



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 615 - Cosit

Data 26 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

CONVENÇÃO ENTRE O GOVERNO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O GOVERNO DO REINO DA NORUEGA DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE A RENDA E O CAPITAL. ALUGUEL DE EQUIPAMENTO INDUSTRIAL. ROYALTIES. INCIDÊNCIA.

O rendimento pago por fonte no Brasil para beneficiário residente ou domiciliado na Noruega a título de aluguel de equipamento auxiliar à extração de petróleo, inclusive veículos submarinos remotamente controlados, enquadra-se no conceito de concessão de uso de equipamento industrial do art. 12, § 3º, da Convenção Brasil-Noruega e está sujeito ao IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, art. 98; Decreto nº 86.710, de 9 dezembro de 1981, art. 12, § 3º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda, art. 685, I.

Relatório

A Consulente, pessoa jurídica de direito privado com sede no Reino da Noruega, devidamente qualificada e representada, formulou consulta relativa à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) à luz da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital (Convenção Brasil-Noruega), promulgada no Brasil pelo Decreto nº 86.710, de 9 de dezembro de 1981.

2 A Consulente (locador) firmou com pessoa jurídica sediada no Brasil (locatário) contrato de locação de veículo de operação remota, para atividades marítimas de pesquisa e

lavra. Aduz que o equipamento locado *não é industrial, comercial ou científico, e tampouco agrega experiência adquirida nos referidos setores comerciais, industriais e científicos*. Desse modo, entende que o contrato se enquadra no capítulo V do Título VI do Código Civil, que versa sobre locação de coisas.

3 A forma de pagamento acertada, remessa de moeda estrangeira ao exterior, implica o Registro de Operações Financeiras (ROF) do Banco Central do Brasil e posterior envio por contrato de câmbio firmado entre a locatária e instituição financeira autorizada. Essa operação tem sido tributada no Brasil à alíquota de 15% (quinze por cento) a título de IRRF, o que, de acordo com o locatário, decorre do disposto no art. 685, I, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR).

4 Alega, contudo, que a Convenção Brasil-Noruega estabelece que a tributação somente deve ocorrer no país de domicílio do locador, isto é, a Noruega, consoante dispõe seu art. 7º, e que a Coordenação Geral de Tributação (Cosit) já se posicionou quanto à prevalência dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação tributária interna, seguindo o art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de agosto de 1966, Código Tributário Nacional (CTN).

5 Afirma que a Administração Tributária Federal, por intermédio do Parecer PGFN/CAT nº 2.363/2013, adotou o entendimento de que o conceito de lucro referido no art. 7º da Convenção inclui *todo rendimento auferido pela empresa*, o que remete à aplicação do referido dispositivo convencional aos valores recebidos pela consulente a título de locação do equipamento descrito.

6 Desse modo, não seria cabível a incidência do IRRF sobre as remessas de valores endereçadas à consulente em razão do contrato de locação.

7 Aduz que a redação do art. 12 da Convenção Brasil-Noruega, que faz o conceito de *royalties* abranger também o uso ou concessão de uso dos equipamentos industriais, comerciais ou científicos, não se aplica ao bem da consulente, uma vez que:

- a) *equipamento [...] é classificado como aquilo necessário à realização de um trabalho, uma atividade ou uma profissão. No caso da atividade industrial, desse modo, resulta naquilo que é necessário para que o produto seja industrializado dentro dos conceitos estipulados no art. 4º do RIPI [Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados];*
- b) *o veículo alugado pela interessada, de apoio marítimo às atividades do locatário, não pode ser caracterizado como equipamento industrial, pelo fato de não fomentar qualquer transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, recondicionamento ou renovação do produto industrializado e produzido pela locatária;*

8 Ao final, questiona:

Tendo como premissa que a Consulente, pessoa jurídica constituída nos termos da legislação da Noruega, local onde possui estabelecimento permanente, possui contratos de locação com a Petrobrás, ela indaga se será aplicável, aos pagamentos, créditos, empregos, entregas e remessas para o exterior, como pagamento do aluguel do ROV, o disposto no artigo 7º da Convenção entre o

Brasil e o Reino da Noruega para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda e o Capital, que afasta a incidência de qualquer tributação da renda no Brasil.

É o relatório.

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 Ressalta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e está disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

11 Nesse contexto, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, se necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

12 A prevalência dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação tributária interna tem fundamento no art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de agosto de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), que dispõe, *in verbis*:

“CTN

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. ”

13 De acordo com a cláusula primeira do contrato nº 2050.0087117.13.2, cuja cópia foi juntada aos autos pela Consulente, o objeto da locação consiste em um veículo de operação remota (ROV - “remotely operated vehicle”), compreendendo todo o sistema modular, abrangendo todas as máquinas, equipamentos, veículos, acessórios, ferramentas, e quaisquer outros recursos necessários à sua operação (cláusula 1.1.1.). Tal objeto da locação será utilizado para o apoio marítimo às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e gás natural (cláusula 1.1.2.). As especificações do ROV descritas no anexo I do contrato evidenciam tratar-se de equipamento de elevada complexidade técnica a ser utilizado na inspeção e manutenção de estruturas de pesquisa e exploração de petróleo e gás natural, em profundidade de trabalho de 3.000 metros de lâmina d’água.

14 Como o locatário realiza parte de sua atividade econômica mediante instalações situadas em grandes profundidades, as quais requerem inspeções e manutenções regulares, ao contrário do que afirma a Consulente, trata-se de equipamento industrial necessário à exploração da atividade empresária do locatário, nos termos do art. 6º, inciso XIX, da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997 (Lei do Petróleo) e do art. 3º do Decreto-Lei nº 227, de 28 de fevereiro de 1967 (Código de Minas), a seguir transcritos:

“Lei nº 9.478, de 1997

Das Definições Técnicas

Art. 6º Para os fins desta Lei e de sua regulamentação, ficam estabelecidas as seguintes definições:

(...)

XIX - Indústria do Petróleo: conjunto de atividades econômicas relacionadas com a exploração, desenvolvimento, produção, refino, processamento, transporte, importação e exportação de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos e seus derivados;

(...)

“Decreto-Lei nº 227, de 1967

Art 3º Este Código regula:

(...)

III - a fiscalização pelo Governo Federal, da pesquisa, da lavra e de outros aspectos da indústria mineral.

(...)

Art. 36. Entende-se por lavra o conjunto de operações coordenadas objetivando o aproveitamento industrial da jazida, desde a extração das substâncias minerais úteis que contiver, até o beneficiamento das mesmas.”

(destacou-se)

15 A atual versão comentada do modelo de convenção da OCDE¹ informa que a expressão *para uso ou direito de uso de equipamento industrial, comercial ou científico* foi retirada daquele formato padrão após a emenda de 23 de julho de 1992. A antiga redação, contudo, que coincide com a que consta da Convenção Brasil-Noruega, além de continuar em vigor em grande número de acordos internacionais anteriores e posteriores à referida emenda, permaneceu sendo reproduzida em novos acordos firmados pelo Brasil.

16 Por seu turno, o Conselho Econômico e Social - Ecosoc (*Economic and Social Council*) da ONU, por intermédio de seu Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional sobre Assuntos Tributários (*Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*) editou, em 13 de outubro de 2015, Nota do Secretariado² com o objetivo de aclarar questões pertinentes ao art. 12 do Acordo Modelo da ONU (que possui redação similar, senão idêntica, à antiga redação do Modelo OCDE), e, mais especificamente, elucidar o significado da expressão *equipamento industrial, comercial e científico*.

¹ Disponível em http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/article-12-royalties_9789264239081-15-en#page1. Acesso em 13 de dezembro de 2017.

² Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM_CRP7_Royalties_formatted.pdf. Acesso em 13 de dezembro de 2017.

17 A nota em apreço foi resultado de trabalho oriundo de subcomitê especificamente designado para complementar os comentários ao art. 12 do Acordo Modelo da ONU. Nesse sentido, foram expressas as seguintes considerações:

Pode ser considerada útil a inclusão de um catálogo não exaustivo e exemplificativo de itens que o Comitê considera como equipamentos. Em que pese não haver registro de uma definição abstrata de “equipamento industrial, comercial ou científico” em um tratado existente, a questão sobre um item específico constituir um equipamento industrial, comercial ou científico já foi objeto de decisões judiciais em muitos países. Os itens seguintes foram qualificados como “equipamento industrial, comercial ou científico” e o seu respectivo uso como renda derivada de royalties:

aeronaves [Turquia]

guindastes [Singapura]

embarcações [Malásia, Índia e China]

18 Esse documento, mais adiante, sugere também a adição de item específico aos comentários ao Modelo ONU, proposição essa que, embora ainda esteja sendo avaliada pelo comitê, guarda relevância com a discussão presente, pela manifestação de um conceito amplo, convergente com as explanações aqui delineadas:

13.1 Equipamento é qualquer item tangível, móvel, utilizado para executar uma função. Exemplos de equipamento industrial, comercial ou científico, assim, podem incluir: aeronaves, guindastes, automóveis, containers, satélites ou embarcações.

19 Mediante a conjugação do que foi exposto nos parágrafos 15 a 19 acima, conclui-se que locação de equipamento para utilização em atividade empresária se adequa à expressão **concessão de uso de equipamento industrial, comercial ou científico** do texto da Convenção Brasil-Noruega. Assim, tem-se por suficientemente demonstrado que o objeto da locação em comento é utilizado no desenvolvimento de atividades produtivas específicas do locatário. Lado outro, essa operação adequa-se ao conceito de locação de equipamento industrial, comercial ou científico, consoante as considerações anteriormente expostas.

20 O aluguel de equipamento industrial enquadra-se, portanto, no conceito de *royalties* do art. 12, § 3º, da Convenção Brasil-Noruega.

“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 se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos royalties, o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 25% do montante bruto dos royalties provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou comércio, filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão;

b) 15% em todos os demais casos.

3. O termo "royalties", usado neste Artigo, designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou

processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informação 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 sua subdivisão política, uma autoridade local 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 em relação com o qual haja sido contraída a obrigação de pagar os royalties e caiba a esse estabelecimento permanente o pagamento desses royalties, serão eles considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento permanente estiver situado.

5. As disposições dos parágrafos 1 e 2 não se aplicam 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 o bem que deu origem aos royalties. Nesse 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 o uso, direito ou informação 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.”
(destacou-se)

21 Em se tratando de rendimentos tratados em outros artigos, não há que se falar em aplicação do artigo 7º da Convenção Brasil-Noruega em função de o § 5º deste mesmo artigo atribuir-lhe aplicação residual:

“Convenção Brasil-Noruega (Decreto nº 86.710, de 1981)

ARTIGO 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2. Com ressalva das disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros Artigos da presente Convenção, as disposições desses Artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.”

(destacou-se)

22 A cláusula sexta do contrato apresentado dispõe que os pagamentos devidos por força do contrato serão efetuados pelo locatário em dólares norte-americanos, mediante remessa ou crédito em conta corrente na agência bancária indicada pela Consulente (locador), após o devido registro de operações financeira no Sisbacen. Tal situação configura rendimentos remetidos por fonte no Brasil a beneficiário residente ou domiciliado no exterior, nos termos do art. 685 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR), sujeitando-se, portanto, à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF).

23 Assim, o rendimento pago pelo locatário domiciliado no Brasil ao locador domiciliado na Noruega enquadra-se no conceito de *royalties* da Convenção Brasil-Noruega e está sujeito ao IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento), nos termos do art. 12, § 2º, b, da Convenção Brasil-Noruega e do art. 685, I, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR):

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 nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 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;*
- (...) (destacou-se)*

Conclusão

24 Ante o exposto e em resposta ao questionamento da Consulente, conclui-se que o rendimento pago por fonte no Brasil para beneficiário residente ou domiciliado na Noruega a título de aluguel de equipamento auxiliar à extração de petróleo, inclusive veículos submarinos remotamente controlados, enquadra-se no conceito de concessão de uso de equipamento industrial do art. 12, § 3º, da Convenção Brasil-Noruega e está sujeito ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).

À consideração do Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) para aprovação.

Assinado digitalmente

CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
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 consultante.

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