



---

## Solução de Consulta nº 442 - Cosit

**Data** 18 de setembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF.**

REMESSAS AO EXTERIOR. REEMBOLSO. COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS ENTRE CONTROLADA E CONTROLADORA. LICENÇA DE USO DE *SOFTWARE*. AQUISIÇÃO DE TERCEIRO. *ROYALTIES*. INCIDÊNCIA.

O reembolso por empresa domiciliada no Brasil a sua controladora, com sede na Itália, objeto de contrato de compartilhamento de custo, por licença de uso de software adquirido de terceiro, submete-se ao tratamento tributário das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a título de *royalties*. Portanto, está sujeito à incidência do imposto de renda retido na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

**Dispositivos Legais:** Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 22; Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1º e 2º; Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 3º; Decreto nº 85.985, de 6 de maio de 1981 – Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, celebrada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Italiana, art. 12; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR), arts. 685 e 710; Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, art. 17.

## **Relatório**

A consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado domiciliada no Brasil, formula consulta sobre a legislação do Imposto de Renda na Fonte (IRRF) aplicável a certas remessas financeiras para sua empresa controladora sediada no exterior.

2. A consulente esclarece que, em sua atividade empresarial de prestação de serviços de *telemarketing* e teleatendimento, entre outros, utiliza *software* estrangeiro cujas licenças de uso são adquiridas por sua controladora, sediada na Itália. Posteriormente, a consulente remete, para sua controladora, quantia correspondente à aquisição das licenças recebidas. Tais remessas, por exigência das instituições financeiras e com base nos arts. 685 e

710 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), têm sido tributadas no IRRF à alíquota de 15% sobre o montante remetido.

3. A consulente, todavia, entende ser inexigível o IRRF nessas remessas. Em apoio desse entendimento, observa, primeiramente, que as licenças de *software* estrangeiro por ela utilizadas são adquiridas em nome e por conta da controladora no exterior. De onde conclui que os recursos remetidos à controladora não caracterizam pagamento de *royalties*, mas sim reembolso das despesas de aquisição deles, estando, portanto, fora do campo de incidência do IRRF.

4. A consulente alega também que a dedutibilidade de tais valores vinculados a despesas administrativas realizadas entre empresas do mesmo grupo está reconhecida pela Solução de Consulta Cosit nº 8, de 1º de novembro de 2012 e pela Solução de Consulta nº 65, de 10 de fevereiro de 2010. Ainda em reforço à possibilidade de dedução, aduz a consulente que a Solução de Consulta nº 18, de 26 de janeiro de 2009 “*é clara ao admitir a possibilidade do rateio de despesas quando preenchidos os requisitos jurisprudenciais*”.

5. Conclui a consulta indagando:

*a) Está correto seu entendimento segundo o qual não deve incidir o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre as remessas de dinheiro enviadas pela Consulente para a sua Controladora, com sede na Itália, nas hipóteses nas quais os importes enviados se destinem exclusivamente a reembolsar os custos previamente incorridos pela empresa Controladora para adquirir as licenças de softwares, devidamente formalizado por instrumento firmado pelas partes?*

*b) Está correto seu entendimento segundo o qual, restando comprovado que não existe qualquer mark up ou lucro na operação de reembolso de custos efetuada entre a Consulente e a sua Controladora, estando devidamente formalizado por instrumento firmado pelas partes, não será exigível nenhum tributo sobre as referidas remessas?*

## Fundamentos

6. Preliminarmente, cumpre observar que a consulta atende aos critérios de admissibilidade, de acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de mercadorias no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

7. Ressalta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e está disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na IN RFB nº 1.396, de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

8. Nesse contexto, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados

pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

9. Cabe, desde já, anotar que as questões formuladas, embora articuladas em dois itens, resumem-se em saber se as remessas de valores feitas pela consulente à sua controladora na Itália, a título de reembolso de despesas incorridas por esta na aquisição das licenças de *software* utilizadas pela remetente estão, ou não, sujeitas à retenção do IRRF.

10. O ponto de partida para a resposta é verificar a natureza da remessa feita pela Consulente à sua controladora. No caso em tela, trata-se de pagamento por licença de uso de *software* adquirida do exterior e, portanto, a remessa tem natureza de *royalties*. A intermediação dessa aquisição por sua controladora não descaracteriza a natureza de *royalties* da remessa ao exterior efetuada pela Consulente.

11. Na compreensão da Consulente, as importâncias por ela remetidas à controladora no exterior não caracterizam *remuneração de royalties*, mas sim *reembolso do custo de aquisição de royalties* – distinção que estima capaz de dar causa à elisão do imposto ora considerado. A Consulente parte da premissa de que a tributação recai somente sobre as remessas de valores relativos a *royalties* diretamente contratado no exterior. Como a Consulente obtém as licenças de uso de *software* por intermédio da controladora no exterior, as quantias que posteriormente remeta ao exterior em ressarcimento à controladora restariam livres do imposto.

12. Por essa visão, somente estariam obrigadas a promover a retenção do imposto as pessoas jurídicas que, à diferença da consulente, adquirem suas licenças de uso de *software* diretamente do fornecedor estrangeiro. De sorte que a lei de regência, equivocada ou deliberadamente, teria favorecido os grupos multinacionais com a não incidência do IRRF que gravam as remessas efetuadas pelos nacionais que não contam com o aporte de intermediários no exterior.

13. Ocorre que o texto legal em comento – longe de circunscrever a incidência do imposto à única hipótese de remuneração direta ao fornecedor do bem estrangeiro – cuidou de consignar que as importâncias transferidas tanto podem constituir pagamento, crédito e emprego, como podem representar simples entrega ou remessa para o exterior. Tal como preceitua ainda o art. 710 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR):

*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.* (Grifos da transcrição)

14. Portanto, a hipótese de incidência do imposto configura-se com a só presença destes dois elementos: a) remessa de importâncias para o exterior; b) a título de *royalties*.

15. A consulente observa que suas remessas ao exterior se realizam não a título de remuneração, mas a título de reembolso de despesas de *royalties* incorridas pela controladora estrangeira. Isso, porém, é quanto basta para a adequação típica de seu caso à incidência do IRRF. Trata-se, com efeito, de “*remessa para o exterior a título de royalties*”.

16. Note-se que o fato mesmo de os valores transferidos à controladora não visarem senão ressarcir despesas de aquisição de *royalties* comprova que a remessa se opera a título de *royalties*, sujeitando-se, como as demais, à incidência na fonte prescrita no art. 710 do RIR.

17. Tampouco se entrevê razão lógica ou jurídica para que a lei dispusesse de outro modo. O fato objetivo é que, ao termo da operação triangular reportada na consulta, quem arca com a remuneração dos direitos de *royalties* é a própria consulente. Em tal contexto, excluir a operação do campo de incidência do imposto, de par como os danos ao princípio da livre concorrência de mercado, concorreria para instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente – prática sabidamente vedada no art. 150, II da Constituição da República. Assim se explica o cuidado com que a lei tratou de desvincular da incidência do imposto os motivos que as partes convencionem para as suas transferências de recursos.

18. Por último, em prol da tese de não incidência do imposto na operação, a consulente evoca as Soluções de Consulta Cosit nº 65, de 10 de fevereiro de 2010, e nº 8, de 1º de novembro de 2012, para acentuar que tais atos reconhecem a dedutibilidade de valores vinculados a despesas administrativas realizadas entre empresas do mesmo grupo.

19. Parece haver aí um desvio de perspectiva. Do fato de se admitir como dedutíveis despesas administrativas em geral, rateadas entre empresas de um mesmo grupo econômico, não se segue que se reconheça como inaplicável o tratamento tributário prescrito no art. 710 do RIR para a remessa de importâncias ao exterior para pagamento de *royalties*.

20. Neste sentido, a própria Solução de Consulta (SC) Cosit nº 8, de 2012<sup>1</sup>, a que se refere a Consulente, tomou a cautela de prevenir semelhante equívoco, ao dispor em sua ementa e em seus parágrafos 14, item 15 e 55:

***Solução de Consulta Cosit nº 8, de 2012***

(...)

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

*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.*

(...)

***Fundamentação***

(...)

*14. No caso em questão, é importante salientar que a ocorrência de sub-contratação pode resultar em tratamento tributário diverso daquele aplicável a remessas de valores que correspondam a reembolso de despesas baseado em contrato de compartilhamento de custos e despesas.<sup>7</sup>*

*15. Ressalte-se que na hipótese em que uma pessoa jurídica no exterior efetue pagamento de serviços prestados por outra, também no exterior, em favor de uma terceira, localizada no Brasil, a remessa ao exterior pela entidade legal*

<sup>1</sup> O inteiro teor da SC Cosit nº 8, de 2012, encontra-se disponível neste endereço:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsulta/2012/Cosit/SCICosit082012.pdf>

*brasileira à primeira pessoa jurídica, a título de reembolso, deverá sofrer retenção de imposto de renda na fonte (IRRF), com fundamento no art. 685, do RIR/99, uma vez que se trata, ainda que não imediatamente, de remessa de rendimento ao exterior:*

(...)

### **Conclusão**

(...)

*55. A ocorrência de sub-contratação de atividades identificada num contrato de rateio de custos resulta em tratamento tributário diverso daquele aplicável a remessas de valores que correspondam a reembolso de despesas, submetendo-se ao tratamento tributário de remessas em decorrência de prestação de serviços.*

21. Cumpre observar que a SC Cosit nº 8, de 2012, nos trechos transcritos tratou de contrato de compartilhamento de custos em que havia a subcontratação dos serviços subjacentes. Contudo, a lógica expressa na referida SC é aplicável ao caso em que há uma subcontratação para a aquisição de licença de uso de *software*, que, enquanto direito, caracteriza bem intangível e sua aquisição enquadra-se na modalidade aquisição de bens.

22. De fato, considerando o contrato apresentado pela Consulente, caso o bem intangível fosse produzido pela controladora, estaríamos diante de um contrato mediante o qual os custos inicialmente suportados pela empresa líder decorrem de atividades em prol das demais empresas do grupo, amparando o argumento de que se trata de um contrato de compartilhamento de custos. O fato narrado pela Consulente é, todavia, distinto. Neste, o bem intangível é adquirido de um terceiro pela controladora, que posteriormente apenas repassa esse custo para a Consulente. Essa situação equivale à subcontratação de atividades tratada na SC Cosit nº 8, de 2012, e, pelos mesmos fundamentos, submete-se ao tratamento tributário de remessas em decorrência da operação subjacente, qual seja, a remessa de *royalties* pela aquisição de licença de uso.

23. Confirma-se, assim, que a circunstância de obter as licenças de uso de *software* por intermédio da sua controladora estrangeira não torna a consulente menos sujeita à lei tributária aplicável às congêneres nacionais, que adquirem referidas licenças diretamente de fornecedor estrangeiro. O ato de intermediação não elide a incidência do IRRF sobre remessa de importâncias ao exterior para pagamento de *royalties*.

24. Uma vez identificada a natureza de *royalties* das remessas ao exterior efetuadas pela Consulente, impende descrever o seu tratamento tributário. O art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, constitui matriz legal da hipótese de incidência do IRRF sobre remessas de valores a título de *royalties*. Eis o texto a considerar:

*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. (Grifos da transcrição)*

25. Quanto ao conceito de *royalties* a que alude o dispositivo acima, merece transcrição o *caput* do art. 22 e sua alínea “d”, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

*Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:*

(...)

*d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.*

(...)

26. Por oportuno, é importante esclarecer a razão pela qual *software* é considerado direito autoral.

27. “Softwares” são programas de computador que desempenham papel singular na sociedade moderna, uma vez que a necessidade de automação das informações está presente em todas as áreas de atuação humana. Sua definição legal consta do art. 1º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998:

*Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.”*

28. O art. 2º da Lei nº 9.609, de 1998, confere ao programa de computador (*software*) o mesmo regime de proteção à propriedade intelectual conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais vigentes no Brasil.

*Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.*

29. Portanto, com base nos dispositivos legais transcritos, conclui-se que o *software* é um bem incorpóreo ou intangível, já que consiste em um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada (art. 1º); que o *software* não se confunde com o suporte físico que o contém (art. 1º); e que a propriedade intelectual do *software* é tutelada pela legislação que protege os direitos autorais e conexos das obras literárias no Brasil (art. 2º).

30. Esclarecido o tratamento de *software* como direito autoral e a natureza da remessa para pagamento de sua licença de uso como *royalties*, trata-se, a seguir, das condições em que deve ser efetuada a retenção, previstas no art. 685 do RIR, e disciplinadas no art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014.

*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 sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).*

*§ 1º Para fins do disposto no caput:*

*I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:*

(...)

*d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;*

(...) (Grifos da transcrição)

31. Assim, a legislação tributária brasileira prevê a aplicação de IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre as remessas ao exterior destinadas ao pagamento de *royalties* pela licença de uso de *software*. Nota-se, finalmente, que tal tributação está de acordo com o previsto no artigo de *royalties* da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, celebrada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Italiana, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 77, de 5 de dezembro de 1979, e promulgada pelo Decreto nº 85.985, de 6 de maio de 1981.

#### *ARTIGO 12 – Royalties*

*1. Os royalties provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.*

*2. Todavia, esses royalties podem ser tributados no Estado Contratante de que provém, e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos royalties o imposto assim estabelecido não poderá exceder:*

*a) 25 por cento do montante bruto dos royalties provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou comércio;*

*b) 15 por cento em todos os demais casos.*

(...) (Grifos da transcrição)

## **Conclusão**

32. Pelos fundamentos expostos, cumpre responder negativamente à questão proposta na consulta, nos seguintes termos:

32.1. O reembolso pela Consulente a sua Controladora, com sede na Itália, objeto de contrato de compartilhamento de custo, por licença de uso de software adquirido de terceiro, submete-se ao tratamento tributário das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a título de *royalties*. Portanto, está sujeito à incidência do imposto de renda retido na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), nos termos do art.710 combinado com o art.685, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda.

À consideração superior.

Assinado digitalmente  
EZEQUIEL BATISTA DE PAULA  
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora-Geral de Tributação Substituta.

Assinado digitalmente  
ALDENIR BRAGA CHRISTO  
Auditor-Fiscal da RFB  
Chefe da Disit02

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente  
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit Substituta