



Solução de Consulta nº 218 - Cosit

Data 29 de novembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

REGIMES FISCAIS PRIVILEGIADOS. ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. LIMITED LIABILITY COMPANY. NÃO RESIDENTES.

O termo “não residentes”, empregado pelo inciso VII do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010, refere-se a não residentes nos Estados Unidos da América.

Dispositivos Legais: Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 24 e 24-A; Decreto nº 6.761, de 5 de fevereiro de 2009, art. 1º, III; Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010, art. 2º, VII; e IN RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, art. 2º, §5º-A.

Relatório

Trata a presente de consulta sobre a interpretação da legislação tributária formulada pela contribuinte acima identificada que, inicialmente, questionava simplesmente se:

Com relação ao artigo 2º, inciso VII da Instrução Normativa RFB nº 1037/2010, o termo descrito como “não residentes” refere-se a pessoas não residentes nos estados Unidos (EUA) ou a pessoas não residentes no Brasil?

2. Analisado o pedido pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária de São Paulo – DERAT, foi a consultante intimada nos seguintes termos:

Visto o não atendimento dos requisitos previstos nos artigos 2º a 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, apontados na lista de verificação que segue anexa a esta intimação, fica Vossa Senhoria intimado, conforme o disposto nos Incisos III e IV do Art. 23 da IN RFB 1.396/2013 c/c o Item 5 do Anexo I da Norma de Execução Cosit nº 1, de 25 de junho de 2014, a complementar a consulta no prazo de 30 (trinta) dias a partir da ciência desta intimação.

• Art. 3º, §2º, III – A consulta deve circunscrever-se a fato determinado, conter a descrição detalhada do seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria;

Informo que o atendimento desta Intimação não afasta a possibilidade de novas exigências no decorrer da análise, nem impede a autoridade administrativa de julgar ineficaz a Consulta, se o motivo o justificar.

3. Em resposta à intimação acima, a Consulente aditou o pedido inicial informado que:

01. Conforme apurado por Vossa Senhoria, a consulta realizada no presente processo não se circunscreveu a fato determinado, de modo que, segundo constatado, não houve descrição detalhada do objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria.

...

03. Para fins de contextualização, o fato determinado do questionamento refere-se à seguinte situação.

04. Pessoa jurídica brasileira, na condição de agente de carga, contrata pessoa jurídica estadunidense para realização de serviços logísticos, e faz remessas para os Estados Unidos para pagamento de tais serviços.

05. O Decreto 6.761, de 05 de fevereiro de 2009, dispõe sobre a aplicação da redução a zero da alíquota do imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, ou seja, de incidência ou não do imposto de renda (IR) em casos em que o agente de carga, enquanto Operador de Transporte Multimodal (OTM), remete valores ao exterior para pagamento de serviços e transportes.

06. Contudo, a Instrução Normativa RFB nº 1037, de 04 de junho de 2010 dispõe sobre diversas hipóteses nas quais essa redução a zero da alíquota do imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior não se aplica.

07. Assim, a pergunta se refere especificamente ao caso do artigo 2º, inciso VII, da referida Instrução Normativa, para saber se o termo “não residentes” se refere a pessoas não residentes nos Estados Unidos (EUA) ou a pessoas não residentes no Brasil, justamente para se ter mais claro de que maneira a redução a zero da alíquota do imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior se aplica a remessas aos Estados Unidos.

08. São esses os esclarecimentos adicionais que se julga pertinentes fazer, circunscrevendo-se assim a questão a fato determinado e descrição detalhada do objeto, bem como indicação das informações necessárias à elucidação da matéria.

4. É o relatório.

Fundamentos

5. Inicialmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

6. Dito isso, vejamos o que expõe a consulente:

03. Para fins de contextualização, o fato determinado do questionamento refere-se à seguinte situação.

04. Pessoa jurídica brasileira, na condição de agente de carga, contrata pessoa jurídica estadunidense para realização de serviços logísticos, e faz remessas para os Estados Unidos para pagamento de tais serviços.

05. O Decreto 6.761, de 05 de fevereiro de 2009, dispõe sobre a aplicação da redução a zero da alíquota do imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, ou seja, de incidência ou não do imposto de renda (IR) em casos em que o agente de carga, enquanto Operador de Transporte Multimodal (OTM), remete valores ao exterior para pagamento de serviços e transportes.

06. Contudo, a Instrução Normativa RFB nº 1037, de 04 de junho de 2010 dispõe sobre diversas hipóteses nas quais essa redução a zero da alíquota do imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior não se aplica.

07. Assim, a pergunta se refere especificamente ao caso do artigo 2º, inciso VII, da referida Instrução Normativa, para saber se o termo “não residentes” se refere a pessoas não residentes nos Estados Unidos (EUA) ou a pessoas não residentes no Brasil, justamente para se ter mais claro de que maneira a redução a zero da alíquota do imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior se aplica a remessas aos Estados Unidos.

7. Como vemos acima, a consulta que nos é trazida para análise se refere à conjugação das disposições do Decreto nº 6.761, de 5 de fevereiro de 2009, com a Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de julho de 2010, no que diz respeito à incidência do Imposto de Renda sobre as remessas feitas por residentes e domiciliados no Brasil a residentes ou domiciliados no exterior.

8. Se tomarmos o conteúdo da Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 2010, vamos constatar que, de fato, suas disposições impactam a tributação da renda quando remetida a beneficiário residente ou domiciliado no exterior, mas não da forma como está colocado na consulta.

9. Isso porque a Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 2010, não dispõe sobre hipóteses nas quais não se aplica a redução a zero da alíquota do Imposto sobre a Renda nas remessas ao exterior, mas sim, conforme sua ementa:

Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados.

10. É certo que essas definições se aplicam às remessas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior e são parâmetro para definir a aplicação das alíquotas do imposto sobre a renda incidentes mas, concretamente, esta indicação não é dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 2010, mas sim pela Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, cuja ementa esclarece:

Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona.

11. Como se vê, então, a Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 2010 apenas relaciona os países ou dependências que a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB considera incluídos nos conceitos de países ou dependências com tributação favorecida ou regimes fiscais privilegiados, sendo que estes são definidos pelos artigos 24 e 24-A, da Lei 9.430, de 1996:

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.

§1º Para efeito do disposto na parte final deste artigo, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação.

§2º No caso de pessoa física residente no Brasil:

I -o valor apurado segundo os métodos de que trata o art. 18 será considerado como custo de aquisição para efeito de apuração de ganho de capital na alienação do bem ou direito;

II -o preço relativo ao bem ou direito alienado, para efeito de apuração de ganho de capital, será o apurado de conformidade com o disposto no art. 19;

III -será considerado como rendimento tributável o preço dos serviços prestados apurado de conformidade com o disposto no art. 19;

IV -serão considerados como rendimento tributável os juros determinados de conformidade com o art. 22.

§ 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 nº 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 nº 11.727, de 2008)

Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento); (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

12. Temos, então que, para fins de apuração da alíquota do imposto sobre a renda incidente sobre as remessas ao exterior de que trata o Decreto nº 6.761, de 2009, devemos utilizar a Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014, recorrendo à IN RFB nº 1.037, de 2010, apenas subsidiariamente, para verificar se o destinatário dos pagamentos é residente ou domiciliado em país com tributação favorecida ou é beneficiário de regime fiscal privilegiado.

13. E a esse respeito, verifica-se que as operações indicadas pela consulente estão reunidas nas disposições do Capítulo I, da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014, especialmente em seu artigo 2º:

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 pela Instrução Normativa RFB nº 1662, de 30 de setembro de 2016)

...

§ 5º-A Nos casos em que a remessa seja destinada a país ou dependência com tributação favorecida ou em que o fretador, arrendante ou locador de

embarcação marítima seja beneficiário de regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a totalidade da remessa estará sujeita à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), hipótese em que não será aplicado o disposto no caput. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1778, de 29 de dezembro de 2017)

14. Definido, pois, o regramento aplicável ao caso e indicando a consulente que ordinariamente faz remessas a empresas sediadas nos Estados Unidos da América (EUA), relevante se faz esclarecer a dúvida posta quanto à disposição do inciso VII do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 2010, cuja disposição é a seguinte:

Art. 2º - São regimes fiscais privilegiados:

...

VII - com referência à legislação dos Estados Unidos da América, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de Limited Liability Company (LLC) estaduais, cuja participação seja composta de não residentes, não sujeitas ao imposto de renda federal; ou

15. Ao empregar a expressão “com referência à legislação dos Estados Unidos da América”, o inciso VII acima transcrito expressamente estabelece que tanto a constituição das pessoas jurídicas sob a forma de **limited liability company** (LLC) quanto a composição societária por não residentes e a sujeição ao imposto de renda federal devem ser interpretados conforme a legislação estadunidense. Assim, o termo “não residentes”, de acordo com aquela legislação, refere-se a não residentes nos EUA.

16. O entendimento do parágrafo 15 é confirmado pela análise da norma em um contexto mais amplo que a literalidade da disposição. Com efeito, os mencionados artigos 24 e 24-A da Lei nº 9430, de 1996, visam coibir a remessa de valores sem tributação para países onde a renda não sofra qualquer tributação ou que, ainda que seja tributada, as alíquotas aplicáveis sejam inferiores a vinte por cento ou em que a legislação interna não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.

17. Tendo isso em mente, resta claro que a disposição do inciso VII, acima, se refere a não residentes nos EUA uma vez que expressamente se refere, primeiro, à legislação dos EUA e, ao final, à consequência da não residência no território dos EUA: a não incidência ao imposto de renda federal – lembrando aqui que nos EUA a renda é tributada pelos estados membros e também pelo Governo Federal estadunidense.

18. Assim, tendo em vista que os residentes nos EUA estão sujeitos ao imposto de renda federal e que este tributa a renda em percentuais superiores àqueles indicados pela Lei nº 9.430, de 1996, como indicativos de Países com tributação favorecida, resta inequívoco que as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de LLC referidas pela legislação estadunidense somente se enquadram como regimes fiscais privilegiados quando sua titularidade seja composta por não residentes nos EUA, justamente por não estarem sujeitos ao imposto federal.

Conclusão

19. Pelo exposto, respondendo objetivamente à questão formulada: o termo “não residentes”, empregado pelo inciso VII, do art. 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010, refere-se a não residentes nos Estados Unidos da América.

Encaminhe-se à Coordenação de Tributação Internacional (Cotin).

Assinado digitalmente

MARCO ANTÔNIO F. POSSETTI
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe SRRF09/Divisão de Tributação - Disit

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação – COSIT.

Assinado digitalmente

CLÁUDIA 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 ao consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit