



Solução de Divergência nº 6 - Cosit

Data 20 de agosto de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: **IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ementa: INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL EM PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA POR NÃO RESIDENTE COM CESSÃO DE DIREITO (KNOW HOW). FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF).

Na integralização de capital social subscrito em empresa domiciliada no País, por parte de acionista estrangeiro, com a utilização de valor correspondente transferência de direitos (contrato de *know how*), até então titularizado pelo não-residente, incide o IRRF.

O fato gerador do IRRF ocorre no momento da integralização de capital social, incidindo a alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o montante creditado ao não residente em contrapartida à cessão de um direito.

Assunto: **CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE**

Ementa: INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL EM PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA POR NÃO RESIDENTE COM CESSÃO DE DIREITO (KNOW HOW). FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE).

Na integralização de capital social subscrito em empresa domiciliada no País, por parte de acionista estrangeiro, com a utilização de valor correspondente a contrato de *know how*, até então titularizado pelo não-residente, incide CIDE-*royalties*.

O fato gerador da CIDE-*royalties* ocorre no momento da integralização de capital social mediante a cessão de um direito que consiste em aquisição de conhecimentos tecnológicos, incidindo a alíquota de 10% (dez por cento).

Ficam reformadas a Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 178, de 26 de junho de 2006 e a Solução de Consulta nº 46 – SRRF08/Disit, 27 de fevereiro de 2013, nos aspectos tratados na presente solução de divergência.

Dispositivos legais: Art. 72 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; artigos nº 682, inciso I, e nº 685 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto por Marcos Vinicius Giacomelli, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, matrícula nº 12.520, datada de 16 de agosto de 2007, e encaminhado pela Divisão de Tributação, da Superintendência Regional da Receita Federal na 10ª Região Fiscal (SRRF10/Disit), com base no art. 17 da revogada Instrução Normativa SRF nº 740, de 2 de maio de 2007, mas cujo teor foi mantido no art. 20 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. Alega o consulente que a Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 178, de 26 de junho de 2006, diverge da Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 20, de 27 de fevereiro de 1998, acerca da natureza jurídica e do consequente efeito tributário da operação pela qual pessoa jurídica domiciliada no exterior integraliza capital em pessoa jurídica domiciliada no Brasil por meio da cessão de “*Know How*”.

3. As ementas das decisões divergentes aduzidas pelo recorrente assim dispõem:

Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DISIT nº 20, de 1998:

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

Ementa: Na integralização de capital social subscrito em empresa domiciliada no País, por parte de acionista estrangeiro, com a utilização de valor correspondente a contrato de transferência de tecnologia proveniente do exterior, não adquire, a empresa receptora do capital, a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Contudo, na condição de fonte pagadora de rendimentos, decorrentes da retribuição pelo direito de uso de

tecnologia industrial, a pessoa jurídica domiciliada no exterior, fica obrigada à retenção do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.”

Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 178, de 2006:

“**Assunto:** Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ementa: INVESTIMENTO NO BRASIL - Pessoa Jurídica Domiciliada no Exterior.

Constitui fato gerador do Imposto de Renda na Fonte, o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de rendimentos, ganhos de capital e demais proventos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

O valor do *Know How* cedido por empresa domiciliada no exterior para integralização de capital (investimento) no Brasil, não configura hipótese de incidência do Imposto de Renda na Fonte, ainda que para efeito de registro como capital estrangeiro junto ao Banco Central do Brasil, se faça necessária a contratação de câmbio.”

Fundamentos

5. A uniformização do entendimento no âmbito da administração tributária federal em relação ao tema sob análise é necessária dada a evidente divergência que se constata pela leitura das ementas das referidas soluções de consulta quanto à incidência ou não do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) quando da integralização de capital social da pessoa jurídica domiciliada no Brasil por meio da cessão de um direito por empresa não-residente.

6. Com efeito, a Solução de Consulta SRRF08 nº 178, de 2006, analisa a incidência do IRRF a partir do instituto da integralização de capital, que no entendimento nela esposado não geraria renda à empresa não-residente, mas somente um pagamento de um compromisso previamente assumido junto à pessoa jurídica domiciliada no Brasil de integralizar um capital previamente subscrito. A partir desta concepção, solucionou-se que não teria ocorrido na data da integralização de capital o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa em benefício da empresa não residente. Portanto, entendeu-se que tal ato não se adequaria à hipótese de incidência tributária do IRRF.

7. A Solução de Consulta SRRF10 nº 20, de 1998, por sua vez, faz a referida análise em função das prestações contratuais bilaterais precedentes das partes que justificaram a cessão de direito por parte da empresa não-residente, em troca do reconhecimento da integralização de sua participação no capital social da pessoa jurídica brasileira. Segundo a referida solução de consulta, a integralização seria um pagamento por parte da fonte brasileira à não residente em função da cessão de um direito, entendimento este que subsume a operação em questão à regra hipoteticamente eleita pelo legislador como fato gerador do IRRF.

8. Feitas tais ponderações quanto ao objeto da presente representação de divergência, passa-se à análise de mérito.

9. Preliminarmente, cabe-se observar que, segundo o regime de retenção na fonte, os rendimentos de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior são tributáveis no Brasil quando aqui forem produzidos e pagos por fonte nacional. A hipótese de retenção na fonte está prevista de forma genérica no art. 682 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), da seguinte forma:

“Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");

II- pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "b");

III- pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do §1º do art. 19 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "c", e Lei nº 9.718, de 1998, art. 12); (...).”

10. Por sua vez, o art. 685 do Decreto nº 3000, de 1999, estabelece:

“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):

I- à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

(...)

II- à alíquota de vinte e cinco por cento:(...).”

11. Além do regime geral de retenção na fonte sobre residentes no exterior, a legislação brasileira criou regimes especiais para outros tipos de operação. Neste contexto, se insere o art. 72 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a seguir transcrito:

Art. 72. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive à transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de quaisquer filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira.”

12. O regime especial de retenção do IRRF previsto no art. 72 da Lei nº 9.430, de 1996, configura que os pagamentos, créditos, entregas, empregos ou remessas em benefício do não-residente, em função da **aquisição**, pela fonte brasileira, **a qualquer título, de qualquer forma de direito**, até então titularizado pela empresa não-residente.

13. Na hipótese fática suscitada, o escorrido tratamento tributário advém da análise de todo o contexto no qual se envolveu a pessoa jurídica domiciliada no Brasil e a empresa não-residente. Efetivamente, pessoa jurídica brasileira passou, no caso da Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 178, de 2006, a ter acesso a um dado conhecimento, o *know-how*, e, no caso da Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DISIT nº 20, de 1998, a uma nova tecnologia. Tanto o *know-how*, como a nova tecnologia eram titularizados por empresa não-residente. Em contrapartida à transferência destes intangíveis, a empresa no Brasil remunerou a empresa não-residente por meio da emissão de ações ou quotas representativas de seu próprio capital social.

14. Ao reconhecer referida integralização, a residente no Brasil registrou um fato contábil representando a aquisição de um intangível até então titularizado por um não-residente. A contrapartida deste fato contábil é a emissão de ações ou quotas representativas de seu próprio capital social. O fato contábil mencionado acarreta inequívoco enquadramento ao disposto no art. 72 da Lei nº 9.430, de 1996, vez que este lançamento representa aquisição, a qualquer título, de um direito que era estranho à sua própria esfera jurídica, cujo pagamento foi efetivado por meio de emissão de ações ou quotas que passam a ser titularizados pela empresa não-residente.

15. Adicionalmente, embora não tenha sido objeto da divergência sob análise, a hipótese fática aqui relatada, a saber, a aquisição de direito de *know how* também pode ser fato gerador da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (CIDE). Com efeito, a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, dispõe conforme se transcreve com grifos:

*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.

§ 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.

*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.*

§ 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.

§ 4º *A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).*

§ 5º *O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.*

16. Segundo Alberto Xavier (página 621, Direito Tributário Internacional do Brasil 7ª Edição, 2010), citando François Magnin (1974), o contrato de *know how* “*tem por objeto a transmissão de informações tecnológicas preexistentes e não reveladas ao público, em si mesmas consideradas, na forma da cessão temporária ou definitiva de direitos, para que o adquirente as utilize por conta própria, sem que o transmitente intervenha na aplicação da tecnologia cedida ou garanta o seu resultado.*”

17. Portanto, o *know how* é um conhecimento tecnológico preexistente e não revelado ao público de modo que sua aquisição enquadra-se na hipótese fática constituinte de fato gerador da *Cide-royalties*, a saber, a aquisição de conhecimentos tecnológicos. O fato gerador neste caso se dá pela aquisição do intangível antes de titularidade de um não-residente, passando a constituir os ativos da pessoa jurídica no Brasil.

18. Por todo o exposto, depreende-se que a integralização de capital social, por empresa não-residente, em pessoa jurídica brasileira, por meio da aquisição de um intangível, via cessão de direito até então titularizado pela não-residente, gera a incidência do IRRF e da *Cide-royalties* sobre o valor do intangível cedido à pessoa jurídica brasileira.

Conclusão

19. Com base no exposto, conclui-se que na integralização de capital social, por empresa não-residente, em pessoa jurídica brasileira, por meio da cessão de um intangível, via cessão de direito até então titularizado pela não-residente:

19.1. incide o imposto de renda na fonte, previsto no art. 72 da Lei nº 9.430, de 1996, sobre o valor do direito, vez que o próprio ato de integralização, neste contexto, é representativo da aquisição de um direito até então estranho à esfera jurídica da empresa brasileira. Esse direito pode ser uma cessão definitiva de intangível (inclusive de *know-how*). O fato gerador do IRRF ocorre no momento da integralização de capital social, incidindo a alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o montante creditado ao não residente em contrapartida à cessão de um direito.

19.2. incide a *Cide royalties*, prevista no art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, sobre o valor do direito, vez que o próprio ato de integralização, neste contexto, é representativo da aquisição de um direito até então estranho à esfera jurídica da empresa brasileira. O fato gerador da *CIDE-royalties* ocorre no momento da integralização de capital social mediante a cessão de um direito que consiste em aquisição de conhecimentos tecnológicos, incidindo a alíquota de 10% (dez por cento).

20. Propõe-se:

20.1 manter o entendimento manifestado pela SRRF10, na Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DISIT nº 20, de 1998;

20.2 reforma da Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 178, de 2006, naquilo em contrário à presente solução de divergência, o que abrange ambas ementas, os parágrafos de 11 a 14.

20.3 reforma da Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 46, de 27 de fevereiro de 2013, apesar de não ter sido objeto da divergência, essa contém entendimento idêntico ao da Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 178, de 2006. Mais especificamente, reforma-se as ementas que tratam do IRRF e da *Cide-royalties*, os parágrafos 18 a 21 e as conclusões dispostas nas alíneas b e c.

À consideração da Chefe da Divisão de Tributação Internacional (Ditin).

Assinado digitalmente
Andrea Costa Chaves

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinado digitalmente
Ivonete Bezerra de Souza
Auditora-Fiscal da RFB
Chefe da Ditin

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
Cláudia Lucia Pimentel Martins da Silva
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Divergência. Reformem-se a Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 178, de 2006, e a Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 46, de 2013, nos termos desta Solução de Divergência. Publique-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência aos destinatários das Soluções de Consulta reformadas.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit