



Solução de Consulta nº 166 - Cosit

Data 26 de setembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

REMESSAS PARA O EXTERIOR. CONTRAPRESTAÇÕES PELO AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES ESTRANGEIRAS. ALÍQUOTA ZERO.

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, a título de contraprestação por fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações estrangeiras marítimas ou fluviais, feitos por empresas e aprovados pelas autoridades competentes, estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte (IRRF) à alíquota zero, desde que a beneficiária dos rendimentos não seja residente ou domiciliada em jurisdição relacionada em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil entre os países ou dependências com tributação favorecida.

REMESSAS REALIZADAS POR EMPRESA NACIONAL, CONTRATANTE DA AFRETADORA DA EMBARCAÇÃO. MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO.

O benefício da alíquota zero do IRRF, por ocasião das remessas ao exterior pelo afretamento de embarcação estrangeira, fica mantido mesmo na hipótese em que tais remessas sejam realizadas por uma terceira empresa nacional, contratante da afretadora da embarcação, e não diretamente por esta, observados todos os requisitos legais para fruição do benefício.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 121 a 123; Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, arts. 97 e 100; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 24 e 24-B; Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, art. 1º, inciso I; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 8º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, arts. 682, inciso I, 685, 691, inciso I, e § 1º, 717 e 722; Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, arts. 1º e 2º; Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010, art. 1º.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, que informa ter como ramo de atuação “*atividades de apoio à extração de petróleo e gás natural - CNAE (09.10-6-00)*”, vem formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente nas remessas ao exterior.

2. Informa a consulente que é “*uma sociedade empresária que se dedica, principalmente, à prestação de serviços de engenharia e construção em geral, inclusive engenharia e construções subaquáticas e marítimas*”, e que “*pretende celebrar contrato de prestação de serviços de engenharia (instalação de equipamentos subaquáticos, tais como linhas/dutos de transmissão) com empresa concessionária que exerce atividade de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás natural*”.

3. Acrescenta que, para “*realização desses serviços, será necessária a utilização de uma embarcação estrangeira do tipo lançadora de linhas (...) de propriedade da [empresa sócia majoritária], sediada nos EUA, e será importada temporariamente com amparo em um contrato de afretamento*” (grifos do original).

4. Prossegue dizendo que, pelas “*regras regulatórias instituídas pela Agência Nacional de Transportes Aquaviários – ANTAQ, somente sociedades empresárias classificadas como Empresa Brasileira de Navegação – EBN estão aptas a afretar embarcações estrangeiras para navegação de apoio marítimo, condição que tanto a Consulente como a empresa concessionária (contratante dos seus serviços) não possuem*”.

5. Dessa forma, para “*viabilizar a prestação dos serviços, uma EBN será contratada pela Consulente para afretar a embarcação estrangeira, mediante a celebração, entre elas, de um contrato de apoio marítimo, que possibilitará a utilização da embarcação em comento na prestação de serviços a ser realizada pela Consulente*”.

6. Argumenta a consulente que, por “*questões de otimização de custos e mitigação de riscos financeiros, (...) pretende repassar diretamente à proprietária da embarcação estrangeira (domiciliada no exterior) a sua remuneração pelo afretamento, eis que esta estará incluída no preço dos serviços que serão prestados (...) à concessionária*”; essa sua obrigação de efetuar “*as remessas das contraprestações pelo afretamento estará expressamente prevista no contrato que lhe dará respaldo, o qual será assinado pelas três partes envolvidas: Consulente, proprietária da embarcação e EBN afretadora*”.

7. Aduz que a “*consulta tem por objetivo obter pronunciamento formal a respeito da manutenção do benefício da alíquota zero do Imposto de Renda Retido na Fonte (‘IRRF’) por ocasião das remessas das contraprestações do afretamento de embarcação estrangeira, especificamente na hipótese em que elas, remessas, não serão realizadas pelo afretador da embarcação (EBN), mas por terceiro (Consulente), (...)*”.

8. Em seguida, apresenta o que entende ser a “*QUESTÃO FISCAL CONTROVERTIDA*”, nos seguintes termos (fl. 4):

“10. De acordo com o disposto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 9.481/97, replicado no artigo 691, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (‘RIR’), as receitas de afretamento de embarcações estrangeiras remetidas ao exterior se encontram sujeitas à alíquota zero de IRRF, desde que a operação tenha sido aprovada pelas autoridades competentes:

[transcreve o art. 691, caput, inciso I do RIR/1999]

11. Da análise da norma acima, constata-se que o único requisito para fruição do benefício da alíquota zero do IRRF é que a operação de afretamento seja autorizada pelas autoridades competentes. Ou seja, trata-se de benefício objetivo, (i.e., que não possui caráter subjetivo, pessoal) aplicável a operações de afretamento, independente de quem realiza as efetivas remessas das respectivas contraprestações para o exterior. Quer-se dizer com isso que, para que as referidas remessas sejam beneficiadas pela alíquota zero do IRRF, basta que seja expedido o Certificado de Autorização de Afretamento pela ANTAQ (‘CAA’), ainda que o remetente não seja a empresa indicada no contrato como sendo a afretadora da embarcação constante do mencionado Certificado.

12. Portanto, a Consulente entende que, diante do contrato tripartite de afretamento que será celebrado entre ela (enquanto parte interessada e fonte pagadora), a proprietária da embarcação domiciliada no exterior e a EBN afretadora, e considerando que a operação terá respaldo em um CAA, ela mesma (Consulente) poderá efetuar as remessas ao exterior das contraprestações do citado afretamento com a aplicação do benefício da alíquota zero do IRRF.

(...)” (grifos do original).

9. Na sequência, apresenta como “Fundamentação Legal” os seguintes dispositivos: “Art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.481/97” e “Art. 691, inciso I, do RIR”.

10. Ao final, formula seus questionamentos, nos seguintes termos:

“Tendo como premissas que:

(i) a Consulente constará como terceira interessada e responsável pelos pagamentos previstos no contrato de afretamento de embarcação a ser firmado entre EBN que será contratada por ela para a prestação de serviços de apoio marítimo e a proprietária da embarcação domiciliada no exterior,

e

(ii) a proprietária da embarcação não é residente ou domiciliada em país com tributação favorecida, nem tampouco está sujeita a regime fiscal privilegiado, na forma dos artigos 24 e 24-A, respectivamente, da Lei nº 9.430/96,

quer-se confirmar se está correto o entendimento de que será aplicável, aos créditos, pagamentos, empregos, entregas e/ou remessas para o exterior, efetuados pela própria Consulente como contraprestação pelo referido afretamento, o disposto no artigo 691, I, do Regulamento do Imposto de Renda, que prevê a alíquota zero para o IRRF aplicável à operação, mesmo na hipótese de o Certificado de Autorização de Afretamento ser expedido pela ANTAQ em nome da empresa afretadora (EBN).

(...)” (grifos do original)

Fundamentos

11. O questionamento da consulente diz respeito à incidência do Imposto de Renda na Fonte (IRRF) e à possibilidade de aplicação de alíquota zero de IRRF sobre os valores a serem por ela remetidos a empresa com sede no exterior, como contraprestação pelo afretamento de embarcação estrangeira por uma terceira empresa (EBN), que será por ela contratada para a prestação de serviços de apoio marítimo, considerando-se a legislação de regência e, em especial, o disposto no art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e no art. 691, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999).

12. Preliminarmente, registre-se que esta Solução de Consulta não convalida nem invalida nenhuma das afirmativas da consulente, pois isso importa em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que elas se limitam a interpretar a aplicação da legislação tributária a tais fatos, partindo da premissa de que eles estão corretos e vinculando sua eficácia (das soluções de consulta) à conformidade entre fatos narrados e realidade factual.

13. Cabe advertir ainda à interessada que o processo administrativo de consulta sobre “*dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado*”, segundo o art. 46, **caput**, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da interpretação da legislação tributária. Assim, a solução de consulta não se presta à função de instrumento declaratório da condição da consulente quanto a determinado enquadramento legal ou para reconhecimento de direitos ou obrigações, a exemplo de se confirmar se “*será aplicável, aos créditos, pagamentos, (...) e/ou remessas para o exterior, efetuados pela própria Consulente como contraprestação pelo (...) afretamento, o disposto no artigo 691, I, do Regulamento do Imposto de Renda, que prevê a alíquota zero para o IRRF aplicável à operação, mesmo na hipótese de o Certificado de Autorização de Afretamento ser expedido pela ANTAQ em nome da empresa afretadora (EBN)*”. A tarefa de verificação do atendimento aos requisitos legais pertinentes cabe à própria pessoa jurídica interessada, à vista dos fatos ocorridos e dos atos normativos que regem a matéria.

14. Dessa forma, observando-se as ressalvas e advertências dos itens 12 e 13 acima, a consulta será solucionada abstraindo-se dos aspectos técnicos e contratuais envolvidos e do fato de ser a empresa proprietária da embarcação estrangeira a sócia majoritária da consulente, e concentrando-se em dirimir o que se entende ser a dúvida central de interpretação: observados os requisitos legais para fruição do benefício, por ocasião das remessas ao exterior das contraprestações pelo afretamento de embarcação estrangeira, mantém-se a alíquota zero do IRRF mesmo na hipótese em que tais remessas sejam realizadas por uma terceira empresa nacional, contratante da afretadora da embarcação, e não diretamente por esta? Nesse sentido, esta Solução de Consulta não tem como objeto eventual aplicação do §2º e seguintes do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, que trata de hipóteses em que há execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço relacionados à exploração e produção de petróleo ou de gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, ou execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviços

relacionados às atividades de transporte, movimentação, transferência, armazenamento e regaseificação de gás natural liquefeito, celebrados entre pessoas jurídicas vinculadas entre si.

15. O benefício em questão foi estabelecido pela Lei nº 9.481, de 1997, e alterações posteriores, assim dispondo em seu art. 1º, inciso I:

“Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)

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

(...)”(sublinhou-se e destacou-se em negrito)

16. Também o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), prevê o mesmo benefício, com redação quase idêntica à da lei, em seu art. 691, inciso I:

“Art. 691. A alíquota do imposto na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 20):

I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem assim os pagamentos de aluguel de containers, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias;

(...)”(sublinhou-se e destacou-se em negrito)

17. Esse benefício, no entanto, sofreu alteração legislativa posterior, com a edição da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, que, em seu art. 8º, excluiu do campo de incidência do benefício os rendimentos decorrentes de operações cujo beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), determinando que esses rendimentos ficassem sujeitos à incidência do IRRF à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento):

“Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.”

18. O referido art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com as alterações posteriores, assim dispõe acerca dos países ou dependências com tributação favorecida:

“Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

(...)

§ 3º Para os fins do disposto neste artigo, considerar-se-á separadamente a tributação do trabalho e do capital, bem como as dependências do país de residência ou domicílio. (Redação dada pela Lei n.º 10.451, de 2002)

§ 4º Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes. (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008)

(...)

Art. 24-B. O Poder Executivo poderá reduzir ou restabelecer os percentuais de que tratam o caput do art. 24 e os incisos I e III do parágrafo único do art. 24-A, ambos desta Lei. (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008)

(...)”

19. A incidência do IRRF sobre remessas de rendimentos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior encontra-se atualmente disciplinada pela Instrução Normativa (IN) RFB n.º 1.455, de 6 de março de 2014, assim dispondo:

“Art. 1º Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a pessoa jurídica domiciliada no exterior por fonte situada no País estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda exclusivamente na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), quando não houver alíquota específica, observadas as disposições previstas nesta Instrução Normativa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1662, de 30 de setembro de 2016)

Parágrafo único. Ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 6º e 9º a 12, os rendimentos decorrentes de qualquer operação em que o beneficiário seja domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1662, de 30 de setembro de 2016)

Art. 2º Sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte, à alíquota zero, os rendimentos recebidos de fontes situadas no Brasil, por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, nas hipóteses de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1662, de 30 de setembro de 2016)

(...)”(sublinhou-se e destacou-se em negrito)

20. A IN RFB n.º 1.037, de 4 de junho de 2010, com alterações posteriores, relaciona os países ou dependências considerados com tributação favorecida, nos termos de seu art. 1.º:

“Art. 1.º (...), consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, as seguintes jurisdições:

I - Andorra;

II - Anguilla;

(...)

LXVII - São Martinho; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB n.º 1658, de 13 de setembro de 2016)

LXVIII - Irlanda. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB n.º 1658, de 13 de setembro de 2016)

(...)”

21. Da análise conjunta dos dispositivos retrotranscritos, deve-se concluir, portanto, que os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, a título de contraprestação por fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações estrangeiras marítimas ou fluviais, feitos por empresas e aprovados pelas autoridades competentes, estão sujeitos à incidência do IRRF à alíquota zero, desde que a beneficiária dos rendimentos não seja residente ou domiciliada em jurisdição relacionada em ato da RFB entre os países ou dependências com tributação favorecida.

22. Partindo-se da premissa de que sejam observados os requisitos legais para fruição do benefício, cabe agora analisar se a alíquota zero do IRRF fica mantida na hipótese específica em que as remessas ao exterior, como contraprestação pelo afretamento de embarcação estrangeira, sejam realizadas por uma terceira empresa nacional, contratante da afretadora da embarcação, e não diretamente por esta.

23. Conforme conclusão expressa no item 21, para fruição do benefício de alíquota zero do IRRF, na situação em análise (remessas ao exterior, por fonte situada no País, a título de contraprestação por fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações estrangeiras), devem ser atendidos os seguintes requisitos:

- a) os valores das remessas devem corresponder efetivamente a receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações estrangeiras marítimas ou fluviais, auferidos no Brasil;
- b) os afretamentos, arrendamentos etc. devem ser feitos por empresas e devem ter sido aprovados pelas autoridades competentes;
- c) a pessoa jurídica remetente (fonte pagadora) deve estar situada no Brasil;

d) a pessoa jurídica beneficiária dos rendimentos não pode ser residente ou domiciliada em jurisdição relacionada em ato da RFB entre os países ou dependências com tributação favorecida.

24. Compulsando-se os requisitos legais, verifica-se não haver óbice a que as remessas ao exterior sejam realizadas, com alíquota zero do IRRF, por uma terceira empresa nacional (a contratante da afretadora da embarcação estrangeira), uma vez que a exigência quanto à fonte pagadora é que esta seja uma pessoa jurídica e que esteja situada no País.

25. Com efeito, a legislação de regência não determina que a responsabilidade pela retenção do imposto seja da afretadora da embarcação, de forma que somente a esta se aplicasse o benefício da alíquota zero. No caso, a legislação determina, genericamente, que a responsabilidade é da “fonte pagadora” – veja-se como dispõe a respeito o RIR/1999:

“LIVRO III

TRIBUTAÇÃO NA FONTE E SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS

TÍTULO I

TRIBUTAÇÃO NA FONTE

(...)

CAPÍTULO V

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

Seção I

Contribuintes

Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea ‘a’);

(...)

(...)

Seção II

Rendimentos, Ganhos de Capital e Demais Proventos

Subseção I

Incidência

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

(...)

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

(...)

(...)

Subseção II

Isenções e Reduções

(...)

Alíquota Zero

Art. 691. *A alíquota do imposto na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses (Lei n.º 9.481, de 1997, art. 1.º, e Lei n.º 9.532, de 1997, art. 20):*

*I - receitas de fretes, **afretamentos**, alugueis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem assim os pagamentos de aluguel de containers, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias;*

(...)

CAPÍTULO VI

RETENÇÃO E RECOLHIMENTO

Seção I

Retenção do Imposto

Responsabilidade da Fonte

Art. 717. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, arts. 99 e 100, e Lei n.º 7.713, de 1988, art. 7.º, § 1.º).

(...)

26. Da mesma forma, assim determina a legislação originária – Decreto-Lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, com alterações posteriores:

“Dos rendimentos de residentes ou domiciliados no estrangeiro

Art. 97. *Sofrerão o desconto do impôsto à razão de 15% os rendimentos percebidos. (Redação dada pela Lei n.º 154, de 1947)*

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro; (Vide Lei n.º 154, de 1947)

(...)

(...)

DA RETENÇÃO DO IMPOSTO

(...)

Art. 100. *A retenção do imposto, de que tratam os arts. 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar; empregar, remeter ou entregar o rendimento. (Vide Lei nº 9.249, de 1995)*

Parágrafo único. *Excetuam-se os seguintes casos, em que competirá ao procurador a retenção:*

(...)

(...)”(sublinhou-se e destacou-se em negrito)

27. No mesmo sentido são as orientações emanadas da própria RFB, conforme consta no “Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte de 2018 – Mafon 2018”, disponível no sítio da RFB na Internet (<http://idg.receita.fazenda.gov.br>), às fls. 130/131:

“ RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

9412 Fretes Internacionais

(...)

BENEFICIÁRIO

Pessoa jurídica domiciliada no exterior.

ALÍQUOTA/BASE DE CÁLCULO

15% (quinze por cento) sobre o valor bruto dos rendimentos pagos, creditados, remetidos, empregados ou entregues (...).

OBSERVAÇÕES:

1) O imposto não será exigido das companhias aéreas e marítimas domiciliadas em países que não tributam, em decorrência da legislação interna ou de acordos internacionais, os rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exerçam o mesmo tipo de atividade.

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

3) Os rendimentos decorrentes de qualquer operação, inclusive a citada no item anterior, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.430, de

1996, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (consulte ‘Esclarecimentos Adicionais’).

(RIR/1999, arts. 685, inciso II, alínea ‘b’, 691, inciso I, e 711, parágrafo único; Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 24 e 85, parágrafo único; Lei n.º 9.481, de 1997, art. 1.º, inciso I; IN RFB n.º 1.455, de 2014, arts. 1.º, parágrafo único, e 2.º)

(...)

RESPONSABILIDADE/RECOLHIMENTO

Compete à fonte pagadora. (grifos acrescentados)

(RIR/1999, art. 717; Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 100; ADE Corat n.º 9, de 2002)

(...)”

28. De conformidade com as orientações e os dispositivos acima transcritos, no caso em análise a retenção do imposto compete à fonte pagadora (regra geral), uma vez que não há “*disposição em contrário*” (art. 717, **in fine**, do RIR/1999) que determine especificamente de quem seja a responsabilidade (regra de exceção).

29. Dessa forma, caso haja estipulação contratual entre as empresas interessadas, no sentido de repassar a obrigação de efetuar as remessas de contraprestação pelo afretamento a uma contratante da afretadora da embarcação, essa contratante assumirá a condição de fonte pagadora, responsável pela retenção e recolhimento do imposto na fonte (caso devido), bem como pelas obrigações acessórias correspondentes.

30. No caso, essa convenção particular é válida perante o fisco, considerando-se o disposto no Código Tributário Nacional – CTN (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966), em seus arts. 121 a 123:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.” (sublinhou-se)

31. Como se verifica, no presente caso o sujeito passivo da obrigação principal é o responsável tributário, determinando a legislação expressamente que tal responsabilidade cabe à “fonte pagadora”, como visto nos itens 25 a 28. Assim, se o contrato particular apenas estipula qual dos contratantes assumirá a condição de “fonte pagadora”, é de

se entender que não há contrariedade ao CTN, uma vez que tal estipulação não vai “*modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias*” (art. 123, **in fine**).

32. Por conseguinte, deve-se concluir que o benefício da alíquota zero do IRRF, por ocasião das remessas ao exterior pelo afretamento de embarcação estrangeira, fica mantido mesmo na hipótese em que tais remessas sejam realizadas por uma terceira empresa nacional, contratante da afretadora da embarcação, e não diretamente por esta, observados todos os requisitos legais para fruição do benefício.

33. Por fim, vale recordar que, nos termos do art. 12 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a qual disciplina o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária no âmbito da RFB, os “*efeitos da consulta que se reportar a situação não ocorrida somente se aperfeiçoarão se o fato concretizado for aquele sobre o qual versara a consulta previamente formulada*”.

Conclusão

34. Por todo o exposto, conclui-se que:

- a) os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, a título de contraprestação por fretes, afretamentos, alugueis ou arrendamentos de embarcações estrangeiras marítimas ou fluviais, feitos por empresas e aprovados pelas autoridades competentes, estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte (IRRF) à alíquota zero, desde que a beneficiária dos rendimentos não seja residente ou domiciliada em jurisdição relacionada em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil entre os países ou dependências com tributação favorecida;
- b) o benefício da alíquota zero do IRRF, por ocasião das remessas ao exterior pelo afretamento de embarcação estrangeira, fica mantido mesmo na hipótese em que tais remessas sejam realizadas por uma terceira empresa nacional, contratante da afretadora da embarcação, e não diretamente por esta, observados todos os requisitos legais para fruição do benefício.

À consideração do Chefe da Divisão de Tributação – Disit da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 6ª Região Fiscal.

Assinado digitalmente
SÉRGIO ALVARENGA DE ANDRADE GOMES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributação Internacional -
Cotin.

Assinado digitalmente
MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da SRRF06/Disit

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

Assinado digitalmente
CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotin

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