



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 4ª RF

SRRF04/Disit

Fls. 24

Solução de Consulta nº 52 - SRRF04/Disit

Data 16 de setembro de 2010

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para beneficiário residente ou domiciliado no exterior, sob regime fiscal privilegiado, a título de juros sobre o capital próprio, sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento). Na espécie, trata-se de pessoa jurídica constituída sob a forma de “Limited Liability Company”, situada em Delaware, Estados Unidos da América, cuja participação é composta de não residentes, não sujeita ao Imposto de Renda Federal, no tocante à legislação norte-americana.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 150, inciso I; Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, 24-A e 24-B, com redação da Lei nº 11.727, de 2008; Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º; Lei nº 12.249, de 2010, arts. 24 a 27; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 347, 668 e 685, II, “b”; IN SRF nº 252, de 2002, art. 13; IN RFB nº 1.037, de 2010, alterada pela IN RFB nº 1.045, de 2010.

Relatório

A pessoa jurídica acima referida, através de profissional da advocacia (fls. 08 e 22), formula consulta, protocolizada a 26 de agosto de 2010, atinente à interpretação da legislação do IRRF relativo a juros sobre o capital próprio pagos a beneficiário domiciliado no exterior. Alega que a empresa em questão é composta por acionistas residentes e domiciliados no Brasil e no exterior (precisamente, em Delaware nos Estados Unidos da América). Diz ter dúvida se a alíquota a ser empregada é de 15% ou 25%, para fins de cálculo e recolhimento do IRRF, no tocante a pagamento de juros sobre o capital próprio, de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, ao acionista domiciliado no exterior, com regime fiscal privilegiado, na forma do inciso VII do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 04 de junho de

2010. Aduz que, nos termos do art. 8º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, a alíquota do IRRF será de 25% no caso de rendimentos decorrentes de qualquer operação em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2. Assevera que a Receita Federal do Brasil vem aplicando o aludido art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999, na remessa e pagamento de juros sobre o capital próprio para o beneficiário residente ou domiciliado em país com tributação favorecida, consoante os arts. 668 e 685, II, “b”, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999) e art. 13 da IN SRF nº 252, de 03 de dezembro de 2002. Em face do exposto, conclui que a alíquota do IRRF será de: a) 25%, no caso de pagamento de juros sobre capital próprio a beneficiário residente ou domiciliado em país com tributação favorecida que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, e b) 15% nos demais casos.

3. Reafirma ter acionista localizado no Estado norte-americano de Delaware, sujeito a regime fiscal privilegiado, segundo o mencionado art. 2º, VII, da IN RFB nº 1.037, de 2010.

4. Esclarece que o indigitado acionista não está localizado em país com tributação favorecida, a teor do encimado art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 1º da epígrafada IN RFB nº 1.037, de 2010. Informa que o regime privilegiado se limita a um único Estado da Federação norte-americana, que é Delaware. Diante do exposto, interroga se é correto seu entendimento de que deve aplicar a alíquota de 15% (quinze por cento), a título de IRRF, quando do pagamento de juros sobre capital próprio, previsto no art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, a acionista localizado/sujeito a regime fiscal privilegiado (art. 24-A da Lei nº 9.430, de 1996). Em apertada síntese, é o relatório.

Fundamentos

5. Inicialmente, assinala-se que, com efeito, a Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, *inter alia*, ao alterar dispositivos da Lei nº 9.430, de 1996, ampliou a definição já anteriormente aclamada de “país com tributação favorecida” e instituiu o novel conceito de “regime fiscal privilegiado”, nestes termos (g.n.):

“Art. 22. O art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido do seguinte § 4º:

“Art. 24.

.....

§ 4º Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.” (NR)

Art. 23. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 24-A e 24-B:

“Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em **regime fiscal privilegiado** as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior.

Parágrafo único. Para efeitos deste artigo, considera-se **regime fiscal privilegiado** aquele que:

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.”

“Art. 24-B. O Poder Executivo poderá reduzir ou restabelecer os percentuais de que tratam o caput do art. 24 e os incisos I e III do parágrafo único do art. 24-A, ambos desta Lei.

Parágrafo único. O uso da faculdade prevista no caput deste artigo poderá também ser aplicado, de forma excepcional e restrita, a países que componham blocos econômicos dos quais o País participe.”

6. A seu turno, a aventada IN RFB nº 1.037, de 2010, alterada pela IN RFB nº 1.045, de 23 de junho de 2010, e pelo Ato Declaratório Executivo RFB nº 11, de 24 de junho de 2010, relaciona países ou dependências com tributação favorecida, bem como regimes fiscais privilegiados. Como bem ressaltou o aqui consultante, os Estados Unidos da América não são considerados, pelos ventilados atos normativos, país de tributação favorecida. Por outro lado, segundo as normas em apreço, com referência à legislação norte-americana, é tido como regime fiscal privilegiado aquele aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de

Limited Liability Company (LLC) estaduais, cuja participação seja composta de não residentes, não sujeitas ao Imposto de Renda Federal.

7. Em suma, a questão que exsurge da consulta cinge-se em saber se ficam sujeitas à incidência do IRRF à alíquota de 15% ou 25% as importâncias relativas a juros sobre o capital próprio, no tocante a beneficiários, residentes ou domiciliados no exterior, sob regime fiscal privilegiado.

8. O art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, incorporado aos arts. 347 e 668 do RIR/1999, preceitua (g.n.):

*“Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os **juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio**, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.*

(...)

*§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de **quinze por cento**, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.”*

9. Estabelece o art. 13 da IN SRF nº 252, de 2002 (g.n.):

*“Art. 13. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para beneficiários domiciliados no exterior, a título de **juros sobre o capital próprio**, estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de **quinze por cento**.*

*§ 1º Os rendimentos mencionados no caput recebidos por pessoa jurídica domiciliada em **país com tributação favorecida** sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de **25%.**”*

10. O art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999, prevê (g.n.):

*“Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, os rendimentos decorrentes de **qualquer operação**, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em **país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de **vinte e cinco por cento.**”.*

10.1. Destarte, para que a alíquota agravada (25%) passasse, em tese, a incidir também sobre as operações sujeitas a regime fiscal privilegiado, seria necessária previsão legal expressa nesse sentido, face ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária, de que cuida o art. 150, inciso I, da Constituição Federal, fato este que, como visto, não ocorreu com a edição da Lei nº 11.727, de 2008.

11. De outra banda, por oportuno, colacionam-se abaixo os arts. 24 a 27 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, decorrente esta da Medida Provisória nº 472, de 15 de dezembro de 2009, conquanto tais dispositivos não tenham sido agitados na consulta sob exame (g.n.):

*“Art. 24. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica, vinculada nos termos do art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, residente ou domiciliada no exterior, não constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou **sob regime fiscal privilegiado**, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo aos seguintes requisitos:*

I - no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a pessoa vinculada no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor da participação da vinculada no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil;

II - no caso de endividamento com pessoa jurídica vinculada no exterior que não tenha participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil, o valor do endividamento com a pessoa vinculada no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil;

III - em qualquer dos casos previstos nos incisos I e II, o valor do somatório dos endividamentos com pessoas vinculadas no exterior, verificado por ocasião da apropriação dos juros, não seja superior a 2 (duas) vezes o valor do somatório das participações de todas as vinculadas no patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 1º Para efeito do cálculo do total de endividamento a que se refere o caput deste artigo, serão consideradas todas as formas e prazos de financiamento, independentemente de registro do contrato no Banco Central do Brasil.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo às operações de endividamento de pessoa jurídica residente ou domiciliada no Brasil em que o avalista, fiador, procurador ou qualquer interveniente for pessoa vinculada.

§ 3º Verificando-se excesso em relação aos limites fixados nos incisos I a III do caput deste artigo, o valor dos juros relativos ao excedente será considerado despesa não necessária à atividade da empresa, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, e não dedutível para fins do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

§ 4º Os valores do endividamento e da participação da vinculada no patrimônio líquido, a que se refere este artigo, serão apurados pela média ponderada mensal.

§ 5º O disposto no inciso III do caput deste artigo não se aplica no caso de endividamento exclusivamente com pessoas vinculadas no exterior que não tenham participação societária na pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 6º Na hipótese a que se refere o § 5º deste artigo, o somatório dos valores de endividamento com todas as vinculadas sem participação no capital da entidade no Brasil,

verificado por ocasião da apropriação dos juros, não poderá ser superior a 2 (duas) vezes o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 7º O disposto neste artigo não se aplica às operações de captação feitas no exterior por instituições de que trata o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para recursos captados no exterior e utilizados em operações de repasse, nos termos definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 25. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou **sob regime fiscal privilegiado**, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo cumulativamente ao requisito de que o valor total do somatório dos endividamentos com todas as entidades situadas em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado não seja superior a 30% (trinta por cento) do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

§ 1º Para efeito do cálculo do total do endividamento a que se refere o caput deste artigo, serão consideradas todas as formas e prazos de financiamento, independentemente de registro do contrato no Banco Central do Brasil.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo às operações de endividamento de pessoa jurídica residente ou domiciliada no Brasil em que o avalista, fiador, procurador ou qualquer interveniente for residente ou constituído em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado.

§ 3º Verificando-se excesso em relação ao limite fixado no caput deste artigo, o valor dos juros relativos ao excedente será considerado despesa não necessária à atividade da empresa, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, e não dedutível para fins do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

§ 4º Os valores do endividamento e do patrimônio líquido a que se refere este artigo serão apurados pela média ponderada mensal.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica às operações de captação feitas no exterior por instituições de que trata o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para recursos captados no exterior e utilizados em operações de repasse, nos termos definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 26. Sem prejuízo das normas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, não são dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a qualquer título, direta ou indiretamente, a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou **sob regime fiscal privilegiado**, na forma dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, salvo se houver, cumulativamente:

I - a identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, destinatário dessas importâncias;

II - a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação; e

III - a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I do caput deste artigo, considerar-se-á como efetivo beneficiário a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica ao pagamento de juros sobre o capital próprio de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 3º A comprovação do disposto no inciso II do caput deste artigo não se aplica no caso de operações:

I - que não tenham sido efetuadas com o único ou principal objetivo de economia tributária; e

II - cuja beneficiária das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a título de juros seja subsidiária integral, filial ou sucursal da pessoa jurídica remetente domiciliada no Brasil e tenha seus lucros tributados na forma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Art. 27. A transferência do domicílio fiscal da pessoa física residente e domiciliada no Brasil para país ou dependência com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, nos termos a que se referem, respectivamente, os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, somente terá seus efeitos reconhecidos a partir da data em que o contribuinte comprove:

I - ser residente de fato naquele país ou dependência; ou

II - sujeitar-se a imposto sobre a totalidade dos rendimentos do trabalho e do capital, bem como o efetivo pagamento desse imposto.

Parágrafo único. Consideram-se residentes de fato, para os fins do disposto no inciso I do caput deste artigo, as pessoas físicas que tenham efetivamente permanecido no país ou dependência por mais de 183 (cento e oitenta e três) dias, consecutivos ou não, no período de até 12 (doze) meses, ou que comprovem ali se localizarem a residência habitual de sua família e a maior parte de seu patrimônio.”.

Conclusão

12. Nessa conformidade, forçoso concluir que as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para beneficiário residente ou domiciliado no exterior, sob o chamado regime fiscal privilegiado, a título de juros sobre o capital próprio, sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), não se lhes aplicando a alíquota majorada correspondente a 25% (vinte e cinco por cento), tendo em conta a ausência de lei a respaldar tal eventual nova tributação, como exigido pelo art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

Ordem de Intimação

13. Forte no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são apreciados em instância única, pelo que desta decisão não cabe a interposição de recurso de ofício ou voluntário nem de pedido de reconsideração. Inobstante, se o peticionário tiver conhecimento de outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, poderá interpor recurso especial, destituído de efeito suspensivo, perante a Coodenação-Geral de Tributação (Cosit), no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência desta solução ou da publicação, no Diário Oficial da União, da ementa da solução que gerou o dissenso interpretativo, cabendo-lhe comprovar a existência das soluções dissidentes, mediante a juntada das ementas publicadas, nos termos dos §§ 5º a 8º do art. 48 da referida Lei nº 9.430, de 1996 c.c. art. 16 da IN RFB nº 740, de 02 de maio de 2007. Publique-se, no Diário Oficial da União, extrato da ementa deste decisório (cf. art. 48, § 4º, da Lei nº 9.430, de 1996 c.c. art. 13 da IN RFB nº 740, de 2007). Encaminhe-se o processo ao **Seort da DRF XXXX**, para ciência da decisão ao interessado, e adoção de medidas adequadas à sua observância (art. 6º, IV, da IN RFB nº 740, de 2007).

Recife/PE, 16 de setembro de 2010.

Isabel Cristina de Oliveira Gonzaga
Chefe da SRRF04/Disit
Matrícula nº 10.941
Competência delegada pela
Portaria SRRF04 nº 516, de 27/08/2007

