tributa ou
não tributa



TRIBUTAÇÃO DOS “ROYALTIES”

elaborado por
Fábio Piovesan Bozza
Fernando Mariz Masagão

AGOSTO - 2025

Tributa ou não tributa?

5 pontos sobre...
a tributação dos “royalties”



por **Fábio Piovesan Bozza**
***
Fernando Mariz Masagão

Agosto 2025

01

Royalties

Sob a denominação "royalties" estão abrangidas atividades de diferentes qualificações jurídicas, que podem caracterizar (i) cessão ou licenciamento de direitos e podem envolver ou não (ii) transferência de tecnologia. Ex. licença de uso, direito de autor. A individualização de cada verba em contrato e fatura (discriminação e valoração) ajuda na aplicação do tratamento tributário específico. A “mistura” conduz ao tratamento mais gravoso.

02

Qualificação jurídica difícil

Também pode ser controvertida a própria qualificação jurídica da verba. Ex. "know-how" refere-se à cessão ou licenciamento de direito ou à prestação de serviço? Qual a diferença entre assistência técnica e serviço técnico? E entre serviço técnico e serviço não-técnico?

03

Tributação nas remessas ao exterior

Potencialmente, há IRRF, CIDE, PIS/Cofins-Importação. Em relação ao ISS, poderá haver sua incidência sobre as cessões de direito de uso e transferência de marcas, pois a questão aguarda julgamento (Tema STF 1.210). A jurisprudência do Supremo parece se inclinar para reconhecer a constitucionalidade da incidência do imposto municipal. Ao menos, foi o que a Corte já decidiu em relação aos contratos de franquia (Tema STF 300) e de licenciamento de “software” (ADIs 1.945 e 5.659; Tema STF 590).

04

Tratados internacionais

A depender do país do beneficiário do rendimento, a incidência de IRRF no Brasil pode ser afastada ou limitada, em razão da existência de tratado internacional. Ex. serviços técnicos podem receber o mesmo tratamento do licenciamento de patentes (art. 12 - royalties) ou não (art. 7º - lucro das empresas), conforme ADI RFB 5/14.

05

Dedutibilidade fiscal

A dedução das despesas com “royalties” remetidos ao exterior somente são admitidas em relação aos pagamentos necessários à manutenção da posse, do uso ou da fruição do bem/direito que produz o rendimento. Já algumas regras que limitavam sua dedutibilidade foram alteradas pela nova lei dos preços de transferência, que passou a abranger também os “royalties”. Assim, não mais se exige o registro dos contratos no Bacen e INPI e não vigora mais a limitação quantitativa de 5% da receita bruta.



CONCEITO DE ROYALTIES

De modo geral, os “royalties” podem ser definidos como a remuneração paga pelo direito explorar comercialmente propriedade industrial ou intelectual de terceiros.

Do ponto de vista do direito civil, “royalties” remuneram direitos autorais (obras literárias, artísticas, científicas e tecnológicas). Remuneram, também, o direito de propriedade sobre os bens imateriais decorrentes dessas obras. Remuneram, ainda, a transmissão dos conhecimentos em que essas obras se traduzem.

A legislação do imposto de renda define "royalties" como rendimentos do uso ou exploração de marcas, patentes, processos e fórmulas. Além disso, para fins fiscais, são também considerados royalties diversos pagamentos, como direitos autorais (exceto aqueles pagos diretamente ao autor), exploração de recursos naturais ao Poder Público, juros, comissões, tributos e despesas vinculadas a contratos de royalties.

Além disso, todos os valores que remuneram atividades conexas ao contrato principal são considerados “royalties” pela legislação fiscal, inclusive serviços técnicos ou de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes.

tributa ou
não tributa



ISS E PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO

A rigor, tributos que incidem sobre a prestação de serviços, como ISS e PIS/Cofins-Importação, não deveriam onerar os pagamentos de “royalties”.

Isso porque os “royalties” remuneram a exploração econômica de direitos intelectuais ou de bens imateriais (exploração de marcas, patentes, tecnologias etc.), e nas prestações de serviços não há qualquer transferência de bens ou direitos.

Os contratos que ensejam seu pagamento são, todos, exemplos de “obrigações de dar”, ao passo que a prestação de serviços é típica “obrigação de fazer”.

O prestador até pode se utilizar de bens e direitos para realizar o serviço, mas em caráter instrumental ao objeto principal do contrato. E este é sempre a realização de uma atividade em benefício do contratante.

tributa ou
não tributa

ISS.

O STF vem decidindo, reiteradamente, que a tradicional distinção entre "obrigações de dar" e "obrigação de fazer" tornou-se obsoleta em face da realidade atual (Temas STF 125 e 581), principalmente após o advento da economia digital.

Assim, deve-se privilegiar os aspectos econômicos da prestação de serviços para poder caracterizá-la, não mais seus aspectos propriamente jurídicos.

Nesse sentido, o STF alterou sua jurisprudência que determinava a incidência do ICMS para os "softwares" padronizados e do ISS para os "softwares" customizados (ADIs 1.945 e 5.659; Tema STF 590).

Nessa mesma linha, decidiu que os contratos complexos – ex. franquia – devem ser integralmente definidos como serviços, para fins fiscais (Tema STF 300).

PIS/Cofins-Importação.

Até pouco tempo, a RFB esposava a distinção tradicional entre "obrigações de dar" e "obrigação de fazer" para afastar a incidência do PIS/Cofins-Importação nas remessas de "royalties" ao exterior.

Apenas quando o contrato não fosse suficientemente claro "para individualizar, em valores, o que corresponde a serviço e o que corresponde a royalties", os pagamentos deveriam ser todos tributados pelo PIS/Cofins-Importação, como serviços (Solução de Divergência Cosit 02/2019 e 11/2011).

Entretanto, após as decisões do STF mencionadas no tópico antecedente, a RFB se manifestou em sentido contrário, afirmando a incidência do PIS/Cofins-Importação sobre contratos de licenciamento de uso de "softwares", sejam eles "de prateleira" ou customizados (SC Cosit 107/2023).

Pouco depois, manifestou-se pela não incidência das contribuições apenas sobre os contratos de licenciamento "puros", que não tenham serviços conexos, ou discriminação contratual suficiente para segregar os respectivos pagamentos (SC Cosit 177/2024).

IRRF E CIDE

Sobre royalties pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior incidem IRRF, à alíquota de 15%, e CIDE, à alíquota de 10%.

Vejamos cada uma dessas formas de pagamento.

- **Remessas:** são os pagamentos em moeda transferidos ao exterior;

- **Crédito:** é o ato de colocar a quantia devida efetivamente à disposição do credor, por exemplo, em conta bancária sua (não confundir com a simples anotação contábil da dívida);

O Fisco entende que "crédito" corresponde ao registro do crédito contábil na data em que a obrigação se tornar exigível. A disponibilidade da renda ocorreria a partir do vencimento da dívida, momento em que o beneficiário passaria a deter o direito de exigir do devedor o respectivo adimplemento da obrigação (SC Cosit 43/21).

- **Entrega:** é o ato físico de passar o dinheiro às mãos do beneficiário, ou de representante seu; e

- **Emprego:** é a utilização do valor para alguma finalidade de interesse do credor, por ordem sua.

A Solução de Divergência Cosit 6/2015 traz exemplo interessante de emprego. Empresa estrangeira integralizou capital em empresa brasileira, aportando um contrato de "know-how" previamente firmado entre ambas. O Fisco entendeu que as ações foram emitidas em pagamento do contrato, devendo ser tributadas pelo IRRF e pela CIDE, a título de "royalties".

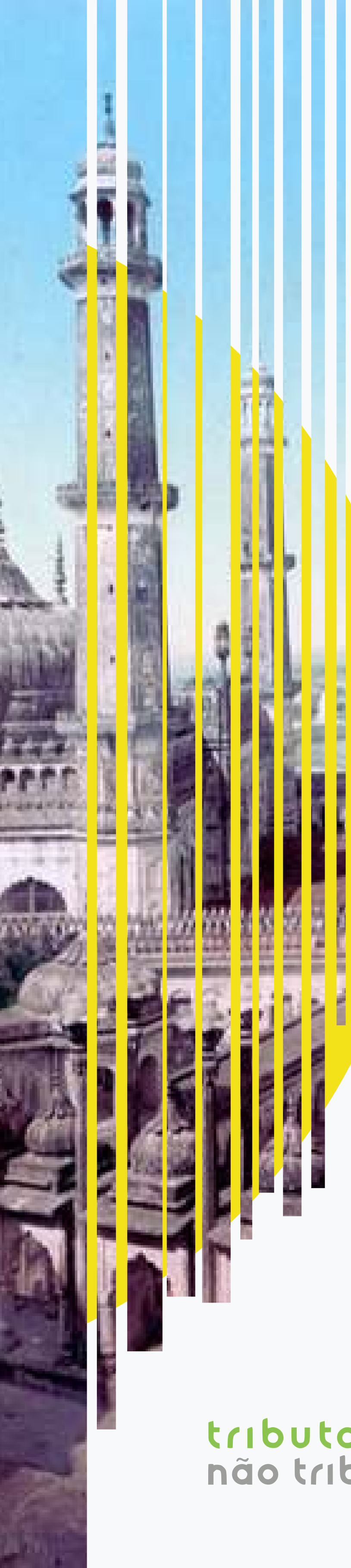
tributa ou
não tributa

Ainda sobre o IRRF e a CIDE, é importante registrar a existência de duas regras, que afetam suas incidências:

- a lei determina que os pagamentos de “royalties” feitos a países com tributação favorecida são tributados pelo IRRF, à alíquota de 25%; e

- a lei isenta a incidência da CIDE-Royalties as remessas para o exterior feitas para remunerar a licenças de uso, comercialização ou distribuição de programas de computador em que não haja transferência de tecnologia.

- o Tema STF 914, que discute a incidência de CIDE-Royalties sobre serviços que não envolvem transferência de tecnologia, encontra-se pendente de julgamento.



REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO

A legislação do imposto de renda presume que o "royalty" pago ao exterior é líquido.

O que quer dizer que a lei considera que o valor remetido já sofreu o desconto do IRRF devido sobre a operação.

Como o contribuinte do imposto está no exterior, a lei imputa à fonte pagadora a responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Assim, se o contrato estipular que o titular do direito receberá $100, a título de "royalties", de duas uma:

- ou a fonte calcula o IRRF sobre $100 e remete o valor de $85 (o que demanda previsão contratual expressa);

- ou a fonte procede ao reajustamento do valor líquido de $100, para incluir nele o valor do IRRF e, sobre o valor reajustado (= valor bruto), recolher o imposto de fonte

Ex.:

100 ÷ (100% - 15%) = $117,65
$117,65 x 15% = $17,65 (IRRF)
$117,65 - $17,65 = $100 (valor líquido)

Do contrário, o Fisco poderá exigir a diferença, mais multa de 75% e juros SELIC.

tributa ou
não tributa

TRATADOS INTERNACIONAIS

O conceito de “royalty” adotado pela Convenção Modelo da OCDE (art. 12) respeita a natureza jurídica da figura, não abarcando as prestações de serviços técnicos e de assistência técnica, sujeitos, em geral, à regra que trata dos lucros das empresas (art. 7º).

No entanto, os tratados celebrados pelo Brasil, embora inspirados pela Convenção Modelo da OCDE, foram elaborados considerando, por óbvio, os interesses dos países signatários e seus efeitos sobre as respectivas legislações internas.

Assim, o conceito abrangente de “royalties”, incorporando as prestações de serviços técnicos e de assistência técnica, foi adotado nas convenções assinadas pelo País para evitar a bitributação da renda, para fins de incidência de IRRF.

Ademais, a RFB entende que o tratamento tributário a ser dispensado aos pagamentos, ao exterior, pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, deve ser aquele determinado pelo respectivo tratado (ADI RFB 05/2014).

tributa ou
não tributa

A regra geral prevista nos tratados para os “royalties” é a seguinte:

- **art. 7º:** são tributados exclusivamente no país do beneficiário do rendimento; ou

- **art. 12:** podem ser tributados também no país de fonte, desde que limitados a valores que giram entre 10%, 15% ou 25% do montante bruto dos “royalties” pagos, a depender do direito remunerado.

Royalties: a alíquota do IRRF praticada atualmente pelo Brasil é 15%. As alíquotas-limite constantes dos tratados geralmente são de 15%. Há tratados com alíquota-limite de 10% sobre royalties que não envolvam marcas (“demais casos”): África do Sul, Argentina, Eslováquia, Espanha, México, Turquia.

Equiparação de Serviços Técnicos a Royalties: na maioria dos tratados celebrados pelo Brasil, há determinação para que serviços técnicos fiquem sujeitos ao tratamento dado aos royalties. O problema não está propriamente na equiparação, mas na ausência de delimitação do conceito de serviço técnico. Na prática, os rendimentos decorrentes da prestação de serviços que demandem algum conhecimento específico acabam sendo tratados como royalties, mesmo quando desvinculados de transferência de tecnologia ou conhecimento. Essa prática contradiz a lógica adotada pela OCDE.

O posicionamento leva o Brasil a tributar pelo IRRF remessas (art. 12) que, a rigor, deveriam ser tributadas apenas pelo país de residência do beneficiário dos rendimentos (art. 7º).

Apenas cinco tratados celebrados pelo Brasil não possuem a cláusula de equiparação de serviços técnicos a royalties: Áustria, Finlândia, França, Japão e Suécia.



DEDUTIBILIDADE FISCAL

A legislação do imposto de renda acerca dos “royalties” permaneceu praticamente a mesma por mais de 60 anos. Por muito anos, a dedutibilidade fiscal e a própria remessa de royalties ao exterior dependia:

- da observância dos limites que variavam entre 1% e 5% sobre o preço de venda líquido dos itens produzidos com a tecnologia;
- da averbação do contrato no INPI; e
- da averbação do contrato no Banco Central do Brasil.

Todas essas condições não existem mais. O valor dos royalties podem ser pactuados livremente. O registro no INPI restringe-se à função originária de preservar a exclusividade e os poderes concedidos ao licenciado sobre a tecnologia.

Atualmente, para se realizar a remessa de royalties ao exterior, exige-se apenas a prova de recolhimento do imposto de renda devido, se aplicável.

Para a dedutibilidade fiscal, exige-se a observância das normas de preços de transferência (Lei 14.596/23).

Ademais, foi introduzida uma norma antielisão que considera indedutíveis as despesas de royalties e assistências técnica devidas a partes relacionadas, quando a dedução dos valores resultar em dupla não tributação (em essência, quando o valor deduzido no Brasil não seja tratado como rendimento tributável do beneficiário de acordo com a legislação de sua jurisdição).

Sperling Advogados

Fábio Piovesan Bozza
fpiovesan@sperling.adv.br
+55 11 3704-0788

Fernando Mariz Masagão
fmasagao@sperling.adv.br
+55 11 3704-0788

Av. 9 de Julho, 4939 | Jd. Paulista
6º Andar | Torre Jardim | 01407-200
São Paulo-SP Brasil
informativo.tnt@sperling.adv.br
+55 11 3704-0788

Copyright 2024. A reprodução total ou parcial é permitida, desde que sejam devidamente citados os autores e a fonte original.