



Solução de Consulta nº 125 - Cosit

Data 11 de setembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

RENDIMENTOS DE JUROS AUFERIDOS POR AGÊNCIA PERTENCENTE EXCLUSIVAMENTE AO GOVERNO DO CANADÁ. CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA BRASIL-CANADÁ.

Estão isentos do imposto de renda no Brasil os juros pagos a qualquer agência de propriedade exclusiva do Governo do Canadá.

DEMAIS RENDIMENTOS DE INVESTIMENTOS NO BRASIL AUFERIDOS POR AGÊNCIA PERTENCENTE EXCLUSIVAMENTE AO GOVERNO DO CANADÁ. DESCABIDA ISENÇÃO COM BASE EM TRATAMENTO RECÍPROCO ENTRE BRASIL E CANADÁ.

Quanto aos rendimentos dos demais investimentos no Brasil, ainda que exista a isenção de imposto de renda no Brasil decorrente de tratamento recíproco do Governo do Canadá, prevista no art.688 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda, ela não se estende às Agências de propriedade do Governo do Canadá, por interpretação literal.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 443, DE 18 DE SETEMBRO DE 2017.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO AUFERIDOS POR AGÊNCIA PERTENCENTE EXCLUSIVAMENTE AO GOVERNO DO CANADÁ. CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA BRASIL-CANADÁ.

Estão isentos do imposto de renda no Brasil os juros sobre capital próprio (JCP) pagos a qualquer agência de propriedade exclusiva do Governo do Canadá.

Dispositivos Legais: Decreto nº 92.318, de 23 de janeiro de 1986, Artigo XI, parágrafo 3; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, o Código Tributário Nacional, arts. 98 e 111; IN RFB nº 11, de 21 de fevereiro de 1986, art. 29; IN RFB nº 1700, de 14 de março de 2017, art. 76; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 9º.

Relatório

Fundamentos

9. Preliminarmente, cabe ressaltar que o objetivo do processo administrativo de 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 o 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.

10. A consulta, corretamente formulada, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, que disciplinou a matéria, 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.

11. 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 o que foi narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

12. Feitas essas considerações, e tendo em vista que a presente consulta preenche os requisitos para ser considerada eficaz, passa-se a analisar a dúvida apresentada pela consulente.

13. A matéria objeto desta consulta já foi parcialmente apreciada pela Coordenação-Geral de Tributação, por meio da Solução de Consulta (SC) Cosit n.º 443, de 18 de setembro de 2017, publicada no DOU de 21 de setembro de 2017, seção 1, pág. 59, estando disponível no endereço eletrônico <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=86361>, ocasião em que foi confirmado entendimento de que os juros pagos a qualquer agência do governo do Canadá estariam isentos. Contudo, não haveria isenção para os rendimentos dos demais investimentos, ainda que houvesse a isenção recíproca de que trata o art. 688 do RIR, por interpretação literal, já que não há menção expressa às agências.

14. A fundamentação segue reproduzida abaixo, razão pela qual esta Solução de Consulta acha-se vinculada parcialmente àquela, nos termos do artigo 22 da IN RFB n.º 1.396, de 2013¹.

10. O Decreto Legislativo n.º 28, de 12 de novembro de 1985, aprovou, e o Decreto n.º 92.318, de 23 de janeiro de 1986, incorporou à legislação tributária brasileira, a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda celebrada entre os Governos do Brasil e do Canadá (Convenção Brasil-Canadá), que, dispõe, nos seguintes termos, a respeito da tributação de juros:

“ARTIGO XI

Juros

1. Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses juros podem se tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que os receber for uma sociedade que seja o beneficiário efetivo dos juros, o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 10 por cento do montante bruto dos juros provenientes do Brasil e pagos a um residente do Canadá em razão de um empréstimo garantido ou seguro por um período mínimo de 7 anos pela ‘Export Development Corporation of Canada’;

b) 15 por cento em todos os demais casos.

*3. Não obstante o disposto no parágrafo 2, os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos ao Governo do outro Estado Contratante, a uma sua subdivisão política ou qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de **propriedade exclusiva** desse Governo ou subdivisão política, são isentos de imposto no primeiro Estado Contratante.*

*4. O termo ‘juros’, usado no presente artigo designa os rendimentos de créditos de qualquer natureza, acompanhados ou não de garantia hipotecária ou de cláusula de participação nos lucros do devedor e, em especial, os rendimentos de títulos da dívida pública, de títulos ou debêntures, inclusive os ágios e prêmios relacionados com tais títulos da dívida pública, títulos ou debêntures, **bem como os rendimentos que pela legislação tributária do Estado de que provenham sejam assemelhados aos rendimentos de importâncias emprestadas.** Todavia, o termo ‘juros’ não abrange os rendimentos tratados no artigo X, tais como os rendimentos de créditos que correspondam a uma participação nos lucros do devedor.”*

11. Percebe-se que o parágrafo 3 do Artigo XI do Decreto n.º 92.318, de 1986, determina isenção sobre os juros provenientes de um dos Estados Contratantes e pagos ao Governo do outro Estado Contratante, bem como sobre “qualquer agência (inclusive uma instituição financeira)”.

¹ Art. 22. Existindo Solução de Consulta Cosit ou Solução de Divergência, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada.

Parágrafo único. A Solução de Consulta Vinculada, assim entendida como a que reproduz o entendimento constante de Solução de Consulta Cosit ou de Solução de Divergência, será proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.

12. Nesse sentido, é importante destacar os adequados limites dessa isenção. De acordo com o art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, o Código Tributário Nacional (CTN), devemos observar que a legislação tributária que outorgue isenção deve ser interpretada de forma literal:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (grifei)

13. Pela redação do art. 96, do CTN, certifica-se que a interpretação literal deve ser observada também nos tratados e nas convenções internacionais:

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. (grifei)

14. No que se refere aos beneficiários, ela aproveita não só ao Governo do Canadá, quando recebendo juros provenientes do Brasil, como também as suas subdivisões políticas ou ainda a qualquer Agência de propriedade exclusiva desse Governo ou subdivisões. No que tange à espécie de rendimento abrangida, deve-se frisar que não é todo rendimento que se encontra amparado pelo benefício. Ao contrário, estão isentos do imposto de renda apenas os juros, definidos conforme parágrafo 4 do Artigo XI do Decreto nº 92.318, de 1986, auferidos por aqueles beneficiários e que sejam provenientes do Brasil.

15. Essa delimitação torna-se relevante em razão do conteúdo do questionamento manifestado pela consulente. Esta indaga acerca da correção do entendimento segundo o qual "não deve ser tributado qualquer pagamento de recursos auferidos em um dos investimentos realizados no Brasil". À vista do que foi apontado no item precedente, fica evidente a imprecisão do entendimento encampado pela consulente, haja vista que o tratado pactuado entre Brasil e Canadá, na parte que importa a esta solução de consulta (Artigo XI, parágrafo 3), limita a isenção do imposto de renda apenas aos juros auferidos.

16. No tocante aos demais rendimentos, que não se acham abrangidos pela Convenção Brasil-Canadá, resta averiguar a possibilidade de enquadramento na isenção a que se refere o art. 5º da Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, base legal do art. 688 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), que dispõe sobre a isenção do imposto de renda incidente sobre os rendimentos auferidos por Governos estrangeiros:

"Art 5º Estão isentos do impôsto de renda os rendimentos auferidos por governos estrangeiros, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos auferidos em seus países pelo Govêrno brasileiro."

17. Como se vê, o dispositivo acima estabelece norma de caráter genérico, que isenta do imposto de renda os rendimentos auferidos no Brasil por Governos estrangeiros, sob a única condição de que haja reciprocidade em relação aos rendimentos auferidos pelo governo brasileiro em seus países. Contudo, neste caso, ainda que exista a isenção de imposto de renda recíproca entre os Governos do Canadá e do Brasil, diferentemente do dispositivo acerca de juros da Convenção Brasil-Canadá, tal isenção não se estende, por interpretação

literal, às agências de propriedade do Governo do Canadá, hipótese em que se insere a presente consulta.

15. Quanto ao questionamento não abordado na Solução de Consulta Vinculante acima reproduzida, o qual diz respeito a se os JCP estariam albergados pelo termo “juros” contido no artigo XI, parágrafo 3, do Decreto nº 92.318, de 1986, o parágrafo 4 esclarece que a definição de juros também engloba os rendimentos que pela legislação tributária do Estado de que provenham sejam assemelhados aos rendimentos de importâncias emprestadas.

16. O JCP, por sua vez, vem sendo considerado na legislação doméstica como despesa financeira da empresa investida que suporta o ônus do pagamento e receita financeira quando recebido pelos beneficiários, no caso de pessoas jurídicas optantes do lucro real. O objetivo de sua criação foi dar isonomia entre capital de terceiros e capital próprio em relação à dedutibilidade para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, assemelhando-se, assim, aos juros para todos os fins.

17. A IN RFB nº 11, de 21 de novembro de 1996, já tratava o JCP como receita financeira em seu art. 29, § 4º:

“Art. 29 Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

(...)

§ 4º Os juros a que se refere este artigo, inclusive quando exercida a opção de que trata o § 1º ou quando imputados aos dividendos, auferidos por beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no:

*a) lucro real, serão registrados em conta de **receita financeira** e integrarão lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro;*

(....)”

18. A IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, manteve que a contabilização do pagamento feito a título de JCP fosse realizada na forma de receita financeira, ainda que imputados aos dividendos, observado o regime de competência.

Art. 76. Os juros sobre o capital próprio, inclusive quando imputados aos dividendos, auferidos por beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real e no resultado ajustado, serão registrados em conta de receita financeira, observado o regime de competência, e integrarão o lucro real e o resultado ajustado.

Parágrafo único. Alternativamente, a pessoa jurídica poderá registrar os juros de que trata o caput em conta que não seja de receita financeira e, nessa hipótese, caso a conta não seja de receita, o montante dos juros sobre o capital próprio deverá ser adicionado na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs.

19. Por fim, é importante destacar que o JCP foi introduzido no ordenamento pátrio pelo art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sendo, portanto, posterior a entrada em vigor da Convenção destinada a evitar Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre os Governos do Brasil e do Canadá, em 1986. Por conseguinte, à época da celebração, não havia como ser firmado protocolo adicional que expressamente tratasse de JCP.

Conclusão

20. Com base no exposto, conclui-se que estão isentos do Imposto de Renda no Brasil os juros pagos a qualquer agência de propriedade exclusiva do Governo do Canadá. Quanto aos rendimentos dos demais investimentos no Brasil, ainda que exista a isenção de imposto de renda no Brasil decorrente de tratamento recíproco do Governos do Canadá, prevista no art. 688 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda, ela não se estende às Agências de propriedade do Governo do Canadá, por interpretação literal.

21. Quanto aos juros sobre capital próprio (JCP), temos que estes encontram-se albergados pelo termo “juros” empregado no artigo XI, parágrafo 3, da convenção destinada a evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda firmada entre o Brasil e o Canadá, estando também isentos do imposto de renda no Brasil quando pagos a qualquer agência de propriedade exclusiva do Governo da Canadá.

(assinado digitalmente)

MARIA DE FATIMA DIAS DE SOUZA

Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Mat. 881.238

De acordo. À consideração superior.

(assinado digitalmente)

ALEX ASSIS DE MENDONÇA

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Mat. 880.726

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Coordenação de Tributação Internacional (Cotin).

(assinado digitalmente)

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES

Chefe da Divisão de Tributação da SRRF07
Port. Delegação de Competência nº 306,
de 24 de maio de 2007 (DOU 30/05/2007)

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora- Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotin

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à interessada.

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit