



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

---

## Solução de Consulta nº 56 - Cosit

**Data** 28 de março de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

REMESSAS PARA O EXTERIOR. AGÊNCIAS DE TURISMO. GASTOS PESSOAIS EM VIAGENS. ACORDO. DUPLA TRIBUTAÇÃO.

Até 31 de dezembro de 2019, fica reduzida a 6% (seis por cento) a alíquota do Imposto sobre a Renda incidente na fonte sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês, observados os termos, limites e condições estabelecidos no art. 60 da Lei nº 12.249, de 2010, e na IN RFB nº 1.645, de 2016.

A redução da alíquota para 6% (seis por cento) não se aplica no caso de beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida ou beneficiada por regime fiscal privilegiado, conforme constam nos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, salvo se atendidas as condições estipuladas no art. 26 da Lei nº 12.249, de 2010.

O limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês não se aplica em relação às operadoras e agências de viagem. Todavia, na hipótese acima ressaltada, quando cumpridas as condições estabelecidas no art. 26 da Lei nº 12.249, de 2010, as operadoras e agências de viagem sujeitam-se ao limite de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) ao mês por passageiro.

Os valores, destinados à cobertura de gastos pessoais, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, em País com o qual o Brasil possua tratado ou convenção para evitar a dupla tributação, em contraprestação de serviços terão o tratamento tributário previsto no texto do tratado ou convenção aplicável ao caso. O método de interpretação do tratado ou convenção deve, primeiro, investigar a possibilidade de enquadramento do rendimento como *royalties*, em seguida, como relativo a profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes e, não sendo o caso de enquadramento em qualquer dessas duas hipóteses,

remanesceria a possibilidade de enquadramento no artigo relativo aos lucros das empresas.

**Dispositivos Legais:** Lei n.º 5.172, de 1966, arts. 96 e 98; Lei n.º 12.249, de 2010, art. 60; Instrução Normativa RFB n.º 1.645, de 30 de maio de 2016.

## Relatório

A Interessada acima indicada formula consulta acerca de incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre remessas ao exterior, efetuadas por empresas de turismo, destinadas à cobertura de gastos pessoais de residentes no Brasil em viagens de turismo, resumida a seguir:

- 1.1. A Consulente informa ser associação que congrega empresas de atividades ligadas ao turismo;
- 1.2. Acrescenta que seus associados, situados no Brasil, efetuam remessas ao exterior, destinadas à cobertura de gastos pessoais de residentes no Brasil em viagens de turismo;
- 1.3. Menciona o art. 60 da Lei n.º 12.249, de 2010, que reduziu, até 31 de dezembro de 2019, para 6% (seis por cento) a alíquota do IRRF sobre essas remessas, até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês;
- 1.4. Contrapõe que as referidas remessas feitas por seus associados não deveriam sofrer a incidência do IRRF, pois os acordos internacionais firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação seguem o modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), cujo art. 7º, I, determina que os lucros de uma empresa situada em determinado Estado somente são tributados nesse Estado, que teria competência exclusiva para tributar a renda de seu residente;
- 1.5. Cita o Recurso Especial do Superior Tribunal de Justiça (STJ), n.º 1.161.467, que expressou o entendimento de que o conceito de lucro contido nos acordos internacionais para evitar a dupla tributação entre Brasil e Alemanha e entre Brasil e Canadá deve ser entendido como lucro operacional, previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, aí incluído o rendimento pago como contrapartida por serviços pagos;
- 1.6. Menciona o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB n.º 5, de 2014, e o Parecer/PGFN/CAT n.º 2.363, de 2013, que teriam ratificado esse entendimento do STJ, no que tange a rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica;

- 1.7. Argumenta que, conforme esse entendimento do STJ, e para efeito de interpretação do art. 7º, I, dos acordos internacionais para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil, a expressão "lucros de uma empresa" compreenderia o lucro operacional e a receita de empresa estrangeira;
- 1.8. Defende ainda que, embora o ADI RFB nº 5, de 2014, e o Parecer PGFN/CAT nº 2363, de 2013, tratem de rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, eles deveriam ser aplicados à remessa de valores decorrentes de prestação de serviços de viagens de turismo no exterior, de modo a que não ocorra a retenção, no Brasil, do IRRF sobre essa remessa;
2. Indica os dispositivos legais a seguir enumerados como ensejadores da consulta:
  - 2.1. Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 7º;
  - 2.2. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre Renda - RIR/1999), art. 682, I;
  - 2.3. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, art. 60.
3. Por fim, questiona se, “na existência de Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda, celebrados entre o Brasil e o país de residência do prestador do serviço, contendo a cláusula estabelecendo que ‘*os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado*’, de acordo com o modelo da OCDE, afasta-se o IRRF, nos termos do Art. 7.º, da Lei nº 9.779/99, c/c Art. 682, I, do Decreto nº 3.000/99 (RIR) c/c Art. 60 da Lei nº 12.249/2010, com a redação dada pela Medida Provisória nº 713/2016”.

## Fundamentos

4. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.
5. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.
6. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

7. Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

#### *Exame do cumprimento das condições de eficácia da consulta*

8. Os arts. 2º, 3º e 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, estabelecem respectivamente quem possui legitimidade para apresentar consulta, requisitos para sua apresentação e situações em que ela é ineficaz. Verifico que estão presentes todas as condições de eficácia. Passo, portanto, à solução da consulta.

#### *Exame do questionamento*

9. Inicialmente saliente-se que, no questionamento, a Consulente indaga sobre acordos e convenções para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil, segundo o modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), não indicando com quais países seriam esses acordos firmados, nem os respectivos decretos que os teriam posto em execução no Brasil.

9.1. Cumpre esclarecer que os Acordos e Tratados celebrados pelo Brasil com outros países para evitar a dupla tributação são internalizados ao mundo jurídico brasileiro por meio de Decretos Legislativos, e, mediante sua promulgação por meio de Decreto, passam a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno, sendo a análise da situação fática (caso concreto) é realizada com base no texto do respectivo acordo ou tratado, que trata especificamente das relações com determinado país.

9.2. Com efeito, na prática cada Acordo celebrado pode ensejar cláusulas distintas. Como na presente consulta não foram indicados quais os acordos, nem os respectivos Decretos Legislativos ou Decretos sobre os quais haveria dúvida de interpretação por parte da consulente, não é razoável que sejam analisados em uma solução de consulta todos os decretos/acordos que tratam de dupla tributação atualmente em vigência no Brasil.

9.3. Dessa forma, a “Convenção Modelo” da OCDE para evitar a dupla tributação não possui *status* de norma jurídica geral, que integra o direito brasileiro, e como o próprio nome revela, é apenas um “modelo”, podendo as negociações bilaterais entre Brasil e seu parceiro de tratado resultarem em cláusulas diferentes daquelas originalmente previstas no texto da referida “Convenção Modelo”.

9.4. Nesses termos, a presente consulta será analisada sob a ótica da legislação federal que rege a tributação de valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para o exterior por agências de turismo, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País em viagens de turismo, sem aprofundamento quanto à eventual aplicação de acordos, convenções ou tratados firmados pelo Brasil com vistas a se evitar a dupla tributação.

10. O principal dispositivo ensejador da dúvida da Consulente é o art. 60 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, que atualmente dispõe da seguinte forma em relação à

incidência do IRRF sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos pelos associados da Consulente, para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens:

*LEI Nº 12.249, DE 11 DE JUNHO DE 2010*

(...)

*Art. 60. Até 31 de dezembro de 2019, fica reduzida a 6% (seis por cento) a alíquota do imposto de renda retido na fonte incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Lei nº 13.315, de 2016)*

*§ 1º O limite global previsto no caput não se aplica em relação às operadoras e agências de viagem. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*§ 2º Salvo se atendidas as condições previstas no art. 26, a redução da alíquota prevista no caput não se aplica ao caso de beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida ou de pessoa física ou jurídica submetida a regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 13.315, de 2016)*

*§ 3º As operadoras e agências de viagem, na hipótese de cumprimento da ressalva constante do § 2º, sujeitam-se ao limite de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) ao mês por passageiro, obedecida a regulamentação do Poder Executivo quanto a limites, quantidade de passageiros e condições para utilização da redução, conforme o tipo de gasto custeado. (Redação dada pela Lei nº 13.315, de 2016)*

*§ 4º Para fins de cumprimento das condições para utilização da alíquota reduzida de que trata este artigo, as operadoras e agências de viagem deverão ser cadastradas no Ministério do Turismo, e suas operações deverão ser realizadas por intermédio de instituição financeira domiciliada no País. (Redação dada pela Lei nº 13.315, de 2016)*

(...)

(Sem grifos no original.)

11. A Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 30 de maio de 2016, que trata da matéria dispõe no mesmo sentido:

*INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.645, DE 30 DE MAIO DE 2016*

*Dispõe sobre a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona.*

*Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre valores pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para o exterior:*

*I - destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens;*

*II - para fins educacionais, científicos ou culturais; e*

*III - para a cobertura de despesas médico-hospitalares com tratamento de saúde, no exterior, do remetente ou de seus dependentes.*

***Art. 2º Até 31 de dezembro de 2019, fica reduzida a 6% (seis por cento) a alíquota do IRRF incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês.***

*§ 1º A redução de alíquota somente se aplica às despesas com viagens internacionais de pessoas físicas residentes no Brasil.*

*§ 2º São gastos pessoais no exterior, para efeito da redução de que trata o caput, as despesas para manutenção do viajante, tais como despesas com hotéis, transporte, hospedagem, cruzeiros marítimos, aluguel de automóveis e seguro a viajantes.*

*§ 3º A redução de alíquota de que trata o caput se aplica às remessas efetuadas por pessoa jurídica, domiciliada no País, que arque com despesas pessoais de seus empregados e dirigentes residentes no País, registrados em carteira de trabalho.*

***§ 4º A redução de alíquota de que trata o caput não se aplica no caso de beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida ou beneficiada por regime fiscal privilegiado, conforme constam nos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, salvo se atendidas, cumulativamente, as seguintes condições:***

*I - a identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, destinatário dos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a que se refere o caput;*

*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.*

*§ 5º O limite global previsto no caput não se aplica em relação às operadoras e agências de viagem.*

*§ 6º As operadoras e agências de viagem, na hipótese de cumprimento das condições do § 4º, sujeitam-se ao limite de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) ao mês por viajante.*

§ 7º A hipótese de que trata o § 6º aplica-se somente aos gastos pessoais do viajante definidos no § 2º.

§ 8º Para fins de fruição da redução, não serão admitidas quaisquer outras despesas, além das mencionadas no § 2º do art. 2º, remetidas por operadoras e agências de viagens para pessoas físicas ou jurídicas residentes no exterior, tais como o pagamento de corretagens ou comissões.

(...)

(grifei)

12. Verifica-se inicialmente que os referidos atos normativos determinam que, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, até o limite de R\$ 20.000,00, para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, estão sujeitos à retenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), à alíquota reduzida de 6%. Para aplicação da alíquota reduzida devem ser observados os termos, limites e condições estabelecidos no art. 60 da Lei nº 12.249, de 2010, e na Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 2016.

12.1 Há que se ressaltar a hipótese de remessas a “beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida ou beneficiada por regime fiscal privilegiado”, tratada no § 4º do art. 2º da IN RFB nº 1.645, de 2016, acima reproduzido, que estarão sujeitas ao IRRF à alíquota de 25% (art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999), salvo se cumpridas as condições estipuladas nesse mesmo parágrafo.

12.2. O limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês não se aplica em relação às operadoras e agências de viagem. Todavia, na hipótese acima referida (12.1), quando cumpridas as condições do § 4º do art. 2º da IN RFB nº 1.645, de 2016, as operadoras e agências de viagem sujeitam-se ao limite de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) ao mês por passageiro.

13. Contudo, os dispositivos a seguir reproduzidos, arts. 96 e 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), estabelecem que tratados e convenções internacionais que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, afastam a aplicação da legislação tributária interna, nas situações e nos exatos termos de cada tratado/convenção:

*LEI Nº 5.172, DE OUTUBRO DE 1966 (CTN)*

(...)

**Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.**

(...)

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

*(Sem grifos no original)*

14. Portanto, paralelamente às regras gerais de tributação, devemos observar eventuais situações em que haja acordo vigente firmado entre o Brasil e o país de localização do destinatário dos recursos remetidos ao exterior no sentido de se evitar a dupla tributação.

14.1. Caso existente e vigente acordo firmado entre o Brasil e o país de localização do destinatário dos recursos remetidos ao exterior no sentido de se evitar a dupla tributação, afasta-se, em tal hipótese e no caso concreto, as normas gerais de tributação acima reproduzidas e aplicam-se os exatos termos do acordo.

15. Finalmente, há que se examinar se, como a Consulente argumenta, o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 5, de 2014, aplica-se ao caso por ela narrado. Na fundamentação da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 598, de 21 de dezembro de 2017, que tratou de serviços de agências de viagens e turismo quando da interpretação dos acordos para evitar a dupla tributação que o Brasil possui com a Dinamarca, a Finlândia e a Suécia, abordou-se a questão em seu parágrafo 19. Assim, como se deve observar nas SC da Cosit as SC já emitidas sobre a matéria consultada, conforme art.8º da IN RFB nº 1396, de 2013, transcrevem-se trechos da SC Cosit nº598, de 2017, por serem pertinentes à presente consulta, inclusive o mencionado parágrafo 19:

**“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

**ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. REMESSA. AGÊNCIAS DE VIAGENS E TURISMO. DINAMARCA. FINLÂNDIA. SUÉCIA. LUCROS DAS EMPRESAS. PROFISSÕES INDEPENDENTES.**

*As remessas para empresas sediadas na Dinamarca, Finlândia e Suécia como remuneração pela prestação de serviços de agências de viagens e turismo submetem-se às regras relativas aos Lucros das Empresas (artigo 7 ou VII) nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação firmadas com esses países, exceto se o serviço puder ser qualificado como serviço de profissões independentes (artigo 14 ou XIV).*

*Neste último caso, há a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), sendo que no caso da Dinamarca a incidência ocorre inclusive sobre a remuneração destinada a sociedade naquele país.*

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974; Decreto nº 77.053, de 19 de Janeiro de 1976; Decreto nº 2.465, de 19 de janeiro de 1998; Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, art. 17; ADI RFB nº 5, de 16 de junho de 2014.

(...)

11. *Trata-se de definir, em face dos acordos ou convenções para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil com a Suécia, Dinamarca e Finlândia, em que categorias se enquadram os pagamentos relativos a serviços prestados por agência de turismo no exterior.*

12. *Embora as agências contratadas estejam domiciliadas no exterior e sujeitas às regras estabelecidas pelos países de domicílio, para melhor compreender a natureza das atividades desenvolvidas por elas, serão transcritos alguns dispositivos da Lei nº 12.974, de 15 de maio de 2014, que dispõe sobre as atividades das agências de turismo no Brasil:*

---

Art. 3º É privativo das Agências de Turismo o exercício das seguintes atividades:

I - venda comissionada ou intermediação remunerada na comercialização de passagens, passeios, viagens e excursões, nas modalidades aérea, aquaviária, terrestre, ferroviária e conjugadas;

II - assessoramento, planejamento e organização de atividades associadas à execução de viagens turísticas ou excursões;

III - (VETADO);

IV - organização de programas, serviços, roteiros e itinerários de viagens, individuais ou em grupo, e intermediação remunerada na sua execução e comercialização; e

V - organização de programas e serviços relativos a viagens educacionais ou culturais e intermediação remunerada na sua execução e comercialização.

(...)

Art. 4º As Agências de Turismo poderão exercer, ainda, e sem caráter privativo, as seguintes atividades:

I - obtenção e legalização de documentos para viajantes;

II - transporte turístico de superfície;

III - desembarço de bagagens, nas viagens e excursões de seus clientes;

IV - intermediação remunerada de serviços de carga aérea e terrestre;

V - intermediação remunerada na reserva e contratação de hospedagem e na locação de veículos;

VI - intermediação remunerada na reserva e venda de ingressos para espetáculos públicos, artísticos, esportivos e culturais;

VII - (VETADO);

VIII - representação de empresa transportadora, de meios de hospedagem e de outras empresas fornecedoras de serviços turísticos;

IX - assessoramento, organização e execução de atividades relativas a feiras, exposições, congressos e eventos similares;

X - venda comissionada ou intermediação remunerada de seguros vinculados a viagens e excursões e de cartões de assistência ao viajante;

XI - venda de livros, revistas e outros artigos destinados a viajantes; e

XII - outros serviços de interesse de viajantes.

13. *Em relação à convenção firmada com a Dinamarca (Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974), a consulente aponta a existência de item específico que incluiria na categoria de royalties rendimentos pagos a título de assistência técnica e prestação de serviços técnicos. Nesse sentido, do art. 12 desse acordo e do Protocolo firmado quando de sua assinatura, extrai-se:*

#### Artigo 12

3. O termo "royalties" empregado 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 secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

#### Protocolo

#### 3. Ad/Artigo 12, parágrafo 3

A expressão "por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico", mencionada no parágrafo 3 do Artigo 12, inclui os rendimentos provenientes da prestação de serviços técnicos e assistência técnica.

14. *A mera leitura do parágrafo 3 do artigo 12 é suficiente para demonstrar que os serviços típicos de uma agência de turismo não contêm os elementos necessários para caracterizar os pagamentos relativos a eles como royalties. Já quanto à possível classificação como serviços técnicos e de assistência técnica, busca-se auxílio na legislação interna, que assim define esses serviços:*

#### INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.455, DE 6 DE MARÇO DE 2014

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; e
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;

II - considera-se:

- a) **serviço técnico** a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e
- b) **assistência técnica** a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido. (destaques acrescidos)

15. *Pela leitura do artigo transcrito, é possível, de pronto, excluir a possibilidade de enquadramento dos rendimentos em questão como de assistência técnica, já que estes estão necessariamente vinculados à cessão de uso de um processo ou fórmula, o que não existe no caso concreto. Por outro lado, quanto aos serviços técnicos, é de se ressaltar que todas as modalidades de serviço pressupõem o domínio de um conhecimento específico ou de uma determinada habilidade ou técnica. Assim entendido, todo serviço seria considerado como técnico. Não parece adequado, contudo, dar a esse termo, tal como empregado no acordo para evitar a bitributação, toda essa amplitude.*

16. *É evidente que as agências de turismo, para que possam prestar os serviços pelos quais foram contratadas, detêm o domínio de conhecimentos específicos da área em que atuam, mas esses conhecimentos não contêm um grau de “especialização” que os tornem peculiares a ponto de serem considerados como conhecimento técnico especializado.*

17. *Estabelecida essa premissa, que afasta a possibilidade de inclusão dos rendimentos em questão no artigo 12 do tratado com a Dinamarca, cumpre verificar se esses serviços se enquadrariam no artigo 7 dos tratados mencionados (Dinamarca, Suécia e Finlândia), relativo ao lucro das empresas. Quanto a esse aspecto, deve-se ressaltar o que foi*

*mencionado pela consulente, quanto à interpretação dada ao dispositivo pelo Parecer PGFN/CAT n.º 2.363, de 2013:*

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.

*18. A edição desse parecer levou esta RFB a também alterar a interpretação que vinha defendendo, o que fez através do seguinte ato declaratório:*

ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB N.º 5,  
DE 16 DE JUNHO DE 2014

(Publicado(a) no DOU de 20/06/2014, seção 1, pág. 48)

Dispõe sobre o tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no Brasil, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XVI do art. 1º e os incisos III e XXVI do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n.º 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil,

DECLARA:

Art. 1º O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção:

1 - no artigo que trata de royalties, quando o respectivo protocolo contiver previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil;

II - no artigo que trata de profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes, nos casos da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil, ressalvado o disposto no inciso I; ou

III- no artigo que trata de lucros das empresas, ressalvado o disposto nos incisos I e II.

19. *Embora já se tenha refutado a classificação dos serviços típicos de agências de turismo como técnicos ou de assistência técnica, a importância dos atos citados nos itens 17 e 18 está na ampliação do âmbito de aplicação do artigo 7 dos tratados, relacionado ao lucro das empresas, para nele incluir os rendimentos relativos à prestação de serviços. Além disso, o ADI RFB nº 5, de 2014, revela método de interpretação dos tratados pelo critério da especialidade, evidenciando que, primeiro, deve-se investigar a possibilidade de enquadramento do rendimento como royalties, em seguida, como relativo a profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes e, não sendo o caso de enquadramento em qualquer dessas duas hipóteses, remanesceria a possibilidade de enquadramento no artigo relativo aos lucros das empresas.*

20. *As profissões independentes estão disciplinadas no artigo 14 da convenção com a Dinamarca, cujo teor é igual ao do artigo 14 no acordo com a Finlândia e no com a Suécia:*

#### Profissões independentes

1. Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante obtenha pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades independentes de caráter análogo só são tributáveis nesse Estado, **a não ser que o pagamento desses serviços e atividades caiba a um estabelecimento permanente situado no outro Estado Contratante ou a uma sociedade residente desse outro Estado. Neste caso esses rendimentos são tributáveis no outro Estado.**

2. A expressão "profissão liberal" abrange, em especial, as atividades independentes de caráter científico, técnico, literário, artístico, educativo e pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores. (grifei)

21. *Observa-se, contudo, que apesar da redação idêntica do artigo, tanto no acordo com a Finlândia, como na convenção com a Suécia, não está presente protocolo como o que existe na convenção com a Dinamarca em que se estende o tratamento do artigo 14 no caso das atividade de profissões independente serem exercidas por um sociedade:*

“4. Ad/Artigo 14

Fica entendido que as disposições do Artigo 14 aplicar-se-ão mesmo se as atividades forem exercidas por uma sociedade.”

22. *Nota-se que o dispositivo acima transcrito usa o termo “profissão liberal”. Segundo a Confederação Nacional das Profissões Liberais, o termo significa “a profissão exercida por aquele legalmente habilitado a prestação de serviços de natureza técnico-científica de cunho profissional com a liberdade de execução que lhe é assegurada pelos princípios normativos de sua profissão, independentemente de vínculo da prestação de serviço” (ver em <http://www.cnpl.org.br/new/index.php/90-conteudo-estatico/767-o-profissional-liberal>).*

23 *Embora raro, percebe-se que pode ocorrer de alguns serviços contratados pela consulente serem qualificados como serviços de profissões independentes (por exemplo: tradução). Neste caso, pelos textos dos tratados sob análise, caberia a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF). Cumpre salientar que a adequada qualificação dos serviços efetivamente recebidos deve ser feita pela própria Consulente. Contudo, a título elucidativo, aqueles serviços citados pela Consulente a título exemplificativo (serviços de transfer, serviço de reservas em hotel, compra de ingressos para museus, parques, espetáculos artísticos, esportivos, culturais) não se qualificam no artigo 14, devendo ter o tratamento tributário do artigo 7, nos acordos sob análise.*

15.1. Nota-se da inteligência do texto da SC reproduzido que embora o ADI RFB nº 5, de 2014 mencione expressamente apenas os rendimentos decorrentes da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, o ato revela método de interpretação dos tratados pelo critério da especialidade, evidenciando que, primeiro, deve-se investigar a possibilidade de enquadramento do rendimento como *royalties*, em seguida, como relativo a profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes e, não sendo o caso de enquadramento em qualquer dessas duas hipóteses, remanesceria a possibilidade de enquadramento no artigo relativo aos lucros das empresas. Por óbvio, o método de interpretação que se revela não se aplica sobre qualquer modelo de tratado, mas sobre o texto do tratado específico promulgado por meio de Decreto, conforme abordado no parágrafo 9 desta nota, bem como em seus subparágrafos.

## Conclusão

16. Com base nos fundamentos acima, soluciono a consulta respondendo à Consulente que:

16.1. Até 31 de dezembro de 2019, fica reduzida a 6% (seis por cento) a alíquota do Imposto sobre a Renda incidente na Fonte sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de

R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês, observados os termos, limites e condições estabelecidos no art. 60 da Lei nº 12.249, de 2010, e na IN RFB nº 1.645, de 2016.

16.2. A redução da alíquota para 6% (seis por cento) não se aplica no caso de beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida ou beneficiada por regime fiscal privilegiado, conforme constam nos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, salvo se atendidas as condições estipuladas no art. 26 da Lei nº 12.249, de 2010.

16.3. O limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês não se aplica em relação às operadoras e agências de viagem. Todavia, na hipótese acima referida (16.3), quando cumpridas as condições estabelecidas no art. 26 da Lei nº 12.249, de 2010, as operadoras e agências de viagem sujeitam-se ao limite de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) ao mês por passageiro.

16.4. Os valores, destinados à cobertura de gastos pessoais, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, em País com o qual o Brasil possua tratado ou convenção para evitar a dupla tributação, em contraprestação de serviços terão o tratamento tributário previsto no texto do tratado ou convenção aplicável ao caso. O método de interpretação do tratado ou convenção deve, primeiro, investigar a possibilidade de enquadramento do rendimento como *royalties*, em seguida, como relativo a profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes e, não sendo o caso de enquadramento em qualquer dessas duas hipóteses, remanesceria a possibilidade de enquadramento no artigo relativo aos lucros das empresas.

À consideração superior.

Assinado digitalmente  
ANDREA COSTA CHAVES  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação Internacional

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

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. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

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



## Ministério da Fazenda

### PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001. Corresponde à fé pública do servidor, referente à igualdade entre as imagens digitalizadas e os respectivos documentos ORIGINAIS.

#### Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ALESSANDRA RODRIGUES PINTO em 28/03/2018 16:02:00.

Documento autenticado digitalmente por WILLIAM NERI EVANGELISTA em 29/03/2018.

Esta cópia / impressão foi realizada por WILLIAM NERI EVANGELISTA em 29/03/2018.

#### Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

- 1) Acesse o endereço:  
<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
- 2) Entre no menu "Outros".
- 3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".
- 4) Digite o código abaixo:

**EP29.0318.17069.5LMI**

- 5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:  
E4F9306EE51C2DD3D23F7985ABBA652315D566CE0BCEAA724F6F9A56A2E2D593**