



---

## Solução de Consulta nº 234 - Cosit

**Data** 10 de dezembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONVENÇÃO INTERNACIONAL. OBSERVÂNCIA.

Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, art. 98.

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE A RENDA ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E A REPÚBLICA DO EQUADOR. ROYALTIES. SERVIÇOS TÉCNICOS. TRIBUTAÇÃO

Os rendimentos obtidos por pessoa jurídica residente no Brasil, de pessoa jurídica residente no Equador, relativos a *royalties* e serviços técnicos, são passíveis de tributação em ambos países, conforme disponha a legislação interna de cada país, nos termos da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre a República Federativa do Brasil e a República do Equador.

Na apuração do imposto sobre a Renda no Brasil, poderá ser deduzido um montante correspondente ao Imposto pago no Equador, considerado à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), em relação aos respectivos rendimentos. Essa dedução, contudo, está limitada à fração do imposto sobre a renda apurado no Brasil, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos sujeitos à tributação no Equador.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 95.717, de 1988, arts. XII e XXIII, Protocolo, parágrafo 5.

## Relatório

Trata-se de consulta a respeito de interpretação da legislação tributária federal, formulada por pessoa jurídica de direito privado, sob o rito disciplinado pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013.

2. A consulente informa que, dentre outras, desempenha atividades de prestação dos seguintes serviços: normalização de processos industriais e administrativos, com o desenvolvimento e implantação de controles e sistemas de gestão informatizados, simultaneamente ao desenvolvimento pessoal do usuário pela educação e treinamento; serviços ligados à internet; e elaboração de programas de informática.

3. Destaca de modo mais específico, como objeto da consulta, a prestação de serviço de implantação de sistema de informática, com cobrança de valores relativos à licença de uso de programa de computação, a tomador residente no exterior, no caso, Equador.

4. Esclarece que as partes contratantes não possuem qualquer relação de participação societária, na forma prevista pela IN RFB nº 1.520, de 4 de dezembro de 2014. Acrescenta ainda, que não se configuram também como partes relacionadas, na forma definida pelo Pronunciamento Técnico CPC nº 05 (R1), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, e Resolução CFC nº 1.145, de 12 de dezembro de 2008, do Conselho Federal de Contabilidade.

5. Informa também que não possui estabelecimento permanente ou instalação fixa no Equador, assim como o tomador do serviço estrangeiro não possui estabelecimento permanente ou instalação fixa no Brasil.

6. Faz referência à Convenção para Evitar Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre a República Federativa do Brasil e a República do Equador, promulgada pelo Decreto nº 95.717, de 11 de fevereiro de 1988. Especifica que a consulta versa sobre a obrigatoriedade ou não de retenção de imposto sobre a renda, por parte da fonte pagadora domiciliada no exterior, bem como sobre a possibilidade de compensação, caso seja devido, do imposto retido.

7. Explana que as operações consultadas se referem a royalties e prestação de serviços de informática, os quais enquadra nos artigos XII e XXII, respectivamente, no texto da Convenção em referência. Exprime haver dúvida a respeito da interpretação dos dispositivos, para que seja definida a incidência do imposto.

8. Diante do que expõe, questiona:

8.1. Os *royalties* pagos por pessoa jurídica residente no Equador à pessoa jurídica residente no Brasil estão: a) obrigatoriamente; b) facultativamente; ou c) não estão sujeitos ao imposto de renda retido na fonte?

8.2. Os serviços diversos prestados por pessoa jurídica residente no Brasil, tomados e pagos por pessoa jurídica residente no Equador estão: a) obrigatoriamente; b) facultativamente; ou c) não estão sujeitos ao imposto de renda retido na fonte?

8.3. Caso algum dos rendimentos objeto desta Consulta esteja sujeito à retenção (obrigatória ou facultativa) do imposto de renda na fonte, o valor retido pode ser integralmente compensado com imposto devido no Brasil?

8.4. No caso dos royalties enquadrados no parágrafo 2b do artigo XII da CONVENÇÃO, caso da consulente, seria possível deduzir do imposto devido no Brasil, o imposto retido à alíquota de 15% ou o imposto considerado como tendo sido pago à alíquota de 25%, na forma do parágrafo 3 do artigo XXIII da CONVENÇÃO?

## Fundamentos

9. O presente processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

10. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a matéria é normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

11. Inicialmente, cumpre esclarecer que o processo de consulta tem como finalidade a obtenção de esclarecimentos a respeito da interpretação da legislação tributária, nas hipóteses admitidas pelas normas de regência do instituto. Não constitui meio para manifestação por parte da Administração Tributária, no que diz respeito à procedência das informações fáticas noticiadas, nem convalidação ou invalidação de atos praticados ou a serem praticados pela consulente, portanto, os esclarecimentos apresentados têm natureza exclusivamente interpretativos da legislação tributária.

12. A respeito do tratamento de atos internacionais, celebrados com estados estrangeiros, a legislação tributária contempla a repercussão de acordos ou convenções internacionais, na legislação tributária brasileira, conforme dispõe o Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

*Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

13. Por meio do Decreto nº 95.717, de 11 de fevereiro de 1988, foi promulgada a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre a República Federativa do Brasil e a República do Equador. Em consequência, a tributação dos rendimentos entre pessoas residentes nos Estados referidos, deverá ser submetida às regras contidas na referida Convenção, que prevalece sobre a legislação tributária interna.

14. As informações prestadas pela consulente delimitam a situação a **rendimentos decorrentes de royalties**, bem assim, daqueles **oriundos da prestação de serviços técnicos**, prestados por pessoa jurídica residente no Brasil, a tomador pessoa jurídica residente no Equador. Notícia expressamente inexistência de estabelecimentos das partes no outro Estado contratante, ou de relação societária.

15. As regras contidas na referida Convenção, presentes no texto do Decreto nº 95.717, de 1988, aplicáveis à presente consulta, estabelecem:

### ARTIGO XII

#### *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 provêm, 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% do montante bruto dos royalties provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou comércio; e,*

b) *15% em todos os demais casos.*

*O termo royalties, usado neste Artigo, designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (incluindo os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), de uma patente, marca de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.*

4. *Os royalties são considerados provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for o próprio Estado, uma sua subdivisão política, uma autoridade local ou um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos royalties, seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente ou uma instalação fixa em relação com o qual haja sido contraída a obrigação de pagar os royalties e caiba a esse estabelecimento permanente ou instalação fixa o pagamento desses royalties, tais royalties serão considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento permanente ou a instalação fixa estiver situado.*

5. *O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica se o beneficiário dos royalties, residente de um Estado Contratante, tiver no outro Estado Contratante de que provêm os royalties um estabelecimento permanente a que estão ligados efetivamente o direito ou o bem que deu origem aos royalties. Neste caso, aplica-se o disposto no Artigo VII.*

6. *Se, em consequência de relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário dos royalties ou entre ambos e terceiros, o montante dos royalties pagos, tendo em conta a prestação pela qual são pagos, exceder àquele que seria acordado entre o devedor e o beneficiário na ausência de tais relações, o disposto neste Artigo aplica-se apenas a este último montante. Neste caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável de acordo com a legislação de cada Estado Contratante e tendo em conta as outras disposições da presente Convenção. (grifou-se)*

(...)

16. Por sua vez, o texto do Decreto relativo ao Protocolo, integrante da referida Convenção, prevê:

(...)

**PROTOCOLO**

(...)

5. Com referência ao Artigo XII, parágrafo 3

*Fica entendido que o disposto no parágrafo 3 do Artigo XII aplica-se aos rendimentos provenientes da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante. (grifou-se)*

(...)

17. Conforme verificado pelas regras da Convenção em análise, os rendimentos decorrentes de serviços técnicos recebem o mesmo tratamento conferido aos relativos a "royalties". Como verificado no art. XII, parágrafos 1 e 2, esses valores podem ser tributados tanto no Equador como no Brasil. Assim, aplicam-se as seguintes regras para eliminação da dupla tributação, contidas no texto do Decreto nº 95.717, de 1988:

*ARTIGO XXIII*

*Métodos para evitar dupla tributação*

*1. Quando um residente de um Estado Contratante receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, são tributáveis no outro Estado Contratante, o primeiro Estado Contratante, ressalvado o disposto nos parágrafos 2 e 3, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente um montante igual ao imposto sobre a renda pago no outro Estado Contratante.*

*Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no outro Estado Contratante.*

*2. Os dividendos pagos por sociedade residente de um Estado Contratante a uma sociedade residente do outro Estado Contratante detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, que são tributáveis no primeiro Estado Contratante de acordo com as disposições da presente Convenção, serão isentos de imposto no outro Estado Contratante.*

*3. Para a dedução indicada no parágrafo 1, o imposto sobre os dividendos não compreendidos no parágrafo 2 deste Artigo, sobre os juros mencionados no parágrafo 2 do Artigo XI, e sobre os "royalties" mencionados no parágrafo 2b do Artigo XII será sempre considerado como tendo sido pago à alíquota de 25%.*

(...)

18. Desse modo, aplicando-se à situação noticiada, do ponto de vista da Consulente, resulta que os rendimentos de **royalties** e de **serviços técnicos** recebidos podem ser tributados na República do Equador, conforme seja estabelecido em sua legislação interna. Nesse caso, a Convenção prevê o método para evitar a dupla tributação em relação aos rendimentos recebidos de residente no Equador.

19. Nos termos previstos pelo art. XXIII, a Consulente poderá deduzir, na apuração do Imposto sobre a Renda no Brasil, um valor correspondente ao imposto pago no Equador, considerado como tendo sido pago à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). Todavia, essa dedução não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda apurado no Brasil, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos sujeitos à tributação no Equador.

## Conclusão

20. Com base no exposto, responde-se à consulente que:

a) Os rendimentos obtidos por pessoa jurídica residente no Brasil, de pessoa jurídica residente no Equador, relativos a *royalties* e serviços técnicos, são tributáveis em ambos os países, conforme disponha a legislação interna de cada país, nos termos da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre a República Federativa do Brasil e a República do Equador.

b) Na apuração do imposto sobre a Renda no Brasil, poderá ser deduzido um montante correspondente ao Imposto pago no Equador, em relação aos respectivos rendimentos. Essa dedução, contudo, está limitada à fração do imposto sobre a renda apurado no Brasil, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos sujeitos à tributação no Equador.

À consideração da Chefia da Disit.

Assinado digitalmente  
JANSEN DE LIMA BRITO  
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Coordenação de Tributação Internacional (Cotin).

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

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente  
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB  
Coordenadora da Cotin

## 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  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit