora Saraiva), conceitua-se como obrigação de dar aquela **“em que a prestação do obrigado é essencial à constituição ou transferência do direito real sobre a coisa. A entrega da coisa tem por escopo a transferência de domínio ou de outros direitos reais.”** (obra citada, págs. 70).

11. Já a obrigação de fazer **“é a que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa.”** (obra citada, págs. 85)

12. A mesma autora nos esclarece sobre as diferenças fundamentais entre a obrigação de fazer e a obrigação de dar:

“tanto a obrigação de dar como a de fazer constituem obrigações positivas, que muitas vezes se mesclam (...) por essas razões urge estabelecer critérios diferenciadores, que possibilitem separar uma relação obrigacional de outra (...) reconhecendo-se, então, a existência de duas obrigações distintas, cada qual com seus caracteres próprios e sua individualidade.

Da análise dessas duas obrigações, percebe-se que:

a) A prestação, na obrigação de dar, consiste na entrega de um objeto, sem que se tenha de fazê-lo previamente, e, na de fazer, na realização de um ato ou confecção de uma coisa, para depois entregá-la ao credor. Logo, na de dar, a prestação consiste na entrega de um bem prometido, para transferir seu domínio, conceder

seu uso ou restituí-lo ao seu dono, e, na de fazer, o objeto da prestação é um ato do devedor com proveito patrimonial para o credor ou terceiro;

b) A tradição da coisa é imprescindível na obrigação ad dandum (CC, arts. 620 e 675), o que não se dá na ad faciendum;

c) A pessoa do devedor, na obrigação de dar, fica em plano secundário.....o mesmo não ocorre na de fazer, em que a personalidade do devedor, em se tratando de obrigação personalíssima, passa a ter significação especial;

.....;

e) A obrigação de dar recebe completa execução com a entrega do objeto prometido pelo devedor, já a de fazer não comporta tal execução.” (obra citada. Págs. 85/86).

13. *Sobre o mesmo tema, em sentido semelhante ao conceito de que a locação de bens móveis, à qual se assemelham os royalties, constitui típica obrigação de dar, ao contrário dos serviços, que constituem obrigação de fazer, o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) manifestou-se, por maioria, no julgamento do Recurso Extraordinário RE 116121-SP. Destacamos excerto do voto do Min. Celso de Mello:*

“Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico, considera os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que substanciam um praestare ou um facere.

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resultado do art. 1.188 do Código Civil: “Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à 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 *essenciaia 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.”*

21. Repara-se que o objeto das dúvidas da consulente são os valores que ela, pessoa jurídica franqueada, paga a outra, franqueadora, pelo uso da marca, bem como *“todo o know-how, o modelo de negócio, as fórmulas e receitas, assim como o aspecto visual dos estabelecimentos seguem o padrão fornecido e exigido pelo franqueador”*.

21.1. Referidos valores devem ser prescritos em contratos de franquia empresarial, antes disciplinados na Lei nº 8.955, de 1994, a qual foi revogada pela Lei nº 13.966, de 26 de dezembro de 2019.

21.2. A Lei nº 13.966, de 2019, estabelece na alínea “a”, do inciso IX de seu art. 2º, que dentre as taxas periódicas e outros valores a serem pagos pelo franqueado ao franqueador, está a remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca, de outros objetos de propriedade intelectual do franqueador ou sobre os quais este detém direitos ou, ainda, pelos serviços prestados pelo franqueador ao franqueado:

“Art. 2º. (...)

(...)

IX – informações claras quanto a taxas periódicas e outros valores a serem pagos pelo franqueado ao franqueador ou a terceiros por este indicados, detalhando as respectivas bases de cálculo e o que elas remuneram ou o fim a que se destinam, indicando, especificamente, o seguinte:

a) remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca, de outros objetos de propriedade intelectual do franqueador ou sobre os quais este detém direitos ou, ainda, pelos serviços prestados pelo franqueador ao franqueado;

(...)”

22. Trata-se portanto, o **royalty** pago pela pessoa jurídica franqueada à franqueadora, pelo uso do sistema, da marca, e de outros objetos de propriedade intelectual

da franqueadora (ou sobre os quais essa detém direitos), em decorrência de contrato de franquia empresarial, de espécie do gênero **royalties** de que trata o art. 22 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

23. Do exposto na Solução de Consulta Cosit nº 71, de 2015, ficou claro que os **royalties** não podem ser caracterizados como decorrentes de serviços prestados, tendo em vista que “*não se visualiza a presença da obrigação de fazer*” (que caracteriza a prestação de serviços) na cessão do direito de uso de marcas e de outros objetos de propriedade intelectual da franqueadora, e sim decorrentes de obrigação de dar, relativa ao uso do sistema, da marca, de outros objetos de propriedade intelectual do franqueador ou sobre os quais este detém direitos.

24. De outra parte, no que se refere à aquisição, o “Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa Michaelis – On-line”, disponível no endereço <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/aquisi%C3%A7%C3%A3o/> (em consulta no dia 3 de julho de 2020), assim definiu tal termo:

“aquisição

a·qui·si·ção

sf

1 Ato ou efeito de adquirir; compra.

2 A coisa adquirida.

3 ASTRON Processo que tem por finalidade localizar a órbita de um satélite ou de uma nave espacial, a fim de obter dados telemétricos ou restaurar o veículo.”

25. A obra “Curso de Direito Civil Brasileiro – Volume 1 – Teoria Geral do Direito Civil” – 29ª Edição – 2012 -p. 361, de Maria Helena Diniz, definiu “bens” nas seguintes palavras:

“Os bens, ensina-nos Agostinho Alvim, “são as coisas materiais e imateriais que têm valor econômico e que podem servir de objeto a uma relação jurídica”.

26. Os bens são classificados dentro do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) no Livro II - “**Dos Bens**”, conforme diversos critérios, e encontrando-se sua normatização legal entre os arts. 79 a 103.

27. No caso concreto apresentado pela interessada, tratam-se os **royalties** de remunerações e de taxas que o franqueado paga à franqueadora em decorrência do seu contrato de franquia, ou seja, de valor que deve ser pago a quem detém os direitos de propriedade sobre um **bem**, em troca do direito de uso, fruição ou exploração desse. Não podem ser assim, considerados decorrentes da aquisição de bens, os valores que a pessoa jurídica franqueada paga a outra, franqueadora, a título de **royalties** pelo uso do sistema, da marca, de outros objetos de propriedade intelectual do franqueador.

28. Nesses termos, haja vista que os dispêndios pagos a título de **royalties** pela franqueada à franqueadora não podem ser considerados decorrentes da aquisição de bens ou

de serviços, e por conseguinte, não podem ser tratados como insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conclui-se que tais valores não podem gerar para a pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa dessas contribuições, créditos nos termos do inciso II do **caput** e do inciso I do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** e do inciso I do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

29. No que se refere ao Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, cumpre salientar que os critérios de essencialidade e de relevância ali tratados devem ser aferidos em relação a bens ou serviços que são adquiridos e destinados como insumos na prestação de serviços ou na produção/fabricação de bens destinados à venda, e que atendidas todas as exigências contidas na legislação pertinente, os valores despendidos com a aquisição de tais bens e serviços possam originar para a pessoa jurídica adquirente sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, créditos dessas contribuições de que tratam o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

30. Deve ficar claro que o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, não pode ampliar o prescrito em lei, incluindo dentre as hipóteses permitidas de créditos das contribuições de que tratam o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, outras além das autorizadas por aqueles dispositivos legais.

Conclusão

31. Com base no exposto, responde-se à consulente que:

31.1. os dispêndios pagos a título de **royalties** pela franqueada à franqueadora não são considerados decorrentes da aquisição de bens ou de serviços, e por conseguinte, não podem ser tratados como insumos para efeitos da apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

31.2. tais valores não podem gerar para a pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, créditos dessas contribuições nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Assinado digitalmente

LENI FUMIE FUJIMOTO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados - Cotri.

Assinado digitalmente
ANTÔNIO MARCOS SERRAVALLE SANTOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF08

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador substituto da Cotri

Ordem de Intimação

33. 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