



Solução de Consulta nº 217 - Cosit

Data 9 de maio de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

REMESSAS AO EXTERIOR. REGIME FISCAL PRIVILEGIADO. SOBRESTADIA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

A sobrestadia remetida, paga, entregue ou creditada a beneficiário de regime fiscal privilegiado não domiciliado em país com tributação favorecida está sujeita à alíquota zero do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), conforme inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, art. 150, I; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts. 97 e 98; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 24 e 24-A; Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, art. 1º, I; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 8º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 691, I; Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010, arts. 1º e 2º; e Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, arts. 1º e 2º.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

INEFICÁCIA PARCIAL. PRECEITOS NORMATIVOS. INOBSERVÂNCIA.

Não produz efeitos a consulta na parte relativa ao questionamento sobre a existência de procedimento específico ou documentação necessária para comprovação de regime fiscal privilegiado por não identificar o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 e 52, I e VIII; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 3º, §2º, IV, e art. 18, I, II e XI.

Relatório

A interessada formula, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, consulta sobre interpretação da legislação tributária referente ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) aplicável a pagamento de sobrestadia efetuado a empresa beneficiária de regime fiscal privilegiado.

2. A Consulente informa que atua no segmento de comercialização de grãos e fertilizantes. Esclarece que, nas atividades relativas a fertilizantes, atua também na importação de matérias primas destinadas à mistura, à industrialização, à fabricação e ao ensaque de fertilizantes agrícolas. Os insumos e matérias primas processadas para posterior venda são importados de empresas/beneficiários localizados em diversas partes do mundo, situados em diversos regimes de tributação.

3. Nesta operação de importação, a logística da mercadoria é feita por companhias de afretamento marítimo que fazem o transporte das matérias primas da origem até os portos determinados pela Consulente. Intercorrências na cadeia logística frequentemente provocam atrasos no desembarque da mercadoria, fazendo com que a Consulente tenha que arcar perante o fretador marítimo com os valores adicionais conhecidos no Direito Internacional como sobrestadia ou *demurrage*, conceituado como a *indenização paga pelo afretador num fretamento por viagem pelo tempo que exceder das estadias nas operações de carga e descarga de um navio, conforme estiver estipulado na carta-partida*. A possibilidade de cobrança da sobrestadia pelo fretador marítimo é pactuada e plenamente autorizada por contrato de frete internacional.

4. A Consulente demonstra especial preocupação com a alíquota do IRRF aplicável ao pagamento de sobrestadia a beneficiários localizados exclusivamente em regimes fiscais privilegiados. Por um lado, o artigo 8º da Lei nº 9.779, de 1999, define que estão sujeitos à incidência do IRRF à alíquota de 25% os pagamentos para beneficiários situados em países que não tributem a renda ou que a tributem à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), a que se refere o *caput* do artigo 24 da lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Por outro lado, o artigo 24-A da lei nº 9.430, de 1996, incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, introduziu o conceito de regime fiscal privilegiado sem sujeitá-lo à retenção do artigo 8º da Lei nº 9.779, de 1999.

5. Assim, considerando não somente a diferença conceitual entre país com tributação favorecida e regime fiscal privilegiado, mas principalmente, a ausência de qualquer indicação legal, a Consulente entende não ser possível concluir que o dever de retenção apregoada pelo artigo 8º da Lei nº 9.779, de 1999, se aplica aos regimes fiscais privilegiados do artigo 24-A da Lei nº 9.430, de 1996.

6. Não obstante tal entendimento, a Consulente vem efetuando retenção do IRRF à alíquota de 25% sobre quaisquer pagamentos, incluindo os de sobrestadia, efetuados a beneficiários localizados exclusivamente em regimes fiscais privilegiados.

7. A Consulente enumera como fundamentação legal da consulta os seguintes atos: Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24 e 24-A, com a redação da Lei nº 11.727, de 2008; Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, inciso I; Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 691, inciso I, IN RFB nº 1.037, de 2010 e alterações e IN RFB nº 1.455, de 2014.

8. Por fim, a Consulente formula os dois questionamentos transcritos a seguir:

1) Busca a consulente a correta interpretação das normas vigentes até aqui apontadas, no sentido de ver respondido se nas operações de pagamento a título de Demurrage (sobrestadia) previsto em contrato a pessoas jurídicas localizadas exclusivamente em Regimes Fiscais Privilegiados previsto no artigo 24-A da Lei nº 9.430, de 1996, não considerados cumulativamente como Paraísos Fiscais, este com conceito diverso, previsto no artigo 24 da Lei 9430/1996, é aplicável a incidência do imposto renda retido na fonte à alíquota de 25% prevista no artigo 8º da Lei nº 9.779, de 1.999 ou se é aplicável a alíquota prevista no caput do artigo 1º da Lei nº 9.481, de 1997 (0%), tendo em vista a operação ter natureza de receita de sobrestadia, conforme definido no inciso I, do mesmo diploma?

2) Existe algum procedimento específico ou documentação necessária, que deva ser apresentada pelo beneficiário que receberá o valor a título de Demurrage da Consulente, visando comprovar que está dentro do conceito legal de Regime Fiscal Privilegiado?

Fundamentos

9. Preliminarmente, cumpre observar que a consulta atende aos critérios de admissibilidade, de acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de mercadorias no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

10. A presente consulta envolve termos como fretamento, afretador, sobrestadia e cartas-partidas, assim definidos pelos artigos 566 e 567 da Lei nº 556 – Código Comercial, de 25 de junho de 1850:

TÍTULO VI - DOS FRETAMENTOS

Capítulo I - DA NATUREZA E FORMA DO CONTRATO DE FRETAMENTO E DAS CARTAS-PARTIDAS

Art. 566 - O contrato de fretamento de qualquer embarcação, quer seja na sua totalidade ou em parte, para uma ou mais viagens, quer seja à carga, colheita ou prancha. O que tem lugar quando o capitão recebe carga de quanto se apresentam, deve provar-se por escrito. No primeiro caso o instrumento, que se chama carta-partida ou carta de fretamento, deve ser assinado pelo fretador e afretador, e por quaisquer outras pessoas que intervenham no contrato, do qual se dará a cada uma das partes um exemplar; e no segundo, o instrumento chama-se conhecimento, e basta ser assinado pelo capitão e o carregador. Entende-se por fretador o que dá, e por afretador o que toma a embarcação a frete.

Art. 567 - A carta-partida deve enunciar:

(...)

5 - o tempo da carga e descarga, portos de escala quando a haja, as estadias e sobre estadias ou demoras, e a forma por que estas se hão de vencer e contar;

6 - o preço do frete, quanto há de pagar-se de primagem ou gratificação, e de estadias e sobre estadias, e a forma, tempo e lugar do pagamento; (destacou-se)

11. Portanto, nos termos do Código Comercial, fretador é aquele que dá a embarcação a frete e afretador é aquele que toma a embarcação a frete. A relação de direitos e obrigações do fretador e do afretador também está prevista nos artigos 590 e seguintes do Código Comercial, de 1850. Para fins da presente consulta, destacam-se os artigos 590 e 592:

Art. 590 - O fretador é obrigado a ter o navio prestes para receber a carga, e o afretador a efetuá-la no tempo marcado no contrato.

Art. 592 - Vencido o prazo, e o das estadias e sobre estadias que se tiverem ajustado, e, na falta de ajuste, as do uso no porto da carga, sem que o afretador tenha carregado efeitos alguns, terá o capitão a escolha, ou de resilir do contrato e exigir do afretador metade do frete ajustado e primagem com estadias e sobre estadias, ou de empreender a viagem sem carga, e finda ela exigir dele o frete por inteiro e primagem, com as avarias que forem devidas, estadias e sobre estadias.

12. Na presente consulta, a Consulente é afretadora dos navios para transporte de suas matérias primas importadas e, em caso de atraso nas operações de carga e descarga do navio fretado, está contratualmente obrigada a pagar sobrestadia ao fretador, que pode ser domiciliado em diversas jurisdições.

13. Nos termos do art. 98 da Lei nº 5.172 - Código Tributário Nacional (CTN), de 25 de outubro de 1966, os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna. Como a Consulente não faz menção a acordos internacionais, ressalvam-se, nesta análise, eventuais disposições em contrário dos acordos internacionais para evitar a dupla tributação ou para conceder reciprocidade de tratamento, dos quais o Brasil seja signatário.

14. O tratamento tributário do pagamento de sobrestadia a domiciliado no exterior está disciplinado no art. 1º, inciso I da Lei nº 9.481, de 1997:

Lei nº 9.481, de 1997

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: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)

I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014) (destacou-se)

15. O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, também traz disposição semelhante em seu art. 691, inciso I:

Art. 691. A alíquota do imposto 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; (destacou-se)

16. Portanto, a alíquota do IRRF aplicável ao pagamento de sobrestadia a fretador domiciliado no exterior é zero. Entretanto, no caso de o beneficiário do pagamento de sobrestadia ser domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, a alíquota aplicável é de 25% (vinte e cinco por cento), conforme dispositivo do art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999:

Lei nº 9.779, de 1999

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. (destacou-se)

17. A legislação tributária é, portanto, clara e coerente ao conferir um tratamento diferenciado para o pagamento de sobrestadia a domiciliado em país com tributação favorecida, descritos no art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996 e listados no art. 1º da IN RFB nº 1.037, de 2010. Resta saber se esse tratamento diferenciado se aplica também a beneficiário dos regimes fiscais privilegiados, caracterizados no art. 24-A da Lei nº 9.430, de 1996, e listados no art.2º da IN RFB nº 1.037, de 2010.

18. O art. 150, I da Constituição Federal, de 1988, estabelece vedação aos entes políticos, titulares da competência tributária, consistente em “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Neste contexto, o art. 97 do Decreto nº 5.172 - Código Tributário Nacional (CTN), de 25 de outubro de 1966, estabelece as matérias sujeitas à reserva legal:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

(...)

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo. (destacou-se)

19. Apesar de apresentarem algumas características semelhantes, os conceitos de países com tributação favorecida e de regimes fiscais privilegiados não se confundem. O texto do art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999, que prevê a aplicação da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), faz menção apenas aos países do art. 24 e não aos regimes do art. 24-A, ambos da Lei nº 9.430, de 1996. Assim, em respeito aos princípios da legalidade e da segurança jurídica, a ausência de expressa previsão legal é suficiente para afastar a aplicação

da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) ao pagamento de sobrestadia a beneficiário de regime fiscal privilegiado.

20. O entendimento acima exposto está consolidado nos artigos 1º e 2º da IN RFB nº 1.455, de 2014:

*Art. 1º Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a pessoa jurídica domiciliada no exterior por fonte situada no País estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda exclusivamente na fonte à **alíquota de 15% (quinze por cento), quando não houver alíquota específica**, observadas as disposições previstas nesta Instrução Normativa.*

*Parágrafo único. Ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 6º e 9º a 12, **os rendimentos decorrentes de qualquer operação em que o beneficiário seja domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).***

Dos Fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamento de embarcações ou aeronaves, aluguel de contêineres, sobrestadia e demais serviços de instalações portuárias.

*Art. 2º **Sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte, à alíquota zero**, os rendimentos recebidos de fontes situadas no Brasil, por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, na hipótese de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como **os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias.** (destacou-se)*

21. Em seu segundo questionamento, a Consulente indaga sobre a existência de procedimento específico ou documentação necessária, que deva ser apresentada pelo beneficiário que receberá o valor a título de sobrestadia da Consulente, visando comprovar que está dentro do conceito legal de Regime Fiscal Privilegiado. O questionamento faz referência a fato genérico, sem identificar o beneficiário, o regime fiscal privilegiado nem o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida, contrariando o disposto no art. 3º, § 2º, III e IV, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Art. 3º

§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:

(...)

III - circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; e

IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

22. Diante da inobservância dos preceitos normativos acima, os incisos I, II, XI e XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, determinam a ineficácia da consulta neste questionamento.

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Conclusão

24. Ante o exposto, conclui-se que:

a) a sobrestadia remetida, paga, entregue ou creditada a beneficiário de regime fiscal privilegiado não domiciliado em país com tributação favorecida está sujeita à alíquota zero do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), conforme inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997; e

b) a consulta é INEFICAZ em relação ao questionamento sobre a existência de procedimento específico ou documentação necessária para comprovação de regime fiscal privilegiado por não identificar o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

À consideração superior.

Assinado digitalmente
ALEXANDRE AKIO LAGE MARTINS
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras - Cotir.

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

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

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit