



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
8ª REGIÃO FISCAL

Processo nº	*****
Solução de Consulta nº	56 - SRRF/8ª RF/Disit
Data	11 de março de 2009
Interessado	*****
CNPJ/CPF	*****

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Os tratados internacionais têm natureza de contratos de Direito Público Externo e devem ser analisados consoante as regras de hermenêutica jurídica relativas à interpretação da vontade das partes. O parágrafo 2 do Artigo III da Convenção Brasil-Argentina consubstancia a intenção das partes de remeter ao direito interno do país aplicador do acordo a definição de expressões omissas, caso de lucros e rendimentos.

Sendo assim, os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por empresa brasileira à empresa domiciliada na Argentina, pela sub-contratação de serviços de transporte rodoviário internacional de cargas, devem sofrer tributação na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), não se lhes aplicando a redução a zero da alíquota prevista no inciso XII, do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997 (com a redação dada pelo art. 9º da Lei nº 11.774, de 2008).

Dispositivos Legais: Art. 98 da Lei nº 5.172, de 25.10.1966 (CTN); arts. III, 2, e VIII do Decreto nº 87.976, de 22.12.1982 (Convenção Brasil/Argentina); art. 7º da Lei nº 9.779, de 19.01.1999; e art. 685, II, do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republishedo em 17.06.1999).

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Em consulta protocolizada em 09.12.2008, encaminhada a esta Divisão de Tributação em 13.01.2009, a interessada (por intermédio de seu procurador) solicita orientação sobre a interpretação da legislação tributária, expondo que, conforme consignado em seus atos constitutivos, tem por objeto a prestação de serviços de transporte rodoviário nacional e internacional de cargas, especialmente veículos automotores novos, e, nesta condição, pretende sub-contratar, em uma de suas operações, uma empresa de transportes terrestres domiciliada na Argentina.

2. Para demonstrar a operação, informa que: (i) é contratada por uma montadora nacional para realizar o transporte de veículos novos entre o Brasil e a Argentina, e, de acordo com a disponibilidade de equipamentos (cavalos mecânicos e carretas), pretende sub-contratar uma empresa sediada na Argentina para a execução desse serviço; e (ii) em decorrência dessa sub-contratação, a empresa sediada na Argentina pretende emitir mensalmente uma fatura, a ser liquidada mediante uma remessa de recursos ao exterior, através de contratos de câmbio firmados junto a uma instituição financeira devidamente habilitada pelo Banco Central do Brasil.

3. Alega que analisando a operação descrita à luz do disposto no art. 685 do Decreto nº 3.000, de 1999, o mesmo indica que os proventos quando remetidos a pessoa jurídica no exterior estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte. No entanto, compulsando o artigo VIII da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria do Imposto sobre a Renda, promulgada pelo Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982, tais rendimentos só seriam tributáveis na Argentina, sede da empresa de transporte sub-contratada.

4. Transcreve os dispositivos citados, a ementa do Acórdão nº 104-18892, proferido pela 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, e parte da obra de “Hiromi Higuchi” – Imposto de Renda das Empresas 2008 (Editora IR Publicações Ltda, 33ª ed), destacando que os lucros provenientes do tráfego internacional obtidos por empresas sediadas no exterior, inclusive na Argentina, só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede de direção efetiva da empresa.

5. Argumenta que, por outro lado, os incisos I e XII do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997 (com as alterações introduzidas pelas Leis nº 9.531, de 1997, e nº 11.774, de 2008) estabelecem a alíquota zero do imposto de renda na fonte incidente sobre as receitas de fretes e os rendimentos auferidos no País, por residentes no exterior, nas hipóteses, respectivamente, de valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para o exterior pelo exportador brasileiro relativo às despesas de transporte de cargas.

6. Após transcrever o *caput* e os incisos I e XII da Lei nº 9.481, de 1997, com as alterações das Leis nº 9.531, de 1997, e nº 11.774, de 2008, pergunta:

- a) se as remessas de proventos ao exterior, destinadas ao pagamento de serviços de transporte terrestre entre o Brasil e a Argentina, efetuados por empresa domiciliada na Argentina, estão sujeitas à incidência do imposto de renda;
- b) em caso negativo, se deverá adotar algum procedimento específico perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil; e
- c) em caso afirmativo, se poderá aplicar a alíquota zero estabelecida no art. 1º, I ou XII, da Lei nº 9.481, de 1997 (com a redação dada pelas Leis nº 9.531, de 1997 e nº 11.774, de 2008).

7. Questiona ainda se a não-incidência estabelecida pelo Artigo VIII da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República da Argentina destinada a evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria do Imposto sobre a Renda ou a alíquota zero estabelecida pelo art. 1º, I ou XII, da Lei nº 9.481, de 1997, se aplicariam se as referidas remessas fossem efetuadas diretamente pela empresa contratante original do serviço de transporte (montadora estabelecida no Brasil).

Fundamentos

8. Preliminarmente é importante destacar que o art. 98 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) dispõe que as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, devendo ser observada pela que lhes sobrevenha.

9. Diante disso, antes de analisar a legislação tributária interna há que se observar o disposto no Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982, que ao promulgar a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, em relação ao “transporte aéreo, terrestre, marítimo, fluvial e lacustre”, no artigo VIII, assim estabeleceu:

“1. Os lucros provenientes do tráfego internacional obtidos por empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, fluvial ou lacustre só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa.

(...).”

10. Note-se, que esse artigo não contém previsão específica de tributação de **rendimentos**, de forma isolada, mas tão-somente na qualidade de componentes do lucro, o que pressupõe apuração fiscal do lucro da sociedade não-residente pela autoridade tributária local.

11. Na ausência de definição do termo “lucro”, o Modelo de Convenção da OCDE remete sua interpretação à legislação interna de cada País, como ensina com propriedade Klaus Vogel, no item 22 de suas “Notas Explicativas” a respeito do art. 7º da Convenção (“On Double Taxation Conventions”, Editora Kluwer, pág. 321):

“O significado do termo lucros e como são determinados é estabelecido pela legislação doméstica do Estado Contratante envolvido.”

12. Na mesma linha, reforça Manuel Pires (Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças de Portugal, 1984):

“Os textos da OCDE não contêm qualquer definição do termo “lucros” que, portanto, deve ser entendido de acordo com a lei interna de cada Estado, tendo em atenção o contexto da Convenção.”

13. Corroborar essa afirmação a circunstância de que quando um tratado foi autenticado em duas ou mais línguas, seu texto faz igualmente fé em cada uma delas (art. 33 da Convenção de Viena), do que resulta patente a legitimidade na utilização do conceito de “lucro” consoante a aceção e legislação domésticas.

14. Aurélio Buarque de Holanda, define *lucro* como “ganho, vantagem ou benefício que se obtém de alguma coisa, ou com uma atividade qualquer”, lucro bruto como a “diferença entre o preço de venda e o de compra, sem se levarem em conta as despesas ocorridas entre essas duas operações” ou ainda lucro líquido como a “diferença entre o preço de venda e o total das quantias gastas na realização da operação ou na produção da mercadoria”. Ou seja, o vocábulo sempre está associado no vernáculo a um fluxo de entradas menos saídas.

15. Na legislação interna, observa-se que o artigo 187 e seguintes da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – que dispôs sobre as sociedades por ações –, discriminam o procedimento a ser observado para a apuração do lucro líquido, que é calculado a partir do resultado do exercício. Convém copiar o artigo 187 com a redação dada pelo artigo 5º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

"Demonstração do Resultado do Exercício

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II – a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III – as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;

V – o resultado do exercício antes do imposto de renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII – o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º – Na **determinação do resultado** do exercício serão computados:

a) **as receitas e os rendimentos** ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

§ 2º – O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrado como reserva de reavaliação (Art. 182, § 3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição ou participações." (grifou-se)

16. O Decreto nº 3.000, de 1999, por sua vez, assim conceituou “lucro real” e “lucro líquido”:

“Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

(...)

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).”

17. Analisando os dispositivos citados e transcritos, verifica-se que a lei interna é cristalina ao discernir lucros de rendimentos: estes, definitivamente, são parcelas daqueles.

18. Assim, para fins da Convenção, independentemente da acepção fiscal dos termos “lucros” e “rendimentos” adotada na Argentina, esse significado deve coincidir com aquele atribuído pelo Fisco brasileiro porque antecipadamente avençado pelas partes.

19. A doutrina nacional costuma sustentar argumentos no sentido de que, para a lei tributária brasileira, os recursos obtidos pela prestação de serviços são receitas e não rendimentos, o que, admita-se, em nada modifica a linha de raciocínio até aqui conduzida. De todo modo, a fim de eliminar quaisquer dúvidas remanescentes o artigo 279 do Decreto nº 3.000, de 1999, assim dispõe:

“Art. 279. **A receita bruta** das vendas e serviços **compreende** o produto da venda de bens nas operações de conta própria, **o preço dos serviços prestados** e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, artigo 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, artigo 12).” (grifou-se)

20. Nesse mesmo sentido, Bernardo Ribeiro de Moraes conceitua o valor auferido pela venda de um serviço como *receita*:

"O conceito de "receita" acha-se ligado ao patrimônio da pessoa. Quem auferir receita tem o seu patrimônio ou a sua riqueza alterada. Para haver receita, a entrada financeira deve se integrar ao patrimônio da pessoa. Receita é a entrada que, integrando-se ao patrimônio sem quaisquer reservas ou condições, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo. **O dinheiro recebido pela venda de um serviço é receita**, produz enriquecimento do patrimônio da pessoa prestadora do serviço." (grifou-se)

21. Com efeito, claro está que o lucro inclui todos os rendimentos auferidos na exploração de uma empresa, não se confundindo em nenhum momento com estes. A receita bruta da venda de bens ou da prestação de serviços ingressaria no patrimônio em contrapartida de bens nele existentes pela atividade produtiva do titular do patrimônio, que seriam entregues em troca de receita. Por isso, a receita somente produziria acréscimo patrimonial, tributável pelo imposto de renda, acaso excedesse o custo dos bens ou serviços que o titular do patrimônio entrega para ganhá-la.

22. A seu turno, o rendimento entraria no patrimônio sem contrapartida de saída de outros bens e, portanto, poderia ser considerado renda desde o nascimento do fluxo, uma vez que, por natureza, causa aumento do patrimônio.

23. De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico – Editora Forense – 16ª Edição, 1999 – pg. 700), parece concordar com essa premissa, pois registra a semântica de rendimento nivelada à de receita:

"**Rendimento.** Formado de render, no sentido de produzir, é o vocábulo vulgarmente empregado, em amplo sentido, na mesma acepção da receita ou tudo o que se percebe, inclusive como remuneração, pelo trabalho ou o exercício de atividades civis ou comerciais. É nesta acepção que o emprega o Direito Tributário, quando regula a imposição e arrecadação do imposto de renda, para indicar a matéria tributável, atingida por ele."

24. Em realidade, há que se admitir que a subjetividade conceitual desses termos, quer no campo contábil, quer no aspecto fiscal, gera dificuldade na determinação de suas exatas linhas divisórias. Portanto, ao largo da existente celeuma terminológica, importa, sobretudo, verificar qual a nomenclatura eleita pelo legislador pátrio na tributação na fonte dos residentes ou domiciliados no exterior desde a assinatura da Convenção.

25. A classificação correta dos rendimentos em discussão, por conseguinte, recai sobre o Art. XXII da Convenção - Outros Rendimentos – que ao tratar de rendimentos não especificados em outros artigos da Convenção, assim dispôs:

“Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante não tratados nos artigos anteriores e provenientes do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.”

26. No âmbito da legislação fiscal brasileira, a cobrança do imposto referente a esses rendimentos, encontra abrigo no estabelecido pelo inciso II da alínea “a” do art. 685 do Decreto n.º 3.000, de 1999:

“Art. 685. **Os rendimentos**, ganhos de capital e demais proventos **pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte** (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 100, Lei n.º 3.470, de 1958, art. 77, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 23, e Lei n.º 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

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

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições.

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

a) **os rendimentos** do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os **da prestação de serviços;**

(...)” (grifou-se)

27. Com efeito, é de se concluir que a renda auferida por pessoas jurídicas domiciliadas no País pela contraprestação de serviços no exterior é usualmente tratada pela lei tributária nacional como receita, enquanto que aquela percebida por pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, merece a denominação de rendimentos, o que torna irrelevante para a análise do caso em espécie, alegações em virtude dessas diferenças de nomenclatura.

28. Posto isto, e levando em conta a inexistência de dispositivo específico que contemple os rendimentos auferidos pelas sociedades argentinas pela prestação de serviços de transporte de cargas, inexorável resulta a remissão à legislação interna, consoante o acordado no parágrafo 2 do artigo III da Convenção entre Brasil e Argentina.

29. No tocante à aplicação da alíquota zero, prevista nos incisos I e XII art. 1º da Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997, solicitada pela consulente, faz-se necessário verificar o alcance do referido dispositivo, que após as alterações introduzidas pelo art. 20 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e art. 9º da Lei n.º 11.774, de 19 de setembro de 2008, assim determina:

“Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses:

I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem assim os pagamentos de aluguel de containers, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias;

(...)

XII - valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para o exterior pelo exportador brasileiro, relativos às despesas de armazenagem, movimentação e transporte de carga e emissão de documentos realizadas no exterior.”

30. Da leitura do dispositivo citado e transcrito, depreende-se que: (i) as receitas de fretes a que se refere o inciso I, são aquelas oriundas de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, ou seja, não se aplica aos veículos automotores terrestres; e (ii) os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos relativos ao transporte de cargas a que se refere o inciso XII, são aqueles pagos pelo exportador brasileiro, não se estendendo, portanto, à consulente que é contratada pelo exportador para realizar o transporte da mercadoria e sub-contrata empresa estrangeira para realizar o transporte.

31. Por fim, quanto à indagação constante do item 4 da petição inicial declara-se INEFICAZ, tendo em vista que a consulente não é considerada sujeito passivo da obrigação principal ou acessória, conforme definido no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

Conclusão

32. Diante do exposto e com base nos atos citados proponho que a consulta seja solucionada declarando-se à interessada que pelo fato de os tratados internacionais terem a natureza de contratos de Direito Público Externo, devem ser analisados consoante as regras de hermenêutica jurídica relativas à interpretação da vontade das partes. Sendo assim, e considerando que o parágrafo 2 do Artigo III da Convenção Brasil-Argentina consubstancia a intenção das partes de remeter ao direito interno do país aplicador do acordo a definição de expressões omissas, caso de lucros e rendimentos, entende-se que os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por empresa brasileira à empresa domiciliada na Argentina, pela sub-contratação de serviços de transporte rodoviário internacional de cargas, devem sofrer tributação na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), não se lhes aplicando a redução a zero da alíquota prevista nos incisos I ou XII, do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997 (com a redação dada pelo art. 9º da Lei nº 11.774, de 2008).

À consideração superior.

São Paulo, ____/____/ 2009.

MARIA LUÍSA ESPADA
AFRFB matr. 20.466

Ordem de Intimação

De acordo. Aprovo a Solução de Consulta.

Encaminhe-se à Delegacia da Receita Federal do Brasil *****, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

Desta solução de consulta não cabe recurso nem pedido de reconsideração. Cabe, entretanto, recurso de divergência à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), no prazo de 30 dias contados da ciência deste ato, mediante prova de solução diversa relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, sem efeito suspensivo.

São Paulo, _____/_____/2009.

VALÉRIA VALENTIM

Chefe Substituta da Divisão de Tributação

Portaria SRRF 0800/P N° 9.326/2007 (DOU de 02/05/2007)

Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)
alterada pela Portaria SRRF 0800/G n° 21/97 (DOU de 17/12/1997)

/mash