



Solução de Consulta nº 229 - Cosit

Data 5 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

REMESSA AO EXTERIOR. SERVIÇOS DE HOTELARIA. CONVENÇÃO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. MÉXICO. ESPANHA.

No caso de remessa de valores relativos ao pagamento de serviços de hotelaria para empresas na Espanha ou no México por empresa de turismo no Brasil, em regra, os valores devem ser tratados na forma do artigo 7º das respectivas Convenções, como lucros das empresas. A tributação ocorre, portanto, na Espanha ou no México, conforme o caso, não sendo devida a retenção do Imposto sobre a Renda na fonte pela empresa de turismo no Brasil.

No caso em que o serviço prestado puder ser qualificado como de profissão independente, ainda que prestado por uma sociedade no outro país (Espanha ou México), há a incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, devendo a empresa de turismo no Brasil reter o imposto na forma da legislação de regência.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, arts. 96 e 98; Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º; Lei nº 12.249, de 2010, art. 60; Decreto nº 76.975, de 1975; Decreto nº 6.000, de 2006.

Relatório

1. A interessada, “entidade representativa de categoria econômica, representando as pessoas jurídicas de direito privado que exercem a atividade do turismo”, vem, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, formular consulta acerca da incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) relativamente aos valores remetidos “para pessoas jurídicas prestadoras de serviço de hotelaria com domicílio fiscal no México e na Espanha”, em face da existência de convenções destinadas a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda celebrados entre o Brasil e o México e o Brasil e a Espanha.

2. Informa que empresas de turismo a ela associadas remetem valores para pessoas jurídicas “constituídas e domiciliadas no exterior” (Espanha e México) com “a finalidade de adimplir obrigações contratuais referentes aos serviços prestados na área de turismo em favor de pessoas físicas em viagem e noutras atividades congêneres”.
3. Relata que o art. 60 da “Lei nacional n.º 12.249/10”, inicialmente previa a “dispensa de pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte, em virtude de isenção”, e que, posteriormente, foi alterado pela “Lei nacional n.º 13.315/16, estabelecendo a alíquota reduzida de 6% (seis por cento) sobre o IRRF nessa modalidade”.
4. Menciona que “o Decreto n.º 76.975/76 estabeleceu no Brasil a vigência da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada em 14/11/74, entre o Brasil e a Espanha (‘Tratado Brasil-Espanha’)” e que “o Decreto n.º 6.000/06 estabeleceu no país a vigência da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrada em 25/09/03, entre o Brasil e o México (‘Tratado Brasil-México’)”.
5. Ressalta que “o art. 98 do Código Tributário Nacional estabelece que esses ajustes internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha”.
6. Refere que as sociedades que recebem os valores remetidos por suas associadas “possuem Atestados de Domicílio Fiscal no Exterior” e “não operam contratualmente como meros agentes comissionados na estrutura; ao contrário, atuam em nome próprio, sujeitando todo o montante recebido de partes Brasileiras à tributação na Espanha e no México”, e afirma que sua dúvida “reside na incidência ou não do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre a remessa de valores para estas sociedades”.
7. Transcreve o “art. 7º do Decreto 6.000/06 – Tratado Brasil-México” e o “art. 7º do Decreto 76.975/76 – Tratado Brasil-Espanha”, diz que há simetria entre a redação desses dispositivos e acrescenta que, no seu entender, as remessas de valores ora em questão “não devem se submeter à tributação no Brasil e, por conseguinte, ao IRRF”. Afirma que esse “parece ser o entendimento das Cortes Superiores” e transcreve a ementa do “REsp 127897/PE”, “PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/11/2015, DJe 09/12/2015”.
8. Diz que sua dúvida “decorre da redação do art. 4 da IN n.º 1.455/14, que não excepciona a incidência do IRRF referente à remessa de valores ao exterior nos casos de existirem tratados internacionais que repelem a bitributação” (refere-se, na verdade, ao art. 4º da Instrução Normativa RFB n.º 1.645, de 30 de maio de 2016, como se pode aferir pelo teor do artigo por ele transcrito), e que esse artigo “limita-se a assentar a não sujeição do IRRF às hipóteses de remessas de valores ao exterior para fim educacional, científico, cultural e médica”.
9. Acrescenta que sua dúvida é “reforçada pelo fato de a SRF, quando regulou a remessa de valores por fonte situada no Brasil para pessoa física ou jurídica pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, através do Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 5/2014, ter expressamente apontado a não incidência do IRRF nas hipóteses de existência de acordo ou convenção internacional para evitar a dupla tributação”.
10. Por fim, a consulente formula o seu questionamento, nos seguintes termos:

22. *Diante do exposto, na qualidade de representante da categoria econômica na base territorial do XXX, o Consulente requer-se seja conhecida e deliberada a presente consulta, com vistas a solucionar a dúvida objetiva sobre a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte na operação de remessa de valores para pessoas jurídicas prestadoras de serviço de hotelaria com domicílio fiscal no México e na Espanha, tendo em vista a existência de tratados internacionais tendentes a evitar a dupla tributação, confiando-se que a decisão desta SRF será no sentido da prevalência dos tratados internacionais acima indicados.*

Fundamentos

11. Preliminarmente, observe-se que 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. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

12. 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.

13. A questão posta pelo consulente é quanto ao tratamento tributário a ser dado aos valores remetidos ao exterior pelas empresas de turismo a ela associadas a empresas situadas na Espanha e no México para prestação de “serviços de hotelaria”. Aponta dúvida entre a aplicação do art. 60 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, ou dos Decretos nº 6.000, de 26 de dezembro de 2006, que promulga a “Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda” (doravante referida apenas como “Convenção entre Brasil e México”), e nº 76.975, de 2 de janeiro de 1976, que promulga a “Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Espanha” (doravante referida apenas como “Convenção entre Brasil e Espanha”).

14. Em regra, a tributação de remessas ao exterior para fazer frente às despesas de prestação de serviços tem o seguinte tratamento (destacou-se):

Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999

Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).(Redação dada pela Lei nº 13.315, de 2016)

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 n.º 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)

15. A Instrução Normativa RFB n.º 1.645, de 30 de maio de 2016, que dispõe sobre a incidência do IRRF sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, nos termos da atual redação do art. 60 da Lei n.º 12.249, de 2010, e do art. 2º da Lei n.º 13.315, de 20 de julho de 2016, assim estabelece em seu art. 4º, citado pelo consulente:

Art. 4º Não estão sujeitas à retenção na fonte do imposto sobre a renda:

I - as remessas destinadas ao exterior para fins educacionais, científicos ou culturais, inclusive para pagamento de taxas escolares, de taxas de inscrição em congressos, conclaves, seminários ou assemelhados e de taxas de exames de proficiência; e

II - as remessas efetuadas por pessoas físicas residentes no País para cobertura de despesas médico-hospitalares com tratamento de saúde, no exterior, do remetente ou de seus dependentes.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso I do caput, entende-se por remessa destinada ao exterior para fins educacionais, científicos ou culturais aquela relativa ao pagamento pela prestação de serviços de natureza educacional, científica ou cultural.

16. Referido art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 2016, não tem relação com a matéria objeto da presente consulta, tratando da regra estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 13.315, de 2016.

17. Embora o art. 60 da Lei nº 12.249, de 2010, não faça menção ao tratamento tributário a ser dado quando há acordos ou tratados internacionais entre o Brasil e outros países, deve-se observar que a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), traz as seguintes disposições:

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.

18. Assim, o aparente conflito entre lei nacional e tratados internacionais há que se resolver da mesma forma que o conflito entre leis internas. No caso, há que se aplicar o critério da especialidade, aplicando-se as disposições das Convenções entre Brasil e México (Decreto nº 6.000, de 2006) e Brasil e Espanha (Decreto nº 76.975, de 1976), afastando a aplicação da legislação tributária interna, nas situações e nos exatos termos de cada acordo internacional.

19. Nesse sentido tem-se a Solução de Consulta Cosit nº 56, de 28 de março de 2018, com a seguinte ementa (destacou-se):

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

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

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

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

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

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

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, arts. 96 e 98; Lei nº 12.249, de 2010, art. 60; Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 30 de maio de 2016.

20. Na fundamentação da citada Solução de Consulta, são utilizadas as seguintes disposições da Solução de Consulta Cosit nº 598, de 21 de dezembro de 2017, que abaixo se transcreve:

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 EMPRESA. PROFISSÕES INDEPENDENTES.

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

III - (VETADO);

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

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

(...)

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

I - obtenção e legalização de documentos para viajantes;

II - transporte turístico de superfície;

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

Artigo 12

3. O termo "royalties" empregado neste artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão) qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou

modelo, plano, fórmula ou processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

Protocolo 3.

Ad/Artigo 12, parágrafo 3

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

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

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

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

§ 1º Para fins do disposto no caput:

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

a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; e

d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;

II - considera-se:

*a) **serviço técnico** a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e*

*b) **assistência técnica** a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido. (destaques acrescidos)*

15. Pela leitura do artigo transcrito, é possível, de pronto, excluir a possibilidade de enquadramento dos rendimentos em questão como de assistência técnica, já que estes estão necessariamente vinculados à cessão de

uso de um processo ou fórmula, o que não existe no caso concreto. Por outro lado, quanto aos serviços técnicos, é de se ressaltar que todas as modalidades de serviço pressupõem o domínio de um conhecimento específico ou de uma determinada habilidade ou técnica. Assim entendido, todo serviço seria considerado como técnico. Não parece adequado, contudo, dar a esse termo, tal como empregado no acordo para evitar a bitributação, toda essa amplitude.

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

17. *Estabelecida essa premissa, que afasta a possibilidade de inclusão dos rendimentos em questão no artigo 12 do tratado com a Dinamarca, cumpre verificar se esses serviços se enquadrariam no artigo 7 dos tratados mencionados (Dinamarca, Suécia e Finlândia), relativo ao lucro das empresas. Quanto a esse aspecto, deve-se ressaltar o que foi mencionado pela consulente, quanto à interpretação dada ao dispositivo pelo Parecer PGFN/CAT n.º 2.363, de 2013:*

25.2. Consequentemente, opina-se na linha de que remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia melhor se enquadram no artigo 7º (“Lucros das Empresas”) dos mencionados pactos, ao invés dos arts. 21 ou 22 (“Rendimentos não Expressamente Mencionados”). Assim, tais valores seriam tributados somente no país de residência da empresa estrangeira, não estando sujeitos à incidência do IRRF.

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

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

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

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

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

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

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:

Profissões independentes

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

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

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

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

22. Nota-se que o dispositivo acima transcrito usa o termo “profissão liberal”. Segundo a Confederação Nacional das Profissões Liberais, o termo significa “a profissão exercida por aquele legalmente habilitado a prestação de serviços de natureza técnico-científica de cunho profissional com a liberdade de

execução que lhe é assegurada pelos princípios normativos de sua profissão, independentemente de vínculo da prestação de serviço”(ver em <http://www.cnpl.org.br/new/index.php/90-conteudo-estatico/767-o-profissional-liberal>).

23. *Embora raro, percebe-se que pode ocorrer de alguns serviços contratados pela consulente serem qualificados como serviços de profissões independentes (por exemplo: tradução). Neste caso, pelos textos dos tratados sob análise, caberia a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF). Cumpre salientar que a adequada qualificação dos serviços efetivamente recebidos deve ser feita pela própria Consulente. Contudo, a título elucidativo, aqueles serviços citados pela Consulente a título exemplificativo (serviços de transfer, serviço de reservas em hotel, compra de ingressos para museus, parques, espetáculos artísticos, esportivos, culturais) não se qualificam no artigo 14, devendo ter o tratamento tributário do artigo 7, nos acordos sob análise.*
21. O consulente não explicitou precisamente os serviços remunerados pelas remessas, ora os descrevendo de forma mais ampla, como “serviços prestados na área de turismo”, ora mais restrita, como “serviços de hotelaria”. Considerando que ao final de sua petição refere-se a “serviços de hotelaria”, a consulta se restringirá a análise desses serviços.
22. Tomando por base a fundamentação da Solução de Consulta Cosit nº 598, de 2017, transcrita no item 20, e o teor das Convenções entre Brasil e México e Brasil e Espanha pode-se afastar a aplicação das regras relativas a “royalties”, ainda que ambas as Convenções englobem nesse conceito a prestação de assistência técnica e de serviços técnicos, conforme Protocolos firmados na assinatura das Convenções.
23. Resta analisar o tratamento tributário como lucro de empresas ou serviços de profissões independentes, nas referidas Convenções.
24. A Convenção entre Brasil e México (Decreto nº 6.000, de 2006), assim dispõe (destacou-se):

ARTIGO 7

Lucros das Empresas

1. ***Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.***
2. *Ressalvadas as disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade empresarial no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que obteria se tivesse constituído uma empresa distinta e separada, que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.*
3. *Para a determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, será permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos*

fins desse estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados quer no Estado em que se situa o estabelecimento permanente, quer alhures. Contudo, não serão dedutíveis os pagamentos que efetue, no caso, o estabelecimento permanente (que não sejam os efetuados como reembolso de gastos efetivos) ao escritório central da empresa ou a alguma de suas outras filiais, a título de "royalties", honorários ou pagamentos análogos em contrapartida do direito de utilizar patentes ou outros direitos, a título de comissão, por serviços concretos prestados ou por gestões realizadas ou, exceto no caso de um banco, a título de juros sobre empréstimo ao estabelecimento permanente.

4. *Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato da compra de bens ou mercadorias para a empresa.*

5. *Quando os lucros compreenderem rendimentos tratados separadamente em outros Artigos da presente Convenção, as disposições desses Artigos não serão afetadas pelas disposições do presente Artigo.*

.....

ARTIGO 14

Serviços Pessoais Independentes

1. ***Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante obtenha pela prestação de serviços profissionais ou de outras atividades de caráter independente de natureza análoga são tributáveis apenas nesse Estado, a não ser que:***

a) as remunerações por tais serviços ou atividades sejam pagas por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou caibam a um estabelecimento permanente ou a uma base fixa situados nesse outro Estado; ou

b) tais serviços ou atividades sejam prestados no outro Estado Contratante e o beneficiário:

i) permaneça no outro Estado por um ou vários períodos que excedam, no total, 183 dias, em qualquer período de doze meses que inicie ou termine no ano fiscal considerado; ou

ii) tenha uma base fixa disponível regularmente nesse outro Estado com o propósito de realizar suas atividades, porém apenas na medida em que sejam atribuíveis aos serviços realizados nesse outro Estado.

4. ***A expressão "serviços profissionais" abrange, em especial, as atividades independentes de caráter científico, técnico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores.***

.....

PROTOCOLO

No momento da assinatura da presente Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos

sobre a Renda, os abaixo-assinados convieram nas seguintes disposições que constituem parte integrante da Convenção.

[...]

7. Com referência ao parágrafo 1 do Artigo 14

Fica entendido que as disposições do Artigo 14 serão aplicáveis mesmo se as atividades forem exercidas por uma sociedade.

25. A Convenção entre Brasil e Espanha (Decreto n.º 76.975, de 1975), assim dispõe (destacou-se):

Artigo 7

Lucros das empresas

1. **Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente à situação. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.**

2. **Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividade idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.**

3. **No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos de administração assim realizados.**

4. **Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.**

5. **Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros Artigos da presente Convenção, as disposições desses Artigos não serão afetadas pelas disposições do presente Artigo.**

Artigo 14

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 “profissões liberais” compreende, em especial as atividades independentes de caráter técnico, científico, literário artístico, educativo e pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadoras.*

.....

PROTOCOLO

No momento da assinatura da Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos de renda entre a República Federativa do Brasil e o Estado Espanhol, os abaixo assinados, para isso devidamente autorizados, convieram nas seguintes disposições que constituem parte integrante da presente Convenção.

[...]

6. *Ad/Art. 14*

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

26. Assim, no caso de remessa de valores relativos ao pagamento de serviços de hotelaria para empresas na Espanha ou no México por empresa de turismo no Brasil, em regra, os valores devem ser tratados na forma do artigo 7º das respectivas Convenções, como lucros das empresas. A tributação ocorreria, portanto, na Espanha ou no México, conforme o caso, não sendo devida a retenção IRRF pela empresa de turismo no Brasil.

27. No caso em que o serviço prestado puder ser qualificado como de profissão independente, ainda que prestada por uma sociedade no outro país (Espanha ou México), há a incidência do IRRF, devendo a empresa de turismo no Brasil reter o imposto na forma da legislação de regência. Cumpre salientar que a adequada qualificação dos serviços efetivamente recebidos deve ser feita pela empresa de turismo que remete os recursos ao exterior.

Conclusão

28. Diante do exposto, conclui-se que:

a) no caso de remessa de valores relativos ao pagamento de serviços de hotelaria para empresas na Espanha ou no México por empresa de turismo no Brasil, em regra, os valores devem ser tratados na forma do artigo 7º das respectivas Convenções, como lucros das empresas. A tributação ocorreria, portanto, na Espanha ou no México, conforme o caso, não sendo devida a retenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte pela empresa de turismo no Brasil;

b) no caso em que o serviço prestado puder ser qualificado como de profissão independente, ainda que prestado por uma sociedade no outro país (Espanha ou México), há a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, devendo a empresa de turismo no Brasil reter o imposto na forma da legislação de regência.

Encaminhe-se ao revisor.

[assinado digitalmente]
CELSO TOYODA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

[assinado digitalmente]
MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

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

[assinado digitalmente]
IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

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 Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

[assinado digitalmente]
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit