



Solução de Consulta nº 82 - Cosit

Data 20 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL/ESPANHA. ROYALTIES. CRÉDITO FICTÍCIO. COMPENSAÇÃO.

A Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Espanha assegura o aproveitamento, por contribuinte residente no Brasil, de um crédito fictício de imposto calculado à alíquota de 25% sobre os rendimentos de **royalties** auferidos na Espanha, ainda que não haja qualquer imposto efetivamente pago naquele país.

O crédito fictício deve ser calculado sem o reajustamento da base de cálculo, e pode ser compensado com a CSLL, caso haja excesso após a compensação com o IRPJ, bem como pode ser compensado em períodos posteriores, nas hipóteses previstas na Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, e respeitados os limites e forma de cálculo ali explicitados.

O crédito fictício a ser compensado no Brasil, caso não haja qualquer imposto pago no exterior, será convertido em reais na data de contabilização dos rendimentos correspondentes.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, arts. 98 e 108, inciso I; Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Espanha, aprovada pelo Decreto nº 76.975, de 1975, arts 2, 12 e 23, par. 1 e 2; Lei nº 9.249, de 1995, arts. 23, § 3º e 25, §1º, inciso I; Lei nº 12.973, de 2014, art. 87, §5º; Lei nº 13.202, de 2015, art. 11; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 21, par. único; Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, art. 14, §§ 9º, 10, 11, 15, 16, 17, 18 e 19.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

Considera-se ineficaz consulta que não expresse verdadeira dúvida de interpretação da legislação tributária diante de um caso concreto, mas apenas busque confirmação da administração tributária quanto ao

entendimento da consulente, ou seja, quando tem por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela administração tributária.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inciso XIV.

Relatório

A consulente, cujo objetivo social contratual é a realização de pesquisas de mercado, o recolhimento de informações e a elaboração de relatórios sobre atividades aéreas e indústrias aeronáuticas, espaciais, de defesa, de segurança pública ou privada e de telecomunicações, dentre outras atividades, apresenta consulta sobre interpretação da legislação tributária.

2. Relata que firmou contrato com sociedade anônima registrada sob as leis da Espanha, domiciliada em Madri, sociedade esta que desenvolve máquinas e produtos de ponta no campo da defesa e do espaço, cujas tecnologias permitem que governos e instituições protejam os recursos naturais, as sociedades e a liberdade individual.

3. Afirma que seus serviços não compreendem a elaboração de campanhas publicitárias nem o fechamento de quaisquer vendas em nome da contratante e que seu trabalho fica adstrito à prestação de consultoria empresarial.

4. Menciona que para desempenhar os serviços sua equipe necessita de um profundo conhecimento do mercado, dos produtos e dos potenciais clientes, bem como da habilidade de analisar e reportar qualquer alteração no cenário para a contratante.

5. Ressalta que uma pessoa sem o conhecimento específico do mercado brasileiro dificilmente seria capaz de prestar serviço similar, sobretudo porque os bens produzidos pela contratante (sociedade domiciliada na Espanha, que desenvolve produtos no campo da defesa e do espaço, para governos e instituições) possuem alto conteúdo tecnológico e público-alvo bastante específico.

6. Esclarece que é tributada pelo regime do lucro real e que pertence ao mesmo grupo econômico da contratante, de maneira que a sua remuneração deve atender, como de fato atende, às normas de preços de transferência previstas na legislação brasileira para as exportações.

7. Expõe diversas situações e entendimentos sobre normas tributárias aplicáveis à sua situação, que serão delineadas a seguir.

Qualificação dos rendimentos no Tratado Brasil-Espanha

8. Observa que é empresa domiciliada no Brasil e que a contratante é empresa domiciliada na Espanha, sendo-lhes aplicável a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Brasil e Espanha e promulgada por intermédio do Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1975 (Convenção Brasil-Espanha).

9. Entende que os serviços prestados qualificam-se como **royalties** para efeito de aplicação da referida convenção, com base nos seguintes dispositivos: Decreto n.º 76.975, de 1975, art. 12, 3, Protocolo da Convenção, item 5, Ad/Art.12, § 3º e Ato Declaratório Interpretativo - ADI SRF n.º 4, de 17 de março de 2006, art. 3º.
10. Sustenta que em relação à definição de serviços técnicos não há um conceito abrangente no tratado ou mesmo em atos declaratórios interpretativos, existindo, porém, uma referência na legislação interna que trata da retenção na fonte.
11. Acredita que a definição prevista no art. 17, § 1º, II, "a" da Instrução Normativa RFB n.º 1.455, de 6 de março de 2014, pode ser utilizada para determinar o conteúdo do termo utilizado no tratado, ainda que de maneira subsidiária.
12. Assevera que os serviços de consultoria por ela prestados devem ser qualificados como serviços técnicos com base na Instrução Normativa RFB n.º 1.455, de 2014, sobretudo porque tais serviços dependem de conhecimentos técnicos especializados.
13. Conclui que os serviços prestados qualificam-se como **royalties** na forma prevista na Convenção, levando-se em consideração que:
- 13.1. Os serviços por ela prestados dependem intrinsecamente dos conhecimentos referentes às características dos produtos e ao mercado-alvo no Brasil, o que por si só os enquadraria na expressão "*informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico*" prevista na parte final do parágrafo 3º do art. 12 da Convenção e atos posteriores emitidos no Brasil, em especial o ADI SRF n.º 4, de 2006.
- 13.2. Os serviços técnicos em geral, sobretudo aqueles que não dependam de profissionais específicos como os descritos no art. 14 da Convenção, também estariam incluídos no conceito de **royalties**, inclusive conforme o ADI SRF n.º 4, de 2006 e IN RFB n.º 1.455, de 2014, por força do Protocolo.
- 13.3. Os serviços que (i) exijam conhecimentos de técnicas e circunstâncias comerciais e mercadológicas; (ii) não exijam a qualificação do indivíduo para integrar um determinado corpo profissional; e (iii) estejam mais associados com a atividade empresarial do que com uma profissão liberal devem ser qualificados exclusivamente como serviços técnicos.
- 13.4. Ainda que não haja a transferência de tecnologia em sentido estrito, os serviços de consultoria exigem um profundo conhecimento do mercado, dos produtos e dos potenciais clientes, bem como da habilidade de analisar e reportar qualquer alteração no cenário para a contratante.
- 13.5. A legislação doméstica, em inúmeros casos, determina que a qualificação de serviços técnicos se aplica aos serviços de consultoria e aos serviços que dependam de conhecimentos especializados, de forma que os serviços prestados também deveriam ser qualificados como serviços técnicos.
- 13.6. Os serviços não decorrem da prestação de uma profissão independente específica, tal como médico, advogado ou engenheiro, estando mais relacionados com uma atividade empresarial do que uma profissão liberal.

13.7. Os serviços são prestados por uma pessoa jurídica de natureza empresarial, que realiza estudos mercadológicos e não compreendem a elaboração de campanhas publicitárias e nem o fechamento de quaisquer vendas em nome da contratante.

13.8. A própria convenção classifica como **royalties** a remuneração paga em troca de experiência adquirida no setor comercial, experiência essa que está fortemente relacionada com a prestação dos seus serviços.

13.9. O protocolo da Convenção contempla expressamente os serviços técnicos no artigo de **royalties** e o próprio país da fonte (Espanha) entende que tal rendimento se qualifica como **royalties**, conforme informação prestada pela contratante.

Crédito do imposto pago no exterior

14. Registra que o país de residência (Brasil) deve conceder um crédito correspondente ao imposto cobrado no país da fonte (Espanha). Entretanto, tratando-se de rendimentos classificados como **royalties** o imposto será considerado como sempre tendo sido pago a uma alíquota de 25% (Convenção, art. 23, parágrafo 2). No mesmo sentido dispõe a Portaria MF n.º 45, de 4 de fevereiro de 1976.

15. Crê que se os serviços são classificados como **royalties** sempre gerarão um direito a crédito de 25%, independentemente do montante de retenção na fonte no país de origem, aplicando-se essa regra, inclusive, quando não houver qualquer cobrança de imposto na fonte, uma vez que a Convenção usa a expressão "*será sempre considerado como tendo sido pago*" para determinar as situações nas quais o crédito deve ser concedido.

Cálculo do crédito

16. Anota que existem basicamente duas maneiras de se interpretar como o crédito deveria ser calculado: com reajustamento da base de cálculo ou sem reajustamento da base de cálculo.

16.1. Os defensores do reajustamento da base de cálculo argumentam que o preço do serviço corresponderia ao valor após a retenção e pagamento do imposto de renda a uma alíquota de 25%. Assim, o valor recebido pela empresa brasileira deveria ser sempre reajustado como se representasse apenas 75% do montante que deveria ser considerado como base para o cálculo do crédito, de modo que somente ao recalcular os 100% originais aplicar-se-ia o valor de 25% para o correspondente cálculo do crédito. Apresenta a fórmula correspondente para cálculo do imposto de renda e conclui que o valor do crédito efetivo seria de 33% do valor líquido recebido pelo contribuinte brasileiro. Destaca, porém, que tal mecanismo se aplicaria somente para fins de cálculo do crédito do imposto de renda, mas não para majoração da renda do contribuinte brasileiro, sob pena de violação ao art. 43, inciso I do Código Tributário Nacional, uma vez que o tributo deve incidir sobre uma disponibilidade econômica ou jurídica de renda, e não a uma ficção.

16.2. Para os defensores do cálculo sem o reajustamento da base de cálculo o valor do crédito deve ser calculado independentemente dos demais critérios, aplicando-se a alíquota sobre o valor bruto da operação, isto é, antes incidência do imposto de renda no exterior, se existente. Essa interpretação decorreria da noção de que o termo "rendimento", utilizado no tratado, refere-se ao valor bruto. Assim, um crédito de 25% não deve ser entendido como um crédito de 25% do valor reajustado, mas sim 25% do valor do rendimento. Inclusive, é

justamente esse o valor bruto que serve de base de cálculo para a determinação do imposto retido pelo Estado da fonte e, portanto, o mesmo valor deveria ser utilizado para cálculo do crédito.

16.3. Na primeira interpretação o valor do crédito seria majorado em termos percentuais e variaria conforme a retenção realizada no outro país. Na segunda haveria a outorga de um crédito linear, que, dessa forma, também estaria em consonância com o vocábulo "sempre" do artigo que concede o referido crédito. Adicionalmente, entende-se que, na ausência de um comando expreso para calcular o crédito presumido de uma forma que não a simples multiplicação da alíquota pelo valor bruto, poderia haver uma violação do espírito da Convenção e do art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN.

17. Pensa que a segunda hipótese é a correta, ou seja, o valor do crédito deve ser calculado sem o reajustamento da base de cálculo, uma vez que essa opção lhe parece ser a interpretação mais consistente dos artigos 23.1 e 23.2 da Convenção Brasil-Espanha.

Forma de compensação do crédito tributário

18. Aduz que o imposto pago no exterior deve ser abatido do imposto de renda incidente sobre o correspondente rendimento, evitando-se a bitributação. Entretanto, tal compensação estaria limitada ao montante do imposto cobrado no país de residência sobre rendimentos tributáveis no outro Estado Contratante, nos termos do art. 23.6 da Convenção.

19. Destaca que a Convenção não entra no mérito de como o crédito deve ser descontado de eventuais tributos devidos no Brasil, mas determina a aplicação aos tributos materialmente semelhantes ao IRPJ que porventura forem criados, ou seja, por força do art. 2.4 as regras da Convenção se estenderiam à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Regra similar consta do art. 11 da Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015.

20. Cita o art. 15 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, o art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e o art. 14 da IN SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, para admitir que em todos os casos o valor do imposto compensável no Brasil é a diferença do tributo com e sem a inclusão do rendimento sobre o qual foi pago o imposto no exterior, e o saldo do tributo que não puder ser compensado no primeiro ano poderá ser compensado com o imposto devido nos anos-calendários subsequentes.

21. Pondera que o mesmo raciocínio se aplicaria às receitas de serviços por força da vinculação que o art. 15 da Lei nº 9.430, de 1996, faz ao art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, e que este entendimento estaria em consonância com diversas soluções de consulta da RFB.

22. Reafirma que o art. 23.2 da Convenção determina que o imposto deverá ser sempre considerado como tendo sido pago a uma alíquota de 25%, sem fazer qualquer distinção entre o crédito do imposto efetivamente pago (quando aplicável) e o crédito do imposto presumidamente pago, sintetizando o seu raciocínio nos seguintes termos:

22.1. O crédito pode ser compensado com a CSLL em decorrência do art. 2º da Convenção e, mais recentemente, do art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015.

22.2. Respeitando a lógica da legislação interna a compensação deve ocorrer primeiramente com o IRPJ e, caso haja excesso, com a CSLL, nos termos do art. 21 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, combinado com o artigo citado no item antecedente.

22.3. A Lei n.º 9.430, de 1996 (art. 15) e a Lei n.º 9.249, de 1995 (art. 26) estabelecem que o limite para a compensação do imposto de renda pago no exterior será determinado pela diferença entre o IRPJ e CSLL devidos com e sem a inclusão da receita dos serviços.

22.4. A regra da legislação interna também se aplica aos créditos decorrentes da Convenção, seja em relação aos créditos de imposto efetivamente pago, seja em relação aos créditos concedidos exclusivamente por força dos dispositivos convencionais.

22.5. O direito de compensar tais créditos com impostos devidos em anos subsequentes é uma faculdade da consulente.

Aspectos adicionais da compensação

23. Alega que não se aplicam à sua situação as normas referentes à comprovação do pagamento do imposto no exterior, especialmente em relação à parcela de crédito decorrente exclusivamente da Convenção, ou seja, o crédito que não foi pago. Entende que a previsão ao crédito concedido deve ser comprovação suficiente para garantir o direito à compensação, uma vez que o próprio acordo internacional não faz qualquer reserva sobre a comprovação do valor a ser compensado.

24. Diz que nos casos em que há retenção do imposto pelo país da fonte a data de conversão é aquela do efetivo pagamento do imposto no exterior, conforme preconiza o art. 14, § 2º da IN SRF n.º 213, de 2002.

25. Considera que o critério deve ser uniforme para o crédito concedido conforme a legislação interna (imposto efetivamente pago) e o crédito decorrente exclusivamente da Convenção (crédito sem pagamento de imposto correspondente no exterior), ou seja, deve-se utilizar a mesma taxa de câmbio de conversão utilizada para o crédito do imposto efetivamente pago para o total do crédito, conforme determina o art. 26, § 3º da Lei n.º 9.249, de 1995.

26. Avalia, no entanto, que nos casos em que não há valor de imposto pago no exterior o valor do crédito deverá ser convertido em reais utilizando a mesma taxa de câmbio da data de conversão do próprio rendimento, ou seja, a mesma taxa do dia em que o rendimento dos **royalties** foi efetivamente reconhecido na contabilidade, uma vez que essa é a interpretação que melhor possibilita a correlação entre o valor do rendimento e o valor do crédito, evitando distorções decorrentes da taxa de câmbio, conforme preconizado pelo art. 23, 1 e 2 da Convenção e art. 25, § 1º, I da Lei n.º 9.249, de 1995.

27. Formula, ao fim, questionamentos que podem ser assim resumidos:

27.1. Os serviços prestados qualificam-se como **royalties**?

27.2. Sendo os serviços classificados como **royalties**, gerarão um direito a crédito de 25% mesmo quando não houver qualquer cobrança de imposto de renda na fonte?

27.3. O valor do crédito deve ser calculado com ou sem o reajustamento da base de cálculo?

27.4. O crédito, após compensado com o IRPJ, caso haja excesso, poderá ser compensado com a CSLL?

27.5. O direito de compensar tais créditos com impostos devidos em anos subsequentes também é aplicável?

27.6. Nos casos em que não há valor de imposto pago no exterior, qual a data de conversão em reais do crédito a ser compensado?

Fundamentos

28. Registre-se, inicialmente, que na apreciação de consulta formulada por contribuintes a administração tributária federal não examina a exatidão dos fatos narrados, limitando-se a apresentar a interpretação da legislação tributária aplicável a tais fatos, partindo-se da premissa de que há conformidade entre os fatos expostos e a realidade fática. Nesse contexto, as soluções de consulta não convalidam nem invalidam quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelos interessados e não geram quaisquer efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, se aplica o entendimento expresso nas soluções de consulta.

Qualificação dos rendimentos na Convenção Brasil-Espanha

29. A consulente procura saber, por primeiro, se a remuneração pelos serviços por ela prestados a empresa domiciliada na Espanha, integrante do mesmo grupo econômico, qualificam-se como **royalties** em face da definição contida na Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Espanha, aprovada pelo Decreto nº 76.975, de 1975.

30. Tal indagação, na forma em que foi feita, não expressa verdadeira dúvida de interpretação da legislação tributária diante de um caso concreto, apta a ser respondida por meio de uma Solução de Consulta, mas antes tem por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela administração tributária. A interessada limita-se a descrever as suas atividades e em seguida faz um arrazoado jurídico em que, confrontando-as com diversos atos normativos, conclui que os valores que recebe pela prestação de seus serviços à empresa residente no exterior devem ser tratados como **royalties**, buscando a confirmação da administração tributária para o seu entendimento.

31. Nesse contexto, cabe exclusivamente à consulente verificar se os serviços por ela prestados se subsumem à definição de **royalties** hospedada no parágrafo 3 do artigo 12 da Convenção Brasil-Espanha. Quanto a esse questionamento, portanto, impõe-se a declaração da ineficácia parcial da consulta, com base no art. 18, inciso XIV da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

32. A presente Solução de Consulta, de todo modo, tratará das demais questões trazidas pela consulente, partindo do pressuposto de que os valores recebidos pela prestação dos seus serviços à empresa residente no exterior qualificam-se como **royalties**.

Crédito do imposto pago no exterior

33. O segundo questionamento formulado pela consulente relaciona-se ao disposto no parágrafo 2 do artigo 23 da Convenção, cujo teor é o seguinte:

Artigo 23

Métodos para eliminar a dupla tributação

1. Quando um residente de um Estado Contratante receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no outro Estado Contratante, o primeiro Estado, ressalvado o disposto nos parágrafos 2, 3 e 4, 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 a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no outro Estado Contratante.

O disposto neste parágrafo se aplica, na Espanha, tanto aos impostos gerais como aos impostos a conta.

2. Para a dedução mencionada no parágrafo 1, o imposto sobre os juros e "royalties" será sempre considerado como tendo sido pago com as alíquotas de 20% e 25% respectivamente.
(...)

34. Com fulcro no parágrafo 2 do artigo 23 da Convenção, a interessada entende que os serviços classificados como **royalties** sempre gerarão um direito de crédito à alíquota de 25% e indaga se esta regra se aplica quando não houver qualquer cobrança de imposto de renda no país da contratante (Espanha).

35. O parágrafo 1 do art. 23 da Convenção determina que, quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições da própria Convenção, sejam tributáveis na Espanha, o Brasil permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente um montante igual ao imposto sobre a renda pago na Espanha.

36. Assim, devemos verificar se os **royalties**, nos termos da Convenção firmada com a Espanha, são tributáveis naquele país. Confira-se o art. 12 da Convenção:

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 provêm, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 10% do montante bruto dos royalties pagos pelo uso ou pela concessão do uso de direito de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão, quando produzidos por um residente de um dos Estados contratante);

b) 15% em todos os demais casos.

3. O termo "royalties" empregado neste artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), de patentes, marcas de indústria ou de comércio, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, bem como pelo uso ou concessão do uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico .

4. Os "royalties" serão considerados provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for o próprio Estado, uma de suas subdivisões políticas, uma de suas entidades locais, 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 com o qual haja sido contraída a obrigação de pagar os "royalties" e caiba a esse estabelecimento permanente o pagamento dos "royalties", esses "royalties" serão considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento permanente estiver situado.

5. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica quando o beneficiário dos "royalties", residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que provêm os "royalties" um estabelecimento permanente ao qual estão ligados efetivamente o direito ou bem que deu origem aos "royalties". Neste caso, aplicar-se-á o disposto no Artigo 7.

6. Se, em consequência de relações especiais existentes entre o devedor e o credor, ou entre ambos e terceiros, o montante dos "royalties" pagos, tendo em conta a obrigação pelo qual é pago, exceder àquele que seria acordado entre o devedor e o credor na ausência de tais relações, as disposições deste artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável conforme a legislação de cada Estado Contratante e tendo em conta as outras disposições da presente Convenção.

37. Nos termos do citado artigo, portanto, **royalties** provenientes de residente na Espanha e pagos a residente no Brasil são tributáveis no Brasil, porém a Espanha pode também tributá-los, às alíquotas máximas de 10% ou 15%, conforme a sua natureza. Sendo assim, os **royalties** são tributáveis na Espanha de acordo com as disposições da Convenção Brasil-Espanha, o que atrai a aplicação do artigo 23, que contém os métodos para eliminar a dupla tributação, e o Brasil deverá conceder um crédito ao contribuinte aqui residente em montante igual ao imposto pago na Espanha, não podendo tal crédito, no entanto, exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis na Espanha.

38. Adicionalmente, os dois países concordaram em incluir na Convenção o parágrafo 2 do artigo 23, o qual determina que, para fins da dedução pelo país em que reside o beneficiário dos royalties, o imposto será sempre considerado como tendo sido pago com a alíquota de 25%. Trata-se do chamado crédito fictício ("tax sparing").

39. Os comentários ao artigo 23 do Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), no qual baseiam-se as convenções assinadas pelo Brasil, explicam a cláusula em questão da seguinte forma (conforme a sua versão de julho de 2010, traduzida por Demarest & Almeida Advogados, publicada em 2011 pelo International Tax Institute):

Comentários aos Artigos 23A e 23B Relativos aos Métodos de Eliminação de Dupla Tributação

(...)

III. Comentário às disposições do Artigo 23B (método do crédito)

Parágrafo 1

(...)

C. Crédito Fictício (“Tax Sparing”)

72. Alguns Estados concedem tipos diferentes de incentivos fiscais aos investidores no exterior com o fim de atrair investimentos estrangeiros. Quando o Estado de residência do investidor estrangeiro aplica o método do crédito, o benefício do incentivo concedido por Estado da fonte poderá ser reduzido na medida em que o Estado de residência, ao tributar o rendimento que tenha se beneficiado do incentivo, apenas permitirá dedução em relação ao imposto efetivamente pago no Estado da fonte. De maneira análoga, se o Estado de residência aplicar o método da isenção, mas sujeitar a aplicação desse método a certo nível de tributação pelo Estado da fonte, a concessão da redução de imposto pelo Estado da fonte poderá ter como efeito negar ao investidor a aplicação do método da isenção no seu Estado de residência.

73. Com o fim de evitar tal efeito no Estado de residência, alguns Estados que adotaram programas de incentivo fiscal desejam incluir disposições, em geral denominadas disposições de “crédito de imposto fictício (“tax sparing”)", em suas convenções. O propósito dessas disposições é permitir a não-residente obter crédito fiscal estrangeiro em relação aos impostos “não pagos”, devido ao incentivo do Estado da fonte, ou assegurar que esses impostos sejam levados em conta para fins de aplicação de certas condições que possam ser inerentes a sistemas de isenção.

(...)

40. Os comentários ao artigo 23 do Modelo de Convenção contra a Dupla Tributação entre Países Desenvolvidos e Países em Desenvolvimento da Organização das Nações Unidas (ONU), na sua versão de 2017, ressaltam que normalmente o interesse pela cláusula de crédito fictício é primordialmente dos países em desenvolvimento. Seguem trechos dos comentários, em tradução livre:

Artigo 23

Métodos para Eliminar a Dupla Tributação

A. Considerações Gerais

(...)

3. Quando o Modelo de Convenção das Nações Unidas foi revisado anteriormente, membros de países em desenvolvimento entenderam que, a respeito dos métodos para eliminar a dupla tributação a serem aplicados por países desenvolvidos, os métodos da isenção e do crédito poderiam ser usados apropriadamente. O método da isenção foi considerado eminentemente adequado quando ao país da fonte é alocada jurisdição fiscal exclusiva sobre certos rendimentos; tal método poderia tomar a

forma de isenção com progressão. Um dos principais defeitos do método do crédito do imposto estrangeiro, na visão dos países em desenvolvimento, é que o benefício da baixa tributação nos países em desenvolvimento ou de concessões tributárias especiais por eles concedidas pode em grande parte reverter-se em benefício do Tesouro do país exportador de capital, e não para o investidor estrangeiro para quem os benefícios foram planejados. Assim, a arrecadação passa do país em desenvolvimento para o país exportador de capital.

4. A efetividade das medidas de incentivo tributário introduzidas pela maioria dos países em desenvolvimento, assim, depende da inter-relação entre os sistemas tributários dos países em desenvolvimento e os dos países exportadores de capital dos quais o investimento se origina. É de importância primordial para países em desenvolvimento assegurar que as medidas de incentivo fiscal não se tornarão ineficazes pela tributação nos países exportadores de capital que utilizam o sistema de crédito do imposto estrangeiro. Este resultado indesejável é, em certa medida, evitado em tratados bilaterais por um crédito fictício [“tax-sparing credit”], pelo qual um país desenvolvido concede um crédito não apenas pelo tributo pago, mas também pelo tributo exonerado pela legislação de incentivo no país em desenvolvimento. (...)

(...)

41. Ainda que atualmente este tipo de disposição venha recebendo muitas críticas, e exista uma tendência a abolir a possibilidade de um contribuinte se beneficiar de créditos fictícios, não se pode negar a sua aplicação, caso presente nas convenções a que se sujeitam o País, por força do art. 98 do Código Tributário Nacional (“Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”). A cláusula presente no tratado firmado com a Espanha é aplicável aos dois países, ou seja, tanto o Brasil como a Espanha se comprometeram a conceder o chamado crédito fictício no caso de **royalties**, estabelecendo a alíquota de 25% para calcular tal crédito.

42. Assim, até que, eventualmente, tal cláusula seja retirada em uma renegociação do tratado, a dedução do imposto no Brasil deve ser efetuada sempre considerando a alíquota de 25% sobre o rendimento de **royalties**, independentemente de o imposto ter sido de fato pago na Espanha, não se aplicando, portanto, a restrição contida no art. 14, § 8º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2012 (“Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal”).

Cálculo do crédito

43. Indaga a consulente se o valor do crédito (leia-se, o valor a ser deduzido do imposto que cobrado no Brasil) deve ser calculado com ou sem reajustamento da base de cálculo.

44. O reajustamento da base de cálculo está previsto no art. 786 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018):

Art. 786. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto sobre a renda devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue será considerada líquida e caberá o reajustamento do rendimento bruto, sobre o qual

recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem o art. 733 e o § 1º do art. 761 (Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º; e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).

45. Tal norma é aplicável aos pagamentos efetuados por fonte localizada no Brasil para beneficiário residente no exterior, e tem por finalidade reajustar o valor da base de cálculo sobre a qual incide o IRRF, nas situações em que a fonte pagadora assume o ônus do imposto – ou seja, o valor remetido é considerado líquido, para esse fim.

46. O questionamento do consultante pressupõe que a Espanha possa efetuar esse mesmo procedimento em relação ao reajustamento da base de cálculo, para fins de cálculo do imposto retido na fonte, no caso do crédito fictício. Ocorre que, se não há a tributação pela Espanha, ou seja, não há qualquer imposto efetivamente retido ou pago no exterior, não faz sentido falar-se que a fonte pagadora assume o ônus do tributo, hipótese que poderia dar ensejo ao reajustamento da base de cálculo. Sendo assim, não há que se falar em reajustamento da base de cálculo sobre a qual incide a alíquota de 25% para fins de cálculo do crédito fictício, para fins de compensação do imposto no Brasil.

Forma de compensação do crédito tributário

47. Indaga também a consultante sobre a possibilidade de se compensar o crédito fictício com a CSLL, caso haja excesso após a realização da compensação com o IRPJ.

48. A interessada se manifesta pela possibilidade de compensação com a CSLL, com fundamento no artigo 2 da Convenção e no art. 11 da Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015, bem como em dispositivos legais da legislação interna que disciplinam a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 21; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 15 e Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 26).

49. O artigo 2 da Convenção, na parte que interessa, está redigido nos seguintes termos:

Imposto visados

1. A presente Convenção se aplica nos impostos sobre a renda exigidos por um dos Estados Contratantes, qualquer que seja o sistema usado para a sua exação.

2. Consideram-se impostos sobre a renda aqueles que incidem sobre a totalidade da renda ou sobre parte da mesma, inclusive os impostos provenientes da alienação de bens móveis ou imóveis, os impostos sobre o montante dos salários pagos pela empresa (não se incluindo as cotas de Previdência Social), assim como os impostos sobre as mais-valias.

3. Os impostos atuais aos quais se aplica a presente Convenção são:

a) no Brasil:

- o imposto de renda com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância, (doravante referido como “imposto brasileiro”).

b) na Espanha:

(...)

4. Esta Convenção também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados seja em adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão de qualquer modificação significativa que tenha sido introduzida em suas respectivas legislações fiscais.

50. A Convenção Brasil-Espanha se aplica, em princípio, ao imposto de renda (parágrafo 3), podendo vir a ser aplicada aos impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados, seja em adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição (parágrafo 4).

51. Nesse sentido, o art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, norma de natureza interpretativa, explicita que as convenções internacionais para evitar a dupla tributação abarcam a CSLL (por considerá-la, nos termos dos tratados, um “imposto idêntico ou substancialmente semelhante” ao IRPJ):

Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

52. Também a legislação interna permite tal compensação. A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, determinou a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior na base de cálculo da CSLL, ao mesmo tempo em que permitiu que o saldo do imposto de renda pago no exterior não compensável com o imposto de renda devido no Brasil fosse compensado com a CSLL, até o limite acrescido em decorrência da inclusão:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

53. Sendo assim, é certo que a compensação do imposto pago no exterior pode ser realizada com valores devidos de CSLL, o que também se aplica ao crédito fictício, uma vez que este deve ser considerado como tendo sido efetivamente pago para fins de compensação com os tributos devidos no Brasil, ou seja, as normas que tratam da compensação do imposto pago no exterior aplicam-se também ao crédito fictício.

54. Por outro lado, a possibilidade de compensação do imposto pago no exterior (e, pelos motivos anteriormente expostos nesta Solução de Consulta, também a compensação do crédito fictício) em períodos posteriores está prevista na Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, e é decorrente da eventual existência de prejuízos fiscais antes da adição de tais rendimentos à base de cálculo do IRPJ:

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

(...)

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.

(...)

§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subseqüentes.

§ 16. Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subseqüentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.

§ 18. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 19. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.

(...)

55. A previsão de compensação do imposto pago no exterior em períodos posteriores, apesar de não constar expressamente em lei, tem razão de ser. A redução do prejuízo fiscal pela adição dos rendimentos auferidos no exterior implica em uma diminuição

na compensação dos prejuízos fiscais em anos posteriores, e, portanto, o imposto dos períodos posteriores será maior do que se não houvesse ocorrido tal diminuição. Em outras palavras, o efeito de aumento do imposto devido no Brasil pela inclusão dos rendimentos auferidos no exterior pode se dar em períodos posteriores, e nestes casos é permitida a compensação do imposto pago no exterior que não tenha sido aproveitado no período em que houve a sua inclusão.

56. Por isso, é possível compensar o crédito fictício com o IRPJ de períodos posteriores, nas hipóteses previstas na Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, e respeitados os limites e forma de cálculo ali explicitados.

Aspectos adicionais da compensação

57. Por último a consulente questiona se "*Nos casos em que não há valor de imposto pago no exterior, mas em que mesmo assim a Convenção concede crédito, o valor deste deverá ser convertido em reais utilizando a mesma taxa de câmbio da data de conversão do próprio rendimento, ou seja, a mesma taxa do dia em que o rendimento dos royalties foi efetivamente reconhecido na contabilidade*".

58. A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, estabelece como data de conversão do imposto pago no exterior, que será compensado com o imposto devido no Brasil, a data do pagamento do imposto incidente no exterior:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

(...)

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

59. Assim, caso haja pagamento de imposto no exterior, ainda que reduzido em decorrência de algum benefício fiscal, o crédito fictício (neste caso, a diferença entre o valor efetivamente pago e o valor resultante da aplicação da alíquota de 25% sobre o rendimento auferido) será convertido em moeda nacional nesta mesma data.

60. Tal disposição, por óbvio, não pode ser aplicada quando não há imposto algum retido ou pago no exterior, ou seja, quando o crédito fictício é a totalidade do valor resultante da aplicação da alíquota de 25% sobre o rendimento auferido, pois neste caso inexistente uma data em que tenha sido pago imposto no exterior. Não havendo na lei tratamento específico sobre a conversão em reais do crédito fictício, ou seja, ocorrendo no caso uma lacuna legal, pode-se lançar mão da analogia para preencher tal lacuna, conforme permitido pelo art. 108 do Código Tributário Nacional, desde que daí não resulte exigência de tributo não previsto em lei:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

(...)

61. Encontra-se na Lei nº 12.973, de 2014, o dispositivo que pode ser utilizado como paradigma para resolver essa questão, qual seja, o §5º do seu art. 87:

Art. 87. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

(...)

§ 5º O tributo pago no exterior a ser deduzido será convertido em reais, tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do balanço apurado ou na data da disponibilização.

(...)

62. O dispositivo acima transcrito determina que, no caso da tributação de lucros auferidos no exterior, o tributo pago no exterior deve ser convertido em moeda nacional na data do balanço apurado ou na data da disponibilização, ou seja, na mesma data em que os lucros são convertidos para fins de inclusão na base de cálculo do imposto brasileiro.

63. Esse mesmo critério, portanto, deve ser aplicado por analogia no caso do crédito fictício decorrente dos rendimentos auferidos diretamente no exterior. A Lei nº 9.249, de 1995, prevê ainda como data de conversão em moeda nacional dos rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior a data em que forem contabilizados no Brasil:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

(...)

64. Assim, a conversão do crédito fictício a ser compensado deve se dar na mesma data em que convertidos os rendimentos para fins de inclusão na base de cálculo do imposto brasileiro, ou seja, na data em que forem contabilizados no Brasil.

Conclusão

65. Por todo o exposto, declara-se a ineficácia parcial da consulta, em relação ao primeiro questionamento (qualificação dos serviços prestados pela consultante como **royalties**) e, quanto aos demais questionamentos, responde-se à consultante que:

65.1. A Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Espanha assegura o aproveitamento, por contribuinte residente no Brasil, de um crédito fictício de imposto calculado à alíquota de 25% sobre os rendimentos de **royalties** auferidos na Espanha, ainda que não haja qualquer imposto efetivamente pago naquele país.

65.2. O crédito fictício deve ser calculado sem o reajustamento da base de cálculo, e pode ser compensado com a CSLL, caso haja excesso após a compensação com o IRPJ, bem como pode ser compensado em períodos posteriores, nas hipóteses previstas na Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, e respeitados os limites e forma de cálculo ali explicitados.

65.3. O crédito fictício a ser compensado no Brasil, caso não haja qualquer imposto pago no exterior, será convertido em reais na data de contabilização dos rendimentos correspondentes.

Assinado digitalmente
MARCIO ANGELIM OVIDIO SILVA
Auditor-Fiscal da RFB

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

Assinado digitalmente
ANDREA COSTA CHAVES
Auditora-Fiscal da RFB
Chefe da Divisão de Tributação Internacional (Ditin)

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LUCIA 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 à consulente.

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