



Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 6ª RF

Solução de Consulta nº 6.009 - SRRF06/Disit

Data 18 de abril 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 56, DE 28 DE MARÇO DE 2018.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 96 e 98; Lei n.º 12.249/2010, art. 60; IN RFB n.º 1.645/2016, arts. 1.º e 2.º.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa atuar como *agência de viagens e turismo e operadora de turismo*.

2. A consulente relata que, *para a consecução de seu objeto social, promove a comercialização de pacotes de viagem e turismo a consumidores residentes no Brasil, para diversos fins, entre eles viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, sendo que diversos pacotes são para destinos internacionais.*

3. Acrescenta que *tais pacotes internacionais englobam, como dito, valores correspondentes à prestação de serviços, por pessoas jurídicas e físicas residentes e domiciliadas em outros Países, de modo que o consumidor, ao adquirir através da Consulente o pacote de viagem internacional, está adquirindo serviços que lhe serão prestados no exterior e por pessoas jurídicas ou físicas residentes e domiciliadas no exterior.*

4. Esclarece que, *quando da venda de tais pacotes internacionais, a Consulente, na condição de Agência e Operadora de Viagens e Turismo, tem de remeter a tais prestadores de serviço no exterior os valores correspondentes para a cobertura dos serviços que serão utilizados pelo adquirente do pacote de viagem internacional (como despesas com hotéis, transporte, hospedagem e cruzeiros marítimos).*

5. Isso posto, a consulente comenta a legislação que rege a retenção de Imposto de Renda Retido na fonte e indaga se estão sujeitas à retenção do Imposto de Renda na fonte suas remessas ao exterior de valores destinados ao pagamento de prestação de serviços decorrentes de viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais.

Fundamentos

6. 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.

7. 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.

8. 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.

9. 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 n.º 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.

10. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) examinou a matéria que é objeto da presente consulta, na Solução de Consulta Cosit n.º 56, de 28 de março de 2018, cujo inteiro teor encontra-se disponível no sítio da Receita Federal na internet (www.receita.fazenda.gov.br), e cuja ementa, publicada no DOU de 03.04.2018, dispõe:

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 n.º 12.249, de 2010, e na IN RFB n.º 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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, salvo se atendidas as condições estipuladas no art. 26 da Lei n.º 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 ressalvada, quando cumpridas as condições estabelecidas no art. 26 da Lei n.º 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.

11. A referida Solução de Consulta Cosit n.º 56/2018 possui a seguinte fundamentação:

(...)

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. *Cumprir 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 n.º 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 N.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 13.315, de 2016)

(...)

(Sem grifos no original.)

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

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N.º 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 n.º 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 nº 598, 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 n.º 75.106, de 20 de dezembro de 1974; Decreto n.º 77.053, de 19 de Janeiro de 1976; Decreto n.º 2.465, de 19 de janeiro de 1998; Instrução Normativa RFB n.º 1.455, de 6 de março de 2014, art. 17; ADI RFB n.º 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 n.º 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 - desembaraço 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 n.º 75.106, de 20 de dezembro de 1974), a consultante 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:

I - 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:

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 atividades de profissões independentes serem exercidas por uma 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.

12. Por adotar entendimento idêntico ao da Solução de Consulta Cosit n.º 56/2018 presente solução de consulta encontra-se vinculada àquele ato, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396/2013.

Conclusão

13. Com base no exposto, responde-se à consulente que:

a) até 31.12.2019, 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 n.º 12.249/2010 e na IN RFB n.º 1.645/2016;

b) 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 n.º 9.430/1996, salvo se atendidas as condições estipuladas no art. 26 da Lei n.º 12.249/2010;

c) 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, quando cumpridas as condições estabelecidas no art. 26 da Lei n.º 12.249/2010, as operadoras e agências de viagem sujeitam-se ao limite de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) ao mês por passageiro; e

d) 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.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

Aprovo a presente Solução de Consulta. Declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 56, de 28 de março de 2018, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit/SRRF06