



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da  
referência não  
encontrada

Fls. 1

Solução de Divergência nº 2 - Cosit

**Data** 7 de março de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.**

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior a título de *royalties* relativos a *softwares* não sofrem a incidência da Cofins-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.865, de 2004, art. 1.º, §1.º, I e II; art. 3.º, II; Lei n.º 9.609, de 1998, arts. 1º e 2º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, XII e § 1º; Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art 22.

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

**SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.**

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior a título de *royalties* relativos a *softwares* não sofrem a incidência do PIS/Pasep-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.

**Dispositivos Legais:** Lei n.º 10.865, de 2004, art. 1.º, §1.º, I e II; art. 3.º, II; Lei n.º 9.609, de 1998, arts. 1º e 2º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, XII e § 1º; Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art 22.

---

## Relatório

Trata-se de representação de divergência encaminhada a esta Coordenação Geral de Tributação (Cosit) pelo chefe da Divisão de Tributação (Disit) da Superintendência da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRF10). A representação fiscal foi apresentada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, qualificado em epígrafe, que alegou a existência de soluções de consulta divergentes para o mesmo assunto.

2. Foram apresentadas como soluções de consulta favoráveis à exigência, sob o entendimento que tal ato equivaleria à importação de serviços, as seguintes soluções:

- a) Solução de Consulta SRRF04/Disit nº 50, de 2006;
- b) Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 236, de 2007;
- c) Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 76, de 2008;
- d) Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 152, de 2005;
- e) Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 46, de 2007.

3. Com entendimento contrário, no sentido da não exigência das referidas contribuições quando do pagamento, creditamento, emprego ou remessa de valores relativos à remuneração dos direitos de autor relativos a programas de computador, por entender que tal ato não representaria importação de serviços, foram elencadas as Soluções de Consulta SRRF06 nº 343, de 29 de novembro de 2005, nº 159, de 19 de setembro de 2008, SRRF08 nº 357, de 23 de julho de 2007, SRRF08 nº 412, de 23 de agosto de 2007, e SRRF09 nº 13, de 19 de janeiro de 2009.

4. Diante das divergências de entendimento apresentadas, a SRRF10/Disit encaminhou a presente representação.

## Fundamentos

5. Preliminarmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

6. 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.

7. Sobre o tema, deve-se informar que, em 28 de abril de 2011, a Cosit publicou a Solução de Divergência nº 11, com idêntico objeto, na qual ficou consolidado o entendimento de que não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre o valor pago a título de *royalties* e, como consequência as Soluções de Consulta SRRF04/DISIT nº 50, de 2006, e SRRF08/DISIT nº 152, de 2005, apontadas como paradigmas, foram reformadas pelas Soluções de Consulta SRRF04/DISIT nº 71, de 2011, e SRRF08/DISIT nº 134, de 2011, respectivamente. Também foram mantidas as Soluções de Consulta SRRF06/DISIT nº 159, de 2008, SRRF08/DISIT nº 357, de 2007, e SRRF08/DISIT nº 412, de 2007, não restando configurada a divergência apontada em relação a estas soluções. Entretanto, permanece a divergência entre as demais soluções citadas. Informa-se ainda, que a Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 46, de 2007 foi reformada pela Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 133, de 2011, não persistindo mais a divergência apontada.

8. A definição legal de programa de computador (software) consta do art. 1º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998:

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

9. Essa mesma lei dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de softwares e sua comercialização no Brasil, conforme artigos a seguir transcritos:

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

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

10. Por sua vez, a lei dos direitos autorais, Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, no seu art. 7º, elenca os programas de computador entre as obras intelectuais protegidas:

*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:*

*(...)*

*XII – os programas de computador;*

(...)

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

11. A exploração de direitos autorais é classificada como *royalties* pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que a inclui dentre os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (art. 22, “d”, em destaque):

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

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

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

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

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

12. Da legislação exposta *supra* conclui-se que o valor pago pela exploração dos direitos de autor relativos a *softwares* é classificado como *royalties*.

13. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a importação de mercadorias e serviços é disciplinada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

*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:*

*I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou*

---

*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.*

14. Analisando-se o texto da lei, constata-se que o pagamento de *royalties* relativos a programa de computador (*software*) não se subsume a nenhuma hipótese prevista no art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004, já que não se trata de uma prestação de serviços.

15. Na Solução de Consulta nº 71, de 10 de março de 2015, a Cosit também se manifestou sobre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep - Importação e da Cofins – Importação sobre o pagamento de *royalties*:

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep-Importação**

*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-IMPORTAÇÃO**

*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

(...)

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 á 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)

16. A conclusão dessa Solução de Consulta é no sentido de que o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de *royalties*, por simples licença ou uso de marca, ou seja, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não caracterizam contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep - Importação e 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 das contribuições.

## Conclusão

17. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência respondendo ao autor da representação que não incidem a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de remuneração do direito de autor relativo a programa de computador, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação. Neste caso, as contribuições sobre a importação incidirão apenas sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados. Entretanto, se o documento que lastreia a operação não for suficientemente claro para individualizar o que é serviço e o que é *royalties*, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência das mencionadas contribuições.

18. Em consequência, ficam parcialmente reformadas em decorrência desta Solução de Divergência, as seguintes Soluções de Consulta:

- a) Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 236, de 2007;
- b) Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 76, de 2008;

19. Ficam mantidas as Soluções de Consulta SRRF06/DISIT nº 343, de 29 de novembro de 2005, e SRRF09 nº 13, de 19 de janeiro de 2009.

*Assinatura Digital*  
CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotri.

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

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

*Assinatura Digital*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri

## **Ordem de Intimação**

Encaminhe-se às Disits das Superintendências Regionais da Receita Federal da 6ª, 7ª, 9ª e 10ª Regiões Fiscais, para ciência e demais providências cabíveis.

*Assinatura Digital*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral de Tributação