



Solução de Consulta nº 184 - Cosit

Data 28 de setembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

RENDIMENTOS DE RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. TAXA ANUAL DE FILIAÇÃO À ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA BRASIL-FRANÇA.

As remessas realizadas à associação sem fins lucrativos, residente na França, a título de taxa de anual de filiação sofrerão a incidência do IRRF à alíquota de 15%.

Embora a Convenção Brasil-França seja aplicável, este instrumento não contempla regra distributiva de competência que comporte taxa de anuidade remetida à associação sem fins lucrativos residente na França. Não há, nesta convenção, regra distributiva para “outros rendimentos” (art. 21 da CM da OCDE e da ONU). Com isso, a Convenção Brasil-França não impede que o Estado da Fonte, no caso o Brasil, exerça o seu poder de tributar.

O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, no momento do pagamento, crédito, entrega, emprego ou da remessa ao exterior. O sujeito passivo da obrigação tributária será a fonte pagadora. Quando ela assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto.

Dispositivos Legais: Convenção com a França para Evitar a Dupla Tributação, promulgada pelo Decreto nº 70.506, de 1972, arts. 1º, 3º, 4º, 7º; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), art. 685, 713, 725; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, art. 35; Parecer Normativo CST nº 105, de 03 de junho de 1974.

Relatório

1. Trata-se de consulta acerca da incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre pagamento de anuidade, em moeda estrangeira, referente à participação do [CONSULENTE] como membro ativo do [ENTIDADE RESIDENTE NO EXTERIOR], associação civil sem fins lucrativos domiciliada na França.
2. O [ENTIDADE RESIDENTE NO EXTERIOR] é uma associação sem fins lucrativos, constituída segundo a legislação francesa (Lei n. 1901 e Decreto n. 1901), sediada na cidade de Marselha na França, que tem por objetivo constituir uma plataforma multi-setorial dedicada ao avanço e resolução de questões-chaves no tema da água.
3. Reúne interessados no tema da água e tem como missão promover a conscientização, construir compromissos políticos e incentivar ações em temas críticos de água para facilitar a conservação, proteção, desenvolvimento, planejamento, gestão e uso eficiente da água em todas as suas dimensões, com base na sustentabilidade ambiental, para o benefício de toda a vida na Terra.
4. A entidade é composta por representantes de governos, academias, sociedade civil, empresas e organizações não governamentais, formando um conjunto significativo de instituições relacionadas com o tema água.
5. A consulente, como membro do [ENTIDADE RESIDENTE NO EXTERIOR], efetua regularmente remessas a esta entidade a título de taxa anual de filiação cujo pagamento se dá em conformidade com o artigo 8º do ato de constituição desta entidade. Segundo informações prestadas, estas anuidades cobradas dos membros constituem a fonte principal de financiamento das atividades do [ENTIDADE RESIDENTE NO EXTERIOR].
6. Considerando o exposto, a consulente questiona se haverá a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre as remessas realizadas ao [ENTIDADE RESIDENTE NO EXTERIOR], bem como a alíquota a ser aplicada e o responsável pelo recolhimento do imposto.

Fundamentos

7. Preliminarmente, cumpre observar que a consulta atende aos critérios de admissibilidade previstos na Instrução Normativa RFB no 1.396, de 16 de setembro de 2013, que dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de mercadorias no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).
8. Em síntese, trata-se de definir se há tributação pelo IRRF sobre as remessas realizadas à associação sem fins lucrativos, residente na França, a título de taxa anual de filiação.
9. O beneficiário do rendimento é considerado residente na França, nos termos do artigo 4º do Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972 (Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento – “Convenção Brasil-França”). Logo, tendo sido preenchido o requisito pessoal previsto no artigo 1º da Convenção Brasil-França, pode-se afirmar que tal instrumento tem aplicabilidade

ao caso concreto, o que significa dizer que os aspectos tributários da operação devem ser analisados considerando as regras dispostas na convenção.

10. A Convenção Brasil-França apresenta regras distributivas de competência tributária para determinados rendimentos nela especificados. Neste sentido, a convenção prevê regra para rendimentos específicos, categorizados como rendimentos decorrentes de “bens imobiliários” (artigos 6º), “navegação marítima e aérea” (artigo 8º), “dividendos” (artigo 10), “juros” (artigo 11), “*royalties*” (artigo 12), “ganhos de capital” (artigo 13), “profissões independentes” (artigo 14), “profissões dependentes” (artigo 15), “remuneração de direção” (artigo 16), “artistas e desportistas” (artigo 17), “pensões” (artigo 18), “remunerações públicas” (artigo 19), “professores” (artigo 20) e “estudantes” (artigo 21).

11. Se um rendimento isolado não se define em uma dessas categorias especiais, e sendo ele inerente à atividade empresarial desenvolvida, subsome-se então à categoria de “lucro de empresa” (artigo 7º).

12. No caso sob análise, verifica-se, de pronto, que a anuidade paga ao não residente não se enquadra em nenhuma categoria de rendimento prevista nas regras distributivas especiais mencionadas acima, não se tratando de rendimentos decorrente de “bens imobiliários” (artigos 6º), “navegação marítima e aérea” (artigo 8º), “dividendos” (artigo 10), “juros” (artigo 11), “*royalties*” (artigo 12), “ganhos de capital” (artigo 13), “profissões independentes” (artigo 14), “profissões dependentes” (artigo 15), “remuneração de direção” (artigo 16), “artistas e desportistas” (artigo 17), “pensões” (artigo 18), “remunerações públicas” (artigo 19), “professores” (artigo 20) e “estudantes” (artigo 21).

13. Com relação à possibilidade de enquadramento como “lucro de empresa” (artigo 7º), a conclusão não é imediata. O artigo 3º, ao apresentar as definições gerais dos termos utilizados na Convenção, define, em seu parágrafo 1º, alínea f, que as expressões “empresa de um Estado Contratante” e “empresa de outro Estado Contratante” designam respectivamente uma empresa explorada por um residente de um Estado Contratante e uma empresa explorada por um residente do outro Estado Contratante.

14. Com isso, não há, na Convenção, maiores definições a respeito do termo “empresa”, o que exige, conforme pontuam os próprios comentários à convenção modelo da ONU e da OCDE, o reenvio para a legislação interna dos Estados contratantes para se definir os contornos desta expressão. Vejamos abaixo o texto dos comentários à convenção modelo da ONU:

A alínea (c) define os termos “empresa de um Estado Contratante” e “empresa do outro Estado Contratante”. Não define o termo “empresa” per se, porque, como observado no Comentário da OCDE sobre a Convenção Modelo, “a questão se uma atividade é realizada dentro de uma empresa ou se constitui em si mesma empresa deve ser interpretada de acordo com as disposições das leis internas do país Estados Contratantes. (tradução livre)

15. A partir do reenvio ao ordenamento jurídico interno surge então a definição de “empresário” e de sociedade empresária contida no arts. 966 e 981 do Código Civil brasileiro:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

16. De acordo com a legislação interna, para que se caracterize a atividade empresarial deve haver uma atividade econômica, em que os fatores de produção são organizados visando o lucro.

17. Interessante notar o contraponto que o próprio Código Civil efetua entre os conceitos de “associações” e “empresário”. Conforme dito, a atividade empresarial é aquela atividade econômica organizada. Já a “associação”, nos termos do artigo 53 do referido diploma legal, apresenta-se em lado oposto, sendo constituída para fins não econômicos:

Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.

17. Sendo assim, pode-se dizer que, pelo ordenamento jurídico interno, uma entidade organizada que não exerça atividade econômica não é passível de ser caracterizada como “empresa”. Seguindo este raciocínio, uma associação, a qual se limita a realizar atividade não econômica, restringindo-se, por conseguinte, aos traços que foram dados a este instituto pelo Código Civil, não são caracterizáveis como empresa pelo direito interno.

18. Ainda com relação ao termo “empresa” utilizado na Convenção Modelo da OCDE e da ONU, a doutrina estrangeira de JACQUES SASSEVILLE¹, KLAUS VOGEL e ALEXANDER RUST² evita um reenvio direto à legislação interna dos Estados Contratantes para se determinar a acepção do termo. De acordo com os doutrinadores, o contexto da convenção permite delinear algumas características desta expressão, sem haver a necessidade imediata de se valer dos conceitos previstos na legislação interna.

19. Neste sentido, para KLAUS VOGEL³, o termo “empresa” (*enterprise*) ganha contornos a partir do termo “negócio” (*business*) utilizado pela Convenção Modelo. Para o doutrinador, “negócio” (*business*) consiste na atividade desenvolvida ao passo que a expressão “empresa” refere-se ao sujeito ou entidade que exerce tal atividade.

¹ J. SASSEVILLE, Chapter 4 "Enterprise", "Business" and "Business Profits": From the League of Nations to the Current OECD Model Tax Convention in The Meaning of "Enterprise", "Business" and "Business Profits" under Tax Treaties and EUTax Law (G. Maisto ed., IBFD 2011), Online Books IBFD

² A. RUST, Chapter 6 "Business" and "Business Profits" in The Meaning of "Enterprise", "Business" and "Business Profits" under Tax Treaties and EU Tax Law (G. Maisto ed., IBFD 2011), Online Books IBFD.

³ K. VOGEL, Klaus Vogel on double taxation conventions. 4^aed., vol II, Alphen aan den Rijn : Kluwer Law International , pp. 191-192.

O significado do termo “empresa” ganha contornos preliminares por sua conexão com o termo adjacente “negócios”. O Artigo 5 (1) da OCDE e da ONU MC usa a combinação “negócios de uma empresa”, indicando que “empresa” é a instituição ou entidade através da qual o negócio é conduzido. O mesmo vale para o uso de ambos os termos no Artigo 7(1) da OCDE e da ONU MC, onde “empresa” é o sujeito gramatical enquanto “negócio” é o objeto (direto). (...) Ainda assim, o termo “negócios” mostra uma proximidade semântica mais próxima de uma atividade enquanto “empresa” se aproxima da pessoa (ou entidade legal) que administra o negócio. (...) Em resumo, o termo “negócio” designa comportamento humano ou corporativo qualificado (infra 92 e segs.) Enquanto “empresa” é a instituição que exerce o negócio mas, ao mesmo tempo, detém ativos, incorre em passivos, incorre em riscos e oportunidades . (...) Portanto, uma “empresa” é a totalidade das funções de negócios, atividades de negócios, omissões de negócios, ativos de negócios, passivos de negócios, riscos de negócios e oportunidades de negócios que constituem uma entidade. (tradução livre).

20. Uma atividade desenvolvida sem fins econômicos não pode ser considerada como “negócio” (*business*) e, por decorrência, o sujeito que a exerce não deve ser caracterizado como “empresa” para fins de aplicação do artigo 7º da Convenção Brasil-França.

21. Com isso, seja através do reenvio direto à legislação interna, utilizando-se, nesta medida, dos conceitos trazidos pelo Código Civil, ou, seja mediante o uso do contexto interno da própria Convenção Brasil-França, em que se afasta a existência de um “negócio” (*business*), pode-se afirmar que as anuidades recebidas por uma associação sem fins lucrativos, que tem por objetivo constituir-se em um foro para discussões sócio-ambientais, não são passíveis de enquadramento no artigo 7º da convenção.

22. Importante, no entanto, ser destacado que o afastamento do artigo 7º deve ser efetuado com cautela. No caso em análise, a não aplicação deste dispositivo se dá em virtude da natureza do rendimento recebido e de sua conexão direta com o objeto da entidade que o recebe. Em outras palavras, entende-se que o artigo não é cabível, pois a transação envolve uma anuidade, a qual constitui rendimento intimamente ligado à execução de uma atividade não empresarial. Nota-se, por conseguinte, que o fato de o beneficiário do rendimento ser uma entidade constituída como associação sem fins lucrativos não é o fator exclusivo e determinante que deve ser levado em conta para a aplicação ou não do artigo 7º. Neste sentido, na transação realizada com a consulente, caso esta mesma entidade, estivesse exercendo uma atividade de natureza empresarial, seria possível, a depender do caso concreto, que o art. 7º fosse aplicado.

23. Diante disso, considerando o exposto até o presente momento, constata-se que a anuidade recebida pelo residente na França não se classifica nas regras distributivas referentes aos rendimentos especiais (artigos 6º, 8º, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21) previstos na convenção e tampouco se enquadra no artigo 7º (“lucro da empresa”).

24. Para situações como esta, a Convenção Modelo da OCDE e da ONU dispõem do artigo 21 (“outros rendimentos”), o qual comporta os rendimentos que não sejam suscetíveis de serem enquadrados nas demais regras distributivas da convenção. Consiste em um dispositivo de aplicação residual, porém com a utilidade de comportar rendimentos não previstos nas demais regras do tratado.

25. O dispositivo funciona, nas lições de KLAUS VOGEL⁴, como uma “catch-all clause”, que tem por finalidade cobrir todas as possibilidades de rendimento não especificados em outros dispositivos:

O Artigo 21 OCDE e UN MC consiste em uma “catch-all provision”, com a finalidade de assegurar que a dupla tributação possa ser evitada em tese para todos os tipos concebíveis de renda e que os tratados tributários sejam abrangentes por natureza. (...) Aplica-se principalmente a anuidades baseadas em contribuições anteriores (...), ganhos de apostas, prêmios de loteria, (...).

26. O Brasil possui uma série de acordos e convenções contendo o referido artigo como, por exemplo, o caso do México cujo dispositivo similar se encontra abaixo transcrito:

ARTIGO 22

Outros rendimentos

Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos Artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado.

27. Ocorre que a Convenção Brasil-França não dispõe do artigo “outros rendimentos”, tal como existe nas Convenções Modelo e em outros acordos e convenções firmados pelo Brasil. Verifica-se, com isso, que a Convenção Brasil-França não apresenta regra distributiva de competência para o rendimento sob análise.

28. Logo, tem-se um caso em que a convenção é aplicável, pois a condição pessoal prevista em seu artigo 1º é preenchida, porém as regras distributivas de competência nela previstas não comportam o rendimento que está sendo remetido.

29. Com isso, a consequência apresentada é a de que ambos os países têm competência para exercer seu poder de tributar em conformidade com sua legislação interna. Neste caso, a dupla tributação somente seria evitada por meio de medidas unilaterais aplicadas pelos Estados Contratantes. Corroborando o entendimento, temos a doutrina de KLAUS VOGEL⁵:

Alguns DTCs - principalmente os mais antigos - não contém uma disposição similar ao Artigo 21 da OCDE e UN MC. Como consequência, estes tratados não preveem qualquer isenção para itens de rendimentos não tratados em uma regra distributiva específica. Nem o Estado da fonte (artigo 21(1) da OCDE e UN MC) tampouco o Estado de residência (artigos 21.(3), e 23(1), UN MC) afastam a tributação para os diferentes tipos de outros rendimentos. Será mantida qualquer dupla tributação de rendimentos que não tenham sido tratados em regras distributivas específicas (...). Sem um artigo 21 ou equivalente da OCDE e da ONU, a dupla tributação de outros rendimentos somente pode ser evitada por medidas unilaterais ou, como último recurso via procedimento amigável em linha com o previsto no Artigo 25(3) (...).

⁴ Cf. K. VOGEL, *Ob, cit.*, p. 1535-1560.

⁵ Cf. K. VOGEL, *Ob, cit.*, p. 1535-1560.

30. Sendo assim, não há limitação na Convenção Brasil-França para que o Brasil tribute pelo IRRF as remessas destas anuidades ao residente na França.

31. O artigo 685 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999) determina que os rendimentos remetidos a residentes no exterior estão sujeitos à incidência do IRRF à alíquota de 15%, quando não houver tributação específica prevista no Capítulo V do Título I do Livro III (arts. 682 a 716) do referido Decreto, e de 25% nos demais casos:

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 n.º 5.844, de 1943, art. 100, Lei n.º 3.470, de 1958, art. 77, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 23, e Lei n.º 9.779, de 1999, arts. 7.º e 8.º):

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

a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;

b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;

c) as pensões alimentícias e os pecúlios;

d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:

a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços

b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, 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. 245. (destacou-se).

32. Ressalte-se que as isenções previstas na legislação interna para as sociedades beneficentes, fundações, associações e sindicatos (art. 174 do RIR/99) não se aplicam no caso de entidades no exterior, conforme já tratado pelo Parecer Normativo CST n.º 105, de 03 de junho de 1974.

33. A Instrução Normativa RFB n.º 1.234, de 11 de janeiro de 2012, ao disciplinar a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas, estabeleceu o seguinte tratamento aos casos de pagamentos efetuados à pessoa jurídica domiciliada no exterior:

Art. 35. No caso de pagamento a pessoa jurídica domiciliada no exterior, não será efetuada retenção na forma do art. 3.º.

§ 1º Sobre o pagamento de que trata o caput incidirá o IR na fonte, a ser retido pelo órgão pagador, calculado conforme as alíquotas vigentes à época do fato gerador.

§ 2º Na hipótese do § 1º, considera-se ocorrido o fato gerador na data em que os rendimentos forem pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para o exterior.

§ 3º No caso em que o pagamento aos beneficiários de que trata este artigo for efetuado pelo órgão, por intermédio de agência de propaganda ou publicidade, a obrigação de reter e recolher o IR na fonte é da agência. (destacou-se).

34. Portanto, a remessa realizada ao residente na França sofrerá a incidência do IRRF à alíquota de 15%. Referida alíquota será aplicada sobre os rendimentos brutos (art. 713 do RIR/1999), no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos (art. 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943; § 2º do art. 35 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012).

35. O sujeito passivo da obrigação tributária é a fonte pagadora. Quando ela assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto (art. 725 do RIR/1999).

Conclusão

36. Ante o exposto, responde-se à consulente:

36.1 Embora a Convenção Brasil-França seja aplicável, este instrumento não contempla regra distributiva de competência que comporte a taxa de anuidade remetida à associação sem fins lucrativos residente na França. Com isso, a convenção não impede que o Estado da Fonte, no caso o Brasil, exerça o seu poder de tributar.

36.2. Neste caso, sobre as remessas realizadas pela consulente ao exterior, haverá a tributação pelo IRRF à alíquota de 15%, o qual incidirá sobre o rendimento bruto, no momento do pagamento, crédito, entrega, emprego ou da remessa ao exterior.

36.3 O sujeito passivo da obrigação tributária será a fonte pagadora. Quando ela assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto.

Para consideração superior.

[assinado digitalmente]

DANIEL TEIXEIRA PRATES
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

[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 n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit