



Solução de Divergência nº 8 - Cosit

Data 30 de agosto de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
TRANSPORTE INTERNACIONAL. CONVENÇÃO PARA EVITAR A
DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA ENTRE BRASIL E ARGENTINA.

Os rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos por pessoa jurídica domiciliada no Brasil para pessoas jurídicas domiciliadas na Argentina a título de remuneração pelo serviço de transporte internacional terrestre entre o Brasil e a Argentina, em ambos sentidos, não estão sujeitos ao IRRF que nos termos da Convenção Brasil-Argentina são tributados na Argentina. Não obstante a ausência de IRRF, a pessoa jurídica domiciliada no Brasil está obrigada à apresentação anual de DIRF em relação à remuneração que honrar junto à prestadora do serviço domiciliada na Argentina.

Fica reformada a Solução de Consulta nº 56, de 11 de março de 2009, da 8ª Região Fiscal da Receita Federal do Brasil somente no que se refere às conclusões baseadas na interpretação nela esposada do termo lucro usado no Artigo VIII na Convenção Brasil-Argentina, restando válidas as demais conclusões.

Dispositivos Legais: Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982; Instrução Normativa nº 1.587, de 15 de setembro de 2015.

Relatório

O presente processo trata de recurso de divergência apresentado pelo interessado acima identificado, na forma prevista no art.16 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 740, de 2 de maio de 2007. Embora a referida IN encontre-se revogada, o recurso foi previsto no art.19 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, IN atualmente em vigor que trata do processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária.

2. A recorrente apresenta as razões de recurso especial, nas fls.36 a 71¹, em alega a divergência entre a Solução de Consulta (SC) n.º 56, de 11 de março de 2009, da 8ª Região Fiscal (RF), objeto do presente processo, e a Decisão n.º 369, de 29 de dezembro de 1998, da 7ª RF, e a Decisão n.º 74, de 12 de julho de 1999, da 9ª RF. Com efeito, o interessado entende que a Decisão n.º 56 da 8ª RF, de 2009, “...aponta entendimento segundo o qual a expressão “lucros” utilizada pela Convenção deve ser entendida no sentido estrito, de modo que o referido art. VIII não se aplicaria ao Imposto de Renda Brasileiro, eis que este tributo não incide sobre lucros, e sim sobre os rendimentos...”.

3. Alega, contudo, que a interpretação esposada na SC recorrida diverge daquela contida nas decisões n.º 369 da 7ª RF, de 1998, e n.º 74 da 9ª RF, de 1999, “...em que os rendimentos e pagamentos decorrentes de contratos de prestação de serviços foram tomados como “lucros”, sendo a estes conferido o tratamento previsto em Convenção Internacional – tributação exclusiva no País de domicílio da prestadora.”

Fundamentos

4. O recurso especial é admissível dada a divergência de interpretação da legislação tributária em relação ao termo “lucro” à luz de distintas convenções para evitar a dupla tributação da renda de que o Brasil é signatário.

¹ No processo em papel, anterior ao processo eletrônico, consta fls. 34 a 71 pelo carimbo apostado nas folhas.

5. Com efeito a SC n.º 56 da 8ª RF, de 2009, recorrida, visou responder às questões da consulente, a seguir transcritas, acerca da legislação tributária do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) aplicável à situação fática em que “...a Consulente 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 Argentina para a execução do serviço.”²:

“1) As remessas de proventos ao exterior, realizadas pela Consulente, destinadas ao pagamento de serviços de transporte terrestre entre o Brasil e a Argentina, efetuados por empresa domiciliada na Argentina, estão sujeitas à incidência na fonte do imposto de renda?”

2) Caso negativo, algum procedimento específico deverá ser adotado pela Consulente perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil? Quais?

3) Caso afirmativo, aplica-se à hipótese do quesito 1 a alíquota zero estabelecida pelo art.1º, incisos I ou XII, da Lei n.º 9.481/1997 (com a redação dada pelas leis n.º 9.531/1997 e 11.774/2008)? Sob que condições?

4) Adicionalmente, se as referidas remessas fossem feitas diretamente pela empresa contratante original do serviço de transporte (montadora estabelecida no Brasil), também se aplicaria a não-incidência estabelecida pelo art.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, incisos I ou XII, da Lei. n.º 9.481/1997?”

6. Ao responder as questões 1 e 2 acima, a SC n.º 56 da 8ª RF, de 2009, concentrou sua fundamentação no termo “lucro” em virtude de ser este o termo utilizado no Artigo VIII, que trata de “Transporte aéreo, terrestre, marítimo, fluvial e lacustre”, no Decreto n.º 87.976, de 22 de dezembro de 1982, que promulgou 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 (Convenção Brasil-Argentina). A interpretação adotada na SC n.º 56 da 8ª RF, de 2009, em apertada síntese, foi de que como o termo “lucro” não está definido na referida convenção, prevaleceria a definição da legislação brasileira cujo significado não se confundiria com os rendimentos pagos por domiciliado no Brasil à prestadora de serviços de transporte internacional terrestre domiciliada na Argentina.

7. É somente contra essa interpretação que a consulente apresenta o recurso especial em relação à SC n.º 56 da 8ª RF, de 2009, de modo que tal recurso não abrange a solução dada às questões 3 e 4 transcritas no parágrafo 5.

8. No intuito de fundamentar seu recurso, a recorrente aduziu como contrárias à referida interpretação a Decisão n.º 369 da 7ª RF, de 1998, e a Decisão n.º 74 da Disit da 9ª RF, de 1999, cujos assuntos e ementas são transcritos a seguir:

“Decisão n.º 369 da Disit da 7ª RF, de 29 de dezembro de 1998

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

² Conforme primeiro parágrafo da Consulta submetida à RFB, na fl.4, que no processo em papel, anterior ao processo eletrônico, seria a fl.2 pelo carimbo nela apostado.

Ementa: REMESSA DE DIVISAS. SERVIÇOS TÉCNICOS. TRIBUTAÇÃO. CONVENÇÃO INTERNACIONAL.

Aos rendimentos decorrentes do contrato de prestação de serviços de natureza técnica e gerencial, celebrado entre empresa brasileira e empresa domiciliada na Espanha (prestadora), sem qualquer estabelecimento em nosso país, e que não configurem em pagamento de royalties, de transferências de Know-how, ou coisa do gênero, nem se apresentem como rendimentos de "profissão independente" exercida por profissionais liberais em nosso país, dar-se-á o tratamento de transferência de lucros das empresas, recaindo o direito de tributar ao país onde está estabelecida permanentemente a empresa prestadora."

"Decisão nº 74 da Disit da 9ª RF, de 12 de julho de 1999

Ementa: REMESSA A EMPRESA DOMICILIADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-FRANÇA.

PRESTAÇÃO DE ASSISTÊNCIA E SERVIÇOS TÉCNICOS. LUCROS.

Os pagamentos efetuados a empresa domiciliada na França que não possua estabelecimento permanente no Brasil, referentes à prestação de assistência e serviços técnicos não enquadrados no conceito de know how, são tributados pelo imposto de renda exclusivamente naquele País."

9. A leitura da ementa da Decisão no 369 da Disit da 7ª RF, de 1998, acima reproduzida, aponta claramente a divergência. Com efeito, faz referência ao termo "...rendimentos de prestação de serviço ...", diz como tais rendimentos devem ser tributados em diversas hipóteses no âmbito da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Espanha (Convenção Brasil-Espanha)³ e, dentre as diversas hipóteses, apresenta uma que consiste na tributação do lucro. Na Decisão no 74 da Disit da 9ª RF, de 1999, apesar de não estar tão clara a divergência, de fato está presente. Como tal decisão se refere a situação que envolvia a Convenção com a França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (Convenção Brasil-França)⁴, as hipóteses previstas na Convenção Brasil-Espanha diferem um pouco daquelas na Convenção Brasil-França de modo que, em verdade, o trecho final da ementa "...são tributados pelo imposto de renda exclusivamente naquele País." refere-se a tributação do lucro que se daria na França.

10. O tema de alcance do termo "lucro" no âmbito de convenções destinadas a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda de que o Brasil seja signatário já foi objeto de análise por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit). Com efeito, na Nota Técnica Cosit nº 23, 30 de agosto de 2013, foram tratados os rendimentos decorrentes de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, cuja conclusão por pertinente se transcreve a seguir:

"31. Tendo em vista os argumentos mencionados, esta Coordenação-Geral de Tributação entende que:

- a) Conforme regra geral dos acordos internacionais para evitar a dupla tributação, aplica-se às remessas decorrentes da prestação de serviços técnicos*

³ Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1976

⁴ Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972.

e de assistência técnica o tratamento tributário previsto no Artigo 7 (Lucros das Empresas);

- b) na hipótese em que os acordos internacionais autorizem a tributação no Brasil, os pagamentos de rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica deverão ser submetidos ao tratamento previsto no Artigo 12 (Royalties), conforme estabelecido em dispositivo de Protocolo;*
- c) sob outra hipótese em que as Convenções internacionais autorizem a tributação no Brasil, nos casos de prestação de serviços técnicos de caráter profissional realizada por pessoa ou grupo de pessoas, os rendimentos de prestação de serviços técnicos deverão ser submetidos ao tratamento previsto no Artigo 14 (Profissionais Independentes), quando nele houver disposição expressa sobre atividades de caráter técnico.*

31.1. A posição adotada pelo Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 1, de 2000, traduz interpretação equivocada das disposições dos acordos para evitar a dupla tributação e está em desacordo com o entendimento da doutrina internacional, o que gera violação dos tratados e motivos para sua denúncia.

32. Em vista das divergências de entendimento e conclusões apontadas, faz-se necessária a pacificação da matéria pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com amparo ao art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.”

11. Em decorrência da supra mencionada nota técnica da Cosit, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ser pronunciou por meio do Parecer/PGFN/CAT/Nº2363/2013, de 6 de dezembro de 2013. O referido expediente dentre outras conclusões conclui o que se transcreve:

“25.1. O Parecer PGFN/CAT/Nº776/2011 foi exarado em um contexto de defesa judicial da Fazenda Nacional (Resp nº 1.161.467/RS), cuja tese restou vencida no STJ, o qual, por sua vez lançou outros argumentos técnicos sobre a questão, passíveis de acolhimento em sede administrativa, haja vista a sua robustez. Portanto, à luz da possibilidade de se atribuir ao lucro disposto no art.7º da Convenção Modelo da OCDE um conceito amplo; à vista do princípio da especialidade; e sedimentados sobre uma das finalidades mestras dos tratados para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda assinados pelo Brasil, que é a de evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda assinados pelo Brasil, que é a de evitar a bitributação internacional, sugere-se a revogação do Parecer PGFN/CAT/Nº776/2011.

25.2. Consequentemente, opina-se na linha de que remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia melhor se enquadram no artigo 7º (“Lucros das Empresas”) dos mencionados pactos, ao invés dos arts. 21 ou 22 (“Rendimentos não Expressamente Mencionados”). Assim, tais valores seriam tributados somente no país de residência da empresa estrangeira, não estando sujeitos à incidência do IRRF.

25.3. *A conclusão acima não se aplica nos casos em que a empresa exerça sua atividade através de um estabelecimento permanente situado no Brasil e tampouco quando, advindos de negociações entre os países signatários, houver disposição expressas nos acordos autorizando a tributação no Brasil. Ou seja, neste último caso, nas hipóteses em que os acordos internacionais ou dispositivo de protocolo autorizem a tributação no Brasil, a exemplo dos tratados e protocolos que caracterizem os valores pagos como royalties, tais serviços poderão ser submetidos ao tratamento previsto no art.12 da Convenção Modelo – pagamento de royalties, independentemente do caráter em que a prestação do serviço foi efetuada (em caráter principal ou acessório), não incidindo, portanto, o art.7º.”*

12. Assim, tanto a Cosit, como a PGFN, já se manifestaram sobre o alcance do termo “lucro” nas convenções para evitar a dupla tributação da renda. Ambas manifestações no sentido de que o termo não se restringe ao lucro contábil, mas às parcelas que o compõe. Nota-se, contudo, as manifestações da Cosit e das Disit, por meio das decisões divergentes da solução de consulta objeto de recurso especial, tratam de serviços técnicos ou de assistência técnica. Independentemente, a discussão alcança outros dispositivos que também utilizam o termo “lucro” em relação a outros serviços.

13. Com efeito, a SC nº 56, de 2009, tratou de serviços de transporte terrestre internacional entre o Brasil e Argentina cujo tratamento tributário na Convenção Brasil-Argentina se dá por meio de Artigo VIII, que dispõe sobre o “Transporte aéreo, terrestre, marítimo, fluvial e lacustre”, cujo texto igualmente utiliza o termo “lucro” conforme se constata pela leitura do dispositivo a seguir transcrito com grifos:

ARTIGO VIII

Transporte aéreo, terrestre, marítimo, fluvial e lacustre

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.

2. Se a sede da direção efetiva de uma empresa de transporte marítimo, fluvial ou lacustre se situar a bordo de um navio ou embarcação, esta sede será considerada situada no Estado Contratante em que se encontra o porto de registro desse navio ou embarcação, ou, na ausência de porto de registro, no Estado Contratante em que resida a pessoa que explora o navio ou a embarcação.

3. O disposto no parágrafo 1 também se aplica aos lucros provenientes da participação em um " pool ", em uma associação ou em uma agência de operação internacional.

4. A Convenção entre o Brasil e a Argentina, datada de 21 de junho de 1949, destinada a evitar a dupla tributação sobre os rendimentos provenientes do exercício de navegação marítima e aérea, e o acordo entre o Brasil e a Argentina, datado de 15 de março de 1972, destinado a evitar a dupla tributação sobre os rendimentos provenientes de operações de transporte

terrestre no tráfego internacional deixarão de aplicar-se, em relação aos impostos compreendidos na presente Convenção, no período durante o qual esta Convenção for aplicável.

14. A interpretação do dispositivo acima não pode ignorar a definição da expressão “tráfego internacional” contida na alínea h, parágrafo 1, do Artigo III, que trata das “Definições gerais”, onde diz que o termo “...designa **qualquer transporte por navio, aeronave ou veículo automotor, explorado por uma empresa cuja sede de direção efetiva esteja situada em um Estado Contratante, exceto quando tal navio, aeronave ou veículo automotor é explorado somente entre lugares do outro Estado Contratante;**” (grifou-se)

15. Portanto, o Artigo VIII da Convenção Brasil-Argentina alcança o transporte terrestre de carga, uma vez que o termo “tráfego internacional” abrange qualquer transporte, seja de carga ou de passageiro. Assim, considerando que a acepção do termo “lucro” abarca as parcelas que compõe o lucro contábil, o tratamento tributário dado situação fática trazida pela recorrente, a saber, às “..remessas de proventos ao exterior, realizadas pela Consulente, destinadas ao pagamento de serviços de transporte terrestre entre o Brasil e a Argentina, efetuados por empresa domiciliada na Argentina...”, conclui-se que tais proventos são tributados somente na Argentina de modo que não caberia a tributação pelo IRRF no Brasil.

16. Finalmente, em relação à questão 2 que é conexa à analisada, não há previsão de procedimento da Consulente junto à RFB para fins de não incidência de IRRF sobre os pagamentos objeto da presente divergência. Entretanto, a título de esclarecimento, a consulente está obrigada a entrega da Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF) nos termos do inciso XV do § 2º do art.2 da Instrução Normativa nº 1587, de 15 de setembro de 2015, bem como nos dispositivos equivalentes nas IN relativas à DIRF de anos anteriores.

Conclusão

13. Em face do exposto, conclui-se que os rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos por pessoa jurídica domiciliada no Brasil para pessoas jurídicas domiciliadas na Argentina a título de remuneração pelo serviço de transporte internacional terrestre entre o Brasil e a Argentina, em ambos sentidos, não estão sujeitos ao IRRF que nos termos da Convenção Brasil-Argentina são tributados na Argentina. Não obstante a ausência de IRRF, a pessoa jurídica domiciliada no Brasil está obrigada à apresentação anual de DIRF em relação à remuneração que honrar junto à prestadora do serviço domiciliada na Argentina.

14. Com base na interpretação apresentada, reforma-se a SC nº 56, de 11 de março de 2009, da 8ª Região Fiscal, somente no que se refere às conclusões da referida SC baseadas na interpretação nela esposada do termo lucro usado no Artigo VIII na Convenção Brasil-Argentina, restando válidas as demais conclusões. Assim, mais especificamente, reformam-se os parágrafos 9 a 28 e o trecho “... *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),...” no parágrafo 32.

À consideração da Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir)..

Assinatura digital
ANDREA COSTA CHAVES
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação Internacional (Ditin)

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Divergência. Reforme-se a Solução de Consulta nº 56, de 11 de março de 2009, da 8ª Região Fiscal, nos termos desta Solução de Divergência. Publique-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à recorrente da SC nº 56 da 8ª Região Fiscal, de 11 de março de 2009.

Assinatura digital
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit