



Solução de Consulta nº 43 - Cosit

Data 23 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ementa: LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do software, enquadram-se no conceito de royalties e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).

SOLUÇÃO CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 18, DE 27 DE MARÇO DE 2017

DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts.1º e 2º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; art. 7º, inciso XII, da Lei nº 9.610, de 2 de fevereiro de 1998; art. 767 do Decreto nº 9580, de 22 de novembro de 2018. Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 22.

EMENTA: BENEFICIÁRIO RESIDENTE OU DOMICILIADO EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. ALÍQUOTA MAJORADA.

Na hipótese de beneficiário residente ou domiciliado em país com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, a alíquota do imposto sobre os royalties devidos pela licença de comercialização será de 25% (vinte e cinco por cento).

SOLUÇÃO CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 441, DE 18 DE SETEMBRO DE 2017.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 24; Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1º e 2º; Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, art. 7º, inciso XII; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 8º; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 767. Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 22.

EMENTA: FATO GERADOR. CRÉDITO. CONVERSÃO CAMBIAL.

O fato gerador do IRRF de residente ou domiciliado no exterior é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e ocorre no pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de rendimento, o que se

verificar primeiro, por fonte situada no País. O registro do crédito contábil apenas configura o fato gerador na data em que a obrigação se tornar exigível. A conversão dos valores expressos em moeda estrangeira para a moeda nacional será feita mediante a utilização da taxa de câmbio vigorante na data do fato gerador.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, art. 143; Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 97, “a”, 100 e 199; Decreto-Lei nº 1.418, de 1975, art. 6º; Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018), art. 741, I; Solução de Consulta Cosit nº 153, de 2 de março de 2017.

Relatório

A interessada, pessoa jurídica de direito privado, “com ramo de atividade voltado à prestação de serviços de informática e comercialização de software e hardware”, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, relacionada à taxa de câmbio para fins de apuração do Imposto sobre a Renda incidente na fonte (IRRF), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre as remessas ao exterior (Cide), decorrentes da aquisição de *softwares* de pessoa jurídica domiciliada no exterior.

2. Informa que, em decorrência de contrato firmado com empresa australiana, realiza a aquisição de *softwares*, disponibilizados por meio virtual, para sua posterior revenda no mercado interno brasileiro, sem a utilização de nenhum suporte físico.

3. “Sintética e exemplificativamente”, acrescenta, “a operação ocorre do seguinte modo, do ponto de vista financeiro e contábil” (destaques no original):

“1ª ETAPA: 15/01 - Importação de Licenças/Serviços pela Consulente no site da empresa Atlassian. O (“Preço”) da importação é imediatamente informado à Consulente, em moeda corrente norte-americana (“Dólar”), e o seu pagamento deverá ocorrer em até 30 (trinta) dias;

2ª ETAPA: 15/01 - Registro de crédito contábil (“CRÉDITO”), no passivo da Consulente, referente à sua obrigação de pagamento do Preço à Atlassian;

3ª ETAPA: 14/02 - Remessa do Preço pela Consulente à Atlassian (“REMESSA”), através de contrato de câmbio.”

4. Reconhece que “a referida operação de importação, nesse sentido, implica no recolhimento de diversos tributos pela Consulente, como o IRRF, PIS/COFINS-Importação e CIDE”, e afirma que “em razão do Preço estar expresso em Dólares, rotineiramente é necessário realizar a conversão para a moeda corrente nacional, para o fim de apurar a base de cálculo dos respectivos tributos”.

5. Dessa maneira, “Atualmente, para a conversão do Preço e determinação da base de cálculo, a Consulente vem utilizando a taxa de câmbio real/dólar (“Taxa PTAX”) divulgada pelo Banco Central do Brasil...”.

6. Passa a tratar da “fundamentação legal” da consulta, transcrevendo o art. 3º, incisos I e II, da pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, o art. 2º, *caput* e § 3º, da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, e os arts. 685, *caput*, e 710 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999), de modo a concluir que o fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, da Cofins-Importação, da Cide e do IRRF, relativamente à importação de serviços, “será o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes/domiciliados no exterior – o que ocorrer primeiro”.

6. A seguir, afirma que o Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), em seu art. 143, “estabeleceu que, salvo se houver disposição de Lei em contrário, os valores expressos em moeda estrangeira deverão ser convertidos em reais, **ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador dos tributos** para fins de apuração da base de cálculo” (grifado no original), e diz que, da leitura desse dispositivo, “pode-se concluir que a **taxa cambial vigente no dia do fato gerador**, como regra geral, deverá ser observada pelos contribuintes quando a base de cálculo dos tributos estiver expressa em moeda estrangeira” (destaques no original).

7. Aduz que, “diferentemente do CTN, a Lei nº 9.816, de 23 de agosto de 1999, art. 3º, definiu critério específico sobre a taxa cambial a ser utilizada para conversão dos valores relacionados aos tributos administrados pela RFB, nos casos em que o seu fato gerador for a **REMESSA** ao exterior” (reproduz esse artigo), o qual entende que somente será aplicado “nos casos em que o fato gerador dos tributos for a **REMESSA** à empresa estrangeira, e não o **CRÉDITO** em seu favor, registrado contabilmente pela Consulente” (destaques no original).

8. “Estritamente com relação ao IRRF”, assevera que o *caput* do art. 199 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, por ele transcrito, “definiu que, para a conversão dos rendimentos em moeda estrangeira, deverá ser observada a taxa cambial vigente no dia do crédito, remessa, recebimento ou emprego”.

9. Prossegue, dizendo que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) “já se manifestou contrariamente à aplicação da Lei nº 9.816, de 1999 nas hipóteses em que o fato gerador for o **CRÉDITO**, e não a **REMESSA** à pessoa residente no exterior, para a apuração da base de cálculo do IRRF”, conforme entendimento manifestado na “Solução de Consulta nº 69, de 2007 – SRRF/6ª RF/DISIT” (destaques no original), cuja ementa transcreve.

10. “No tocante ao PIS/COFINS-Importação e à CIDE”, sustenta que, “não havendo disposição específica em suas Leis, pode-se entender pela aplicação da regra contida no art. 143 do CTN, referente à utilização da taxa cambial vigente na data dos seus fatos geradores, no caso, o **CRÉDITO contábil** em favor” da empresa australiana. Esse entendimento, segundo ela, foi manifestado pela RFB na Solução de Consulta Cosit nº 255, de 26 de maio de 2017, cuja ementa transcreve.

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
FATO GERADOR DO IRRF*

A retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte sobre rendimentos atribuídos a residente ou domiciliado no exterior (serviços de engenharia e outros serviços) devem ser feitos quando da ocorrência do fato gerador, que corresponde ao crédito, emprego, entrega ou remessa de rendimentos - o que ocorrer primeiro. Se ocorrer em primeiro lugar o crédito contábil, nominal ao beneficiário, incondicional e não sujeito a termo, configura-se o fato

gerador, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente, devendo ser retido e recolhido o imposto, em reais, e esse valor se torna definitivo, não cabendo a aplicação da norma prevista na Lei n.º 9.816, de 1999, art. 3.º, e Instrução Normativa SRF n.º 041/1999, art. 1.º, a qual se destina ao caso em que o fato gerador seja a transferência do e para o exterior. Dispositivos Legais: CTN, art. 43; Lei n.º 9.816/1999, art. 3.º; RIR/1999, arts. 710 e 865; IN SRF n.º 41/1999, art. 1.º; PN CST n.º 121/1973.”

11. Afirma então que, “para fins de regulamentação da Lei n.º 9.816, de 1999, a RFB editou a IN SRF n.º 41, de 1999, a qual explicitou a taxa de câmbio a ser observada pelos contribuintes, no caso, a Taxa PTAX” – e transcreve os arts. 1.º e 2.º da Instrução Normativa SRF n.º 41, de 19 de abril de 1999.

12. Aduz que, “atualmente, para o cálculo diário da Taxa PTAX, o BACEN realiza 04 (quatro) consultas às instituições credenciadas como *dealers* de câmbio e, com base na média aritmética simples destas, é divulgada, por volta das 13h30min, a Taxa PTAX do dia, conforme Circular n.º 3.506/10” (reproduz os arts. 1.º e 2.º dessa Circular); “ou seja, em um mesmo dia vigoram 02 (duas) Taxas PTAX distintas, a saber, a divulgada no dia imediatamente anterior, que vigora até **13h30min**, e a divulgada pelo BACEN a partir deste horário, que passa a vigorar durante o resto do dia em questão (grifos da consulente).

13. Após essa exposição, apresenta os seguintes questionamentos (destaques no original):

*(a) Considerando o formato da operação comercial praticada, para a apuração da base de cálculo do IRRF, PIS/COFINS-Importação e CIDE, que tem o **CRÉDITO** como fato gerador da obrigação tributária, deverá ser observada a taxa cambial vigente na data dos respectivos fatos geradores, conforme o art. 143 do CTN para o PIS/COFINS e para a CIDE, e conforme o art. 199 do Decreto-Lei n.º 5.844/43 para o IRRF ?*

*(b) Se, diferentemente do que é praticado atualmente, o fato gerador do IRRF, PIS/COFINS-Importação e CIDE se constituir na **REMESSA** à Atlassian, deverá ser observada a regra contida na Lei n.º 9.816/99, art. 3.º ?*

(c) Com relação à taxa cambial a ser observada pela Consulente nos eventos descritos pelo item (a) acima, recomenda-se a utilização da Taxa PTAX:

(i) divulgada no dia útil imediatamente anterior à ocorrência do fato gerador, no caso, o dia 14/01 conforme exemplo inicialmente relatado?

ou

(ii) a divulgada pelo BACEN no dia da ocorrência do próprio fato gerador, no caso, o dia 15/01 conforme exemplo inicialmente relatado? Caso o fato gerador ocorra anteriormente à divulgação pelo BACEN, ou seja, no dia 15/01 antes das 13h30min, deve ser aplicada a Taxa PTAX divulgada no dia útil imediatamente anterior?

Fundamentos

14. Preliminarmente, cabe destacar que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre a narrativa e os fatos. Nesse sentido, não convalida nem invalida qualquer

interpretação e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

15. Ante o exposto pela requerente, é importante se delimitar a natureza da operação descrita a fim de que se possa responder corretamente sobre os tributos incidentes na remessa para exterior, o momento da ocorrência do fato gerador e, por fim, qual a taxa de câmbio deverá ser adotada para conversão de valores expressos em moeda estrangeira para reais.

16. Segundo a consulente, “*trata-se de aquisição de licença de softwares, disponibilizados por meio virtual, para sua posterior revenda no mercado interno brasileiro, sem a utilização de nenhum suporte físico.*”

17. A operação descrita é conceituada na legislação como licença de comercialização ou distribuição de *software*, equiparando-se à aquisição de um direito ou *royalties*. Sobre o tema, esta coordenação já se manifestou em diversas ocasiões acerca dos tributos incidentes na remessa como contraprestação a residente ou domiciliado no exterior pela aquisição de direito de comercialização e distribuição de *software* para posterior revenda ao consumidor final de uma licença de uso.

18. Com relação à *Cide-royalties* e ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), a Solução de Divergência nº 18, de 27 de março de 2017, que se passa a reproduzir, em virtude de sua vinculação obrigatória, conforme determina a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, em seu art. 22, esclarece que a remessa, crédito, pagamento, emprego de contraprestação pela licença de comercialização de *software* sofrerá incidência de IRRF à alíquota de 15%. No entanto, em que pese tratar-se de *royalties*, a legislação trouxe uma isenção específica para *Cide-royalties*, no caso de licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 18, DE 27 DE MARÇO DE 2017

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ementa: LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de software, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do software, enquadram-se no conceito de royalties e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA QUE REFORMA A SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 27, DE 30 DE MAIO DE 2008.

Dispositivos Legais: Arts.1º e 2º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; art. 7º, inciso XII, da Lei nº 9.610, de 2 de fevereiro de 1998; art. 710 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

(...)

24. O direito de comercialização do software não se confunde com a licença de uso do respectivo software, cuja materialidade só ocorre no percurso entre o distribuidor ou revendedor e o cliente, ou seja, no momento em que o distribuidor ou revendedor fornece as licenças de uso do software a seus

clientes, situação esta que se dissocia da relação contratual que tem o distribuidor ou revendedor brasileiro com a empresa estrangeira que detém os direitos intelectuais sobre o software.

(...)

27. *Como visto, licença de distribuição não se confunde com o produto a ser distribuído. E, no caso dos softwares, o fato de sua comercialização ser autorizada mediante licença é suficiente para identificar a natureza jurídica dos pagamentos efetuados como royalties.*

28. *A exploração de direitos autorais é classificada como royalties pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que a inclui dentre os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra (art. 22, “d”, em destaque):*

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 exploração 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.** (destacou-se)

29. *Do exposto, há que se concluir que se aplica o conceito de royalty à remuneração paga por pessoa jurídica domiciliada no Brasil à pessoa jurídica domiciliada no exterior em contraprestação ao direito de comercialização de software.*

(...)

32. *Consoante a legislação tributária, haverá incidência de Imposto sobre a Renda Retido na fonte (IRRF) quando do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de valores considerados royalties a residente ou domiciliado no exterior, nos termos do art. 710 do RIR/99:*

Royalties

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 (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 3º). (destacou-se)

33. *Note-se que a base legal referida no RIR/1999 (atual art. 3º da MP nº 2.159-70, de 2001) dispôs sobre a redução da alíquota do IRRF para 15% (quinze por cento) a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que instituiu a Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (Cide), destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. Com as alterações produzidas pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, passou a ter a seguinte redação:*

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.

§ 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.

(...). (destacou-se)

34. *Sendo assim, restaria clara a incidência da Contribuição quando os royalties fossem decorrentes de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de valores a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior em razão do pagamento a terceiros de direitos autorais de programas de computador.*

35. *Ocorre que a Lei nº 11.452, de 2007, acresceu, através de seu art. 20, o § 1º-A ao já transcrito art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000. Esse dispositivo estabeleceu isenção da Cide especificamente 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, dispendo, literalmente:*

Art. 20. O art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, alterado pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, passa a vigorar acrescido do seguinte § 1º-A:

"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. (grifou-se)

36. *A hipótese de isenção prevista na norma acima transcrita, ao afastar a incidência da Cide sobre a remuneração paga pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, corrobora com a conclusão de que são contratos que não se confundem e que esses pagamentos possuem a natureza de royalties.*

37. *Assim, conclui-se que os contratos envolvendo softwares somente estarão sujeitos à incidência da Cide caso fique caracterizada a transferência de tecnologia, pelo fornecimento do código-fonte e dos conhecimentos necessários para alterá-lo. Caso não fique caracterizada essa transferência, incidirá somente o IRRF.*

19. Ademais, quando a remessa for destinada a 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, a alíquota do imposto será de 25% (vinte e cinco por cento), conforme exposto na Solução de Consulta Cosit nº 441, de 18 de setembro de 2017, à qual esta consulta também está parcialmente vinculada, nos termos da IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 22.

Solução de Consulta Cosit nº 441, de 18 de setembro de 2017

(...)

BENEFICIÁRIO RESIDENTE OU DOMICILIADO EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. ALÍQUOTA MAJORADA.

Na hipótese de beneficiário residente ou domiciliado em país com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, a alíquota do imposto sobre os royalties devidos pela licença de comercialização será de 25% (vinte e cinco por cento).

Dispositivos Legais: Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 24; Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, arts. 1.º e 2.º; Lei n.º 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, art. 7.º, inciso XII; Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 8.º; Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, art. 710.

(...)

10.3. É importante ressaltar que, quando a remessa for destinada a beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a alíquota do imposto será de 25% (vinte e cinco por cento) – art. 8.º da Lei n.º 9.779, de 1999; e art. 685, inciso II, alínea “b”, do RIR/1999.

10.4. As alíquotas do imposto aplicam-se sobre os rendimentos brutos (art. 713 do RIR/1999), no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos (art. 100 do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943). O recolhimento do imposto retido na fonte deverá ser efetuado na própria data da ocorrência do fato gerador (art. 70, inciso I, alínea “a”, item 1, da Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005).

10.5. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (art. 722 do RIR/1999); quando ela assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto (art. 725 do RIR/1999). O cálculo do reajustamento está disciplinado na Instrução Normativa SRF n.º 4, de 14 de janeiro de 1980.

20. No que concerne às contribuições sociais, não haverá incidência de Cofins-Importação e PIS/Pasep-importação, por tal licença de comercialização e distribuição de *software* não se caracterizar como serviços, mas como **royalties**, desde que tais valores estejam discriminados e sem prejuízo da incidência sobre os serviços conexos à operação. Nesse sentido, a Solução de Consulta n.º 342, de 26 de junho de 20107, dispõe:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS-IMPORTAÇÃO

Ementa: LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE *SOFTWARE*. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior a título de royalties, em decorrência do direito de comercialização de *software*, não sofrem a incidência da Cofins-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.865, de 2004, art. 1.º, §1.º, I e II; art. 3.º, II; Lei n.º 9.609, de 1998, art. 2.º e 8.º; Lei n.º 9.610, 1998, art. 7.º, §1.º; Portaria MF n.º 181, de 1989; Solução de Divergência Cosit n.º 11, de 2011.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO

Ementa: LICENÇA DE COMERCIALIZAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARE. PAGAMENTO, CRÉDITO, ENTREGA, EMPREGO OU REMESSA PARA O EXTERIOR. ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior a título de royalties, em decorrência do direito de comercialização de *software*, não sofrem a incidência do PIS/Pasep-Importação, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ressalvada a incidência sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.865, de 2004, art. 1.º, §1.º, I e II; art. 3.º, II; Lei n.º 9.609, de 1998, art. 2.º e 8.º; Lei n.º 9.610, 1998, art. 7.º, §1.º; Portaria MF n.º 181, de 1989; Solução de Divergência Cosit n.º 11, de 2011.

21. Após delimitado que apenas incide IRRF sobre a remessa, crédito, pagamento, entrega e emprego de valores a residente ou domiciliado no exterior a título de contraprestação pela aquisição do direito de comercialização e distribuição de *software*, passa-se a análise do momento em que ocorre o fato gerador desse tributo e qual a taxa de câmbio que deverá ser utilizada para a conversão dos valores em moeda estrangeira para reais.

22. O fato gerador da incidência na fonte, consoante esclarece o Parecer Normativo CST n.º 140, de 25 de setembro de 1973 (publicado no Diário Oficial da União - DOU de 16.10.1973), é o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa dos rendimentos, “a primeira, dentre essas hipóteses que ocorrer, obrigará a fonte à retenção e ao recolhimento do imposto”.

23. Na hipótese de que o **crédito** possa materializar o fato gerador do IRRF, esta coordenação se manifestou sobre a necessidade de o lançamento contábil vir acompanhado disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento, por meio da Solução de Consulta Cosit n.º 153, de 2 de março de 2017, embora não haja vinculação entre o objeto das consultas, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, tendo em vista tratar-se de fatos distintos, reproduz-se os seus fundamentos.

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

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. FATO GERADOR. CRÉDITO DOS RENDIMENTOS.

A hipótese de crédito de rendimentos de serviços técnicos a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior como fato gerador do imposto de renda incidente na fonte materializa-se por ocasião do lançamento contábil representativo da obrigação de pagar a quantia ajustada com o prestador dos serviços, realizado pela fonte pagadora em seus livros (crédito contábil), desde que caracterizada a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei n.º 1.418, de 1975, art. 6º; Medida Provisória n.º 2.159-70, de 2001, art. 3º; Lei n.º 10.168, de 2000, arts. 2º, §1º, 2º-A e 8º; Decreto n.º 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), art. 708; Pareceres Normativos CST n.º 140, de 1973, n.º 27, de 1984, e n.º 7, de 1986.

(...)

18. A dúvida do consultante diz respeito à hipótese concernente ao **crédito** dos rendimentos. O Parecer Normativo CST n.º 27, de 19 de dezembro de 1984 (publicado no DOU de 21.12.1984), e o Parecer Normativo CST n.º 7, de 2 de abril de 1986 (publicado no DOU de 08.04.1986), ao enfrentarem essa questão,

revelam que o crédito a que aludem as disposições pertinentes à incidência na fonte está atrelado à aquisição da disponibilidade jurídica de renda.

19. *O imposto de renda somente se torna devido após a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento, nos termos do art. 43 do CTN:*

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

20. *Observado o regime de competência, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.*

21. *A disponibilidade econômica não se confunde com a disponibilidade financeira. Enquanto esta última se refere à imediata "utilidade" da renda, a primeira está ligada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente do recebimento de recursos financeiros. A disponibilidade jurídica é a titularidade jurídica da renda que acresce o patrimônio. Portanto, a renda deve provir de fonte lícita. A renda adquirida ilicitamente não tem disponibilidade jurídica mas apenas econômica, para o art. 43 do CTN, basta uma das disponibilidades.*

22. *Quanto à definição de "crédito" prevista na legislação tributária, trata-se de crédito contábil e não de crédito em conta corrente de instituição financeira. Entretanto, no caso de remessas para o exterior, deve ser verificado se além do registro contábil houve disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Ou seja, a que traduza o reconhecimento do direito de recebimento pelo credor, e não da mera contrapartida contábil de um débito. Nesse sentido, o mero registro contábil do crédito, como simples provisionamento ou reconhecimento antecipado de despesa, em obediência ao regime de competência, não caracterizam fato gerador do IRRF se não houver disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.*

23. *Considerando-se que o imposto de renda não pode ser cobrado antes da ocorrência da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, as importâncias creditadas contabilmente, por fonte localizada no País, somente ensejarão fato gerador de imposto, se, antes do registro ou concomitantemente a ele, tiver ocorrido a aquisição daquela disponibilidade.*

24. *A doutrina de Hiromi Higuchi (2011, p.591) assim esclarece:*

A regra geral do momento em que o fato gerador do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos ou ganhos de capital, auferidos pelas pessoas físicas ou jurídicas, residentes no exterior, ocorre é o previsto no art. 685 do RIR/99, ou seja, pagamento, crédito ou entrega. Há exceções em que o fato gerador somente ocorre na remessa.

Quando a lei diz crédito está se referindo a crédito contábil e não ao crédito bancário. Nem todo crédito contábil faz nascer o fato gerador. Se uma empresa brasileira toma empréstimos de dinheiro com prazo de cinco anos e juros exigíveis somente no vencimento daquele prazo, a empresa brasileira poderá apropriar os juros mensalmente pelo regime de competência, como despesa

dedutível, creditando a contrapartida na conta de juros a pagar. Nesse caso a despesa é dedutível em cada mês por tratar-se de despesa incorrida e não mera provisão. O fato gerador do imposto de renda na fonte não ocorre mensalmente porque os juros não são exigíveis.

25. *Ou seja, a expressão “crédito”, utilizada pela lei, indica que o imposto é devido no momento em que o rendimento se torna juridicamente disponível para o credor. Enquanto não vencido o prazo previsto no contrato ou efetivamente prestado o serviço, gerando o direito à contraprestação, o credor não pode reclamar os rendimentos dele decorrentes.*

26. *Sendo a operação relativa a uma prestação de serviços, ocorre a disponibilidade jurídica quando ocorre a execução do trabalho, e o prestador de serviço passa a ter o direito de exigir juridicamente o valor relativo ao serviço prestado. Nesse caso, o tomador do serviço concretiza o ato de colocar a renda à disposição do beneficiário, após o cumprimento dos termos do contrato, ao reconhecer a dívida vencida em conta contábil individualizada, fazendo nascer a obrigação tributária através do crédito contábil.*

27. *Nesse sentido, podem ser referidas as soluções de consulta SC SRRF09/Disit nº 240, de 2006 e SC SRRF06/Disit nº 268, de 2006, cabendo transcrever trecho da Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 268, de 2006, que bem trata da questão:*

8.A tributação do imposto de renda se dá na declaração, na fonte ou sob a forma de antecipação. Porém, em qualquer um desses regimes, o fato gerador do imposto é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza (art. 43 do Código Tributário Nacional).

9.No regime de arrecadação na fonte, o fato gerador pode traduzir-se pelo crédito, pagamento, emprego, entrega ou remessa de rendimentos. A propósito, o Parecer Normativo CST nº 07, de 02/04/86 (DOU 08/04/86), esclarece:

“DO FATO GERADOR

.....

Momento da Ocorrência

10. Cada pagamento, entrega ou crédito tipifica um fato gerador autônomo, no instante mesmo de sua verificação.

11. O pagamento e a entrega de quantias não envolvem maiores dificuldades na apuração de sua ocorrência temporal, visto que ambos só podem ser operacionalizados por meio de tradição. Portanto, a entrada dos recursos na empresa beneficiária marca o momento da ocorrência do respectivo fato gerador.

12. Com respeito ao crédito, porém, não ocorre similar facilidade. Enquanto o pagamento e a entrega dizem respeito à aquisição da disponibilidade econômica de renda, o crédito está atrelado à aquisição da disponibilidade jurídica dessa

mesma renda, tudo segundo o recorte de fato gerador do imposto de renda perfilhado pelo Código Tributário Nacional.

.....”

10. O crédito, para estar juridicamente à disposição do beneficiário, deve ser incondicional, ou seja, não sujeito a termo ou a quaisquer condições de cuja implementação dependa o seu pagamento (Parecer Normativo CST nº 121, de 31/08/73, DOU de 24/09/73). Vale observar, também, que o crédito deve ser nominal ao beneficiário. Assim, o simples registro da obrigação em conta de provisões, ou outra conta genérica, não configura crédito a favor do beneficiário, porque esses valores não apresentam a certeza e a liquidez necessárias à conformação do fato gerador do imposto de renda, já que eventos futuros podem alterá-los (Parecer Normativo CST nº 27, de 19/12/84, DOU 21/12/84).

11. A retenção na fonte deve ser efetuada no pagamento ou crédito - o que ocorrer primeiro - efetuado pela consulente a outras pessoas jurídicas, das importâncias relativas às prestações dos serviços, contando-se, a partir dessa data, o prazo para o recolhimento do imposto.

28. Desse modo, o crédito que determina a ocorrência do fato gerador materializa-se por ocasião do lançamento contábil representativo da obrigação de pagar a quantia ajustada com o fornecedor, realizado pela fonte pagadora em seus livros (crédito contábil), de forma individualizada para cada credor, desde que caracterizada a disponibilidade jurídica do rendimento pela efetiva prestação do serviço, tornando exigível a contraprestação do serviço.

(...)

Conclusão

40. Ante o exposto, responde-se à consulente que a hipótese de crédito de importâncias relativas a remuneração pela prestação de serviços técnicos por residente ou domiciliado no exterior como fato gerador do imposto de renda incidente na fonte (art. 708, parágrafo único, do RIR/1999), da Cide (art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168, de 2000) e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação (art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.865, de 2004) materializa-se por ocasião do lançamento contábil representativo da obrigação de pagar a quantia ajustada com o prestador dos serviços, realizado pela fonte pagadora (contratante dos serviços) em seus livros (**crédito contábil**), desde que exigível a contraprestação (pagamento) pelos serviços contratados.”

24. Nesse sentido também o Recurso Especial (REsp) nº 1.864.227 – SP, conforme transcrição:

“EMENTA

(...)

II. O MERO REGISTRO CONTÁBIL DO DÉBITO, SOB A RUBRICA DE CONTAS A PAGAR, NÃO BASTA PARA CONFIGURAR A DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA REFERIDA NO ART. 43 DO CTN. NECESSIDADE DE QUE OS VALORES SEJAM EXIGÍVEIS PELA PARTE CREDORA ESTRANGEIRA, DE MODO QUE O IRRF SOMENTE É DEVIDO QUANDO DO VENCIMENTO DA

*DÍVIDA
(OU DE SEU PAGAMENTO, CASO ESTE OCORRA PRIMEIRO)*

(...)

5. *A escrituração contábil do débito futuro, nos registros da pessoa jurídica devedora, não equivale à disponibilidade econômica, pois o dinheiro ainda não está, neste momento, sob a posse direta da pessoa jurídica credora. Tampouco pode ser entendida como disponibilidade jurídica, tendo em vista que, com o lançamento contábil, anterior ao vencimento da dívida, nenhum direito ou título surge para a sociedade empresária credora, pois nem lhe é possível exigir o pagamento do montante, na forma do art. 315 do CC/2002.*

6. *O art. 685 do Decreto 3.000/1999 determina a incidência do IRRF sobre os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior. A escrituração contábil do débito não corresponde a qualquer dos núcleos verbais referentes à disponibilização econômica (pagamento, entrega, emprego, remessa) ou jurídica (crédito) do dinheiro à sociedade empresária estrangeira. Portanto, não se pode considerá-la como o momento da ocorrência do fato gerador do IRRF, o que somente acontece com o vencimento ou o pagamento antecipado da dívida.*

(...)"

25. Em resumo, para que haja a ocorrência do fato gerador do IRRF sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior com o **crédito** (lançamento contábil), antes do pagamento, da entrega, do emprego ou da remessa, deverá ter ocorrido o vencimento da obrigação, tornando-a, portanto, exigível, a fim de que seja configurada a disponibilidade jurídica do rendimento.

26. No que concerne à taxa de câmbio a ser utilizada para fins de apuração da base de cálculo do imposto a ser retido, de acordo com o art. 199 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, os "rendimentos em moeda estrangeira pagos, creditados, remetidos, recebidos ou empregados, deverão ser convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigorante na data do seu pagamento, crédito, remessa, recebimento ou emprego, ou à taxa do câmbio em que forem efetivamente realizadas as operações".

"Art. 199. Para os fins deste decreto-lei, os rendimentos em moeda estrangeira pagos, creditados, remetidos, recebidos ou empregados, deverão ser convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigorante na data do seu pagamento, crédito, remessa, recebimento ou emprêgo, ou à taxa do câmbio em que forem efetivamente realizadas as operações."

27. Assim, para fins de apuração da base de cálculo do IRRF, a conversão dos rendimentos expressos em moeda estrangeira para a moeda nacional será efetuada mediante a utilização da taxa de câmbio vigorante na data do seu fato gerador, ou seja, quando houver o pagamento, crédito, remessa ou emprego dos rendimentos, o que ocorrer primeiro. Cabe mencionar que, tratando-se do **crédito**, tal como discorrido acima, o simples fato de a fonte pagadora lançar contabilmente a obrigação na conta de passivo não configura o fato gerador do

imposto. Para a sua ocorrência, exige-se que haja a aquisição de disponibilidade jurídica, a qual se verifica quando o rendimento se torna exigível para o credor.

28. Na hipótese da **remessa** como fato gerador do IRRF, tanto o art. 3º da Lei nº 9.816, de 1999, quanto o art. 3º da Lei nº 10.305, de 7 de novembro de 2001 (não citado pela consultante, mas de idêntica redação), possuem limitação temporal, que impede que tais dispositivos tenham aplicação ao caso ora analisado, conforme esclarece a Solução de Divergência nº 4, de 2005, já citada anteriormente. A base de cálculo do IRRF deveria ser apurada com base na cotação de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da contratação da respectiva operação de câmbio ou, se maior, da operação de câmbio em si, apenas para os fatos geradores ocorridos no primeiro trimestre de 1999, para transferências efetuadas a partir de 26 de março de 1999, e em todo ano-calendário de 2001, para transferências efetuadas a partir de 27 de setembro de 2001, respectivamente.

Conclusão

29. Ante o exposto, apresentam-se as seguintes conclusões:

a) As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo direito de comercialização ou distribuição de *software*, para revenda a consumidor final, o qual receberá uma licença de uso do *software*, enquadram-se no conceito de *royalties* e estão sujeitas à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento). Na hipótese de beneficiário residente ou domiciliado em país com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, a alíquota do imposto sobre os *royalties* devidos pela licença de comercialização será de 25% (vinte e cinco por cento).

b) O fato gerador do IRRF de residente ou domiciliado no exterior é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e ocorre no pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de rendimento, o que se verificar primeiro, por fonte situada no País. O registro do crédito contábil apenas configura o fato gerador na data em que a obrigação se tornar exigível. A conversão dos valores expressos em moeda estrangeira para a moeda nacional será feita mediante a utilização da taxa de câmbio vigorante na data do fato gerador.

[assinado digitalmente]

IVONETE BEZERRA DE SOUZA OSTI
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

[assinado digitalmente]

ALEXANDRE AKIO LAGE MARTINS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação Internacional (Ditin) - Substituto

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

[assinado digitalmente]
CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Cotin

Ordem de Intimação

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

[assinado digitalmente]
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit