

## Nota sobre incidências federais e municipais no pagamento de contratos internacionais de Propriedade Industrial

1) Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF.....	1
a) Prestação de serviços (assistência técnica).....	2
b) Marcas.....	2
2) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE.....	3
3) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.....	4
a) Assistência técnica.....	5
b) Marcas.....	6
4) Pis-Importação e Cofins-Importação.....	7
a) Da base de cálculo e das alíquotas.....	7
b) Dos serviços tributados pelo Pis/Cofins-importação.....	8
ANEXO I.....	8
PROCESSOS DE CONSULTA JUNTO.....	8
À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL.....	8
1) IRRF.....	9
a) Incidência de IRRF à alíquota de 15% sobre assistência técnica.....	9
b) IRRF -Remuneração a título de licença de marca e assistência técnica é considerada royalty.....	9
2) IRRF e CIDE.....	10
a) Licença de uso e assistência técnica estão sujeitos ao IRRF e à CIDE às alíquotas, respectivamente, de 15% e 10%.....	10
3) CIDE.....	11
a) Base de cálculo inclui o IRRF.....	11
b) Remuneração a título de assistência técnica não é royalties para fins de crédito sobre a CIDE.....	11
CIDE – Crédito de royalties.....	12
Remuneração a título de assistência técnica não é royalties para fins de crédito sobre a CIDE.....	12
4) PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO.....	14
a) Critério de fruição.....	14
Crédito decorrente do recolhimento do Pis/Cofins – Importação.....	14
Definição de insumo.....	15
Uso de tecnologia remunerada por royalties não é insumo.....	18

Denis Borges Barbosa e Marcelo Siqueira (2006)

O pagamento de royalties por licença de uso de marca e a remuneração à título de assistência técnica à beneficiário sediado no exterior são tributados pelo Imposto de Renda - IRRF, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, Pis-Importação e Cofins-Importação.

### 1) Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF<sup>1</sup>

O pagamento de rendimentos, incluindo royalties, a residentes e domiciliados no exterior é tributado pelo IRRF, com o contribuinte sendo o beneficiário do pagamento a ser efetuado (contribuintes do IRRF - art. 682, inciso I do RIR/99<sup>2</sup>), mas com a obrigatoriedade de retenção sendo da fonte pagadora, salvo disposição em contrário (art. 717 do RIR/99).

<sup>1</sup> Deve-se observar a eventual existência de acordos de bi-tributação entre o Brasil e o país do beneficiário da remessa.

<sup>2</sup> Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99).

A base de cálculo é o rendimento bruto (art. 713 do RIR/99), sem qualquer dedução. Cabe ressaltar que as partes podem estabelecer quem ficará com o ônus do imposto (a fonte pagadora ou o beneficiário no exterior), que, caso fique a cargo da fonte pagadora, será dedutível da base de cálculo do IRPJ<sup>3</sup>.

### **a) Prestação de serviços (assistência técnica)**

O RIR/99 prevê, como regra geral no capítulo referente a rendimentos de residentes e domiciliados no exterior a tributação dos rendimentos provenientes de serviços prestados à alíquota de 25% (art. 685, inciso II, a do RIR/99<sup>4</sup>).

O artigo 708 do RIR/99<sup>5</sup> mantém a regra geral do Regulamento e tributa os rendimentos de serviços técnicos e assistência técnica pelo mesmo percentual (25%).

Porém, a Lei 10.168/00, que instituiu a CIDE, estipulou que a assistência técnica é considerada transferência de tecnologia, o que resulta na incidência da referida contribuição. A incidência da CIDE resultaria no aumento da tributação para 35% (25% do IRRF + 10% da CIDE), mas o governo federal editou medida provisória (art. 3º da MP 2.159-70/01<sup>6</sup> - última editada) reduzindo a alíquota do IRRF para 15% nesse caso.

### **b) Marcas**

---

3 Se o valor integral do pagamento, ele mesmo, reúne as condições de dedutibilidade.

4 Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º): (...)

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços; (...)

5 Rendimentos de Serviços / Serviços Técnicos e Assistência Técnica e Administrativa Incidência

Art. 708. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 6º, Lei nº 9.249, de 1995, art. 28 e Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º).

Parágrafo único. A retenção do imposto é obrigatória na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100).

6 Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

A remuneração devida à título de licença de uso de marca é considerada royalties pela nossa legislação (artigo 22, alínea c da Lei 4.506/64<sup>7</sup>), com o RIR/99 (artigo 710<sup>8</sup>) indicando a alíquota, específica, de 15% para esse tipo de pagamento.

## 2) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE

A Lei 10.168/00 instituiu a CIDE<sup>9</sup>, seguindo a tendência do governo federal em priorizar (instituir, aumentar as alíquotas...) as contribuições em detrimento dos impostos para reduzir a divisão com os demais entes da federação, que incide, dentre outros, sobre a licença de uso de marcas e a transferência de tecnologia, que inclui a licença de uso de marcas e a prestação de assistência técnica (caput, § 1º e § 2º do art. 2º da Lei 10.168/00<sup>10</sup>).

Cabe destacar que, ao contrário do IRRF, o contribuinte da CIDE não é o beneficiário dos pagamentos no exterior, mas a pessoa jurídica brasileira que contrata tais serviços ou licenças (art. 2º, caput da Lei 10.168/00).

Em ambos os casos (royalties por marca e assistência técnica), a base de cálculo será o rendimento bruto a ser remetido ao exterior, sem a dedução do IRRF<sup>11</sup> e do eventual ISS devido, com a alíquota de 10% sendo aplicável à mesma (§ 3º e § 4º do art. 2º da Lei 10.168/00).<sup>12</sup>

---

7 Art. 22. Serão classificados 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; (...)

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

8 Royalties / Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 3º).

9 Logicamente, a CIDE foi cercada de dúvidas quanto à sua constitucionalidade, mas como tais questões não resultaram em nenhuma decisão judicial relevante, apenas indicamos a leitura da Resolução da ABPI nº 40 (<http://www.abpi.org.br/bibliotecas.asp?idiomas=Portugu%C3%AAs&secao=Resolu%C3%A7%C3%B5es%20da%20ABPI&codigo=3&resolucao=29>) que as indica de forma minuciosa.

10 Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001) (...)

11 Vide consulta constante no item 3, a) do Anexo I.

12 (...) § 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

### 3) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS

O ISS é um imposto de competência municipal. Porém, nossa Constituição Federal prevê a necessidade de lei nacional para dirimir eventuais conflitos entre os municípios e listar de forma exaustiva os serviços tributados pelo mesmo, já que alguns deles podem compreender a disponibilização de mercadorias e estarem sujeitos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.

A Lei Complementar 116/03 é a atual lei nacional do ISS e prevê a tributação do serviços proveniente do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país (art. 1º, § 1º), ou seja, a importação de serviços. Porém, como o contribuinte é o prestador do serviço (art. 5º) - no caso em questão, uma pessoa jurídica sediada no exterior - levantaram-se indagações quanto a constitucionalidade dessa lei<sup>13</sup>.

A obrigação de retenção, mais uma vez, é do tomador ou intermediário do serviço (art. 6º, § 2º, inciso I), ou seja, da fonte pagadora.

A alíquota máxima é de 5% (art. 8º, inciso II) e a mínima de 2% (art. 88, inciso I do ADCT da CF 88), porém, alguns municípios conseguiram na justiça o direito de manter, por alguns anos, uma alíquota inferior ao mínimo estabelecido.

A base de cálculo, por sua vez, é o valor do serviço (art. 7º), ou seja, o valor total da remessa sem dedução do IRRF.

Cabe agora indagar em qual município deve ser recolhido o imposto. Numa regra de repartição federativa de competência tributária, o imposto é devido no local do estabelecimento do tomador ou do intermediário do serviço, na falta deste, onde este estiver domiciliado. Neste caso, o tomador ou o intermediário do serviço são, como destacado anteriormente, *responsáveis* pelo pagamento do imposto.

O que ocorrerá quando o serviço é prestado para um estabelecimento do tomador diverso de sua sede? Por exemplo, quando a pessoa jurídica tiver sede em São Paulo, mas o contrato de *know how* tiver como beneficiária a fábrica estabelecida no Rio de Janeiro? A resposta mais simples seria aplicar, neste caso, a regra que adota como devedor o estabelecimento em conexão o serviço é prestado – o *estabelecimento prestador*. Esta é, como já se viu, a regra tradicional reforçada pela Lei Complementar 116/03, apesar de vacilações jurisprudenciais anteriores.

---

§ 4o A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).(Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001) (...)

13 Nenhuma tentativa de inconstitucionalidade surtiu efeito até a então, ainda assim remetemos V.Sas. ao artigo elaborado pelo Dr. Denis Borges Barbosa, onde algumas delas são tratadas (<http://denisbarbosa.addr.com/lc116.doc>).

Com efeito, esse índice de competência se consolidaria com o segundo critério, secundário, mas relevante: o do local da prestação de serviços. Não vejo nenhuma razão para, em matéria de ISS, aplicar uma regra que indicasse como competente o estabelecimento que efetuar o pagamento. Imaginemos um serviço de construção civil: ainda que o estabelecimento pagador estivesse em S. Paulo, o Município competente seria o de onde o serviço é prestado.

Pois a modalidade de importação é uma hipótese de serviço tributado onde é *fruído*, ainda que prestado em outra parte; ou, na segunda modalidade, que é prestado localmente, embora iniciado no exterior.

#### a) Assistência técnica

Nos contratos de tecnologia não patenteada, a legislação tributária brasileira distingue um tipo contratual específico, com seu regime legal próprio: o contrato de know how, geralmente denominado como “assistência técnica, científica, administrativa e assemelhada”<sup>14</sup>.

Para o Imposto de Renda, a noção de “assistência técnica, científica, administrativa e assemelhada” se liga, em maior ou menor grau, à de pagamentos proporcionais a produção, venda ou lucro, sem absoluta definição do conteúdo destes serviços, a não ser disposição do art. 52, da Lei 4.506/64, que obriga, para efeitos de dedutibilidade dos pagamentos a beneficiários residentes no exterior, que a assistência se dê pelo envio de técnicos, desenhos, ou instruções ao país, ou a elaboração dos estudos no exterior.

Com a Instrução Normativa SRF nº 252/02, tem-se uma definição mais clara do que é tal assistência técnica:

*“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 na fonte à alíquota de quinze por cento.*

*(...)*

*II - considera-se:*

*a) serviço técnico o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;*

*b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos,*

---

14 Como disse Denis Borges Barbosa em Uma Introdução à Propriedade Intelectual, 2ª. Edição, Lúmen Juris, maio de 2003, p. 969: “Notável é a noção de assistência técnica da legislação do IRPJ, que se ajusta bastante à figura do contrato de know how, ou, no dizer do INPI, Contrato de Fornecimento de Tecnologia. De outro lado, o que o INPI chama de Assistência técnica será para o IRPJ o contrato de projetos ou serviços técnicos especializados. Eminentemente confuso.”

*instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.(...)”*

Portanto, não há nominal correspondência entre a noção de “assistência técnica” na legislação do Imposto de Renda e qualquer dos serviços constantes da lista do ISS<sup>15</sup>. A noção de assistência técnica adequada é a prevista no item 17.01 da lista de serviços anexa a Lei Complementar 116/03:

*“17.01 - Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.”*

Em face do exposto, os serviços de assistência técnica estão previstos no item 17.01 da lista de serviços anexa a Lei Complementar 116/03 (não no item 14.02 - assistência técnica), devendo ser tributados com base na alíquota indicada pelo município competente.

## b) Marcas

A tributação das marcas pelo ISS sempre foi discutida, especialmente antes da existência de expressa disposição legal nesse sentido.

Nesse sentido, apesar da existência de outras teses que consideram o pagamento de royalties como rendimentos por serviços prestados, a discussão que chegou ao judiciário brasileiro fazia referência a locação de bens móveis como serviços, já que a marca é considerada um bem móvel pela nossa legislação (art. 5º da Lei 9.279/96).

Durante a vigência da antiga legislação (Decreto-Lei 406/68), os municípios, por intermédio do item 79 da lista de serviços (locação de bens móveis), tentavam forçar a incidência do ISS sobre e.g. a locação de automóveis e a locação de bens que resultassem no pagamento de royalties.

Porém, em 2000, esse item foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF<sup>16</sup> (o autor era uma sociedade que locava guindastes). Apesar da declaração de inconstitucionalidade, o STF não considerou o pagamento de royalties como inconstitucional, considerando apenas a parte de locação de bens móveis do item 79.

Nesse sentido, em 2003, com a edição da Lei Complementar 116, o item 3.01 da mesma, referente a locação de bens móveis, foi vetado, mas o restante dos serviços indicados no item 3, dentre os quais a licença de marca (item 3.02 - cessão de direito de uso de marcas e

---

15 Sem dúvida, nada tem em comum com a noção do item 14.02 – Assistência Técnica da Lista, da LC 116, incluída como item da categoria 14 – Serviços relativos a bens de terceiros, junto com lubrificação., etc.

16 RE 116.121/SP.

de sinais de propaganda), foram mantidos, quando, considerando uma análise mais ampla, também deveria ter sido vetado.

Em face do exposto, a licença de uso de marcas é tributada com base no item 3.02 da lista de serviços anexa a Lei Complementar 116/03, devendo ser tributada com base na alíquota indicada pelo município competente.

#### 4) Pis-Importação e Cofins-Importação

O Pis/Cofins-Importação foi inicialmente regulamentado pela Medida Provisória nº 164/04, posteriormente convertida na Lei 10.865/04.<sup>17</sup> A Exposição de Motivos da MP nº 164/04 dispõe que as contribuições instituídas dão tratamento isonômico aos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem incidência do Pis/Cofins, e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior.

Porém, apesar da denominação (Pis-Importação e Cofins-Importação) das contribuições, estas não se referem ao Pis e a Cofins incidentes sobre o faturamento bruto das pessoas jurídicas. Na prática, são novas contribuições que provavelmente receberam tais denominações apenas em função de servirem como crédito para o abatimento do Pis/Cofins não-cumulativos incidentes sobre o faturamento bruto da pessoa jurídica (art. 15 da Lei 10.865/04).

Portanto, ao contrário do PIS/Cofins, o PIS-Importação e a Cofins-Importação incidem sobre a importação de bens e serviços, ou seja, sobre despesas (montante despendido na aquisição de bens e serviços) e não sobre o faturamento (produto da venda de bens ou serviços), além de inserir pessoas físicas e jurídicas (importadoras, contratantes ou beneficiárias, não o prestador do serviço) como contribuintes (art. 5º da Lei 10.865/04).

##### **a) Da base de cálculo e das alíquotas**

Apesar da indicação das alíquotas de 7,6% para a Cofins-Importação e 1,65% para o Pis-Importação (art. 8º, incisos I e II da Lei 10.865/04), a base de cálculo das contribuições inclui, além de outros impostos, as próprias contribuições instituídas (“cálculo por dentro”), o que resulta no aumento da alíquota nominal das mesmas.

No caso dos serviços, a base de cálculo será o (i) valor pago, crédito, entregue, empregado ou remetido ao exterior, antes da retenção do imposto de renda, (ii) acrescido do ISS, (iii) do PIS/PASEP – Importação e (iv) da Cofins – Importação (art. 7º, inciso II da Lei 10.865/04).

---

<sup>17</sup> Sobre as alegações de inconstitucionalidade, considerando que nenhuma tentativa resultou no efeito desejado, remetemos V.Sas. ao nosso artigo elaborado logo após a edição da MP 164/04 (<http://www.nbb.com.br/pis.doc>).

A Instrução Normativa SRF nº 572/05 indica as fórmulas para o cálculo das contribuições. Porém, a ABPI, por meio da Resolução da ABPI nº 66<sup>18</sup> questionou tal base de cálculo ao indicar que o ISS estaria sendo incluído duas vezes na mesma, já que o referido imposto não contém expressa possibilidade de exclusão, como o IRRF, sendo, além disso, inserido expressamente na base de cálculo em um segundo momento.

Tal Resolução foi remetida à Secretaria da Receita Federal em 02 de dezembro de 2005, porém nenhuma Instrução Normativa foi editada atendendo tal pedido.

Ressaltamos que considerando o princípio da legalidade e a não inclusão expressa da CIDE na base de cálculo pela Lei 10.865/04, a mesma não deve ser utilizada no cálculo do Pis/Cofins-importação.<sup>19</sup>

## **b) Dos serviços tributados pelo Pis/Cofins-importação**

O Pis/Cofins-Importação incidirá sobre serviços provenientes do exterior, prestados por pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, sejam eles executados no País ou no exterior, desde que tenham seu resultado verificado no País (critério de fruição<sup>20</sup>) (art. 1º, § 1º, incisos I e II da Lei 10.865/04).

Todavia, a Lei 10.865/04 não indica qualquer lista de serviços, mas indica o ISS como integrante da base de cálculo das contribuições. Nesse sentido, qualquer serviço indicado na Lei Complementar 116/03 estará sujeito às referidas contribuições.

Em face do exposto, os serviços de assistência técnica e de licença de uso de marcas serão tributados pelo Pis/Cofins-importação.

## **ANEXO I**

### **PROCESSOS DE CONSULTA JUNTO À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL**

---

18

<http://www.abpi.org.br/bibliotecas.asp?idiomas=Português&secao=Resoluções%20da%20ABPI&codigo=3&resolucao=3>

19 A lei inclui na base de cálculo o “valor das próprias contribuições”, que são apenas aquelas instituídas pela mesma. Mesmo entendimento da Secretaria da Receita Federal ao editar as Instruções Normativas pertinentes.

20 Vide consulta constante no item 4, a) do Anexo I.

## 1) IRRF

### *a) Incidência de IRRF à alíquota de 15% sobre assistência técnica*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 7ª REGIÃO  
FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 329 de 03 de novembro de 2003

---

**ASSUNTO:** Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

**EMENTA:** LICENÇA DE USO DE SOFTWARE As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior, a título de royalties, em virtude de contrato de cessão de direitos de uso de software e de cessão de licença de uso de software, bem como em virtude de manutenção de software, estão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota de quinze por cento. SUPORTE A USUÁRIO FINAL. **As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior, em contrapartida por assistência técnica a usuário final, estão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota de quinze por cento.**

---

### *b) IRRF -Remuneração a título de licença de marca e assistência técnica é considerada royalty*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 8ª REGIÃO FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 147 de 12 de maio de 2004

---

**ASSUNTO:** Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

**EMENTA:** REMESSA AO EXTERIOR - Royalties REVOGA A SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº 80, DE 24 DE MARÇO DE 2004. USO DE MARCA E SIGNOS (Franquia) A remuneração periódica paga, creditada, entregue, empregada ou remetida, a cada mês, a residente ou domiciliado no exterior (Espanha), pela licença do direito de uso de marcas e signos e técnicas de conhecimentos de produtos, no sistema de

franquia, está sujeita à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), por caracterizar royalties . REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS Diante do disposto no parágrafo 3 do Artigo 12 do Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1976 (promulgou a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil/Espanha) e no item 5 do Protocolo (parte integrante da Convenção), a remuneração paga, creditada, entregue, empregada ou remetida, a cada mês, a residente ou domiciliado no exterior pela prestação de serviços de assistência, assessoramento e consultoria, caracteriza royalties. Por força do disposto no item 4 do Protocolo (parte integrante da Convenção), tais importâncias sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 12,5% (doze e meio por cento).

---

## 2) IRRF e CIDE

*a) Licença de uso e assistência técnica estão sujeitos ao IRRF e à CIDE às alíquotas, respectivamente, de 15% e 10%*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 7ª REGIÃO  
FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 128 de 10 de julho de 2002

---

**ASSUNTO:** Outros Tributos ou Contribuições

**EMENTA:** CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO DE DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE )- INCIDÊNCIA LICENÇA DE USO DE SOFTWARE Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residente ou domiciliado no exterior, a título de royalties, em virtude de contrato de licenciamento de software , sofrem a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, por caracterizarem pagamentos por "licença de uso". Em consequência, estão sujeitos, como regra, ao pagamento do IRRF e da CIDE, às alíquotas de 15% e 10%, respectivamente. ASSISTÊNCIA TÉCNICA, SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por pessoa jurídica sediada no País a residentes ou domiciliados no exterior, em contrapartida pela prestação dos serviços acima referidos, com ou sem transferência de tecnologia, estão sujeitos ao pagamento da CIDE, à alíquota de 10% (dez por cento ), e do IRRF à alíquota de 15% .

---

### 3) CIDE

#### *a) Base de cálculo inclui o IRRF*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 8ª REGIÃO  
FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 90 de 06 de junho de 2002

---

**ASSUNTO:** Outros Tributos ou Contribuições

**EMENTA:** Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide FATO GERADOR A contribuição instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a título de remuneração decorrente de contratos que impliquem em transferência de tecnologia. Ocorre a incidência da referida contribuição na data do lançamento contábil, já que o § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, elegeu o "crédito" como momento de ocorrência do fato gerador. **BASE DE CÁLCULO** A base de cálculo da referida contribuição é o valor do royalty em moeda estrangeira convertido para reais pela taxa de câmbio fixada pelo Banco Central do Brasil, para venda, vigente na data da contabilização. O valor do imposto de renda retido na fonte incidente sobre os royalties não pode ser excluído da base de cálculo, devido a inexistência de previsão legal. **CRÉDITO** A partir da vigência da Medida Provisória nº 2.159-69, de 27 de julho de 2001 (atualmente Medida Provisória nº 2.159-70, de 24.08.2001), somente a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre royalties referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marca constitui crédito, passível de dedução em operações posteriores, de mesma natureza.

---

#### *b) Remuneração a título de assistência técnica não é royalties para fins de crédito sobre a CIDE*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 7ª REGIÃO  
FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 139 de 24 de maio de 2001

---

**ASSUNTO:** Outros Tributos ou Contribuições

**EMENTA:** CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO DE DOMÍNIO ECONÔMICO. ROYALTIES. ASSISTÊNCIA TÉCNICA. CRÉDITO. A contribuição de intervenção de domínio econômico incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes e domiciliados no exterior, a título de royalties e, também, a título de prestação de assistência técnica. **É concedido crédito incidente sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico somente em relação às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties de qualquer natureza, não estendendo esse benefício aos valores relativos à assistência técnica.**

---

### **CIDE – Crédito de royalties**

O pagamento devido pelo know how não é considerado royalty.

Indicamos que o crédito da CIDE é limitado aos royalties pagos por licença de marca (e patentes); *deve-se atentar, ainda, para a concessão de crédito, incidente sobre a CIDE, aos royalties pagos pela licença de uso de marcas (art. 4º da MP 2.159-70/01). Porém, tal crédito não inclui as remunerações pagas por assistência técnica<sup>21</sup>.*

Nesse sentido, a Solução de Consulta SRF nº 139, de 24 de maio de 2001,

***Remuneração a título de assistência técnica não é royalties para fins de crédito sobre a CIDE***

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 7ª  
REGIÃO FISCAL**

---

21 Aqui utilizado em substituição ao termo know how.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 139 de 24 de maio de 2001

---

**ASSUNTO:** *Outros Tributos ou Contribuições*

**EMENTA:** *CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO DE DOMÍNIO ECONÔMICO. ROYALTIES. ASSISTÊNCIA TÉCNICA. CRÉDITO. A contribuição de intervenção de domínio econômico incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes e domiciliados no exterior, a título de royalties e, também, a título de prestação de assistência técnica. É concedido crédito incidente sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico somente em relação às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties de qualquer natureza, não estendendo esse benefício aos valores relativos à assistência técnica.*

---

Da mesma forma dispõe a consulta baixo:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 8ª  
REGIÃO FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 221 de 29 de agosto de 2005

---

**ASSUNTO:** *Outros Tributos ou Contribuições*

**EMENTA:** *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide INCIDÊNCIA A empresa que pagar, creditar, entregar, empregar, ou remeter importâncias ao exterior a título de royalties, está sujeita ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide, instituída pela Lei nº 10.168, de 2000. CRÉDITO A partir de 28 de julho de 2001 (vigência da Medida Provisória nº 2.159-69, de 27 de julho de 2001), apenas a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre royalties referentes a contratos de exploração de patentes e de uso de marca constitui crédito, passível de dedução em operações posteriores, de mesma natureza.*

## 4) PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO

### a) Critério de fruição

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 9ª REGIÃO  
FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 90 de 11 de março de 2005

---

**ASSUNTO:**                    Outros                    Tributos                    ou                    Contribuições

**EMENTA:** Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação. Sobre os pagamentos efetuados a residentes ou domiciliados no exterior a título de royalties pelo uso de marcas empregadas exclusivamente na comercialização de produtos no exterior e de comissões devidas a representantes comerciais pelas vendas lá efetuadas não incidem a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação **por não configurarem hipóteses de serviços prestados no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique.**

---

### **Crédito decorrente do recolhimento do Pis/Cofins – Importação**

As pessoas jurídicas sujeitas à apuração do Pis/Cofins – não cumulativo poderão descontar créditos referentes ao recolhimento do Pis/Cofins – Importação, desde que referentes a serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (art. 15, inciso II da Lei 10.865/04).

Nesse sentido, deve-se delimitar se o know how contratado é considerado insumo para a fabricação dos produtos do Licenciado.

No âmbito federal, a SRF está firmando entendimento de que royalties, para fins de insumo e crédito (Pis/Cofins), são devidos por um direito de exploração e não pela prestação de um serviço, não sendo insumos (vide soluções de consultas constantes no Anexo I, 2, dessa carta).

Discussões são constantes quanto ao tema. Os municípios exigem a incidência do ISS sobre marcas, patentes e know how/assistência técnica. Deve-se ressaltar, todavia, que a contrapartida devida pela transferência do know how não é tida como royalties pela nossa legislação e que a legislação de IR considera o mesmo como prestação de serviços.

Todavia, considerando o know how, como a “comunicação de experiências técnicas de produção” (“fornecimento de tecnologia”), este pode ser analisado sobre a mesma vertente da patente (licenciamento do uso de determinada tecnologia para a produção), resultando no entendimento de que a mesma não é um insumo para fins de crédito do Pis/Cofins não – cumulativo.

### *Definição de insumo*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 8ª REGIÃO  
FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 231 de 11 de agosto de 2004

---

**ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

**EMENTA:** INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Para efeitos do inciso II do art.3º da Lei nº 10.833, de 2003, na redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, o termo "insumo", na prestação de serviços, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na prestação do serviço e, em se tratando de aquisição de bens, não sejam passíveis de inclusão no ativo imobilizado. Ressalte-se que a partir de 1º de maio de 2004 as pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins poderão descontar crédito relativo às importações, sujeitas ao pagamento das contribuições, de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.

---

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 8ª REGIÃO  
FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 271 de 01 de outubro de 2004

---

**ASSUNTO:** Contribuição para o PIS/Pasep

**EMENTA: PIS NÃO-CUMULATIVO - CRÉDITO INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONCRETAGEM. BETONEIRAS. MANUTENÇÃO. A partir de 1º de fevereiro de 2003, pode ser descontado o crédito do PIS/Pasep calculado em relação aos bens e serviços, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, utilizados como insumo na prestação de serviços. A partir de 1º de maio de 2004, pode também ser descontado o crédito relativo às importações, sujeitas ao pagamento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, de bens e serviços para serem utilizados como insumo na prestação de serviços.** Na atividade de prestação de serviços de concretagem, gastos com a manutenção de caminhões betoneiras podem ser considerados "insumos", desde que tenham sido aplicados ou consumidos diretamente na prestação do serviço; em se tratando de aquisição de bens, desde que não tenham sido incluídos no ativo imobilizado.

---

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 8ª REGIÃO  
FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 271 de 01 de outubro de 2004

---

**ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

**EMENTA: COFINS NÃO-CUMULATIVA - CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONCRETAGEM. BETONEIRAS. MANUTENÇÃO. A partir de 1º de fevereiro de 2004, pode ser descontado o crédito da Cofins calculado em relação aos bens e serviços, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, utilizados como insumo na prestação de serviços. A partir de 1º de maio de 2004, pode também ser descontado o crédito relativo às importações, sujeitas ao pagamento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, de bens e serviços para serem utilizados como insumo na prestação de serviços.** Na atividade de prestação de serviços de concretagem, gastos com a manutenção de caminhões betoneiras podem ser considerados "insumos", desde que tenham sido aplicados ou consumidos diretamente na prestação do serviço; em se tratando de aquisição de bens, desde que não tenham sido incluídos no ativo imobilizado.

---

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 8ª REGIÃO  
FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 60 de 21 de março de 2005

---

**ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

**EMENTA:** COFINS NÃO-CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CRÉDITO. INSUMOS. A partir de 1º de fevereiro de 2004, pode ser descontado o crédito de Cofins calculado em relação aos bens e serviços, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, utilizados como insumo na prestação de serviços. A partir de 1º de maio de 2004, pode também ser descontado o crédito relativo às importações, sujeitas ao pagamento da Cofins, de bens e serviços para serem utilizados como insumo na prestação de serviços. Para efeito de cálculo dos créditos da Cofins não-cumulativa, são considerados insumos os serviços, adquiridos de pessoas jurídicas, desde que aplicados ou consumidos diretamente no respectivo serviço prestado. Na atividade de produção de comerciais para televisão, excluem-se desse conceito as despesas que não se apliquem diretamente na prestação desse serviço. EQUIPAMENTOS. DESPESAS DE ALUGUEL. A partir de 1º de fevereiro de 2004, pode ser descontado o crédito da Cofins calculado em relação ao valor dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados na prestação de serviços, desde que pagos a pessoa jurídica.

---

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 8ª REGIÃO  
FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 59 de 21 de março de 2005

---

**ASSUNTO:** Contribuição para o PIS/Pasep

**EMENTA:** PIS NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. REEMBOLSO DE DESPESAS. Para fins de apuração do PIS/Pasep não-cumulativo, integra a base de cálculo toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, ainda que referente ao reembolso de

custos e despesas pela contratante do serviço. Na apuração do crédito a ser deduzido dessa contribuição, serão considerados os custos e despesas efetuados pela consulente, desde que enquadrados nas hipóteses definidas na legislação de regência. PIS NÃO-CUMULATIVO. PRESTADORA DE SERVIÇOS. CRÉDITO. INSUMOS. A partir de 1º de janeiro de 2003, pode ser descontado o crédito de PIS/Pasep calculado em relação aos bens e serviços, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, utilizados como insumo na prestação de serviços; A partir de 1º de maio de 2004, pode também ser descontado o crédito relativo às importações, sujeitas ao pagamento das contribuições para o PIS/Pasep, de bens e serviços para serem utilizados como insumo na prestação de serviços; **Para efeito de cálculo dos créditos do PIS/Pasep não-cumulativo, somente são considerados insumos os bens, não incluídos no ativo imobilizado, e os serviços, desde que utilizados diretamente no respectivo serviço prestado. No conceito de insumo não se enquadra qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, aqueles que efetivamente sejam aplicados ou consumidos no respectivo serviço prestado.**

---

*Uso de tecnologia remunerada por royalties não é insumo*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 6ª REGIÃO  
FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 343 de 29 de novembro de 2005

---

**ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

**EMENTA:** ROYALTIES. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, não caracterizam contrapartida de serviços provenientes do exterior, prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, executados no País, ou executados no exterior, cujo resultado se verifique no País, não podendo os respectivos valores ser utilizados para fins de desconto de crédito na contribuição devida na forma não-cumulativa.

---

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL**

**SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 6ª REGIÃO  
FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 343 de 29 de novembro de 2005

---

**ASSUNTO:** Contribuição para o PIS/Pasep

**EMENTA:** ROYALTIES. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, não caracterizam contrapartida de serviços provenientes do exterior, prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, executados no País, ou executados no exterior, cujo resultado se verifique no País, não podendo os respectivos valores ser utilizados para fins de desconto de crédito na contribuição devida na forma não-cumulativa.

---

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 10ª REGIÃO  
FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 115 de 11 de agosto de 2006

---

**ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

**EMENTA:** COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. FABRICAÇÃO DE BENS OU PRODUTOS DESTINADOS À VENDA. Não há previsão legal para desconto de crédito da Cofins relativamente aos royalties pelo uso de tecnologia, empregada na fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

---

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 10ª REGIÃO  
FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 115 de 11 de agosto de 2006

---

**ASSUNTO:** Contribuição para o PIS/Pasep

**EMENTA:** CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. FABRICAÇÃO DE BENS OU PRODUTOS DESTINADOS À VENDA. Não há previsão legal para desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep relativamente aos royalties pelo uso de tecnologia, empregada na fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

---

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 7ª REGIÃO  
FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 194 de 13 de maio de 2005

---

**ASSUNTO:** Contribuição para o PIS/Pasep

**EMENTA:** REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ENQUADRAMENTO. APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO E APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. CONTRIBUINTE TRIBUTADO PELO LUCRO REAL. CONDIÇÃO PARA CRÉDITO RELATIVO A ALUGUEL E CONTRAPRESTAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. ROYALTIES. O sujeito passivo poderá descontar, na determinação do valor da contribuição, os créditos que são enumerados, de forma exaustiva, na legislação, sendo vedada, a partir de 31 de julho de 2004, por expressa disposição legal, a utilização do crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. Por não serem considerados insumos, os royalties pagos pelo franqueado ao franqueador não podem ser utilizados para fins de desconto de crédito na apuração do PIS/Pasep não-cumulativo.

---

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 8ª REGIÃO  
FISCAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 197 de 07 de julho de 2004

---

**ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

**EMENTA:** FRANQUIA. SERVIÇO. INSUMO. Para efeitos do inciso II do art.3º da Lei nº 10.833, de 2003, na atividade de prestação de serviços de alimentação, por contrato de franquia empresarial, os valores pagos, pelo franqueado ao franqueador, a título de "royalties" e taxa de publicidade não são considerados "insumos", não podendo ser utilizados para fins de desconto de crédito na apuração da Cofins não-cumulativa.

---

Borges, Beildeck e Medina Advogados