Tributação de Remessas para o Exterior

Sergio André Rocha

Professor Adjunto de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Livre-Docente em Direito Tributário pela USP. Sócio Titular de Andrade Advogados.

sergio.andre@andrade.adv.br

Atualizada até 10 de abril de 2015.

Imposto de Renda Retido na Fonte

- Fato Gerador: **Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa** de rendimentos e demais proventos por residente no Brasil a não residente (artigos 682 e 685 do RIR).

- As dificuldades com o conceito de crédito.

- Crédito meramente contábil?

- Vencimento da obrigação?

- Necessidade de alguma ação por parte do contribuinte?

Imposto de Renda Retido na Fonte

- CSRF – Acórdão n. 9202-003.120 (publicação 20/05/2014):

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. REMESSAS PARA O EXTERIOR. IMPOSTO CALCULADO TENDO COMO DATA DO FATO GERADOR A DATA DOS CRÉDITOS CONTÁBEIS. IMPOSSIBILIDADE. A hipótese de incidência exige que as importâncias sejam pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários domiciliados no exterior, por fonte situada no País. As dicções "pagas", "creditadas", "entregues", "empregadas" ou "remetidas" não deixam dúvidas de que o beneficiário não residente tem que ter tido a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica do rendimento, conforme disciplina contida no art. 43 do CTN. "A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos." (Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 243). Não há fato gerador do imposto incidente na fonte quando as importâncias são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento **em data anterior ao vencimento da obrigação**, consoante os prazos ajustados em contrato. **O simples crédito contábil, antes da data aprazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor.** O fato gerador do imposto de renda na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se, necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica. **Por si só, o fato de a fonte pagadora lançar contabilmente o acréscimo do valor de sua obrigação na respectiva conta de passivo não torna devido o imposto de renda na fonte, por não importar na aquisição de qualquer disponibilidade econômica ou jurídica de renda pelo beneficiário.**

Imposto de Renda Retido na Fonte

- Ato Declaratório Interpretativo n. 08/2014:

  Art. 1º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto sobre a renda na fonte, no caso de importâncias creditadas, **na data do lançamento contábil efetuado por pessoa jurídica, nominal ao fornecedor do serviço, a débito de despesas em contrapartida com o crédito de conta do passivo, à vista da nota fiscal ou fatura emitida pela contratada e aceita pela contratante**.

  Art. 2º **A retenção do imposto sobre a renda na fonte**, incidente sobre as importâncias creditadas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, **será efetuada na data da contabilização do valor dos serviços prestados, considerando-se a partir dessa data o prazo para o recolhimento**.

- De acordo com esta interpretação o fato gerador raramente seria a remessa.

Imposto de Renda Retido na Fonte

- O conceito de emprego como utilização dos valores em benefício do não residente.

- Exemplo: A absorção de prejuízo à conta de sócio consuma o fato gerador do IRRF?

Art. 509. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR.

§ 1º. A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite previsto no art. 510.

§ 2º. A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo.

Imposto de Renda Retido na Fonte

- Exemplo: A absorção de prejuízo à conta de sócio consuma o fato gerador do IRRF?

Solução de Consulta n. 31/2012

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

Ementa: LUCRO REAL. PERDÃO DE DÍVIDA. CRÉDITO DE SÓCIO. Constitui receita da pessoa jurídica devedora a importância correspondente ao perdão de dívida, não havendo previsão legal para sua exclusão do lucro líquido para efeito de apuração do lucro real.

ABSORÇÃO DE PREJUÍZOS. DÉBITO À CONTA DE SÓCIOS.

Não se confunde o perdão de dívida com a absorção de prejuízos apurados na escrituração comercial, mediante débito à conta de sócios e crédito diretamente na conta de prejuízos acumulados.

Imposto de Renda Retido na Fonte

- Exemplo: A absorção de prejuízo à conta de sócio consuma o fato gerador do IRRF?

  ACÓRDÃO 101-96.661 (publicado em 08/08/2008)

  ABSORÇÃO DE PREJUÍZO CONTÁBIL CRÉDITO DE SÓCIO. A absorção de prejuízo contábil acumulado por crédito de sócio da pessoa jurídica, contra ela própria, sem trânsito por conta de receita, constitui lançamento contábil regular não sujeito à incidência de IRPJ - imposto de renda pessoa jurídica. Tal operação equivale a um aporte de capital pelo sócio. Recurso de oficio negado.

  Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Antonio José Praga de Souza - Presidente.

Imposto de Renda Retido na Fonte

- Contribuinte: Beneficiário do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de rendimentos, ou seja, o não residente titular da disponibilidade de renda ou proventos de qualquer natureza (artigo 682 do RIR).
  - A fonte pagadora no Brasil é responsável pela retenção e recolhimento do IRRF (artigo 717 do RIR).
  - Pode haver a transferência do ônus do imposto (cláusula de *gross up*), a qual, entretanto, não muda a sujeição passiva do IRRF (art. 123 do CTN).
- Base de cálculo: Valor total pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para não residente. Incidência sobre o rendimento bruto (artigo 713 do RIR).
  - Havendo a transferência do encargo para a fonte pagadora no Brasil (*gross up*) a base de cálculo deverá ser ajustada. Sempre que não houver a retenção do imposto considerar-se-á que o pagamento foi líquido (artigo 725 do RIR).

Imposto de Renda Retido na Fonte

- Alíquotas:
  - 15% - Serviços técnicos, de assistência técnica e administrativa.
  - 25% - Serviços gerais e remessas para países com tributação favorecida.

Imposto de Renda Retido na Fonte

- **Definições de serviço técnico**

- Artigo 17, II, “a”, da IN nº 252/2002 e a definição de serviços técnicos.

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

- Artigo 17, II, “a”, da IN nº 1.455/2014 e a nova definição de serviços técnicos.

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; [...].

Imposto de Renda Retido na Fonte

Serviços Técnicos

- Análise de laboratório para avaliar o físico-químico, biológico, bacteriológico e resíduos de pesticidas (isoladamente ou em uso comum)
- Manutenção e Reparos em Aeronaves
- Advogado / Aconselhamento Jurídico
- Assessoria Financeira
- Propaganda e Marketing
- Assessoria Logística
- Assessoria Trabalhista
- Serviços de TI (sem transferência de tecnologia)
- Serviços de assessoramento de gerência de negócios
- Desenvolvimento de Software
- Registro Estrangeiro / Depósito de marcas, patentes e desenhos industriais
- Atualização de Sistema de TI
- Projetos de Engenharia
- Fornecimento de treinamento e serviços de manutenção
- Empréstimo Pessoal

Imposto de Renda Retido na Fonte

Serviços Gerais

Solução de Consulta COSIT n. 278, de 15 de outubro de 2014

Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE Ementa: CONTRATO DE AGÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA. Não há incidência da Cide sobre valores pagos à pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de remuneração **decorrente de prestação de serviços objeto de contrato de agência**.

Imposto de Renda Retido na Fonte

Serviços Gerais

Solução de Consulta n. 117, de 15 de maio de 2013

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE SERVIÇOS TÉCNICOS, DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. NÃO INCIDÊNCIA. No caso de contrato de prestação de serviço de mera **inserção**, sem qualquer alteração pela prestadora, **de filmes publicitários em grade de canais de detentora do direito de transmissão de canais de televisão**, não se encontra caracterizada a prestação de serviço técnico ou de assistência administrativa e semelhantes, não havendo que se falar de incidência da CIDE.

Imposto de Renda Retido na Fonte

Serviços Gerais

- Serviços de agenciamento
- Tarifa para autorização para sobrevoar espaço aéreo estrangeiro
- Tarifa para autorização para acessar banco de dados
- Abordagem de investidores estrangeiros para compra de imóveis para revenda ou aluguel futuro
- Acesso a informações econômicas e financeiras através de terminais eletrônicos
- Serviços de desembaraço aduaneiro, entrega, estocagem, seguro e frete

Imposto de Renda Retido na Fonte

- O caso dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia no caso de países com tratado.

ARTIGO VII
Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante **(FRANÇA)** só podem ser tributados nesse Estado **(FRANÇA)**, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante **(BRASIL)** por meio de um estabelecimento permanente aí situado **(BRASIL)**. Se a empresa exercer sua atividade desse modo, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado **(BRASIL)**, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente.

(Convenção Brasil-França)

Imposto de Renda Retido na Fonte

Fim dos anos 90	2000	Anos 2000	2012	2013	2014
Soluções de Consulta sobre o tema	Ato Declaratório Normativo n. 01	Decisões Judiciais favoráveis e desfavoráveis Soluções de Consulta com fundamentos variados	Resp. 1.161.467	Parecer PGFN 2363/2013	IN 1.455 ADI 5

Imposto de Renda Retido na Fonte

- Fundamentos das decisões administrativas após 2000:
  - Aplicação do artigo de “Outros Rendimentos” (ex. Solução de Consulta n.150/2001).
  - Aplicação da regra de equiparação a royalties prevista no protocolo (ex. Soluções de Consulta 147/2004 e 35/2005).
  - Definição doméstica do conceito de lucro (ex. Solução de Consulta n. 136/2004 e 56/2009).
  - Aplicação do artigo 14 do tratado (ex. Solução de Consulta n. 85/2006).

Imposto de Renda Retido na Fonte

- **ADI 5/14**

Art. 1º O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior **pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia**, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção:

I - no artigo que trata de royalties, **quando o respectivo protocolo contiver previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento**, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil;

II **- no artigo que trata de profissões independentes** ou de serviços profissionais ou pessoais independentes, nos casos da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil, ressalvado o disposto no inciso I; ou

III - **no artigo que trata de lucros das empresas**, ressalvado o disposto nos incisos I e II.

Imposto de Renda Retido na Fonte

- Tratados que não têm equiparação de serviço técnico a royalties no protocolo: Áustria, Finlândia, França, Japão e Suécia.

- Todos os tratados celebrados pelo Brasil possuem o artigo 14.

- Ponto de atenção: possibilidade de recuperação dos valores recolhidos no passado.

  - Contratos onde a fonte brasileira assumiu o encargo financeiro. Aplicação do artigo 166 do CTN?

  - Contratos onde o IRRF foi retido do pagamento feito ao não residente. Ainda é possível aplicar o artigo 166 do CTN?

Imposto de Renda Retido na Fonte

- **ADI 7/14 – *Data Centers***

Art. 1º Os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos por residente ou domiciliado no Brasil para empresa domiciliada no exterior, em decorrência de disponibilização de infraestrutura para armazenamento e processamento de dados para acesso remoto, identificada como *data center*, são considerados para fins tributários remuneração pela prestação de serviços, e não remuneração decorrente de contrato de aluguel de bem móvel.

Parágrafo único. Sobre os valores de que trata o caput devem incidir o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (Cide-Royalties), a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação.

Imposto de Renda Retido na Fonte

- A questão da tributação dos *data centers* e as discussões sobre **fragmentação contratual**.

- **Solução de Divergência COSIT n. 6/2014**

  Natureza das atividades executadas por data center. Prestação de serviço e não locação de bem móvel. **Impossibilidade de segregação das despesas com equipamentos e sua gestão das despesas com serviços de apoio**.

CIDE-Royalties

- Fato Gerador: **Detenção de licença de uso ou da aquisição de conhecimentos tecnológicos**, bem como assinatura de **contratos que impliquem transferência de tecnologia**, firmados com residentes ou domiciliados no exterior ou que tenham por **objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes** a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem como pagamentos, créditos, entregas empregos ou remessas de **royalties, a qualquer título**, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Artigo 2º da Lei n. 10.168/2000)

- Contribuinte: Detentor 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 ou 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.

CIDE-Royalties

- Alíquota: 10%.

- Base de Cálculo: 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 item anterior.

  - Inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE. CARF 3a. Seção / 1a. Turma da 3a. Câmara / Acórdão n. 3301-001.683 e Acórdão n. 3301-001.764.

  - Quando houver transferência do encargo (*gross up*) do IRRF e do ISS, a base de cálculo da CIDE deve ser reajustada, vez que o preço do serviço terá sido majorado. Ver os Processos de Consulta: 44/06; 90/05; 231/01. Solução de divergência n. 17/2011. Em sentido contrário, CARF Acórdão n. 3201-00.415 e Acórdão n. 3403-002.702 (2014).

CIDE-Royalties

Possibilidade de Questionamento Judicial

- Principais argumentos:
  - Necessidade de lei complementar.
  - Destinação irregular dos recursos arrecadados.

- Posição dos Tribunais:
  - O STF pacificou o entendimento de que não é necessária lei complementar para a instituição das CIDEs e de que não há a necessidade da vinculação entre o contribuinte e a destinação dos recursos arrecadados (ver, por exemplo, Recurso Extraordinário nº 492.353).

- Tema pouco explorado: a CIDE-Roaylties e os tratados internacionais.

PIS-Importação e COFINS-Importação

- Fato Gerador: Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, como contraprestação por serviço prestado.

- Discussão art. 1º, § 1º, Lei n. 10.865/2004 - Incidência sobre serviços:

  I: Executados no País.

  II: Executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

- O que é resultado de um serviço?

  - Mero benefício
  - Resultado como utilidade a ser aplicada no Brasil.
  - Resultado como consumação da execução.

PIS-Importação e COFINS-Importação

- O julgamento no Recurso Especial nº 831.124 (DJ em 25/09/2006) – ISS na exportação de serviços.

- Empresa brasileira situada em Petrópolis presta serviços de retífica, reparo e revisão de turbinas de aeronaves.

- Seus clientes lhe remetem as turbinas do exterior. O serviço é aqui realizado e os motores são então remetidos para o exterior.

- Os clientes no exterior instalam as turbinas nas aeronaves, verificam o seu funcionamento e remetem o pagamento para o Brasil.

- Discute-se, então, a incidência ou não do ISS sobre a operação. Sustentava a empresa que o resultado somente ocorre no exterior, já que as turbinas serão utilizadas em aeronave no exterior.

PIS-Importação e COFINS-Importação

- Decisão:

- Na acepção semântica, "resultado" é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

- O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território. É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: "Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior."

PIS-Importação e COFINS-Importação

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 325 de 11 de Setembro de 2008

COFINS-IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS NO EXTERIOR. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pelo exportador, com a finalidade de cobrir pagamentos de despesas com documentação, desembaraço aduaneiro, armazenagem, seguro e transporte de carga, necessárias à internação de mercadorias no país de destino (contrato com cláusula DDU ou DDP), bem como aquelas destinadas ao pagamento de certificação técnica de produtos obtida no exterior visando atendimento de exigência comerciais do País destinatário; agenciamento e representação comercial, destinadas à promoção de produtos brasileiros no exterior, e serviços de advocacia para solucionar demandas judiciais decorrentes de operações comerciais praticadas com terceiros domiciliados no exterior, por não se enquadrarem na hipótese prevista no inciso II do § 1º do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004 (serviços executados no exterior, cujo resultado se verifique no País), não estão sujeitas à incidência da Cofins - Importação.

PIS-Importação e COFINS-Importação

- Processo de Consulta nº 220/12: Serviços de representação comercial. Não incidência.

- Processo de Consulta nº 31/06: Pagamento a agente de logística no exterior, a título de despesas com documentação, desembaraço aduaneiro, armazenagem, seguro e transporte de carga, necessárias à entrega da mercadoria no local designado pelo importador. Não incidência.

- Processo de Consulta nº 122/05: Serviços relativos ao registro/depósito no exterior de marcas, patentes e desenhos industriais de propriedade de residentes ou domiciliados no Brasil. Não incidência.

- Ponto de atenção: ADI n. 7/14

PIS-Importação e COFINS-Importação

- Contribuinte: Pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior ou o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

- Base de cálculo: Valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS e do valor das próprias contribuições. Sendo o ônus do IRRF e do ISS assumidos pela empresa brasileira a BC deve ser reajustada (PC nº 45/06).

- Alíquotas:
  - COFINS-importação: 7,6%
  - PIS-importação: 1,65%

- Crédito das Contribuições: Os valores recolhidos geram créditos para compensação com as contribuições (PIS/COFINS) incidentes sobre a receita (Regime não cumulativo).

PIS-Importação e COFINS-Importação

- Tratamento quando o contrato tiver múltiplos objetivos.

Solução de Divergência COSIT n. 11/2011

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ementa:Royalties. **Não haverá incidência da Cofins-Importação sobre o valor pago a título de Royalties, se o contrato discriminar os valores dos Royalties**, dos serviços técnicos e da assistência técnica de forma individualizada. Neste caso, a contribuição sobre a importação incidirá apenas sobre os valores dos serviços conexos contratados. Porém, se o contrato não for suficientemente claro para individualizar estes componentes, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência da mencionada contribuição.

Imposto Sobre Serviços

- Fato Gerador: Incide sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.
  - Nesse caso a incidência se dá por competência.

- Contribuinte:
  - Prestador do serviço.
  - Tomador do serviço é o responsável pela retenção e recolhimento.

  Questão: A regra do artigo 6º da LC n. 116/2003 trata-se de hipótese de responsabilidade ou de substituição tributária?

- Base de cálculo: Preço do Serviço. Havendo a transferência do encargo para a fonte pagadora no Brasil (*gross up*) a base de cálculo deverá ser ajustada.

Imposto Sobre Serviços

- Alíquota: Varia de 2% a 5%, dependendo da legislação do Município.

- Questionamento:
  - Aspecto material do ISS.
  - Territorialidade do ISS.
  - Comparação com o ICMS (CF artigo 155 §2º, IX).

Rateio e Compartilhamento de Custos

Requisitos para uma estrutura válida de cost-sharing

- Existência de contrato escrito.
- Previsão de critério objetivo e razoável de rateio.
- Rateio de atividade-meio e não de atividade-fim.
- Inexistência de margem de lucro.

Rateio e Compartilhamento de Custos

Principais pontos fiscais:

- Alocação da dedutibilidade.
- Tributação dos reembolsos.
- Aplicação de regras de preços de transferência.

Rateio e Compartilhamento de Custos

Situação dos casos de cost-sharing doméstico **até a edição da Solução de Divergência n. 23/13**:

- Posição da RFB e do CARF de que, observados os requisitos para um rateio válido, a alocação/dedutibilidade das despesas deve seguir o contrato de rateio.
- Entendimento predominante da RFB de que os valores pagos como reembolsos configuram receita tributável para a empresa que os recebe.
- Existência de decisões no CARF favoráveis ao contribuinte, no sentido de que os reembolsos não seriam receita.
- Tendência favorável no STJ à não tributação de reembolsos referentes a pagamentos por conta e ordem de terceiros.

Rateio e Compartilhamento de Custos

Cost-sharing internacional: principais situações:

- Reembolso de despesa incorrida pela empresa estrangeira, referente a pagamento feito a terceiros.

  Posição da RFB até SC 08: Tributação da remessa e indedutibilidade da despesa.

  Ver: Soluções de Consulta n. 163/2012 e n. 462/06.

- Reembolso de atividade desenvolvida pela própria empresa estrangeira.

  Tributação da remessa e indedutibilidade da despesa.

  Ver: Soluções de Consulta n. 23/08 e 354/08.

- Contratos de Contribuição de Custos.

Rateio e Compartilhamento de Custos

Solução de Consulta COSIT n. 8/2012

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. Ementa: RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as despesas administrativas rateadas se: a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos; b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas; c) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; d) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade; e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão-somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio.

Rateio e Compartilhamento de Custos

Solução de Consulta COSIT n. 8/2012

Assunto: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. HIPÓTESES DE APLICAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Aplica-se o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) ou o Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL), caso se comprove que as disposições do contrato sejam inconsistentes com as características de contratos de compartilhamento de custos e despesas.

São características de contratos de compartilhamento de custos e despesas:

a) a divisão dos custos e riscos inerentes ao desenvolvimento, produção ou obtenção de bens, serviços ou direitos;

b) a contribuição de cada empresa ser consistente com os benefícios individuais esperados ou recebidos efetivamente;

Rateio e Compartilhamento de Custos

Solução de Consulta COSIT n. 8/2012

c) a previsão de identificação do benefício, especificamente, a cada empresa do grupo. Caso não seja possível assumir que a empresa possa esperar qualquer benefício da atividade desenvolvida, tal empresa não deve ser considerada parte no contrato;

d) a pactuação de reembolso, assim entendido o ressarcimento de custos correspondente ao esforço ou sacrifício incorrido na realização de uma atividade, sem parcela de lucro adicional;

e) o caráter coletivo da vantagem oferecida a todas as empresas do grupo;

f) a remuneração das atividades, independentemente de seu uso efetivo, sendo suficiente a "colocação à disposição" das atividades em proveito das demais empresas do grupo;

g) a previsão de condições tais que qualquer empresa, nas mesmas circunstâncias, estaria interessada em contratar.

Rateio e Compartilhamento de Custos

Solução de Consulta COSIT n. 8/2012

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. Ementa: A sub-contratação de atividades identificada num contrato de rateio de custos submete-se ao tratamento tributário de remessas de valores em decorrência de prestação de serviços.

- A análise detalhada a Solução de Consulta COSIT n. 8/2012 indica que seu objeto estava mais voltado para o compartilhamento do custo da contratação de um terceiro.

Rateio e Compartilhamento de Custos

Solução de Divergência COSIT n. 23/2013

É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se

- que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas;
- que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços;
- que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e,
- finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Rateio e Compartilhamento de Custos

Solução de Divergência COSIT n. 23/2013

- Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item anterior para regularidade do rateio de dispêndios em estudo:

- a) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora;

- b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada;

- c) o rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata.

Rateio e Compartilhamento de Custos

Solução de Consulta COSIT n. 21/2015

[...] em um contrato de rateio de custos e despesas firmado entre sociedades integrantes de mesmo grupo econômico que envolva residentes e não residentes no Pais, as atividades disponibilizadas à pessoa jurídica residente por pessoa jurídica não residente devem ser registradas no Siscoserv, caso a atividade em questão esteja prevista na NBS. Trata-se de transação que compreende uma operação que produz variação no patrimônio da pessoa jurídica, na medida em que o reembolso oferecido como contrapartida à atividade disponibilizada representa uma despesa, que necessariamente implicará variação patrimonial.

Rateio e Compartilhamento de Custos

Solução de Consulta COSIT n. 43/2015

Incide a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) de que trata o art. 2o da Lei no 10.168, de 2000, sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a titulo de remuneração de residente ou domiciliado no exterior decorrente de contratos de compartilhamento de custos de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes (cost-sharing agreement) entre empresas do mesmo grupo econômico.

Dividendos

- O pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de dividendos para não residente é isento de Imposto de Renda (Artigo 10 da Lei n. 9.249/95).

- A remessa de dividendos tem a alíquota do IOF-Câmbio reduzida a zero (artigo 15-B, XIII, do Decreto n. 6.306/2007).

- O Parecer Normativo n. 202/2013 e a questão do cálculo dos dividendos (com base nos padrões contábeis brasileiros pré-IFRS ou pós-IFRS?).

- Conclusão do Parecer:

"[...] para fins de distribuição de lucros e dividendos, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao Regime Tributário de Transição (RTT), de que trata o art. 15 da Lei nº 11.941, de 2009, são considerados isentos os lucros ou dividendos distribuídos até o montante do lucro fiscal apurado no período, ou seja, do lucro líquido apurado conforme os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007".

Dividendos

- A Instrução Normativa n. 1.397/13 e o tratamento dos dividendos.

Art. 26. Os lucros ou dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não integrarão a base de cálculo:

I - do Imposto sobre a Renda e da CSLL da pessoa jurídica beneficiária; e

II - do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física beneficiária.

Parágrafo único. Os lucros ou dividendos a serem considerados para fins do tratamento previsto no caput são os obtidos com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Dividendos

- Necessidade de análise à luz do disposto no artigo 16 da Lei n. 11.941/2009:

Art. 16. **As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei **que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício** definido no art. 191 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, **não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT**, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

As Cinco “Situações” da Lei n. 12.973/14

- **Situação 1:** Estabelece a neutralidade tributária das mudanças decorrentes da adoção dos IFRS. Exemplos: Tratamento da Avaliação a Valor Justo e do Ajuste a Valor Presente. Detalhamento na IN nº 1.515/14.

- **Situação 2:** Modifica o regime tributário para adaptá-lo ao novo padrão contábil. Exemplo: Ágio.

- **Situação 3:** Prevê a neutralidade de futuras alterações contábeis estabelecidas pelos órgãos reguladores (artigo 58).

- **Situação 4:** Cria novas regras desvinculadas da modificação contábil. Exemplo: Modificação do conceito de receita bruta e seus reflexos para PIS/COFINS.

- **Situação 5:** Tratamento a ser dispensado às omissões da Lei nº 12.973/14. Segue o contábil? Segue a lógica da legislação tributária?

Dividendos na Lei n. 12.973/14

Art. 72. Os lucros ou dividendos calculados **com base nos resultados apurados entre 1o de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013** pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, em valores superiores aos apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no País ou no exterior.

- Natureza jurídica da regra presente no artigo 72.

- Opção poderá ser feita, confirmada ou alterada na DCTF referente aos fatos geradores ocorridos em dezembro (Instrução Normativa nº 1.499, de 15 de outubro de 2014).

Dividendos

- **Instrução Normativa n. 1.397/13 (redação da IN n. 1.492/14)**

Art. 28. A parcela excedente de lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013 não ficará sujeita à incidência do IRRF, nem integrará a base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da CSLL do beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. A parcela excedente de lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados no ano de 2014 deverá:

I - estar sujeita à incidência do IRRF calculado de acordo com a Tabela Progressiva Mensal e integrar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento, no caso de beneficiário pessoa física residente no País;

II - ser computada na base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da CSLL, para as pessoas jurídicas domiciliadas no País;

III - estar sujeita à incidência do IRRF calculado à alíquota de 15% (quinze por cento), no caso de beneficiário residente ou domiciliado no exterior; e

IV - estar sujeita à incidência do IRRF calculado à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), no caso de beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ganhos de Capital

- O pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de ganhos de capital para não residente é tributado pelo IRRF à alíquota de 15% ou 25% no caso de beneficiário residente em paraíso fiscal (artigo 685, I, b, do RIR c/c artigo 685, II, b).

- Aplica-se à remessa o IOF-Câmbio à alíquota de 0,38% (artigo 15-B do Decreto n. 6.306/2007).

- Tributação na venda de ativo localizado no Brasil entre dois não residentes – Artigo 26 da Lei n. 10.833/03:

Art. 26. O **adquirente**, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, **ou o procurador**, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Ganhos de Capital

- Determinação do ganho de capital: valor em reais ou em moeda estrangeira.
  - Portaria MF n. 550/94, artigo 2º.
  - Parecer Normativo n. 231/71.
  - Parecer Normativo n. 232/71.
  - Solução de Consulta n. 46/2010.

- **Instrução Normativa n. 1.455/14**

Art. 23. O ganho de capital auferido no País é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação em Reais e o custo de aquisição em Reais do bem ou direito.

§ 1º O valor de aquisição do bem ou direito para fins do disposto neste artigo deve ser comprovado com documentação hábil e idônea.

§ 2º Na impossibilidade de comprovação, o custo de aquisição deve ser:

I - apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil vinculado à compra do bem ou direito; ou

II - igual a zero, nos demais casos.

Ganhos de Capital

Solução de Divergência nº 16/13

O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior é apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País. Incide o IRRF, à alíquota de quinze por cento, sobre o ganho de capital decorrente de alienação de bens e direitos situados no Brasil por pessoa jurídica não-residente, ressalvadas as disposições previstas em acordos para evitar a dupla tributação em matéria do Impostos sobre a Renda, firmados pelo Brasil.

Na impossibilidade de sua comprovação, o custo de aquisição pode ter por base o capital registrado no Banco Central (vinculado à compra do bem ou direito) ou ser igual a zero, nos demais casos, não podendo ser atualizado a partir de 1996.

Ganhos de Capital

- Ganhos de capital em vendas indiretas.

Acórdão n' 12-16.114 (DRJ Rio)

IRRE. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO INDIRETA DE BEM SITUADO NO BRASIL POR EMPRESA ESTRANGEIRA. A alienação de cotas de empresa estrangeira por sua controladora, também do exterior, a empresa nacional, enseja a apuração de ganho de capital, **se o patrimônio da primeira formado por bem situado no Brasil**, tendo em vista que a situação de fato é a alienação de bem situado no Pais por empresa estrangeira a empresa brasileira.

- Esta decisão foi reformada no CARF. Contudo, o argumento da venda indireta não foi revisto. O fundamento da reforma foi a falta de legitimidade passiva do autuado (Acórdão n. 2202-00.346).

Royalties

- O pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de royalties para não residente é tributado pelo IRRF à alíquota de 15% ou 25% no caso de beneficiário residente em paraíso fiscal (artigo 710 do RIR c/c artigo 685, II, b).

Lei n. 4.506/64 (Ver artigo 52 do RIR)

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 exploraçâo 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 dêstes.

Royalties

- O pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de royalties para não residente é tributado pela CIDE à alíquota de 10%.

Decreto n. 4195/2002

Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei no 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, **que tenham por objeto**:

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - cessão e licença de uso de marcas; e

V - cessão e licença de exploração de patentes.

Royalties

- Estudo de caso: remessa de direitos autorais.

- Caso Sony (13896.003705/200263):

  - inexistência de regra que proíba a dupla incidência da CIDE-Royalties e do CONDECINE

  - a inclusão dos direitos autorais na Lei n. 4.506/64

  - a referência na Lei n. 10.332/2001 de que a CIDE-Royalties incidem sobre royalties a qualquer título

Royalties

- Royalties e a incidência do ISS e do PIS/COFINS-Importação.

Recurso Especial n. 1183210

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. CESSÃO DE DIREITO AUTORAL. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. 1. "O exame de qualquer texto de lei complementar em matéria tributária há de ser efetuado de acordo com as regras constitucionais de competência. É o que ocorre com o Decreto-lei n. 406/68 (com a redação dada pela Lei Complementar n. 56/87) e com a Lei Complementar n. 116/2003, do mesmo modo, com as legislações municipais, cujos termos só podem ser compreendidos se considerada a totalidade sistêmica de ordenamento, respeitando-se os limites impostos pela Constituição à disciplina do ISS" (Paulo de Barros Carvalho. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008, p. 682/683). 2. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN não incide sobre a cessão de direito autoral, porquanto não se trata de hipótese contemplada na lista anexa à Lei Complementar 116/03. [...].

Royalties

- Royalties e a incidência do ISS e do PIS/COFINS-Importação.

Processo de Consulta nº 64/10

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. Ementa: LICENÇA DE USO DE MARCA OU PATENTE, PAGA A EMPRESA DOMICILIADA NO EXTERIOR.

O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, por simples licença de uso de marca ou patente, a título de royalties, sem qualquer serviço vinculado a essa cessão, 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 cabendo a incidência da Cofins - Importação. Dispositivo Legal: Lei Nº 10.865, de 2004, arts. 1º. 7º, inciso II.

Licença de Software

- Discussão preliminar: licença vs. aquisição de software. Os diferentes conceitos de “cessão”.

- Tratamento como direito autoral:

Lei n. 9.610/98

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; [...].

Licença de Software

- Licença de “softwares de prateleira”.
  - Via download.
  - Via importação de meio físico.

Processo de Consulta n. 83/13 (7ª Região Fiscal)

EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. NÃOINCIDÊNCIA. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior **em decorrência da aquisição ou da licença do direito de uso e de comercialização de software sob a modalidade de cópias múltiplas ("software de prateleira")** não sofrem a incidência do imposto de renda na fonte.

Licença de Software

- Licença de softwares customizados, **com abertura do código fonte**.

- Incidência do IRRF?
- Incidência do PIS/COFINS-Importação?
- Incidência do ISS?
- Incidência da CIDE?

Lei nº 10.168/00. Art. 2º.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

Lista Anexa à LC 116/03

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

Licença de Software

- Licença de softwares customizados, **sem abertura do código fonte**.

- Incidência do IRRF?
- Incidência do PIS/COFINS-Importação?
- Incidência do ISS?
- Incidência da CIDE?

Lei nº 10.168/00. Art. 2º.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

Lista Anexa à LC 116/03

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

Juros

- O pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de juros para não residente é tributado pelo IRRF à alíquota de 15% ou 25% no caso de beneficiário residente em paraíso fiscal (artigo 702 do RIR c/c artigo 685, II, b).

- IOF. Empréstimos de curto prazo (menos de 180 dias) 6% (artigo 15-B, XII, do Decreto n. 6.306). Empréstimos de longo prazo: zero.