

08/07/2016

# Otimização Tributária em Remessas para o Exterior: Serviços, Royalties e Aluguel

Sergio André Rocha  
Professor de Direito Financeiro e Tributário da  
UERJ. Livre-Docente em Direito Tributário pela USP

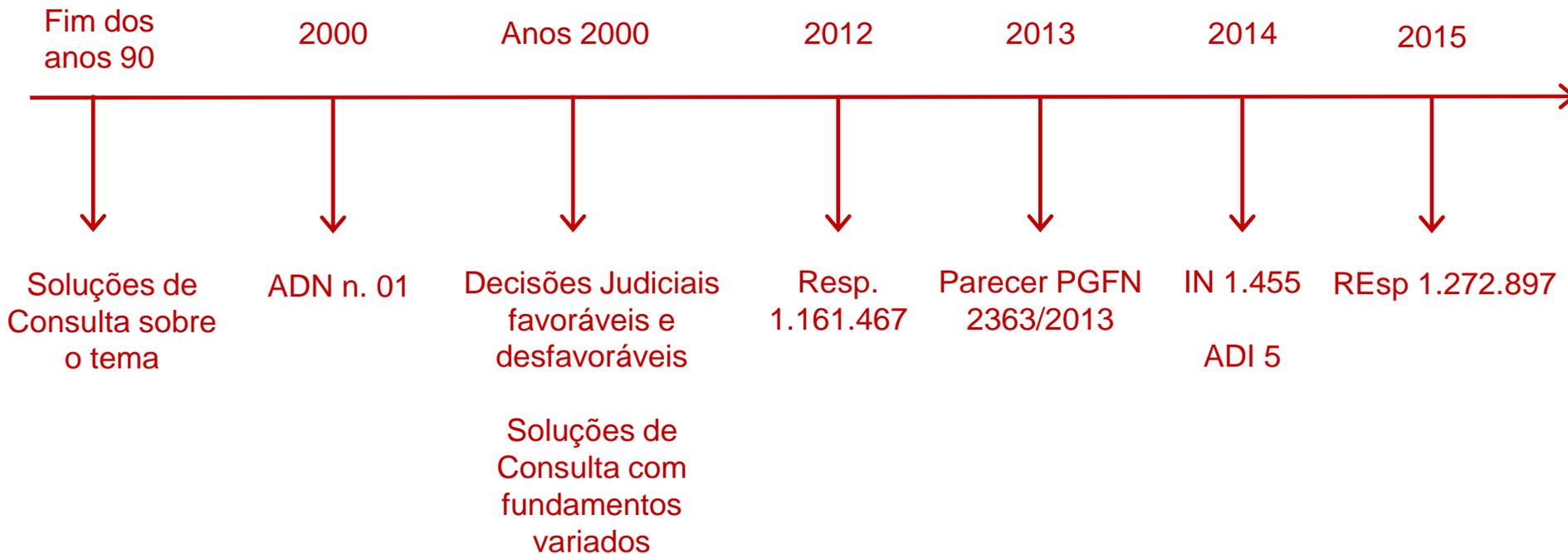


SERGIO ANDRÉ ROCHA  
ADVOCACIA & CONSULTORIA TRIBUTÁRIA

[www.sarocha.com.br](http://www.sarocha.com.br)

# **IRRF no Caso de Serviços Técnicos**

# IRRF no Caso de Serviços Técnicos



# IRRF no Caso de Serviços Técnicos

- **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.

# IRRF no Caso de Serviços Técnicos

- Questionamento da equiparação a *royalties* prevista nos protocolos de alguns tratados:
  - Relação acessório-principal.
  - “Fica entendido que a expressão ‘por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico’ mencionada no parágrafo 3 do artigo XII inclui os rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos. (Canadá, Dinamarca, Espanha, Israel, Itália, Luxemburgo e Noruega)
- Todos os tratados celebrados pelo Brasil possuem o **artigo 14**.

# IRRF no Caso de Serviços Técnicos

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

## ▪SC COSIT n. 153/2015 – Tratado Brasil-França

“ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE EMENTA: REMESSA PARA A FRANÇA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TÉCNICO E DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada na França, a título de contraprestação por serviço técnico ou de assistência técnica prestado, não se sujeitam à incidência do Imposto de Renda na fonte (IRRF).”

# IRRF no Caso de Serviços Técnicos

- 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?

# **CIDE-Remessas e Tratados Internacionais**

# CIDE-Remessas e Tratados Internacionais: Royalties

- Tratados brasileiros, em linha com a Convenção Modelo da ONU, estabelecem a possibilidade de tributação de *royalties* na fonte, a qual normalmente é limitada a 15%.
- Até a entrada em vigor da Medida Provisória nº 1.749-35/99 o IRRF incidia sobre pagamentos de *royalties* para não residentes à alíquota de 25%.
- Esta MP reduziu o IRRF para 15%. Posteriormente, a Lei nº 10.168/00 criou a CIDE-Remessas, à alíquota de 10%.
- A criação da CIDE sobre *royalties* foi uma tentativa de burlar a obrigação de limitar a tributação na fonte no Brasil a 15%.

# CIDE-Remessas e Tratados Internacionais: Royalties

- O artigo 2º dos tratados permite a inclusão neste de tributos que sejam essencialmente semelhantes àqueles previstos na convenção internacional.
- Este artigo permitiria a discussão a respeito da não incidência da CIDE-Remessas sobre *royalties* para países com os quais o Brasil celebrou tratados tributários antes da entrada em vigor da contribuição.
- Esta discussão não se aplicaria aos seguintes tratados – celebrados após a entrada em vigor da Lei nº 10.168/00: África do Sul, Chile, Israel, México, Peru, Portugal, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela.

# CIDE-Remessas e Tratados Internacionais: Serviços

- A mesma discussão seria possível no caso de pagamentos de serviços.
- Neste caso, a argumentação seria de que não seria cabível a tributação pelo Brasil.
- A discussão seria um espelho da analisada anteriormente.

# **PIS/COFINS Importação e Tratados Internacionais**

# PIS/COFINS Importação e Tratados Internacionais

- Há argumentos para aplicar a tese acima ao PIS/COFINS Importação.
- A discussão seria essencialmente a mesma daquela aplicável à CIDE-Remessas.
- Esta discussão não se aplicaria aos seguintes tratados – celebrados após a entrada em vigor da Lei nº 10.865/04: África do Sul, Israel, México, Peru, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela.

# **Exclusão do IRRF da Base de Cálculo da CIDE-Remessas**

# Exclusão do IRRF da Base de Cálculo da CIDE-Remessas

- Solução de Divergência nº 17/11

ASSUNTO: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

EMENTA: BASE DE CÁLCULO CIDE. PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA. ASSUNÇÃO DO ONUS DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF.

# Exclusão do IRRF da Base de Cálculo da CIDE-Remessas

- Acórdão nº 3102-002.306 (2015)

CIDE. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. Nos termos do art. 2º da Lei nº. 10.168/2000, a base de cálculo da CIDE-Royalties corresponde exclusivamente à quantia efetivamente remetida ao exterior a título de remuneração, o que não inclui os valores recolhidos a título de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF.

- Ver também: Acórdão nº 3302-003.095 (2016); Acórdão nº 3201-000.437 (2016); Acórdão nº 3102-002.306 (2015); Acórdão nº 3401-002.537 (2014).

# Exclusão do IRRF da Base de Cálculo da CIDE-Remessas

- Acórdão nº 3102-002.141 (2014)

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). CÁLCULO POR DENTRO (GROSS-UP). VALOR DO IMPOSTO. INCORPORAÇÃO AO VALOR DA OPERAÇÃO. O valor do Imposto de Renda (IRRF) incidente sobre o valor pago na espécie de operação onerada pela Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE e retido pela fonte pagadora integra a base de cálculo da Contribuição. A metodologia de cálculo conhecida como "cálculo por dentro", própria dos tributos para os quais a responsabilidade pela retenção e recolhimento é atribuída à fonte pagadora (ou a quem paga), acarreta o reajuste do próprio valor da operação, que passa a ser integrado pelo valor do imposto retido.

- Ver também: Acórdão nº 3302-003.095 (2016); Acórdão nº 3403-003.02 (2014); Acórdão nº 3201-001.518 (2014); Acórdão nº 3301-001.683 (2013).

# Exclusão do IRRF da Base de Cálculo da CIDE-Remessas

▪ AMS 00164349220114036100 (TRF 3ª Região)

APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO IRRF DA BASE DE CÁLCULO DA CIDE-ROYALTIES PREVISTA NA LEI 10.168/00. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA SIMULTÂNEA, ENVOLVENDO SUJEITOS PASSIVOS DIVERSOS. CONCEITO DE RENDA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. SEGURANÇA DENEGADA. [...] 5. Entendimento obediente do previsto no art. 43 do CTN, pois nosso ordenamento adota um conceito de renda amplo para fins de tributação, bastando a sua disponibilidade econômica ou jurídica para a incidência tributária, independentemente do valor efetivamente auferido pelo contribuinte. Apesar do artigo questionado referir-se ao imposto de renda, é plenamente aplicável à CIDE - ROYALTIES, visto se valer do mesmo conceito ao caracterizar a base de cálculo da contribuição, como se percebe da redação idêntica utilizada no art. 2º, § 3º, da Lei 10.168/00 e no art. 710 do RIR/99. Ademais, o legislador não instituiu a dedução do IRRF do valor da operação para fins de incidência da CIDE, ou o inverso, até porque os contribuintes não são os mesmos. 6. Recurso de apelação e reexame necessário providos, denegando-se a segurança com cassação da liminar.

# **PIS/COFINS Importação e Serviços Executados Integralmente no Exterior**

# PIS/COFINS Importação e Serviços Executados Integralmente no Exterior

- 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:
- O que é resultado de um serviço?
  - Mero benefício.
  - Resultado como utilidade a ser aplicada no Brasil.
  - Resultado como consumação da execução.

# PIS/COFINS Importação e Serviços Executados Integralmente no Exterior

## ▪ REsp 831124 (2006)

[...] 6. 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. 7. 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/COFINS Importação e Serviços Executados Integralmente no Exterior

- Processo de Consulta nº 220/12: Serviços de representação comercial. Não incidência.
- Processo de Consulta nº 64/10: Licença de uso de marca ou patente. 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/COFINS Importação e Serviços Executados Integralmente no Exterior

- Acórdão 3302-002.777 (2015): Representantes comerciais e transporte internacional (não incidência). Serviços jurídicos (incidência).
- Acórdão 3302-002.778 (2015): Transporte internacional e representação comercial (não incidência).
- Acórdão 3302-002.322 (2015): Não tributação de serviços executados no exterior.
- Acórdão 3102-002.144 (2015). Intermediação de vendas no exterior (não incidência).
- Acórdão 3302-001.927 (2013). Transporte internacional, intermediação de vendas no exterior e sobrestadia (não incidência).

# **IRRF, Pagamentos de Aluguel para o Exterior e Tratados Internacionais**

# IRRF, Pagamentos de Aluguel para o Exterior e Tratados Internacionais

- 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 705 do RIR c/c artigo 685, II, b).
- Alugueis de equipamentos industriais, comerciais e científicos são qualificados nos tratados brasileiros como royalties (artigo 12). A única exceção é o tratado com a Finlândia. Neste caso o rendimento seria qualificado como lucros das empresas (artigo 7º).
- Necessidade de atenção ao potencial crédito no exterior.

08/07/2016

Obrigado pela atenção.  
sergio.andre@sarocha.com.br



SERGIO ANDRÉ ROCHA  
ADVOCACIA & CONSULTORIA TRIBUTÁRIA