



---

## Solução de Consulta nº 135 - Cosit

**Data** 28 de março de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

RENDIMENTOS DE RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. SERVIÇOS DE ENGENHARIA PRESTADOS A ÓRGÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTATUAL. CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA BRASIL-MÉXICO.

Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a título de serviços de engenharia prestados a órgão da administração pública estadual direta por sociedade de engenheiros residente no México classificam-se no artigo 14 da Convenção Brasil-México. Não se configurando os requisitos previstos na referida regra distributiva da convenção que permitiriam a tributação da renda pelo Brasil, as remessas realizadas ao exterior não se sujeitarão à tributação pelo IRRF.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 98; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 158 e 159; Decreto nº 6.000, de 26 de dezembro de 2006, arts. 3, 12 e 14.

## **Relatório**

Trata-se de consulta a respeito de interpretação da legislação tributária federal, sob o rito disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013.

2. A consulente traz à análise tema relativo à aplicação da 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, promulgada pelo Decreto nº 6.000, de 26 de dezembro de 2006 (Convenção Brasil-México).

3. A consulente, qualificada como órgão da administração pública estadual direta, informa que efetua remessas ao exterior a título de contraprestação por serviços de consultoria prestados por sociedade de engenheiros residente no México.

4. Sobre as referidas remessas, efetua o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 25%.
5. Referindo-se aos arts. 1, 2 e 23 da Convenção Brasil-México, a consulente formula questões a respeito da incidência ou não do IRRF sobre as referidas remessas, da alíquota do imposto a ser aplicada e dos eventuais mecanismos existentes na Convenção para eliminar a dupla tributação.

## Fundamentos

6. Inicialmente, cumpre esclarecer que o processo de consulta tem como finalidade a obtenção de esclarecimentos a respeito da interpretação da legislação tributária, nas hipóteses admitidas pelas normas de regência. Não constitui meio para manifestação por parte dessa Administração Tributária no que diz respeito à procedência das informações fáticas noticiadas, tampouco convalidação ou invalidação de atos praticados ou a serem praticados pela consulente. Dito isto, os esclarecimentos apresentados têm natureza exclusivamente interpretativos da legislação tributária.

7. As informações prestadas pela consulente delimitam a situação a pagamentos efetuados pela prestação de serviços de consultoria, prestados por sociedade de engenheiros residente no México, a tomador pessoa jurídica residente no Brasil. Dito isso, consigna-se que a solução à consulta formulada foi elaborada com base nesta informação. Caso os fatos se desviem da premissa fornecida, os efeitos legais almejados pela consulente com a referida consulta não serão obtidos.

8. Os valores pagos a residentes no exterior sujeitam-se, como regra geral, à incidência do IRRF, conforme previsão contida no art. 744 e outros do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Por outro lado, relativamente a matérias tratadas em acordos ou convenções internacionais, dispõe o Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

*Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

9. Por meio do Decreto nº 6.000, de 2006, foi promulgada a Convenção Brasil-México. Em consequência, a tributação dos rendimentos pagos por fonte situada no Brasil a beneficiário residente no México deverá ser submetida às regras contidas na referida convenção.

10. A Convenção Brasil-México 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 (art. 6), navegação marítima e aérea (art. 8), dividendos (art. 10), juros (art. 11), *royalties* (art. 12), ganhos de capital (art. 13), serviços pessoais independentes (art. 14), serviços pessoais dependentes (art. 15), remuneração de direção (art. 16), artistas e desportistas (art. 17), pensões (art. 18), funções públicas (art. 19), professores e pesquisadores (art. 20) e estudantes (art. 21).

11. Se um rendimento isolado não se define em uma dessas categorias especiais, sendo ele inerente à atividade empresarial desenvolvida, subsome-se então à categoria de lucro

de empresa (art. 7) ou, não decorrendo de atividade empresarial, será classificado como outros rendimentos (art. 22).

12. No presente caso, os fatos narrados descrevem a prestação de serviços de natureza técnica relacionados à consultoria na área de engenharia.

13. O art. 12 da Convenção Brasil-México dispõe acerca da tributação de operações com *royalites*, sendo que o item 6 do Protocolo à convenção determina que os rendimentos decorrentes de prestação de serviços de assistência técnica e de serviços técnicos terão o mesmo tratamento tributário do disposto no referido artigo.

14. Em um primeira análise, o rendimento decorrente da operação em análise, por decorrer de um serviço técnico, poderia ser passível de ser classificado na regra do art. 12. Ocorre que, na convenção, existe regra de conteúdo ainda mais específico, direcionada especificamente ao rendimento objeto da consulta, a qual acaba por se sobrepor à aplicação do artigo 12 da convenção.

15. Com efeito, o art. 14 da Convenção Brasil-México apresenta regra distributiva de competência específica para rendimentos de serviços profissionais, entre eles aqueles decorrentes de atividades independentes de engenheiros. Vejamos:

#### **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:*

*1. 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*

*2. 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.*

16. Conforme consta no item 7 do protocolo da Convenção Brasil-México, as disposições contidas no art. 14 alcançam não somente as atividades desenvolvidas por indivíduos como também aquelas realizadas por sociedades.

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.*

17. Sendo assim, considerando que, no caso concreto, a operação se apresenta como uma prestação de serviços de consultoria por uma sociedade de engenheiros residente no México, os rendimentos remetidos pela consulente estão inseridos no escopo do art. 14 da Convenção Brasil-México.

18. Conforme exposto acima, o parágrafo 1º do referido artigo da Convenção Brasil-México determina que os rendimentos ali classificados serão tributados no Estado de residência (no caso em tela, no México), exceto se verificadas determinadas condições previstas no dispositivo.

19. Neste sentido, segundo as determinações do art. 14, parágrafo 1º, item 1, para que o Estado da Fonte exerça seu poder de tributar, os rendimentos devem ser pagos por uma sociedade nele residente. O artigo 3, parágrafo 1, alínea “e” define o conceito de sociedade para efeitos da convenção nos seguintes termos:

**ARTIGO 3**

*Definições Gerais*

1. *Nesta Convenção, a menos que do contexto se infira uma interpretação diferente: (...)*
- e. *o termo "sociedade" significa qualquer pessoa jurídica ou qualquer entidade considerada como tal para fins fiscais; (...)*

20. Como se pode observar, o termo sociedade significa qualquer pessoa jurídica ou entidade considerada como tal para fins fiscais. De acordo com a legislação interna brasileira, (arts. 146 e 147 do Regulamento do Imposto de Renda), os órgãos da administração pública direta não são considerados como pessoa jurídica para fins do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, não sendo alcançados por sua tributação. Vejamos:

**Art. 158.** *São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Regulamento (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):*

*I - as pessoas jurídicas, a que se refere o Capítulo I deste Título; e*

*II - as empresas individuais, a que se refere o Capítulo II deste Título.*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se independentemente de a pessoa jurídica estar regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 2º; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 126, caput, inciso III).*

*§ 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência ficam sujeitas às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em*

*que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 60).*

*§ 3º As empresas públicas e as sociedades de economia mista, e as suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (Constituição, art. 173, § 2º; e Lei n.º 6.264, de 18 de novembro de 1975, art. 1º e art. 2º).*

*§ 4º As sociedades cooperativas de consumo que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores ficam sujeitas às mesmas normas de incidência do imposto sobre a renda aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 69).*

*§ 5º Fica sujeito à tributação aplicável às pessoas jurídicas o fundo de investimento imobiliário nas condições previstas no art. 831 (Lei n.º 9.779, de 1999, art. 2º).*

*§ 6º Exceto se houver disposição em contrário, a expressão pessoa jurídica, quando empregada neste Regulamento, compreende todos os contribuintes a que se refere este artigo.*

**Art. 159.** *Consideram-se pessoas jurídicas, para fins do disposto no inciso I do caput do art. 158:*

*I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem os seus fins, a sua nacionalidade ou os participantes em seu capital (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 27; Lei n.º 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42; e Lei n.º 6.264, de 1975, art. 1º);*

*II - as filiais, as sucursais, as agências ou as representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior (Lei n.º 3.470, de 1958, art. 76; Lei n.º 4.131, de 1962, art. 42; e Lei n.º 6.264, de 1975, art. 1º); e*

*III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou seus comissários no País (Lei n.º 3.470, de 1958, art. 76).*

21. Sendo assim, pode-se afirmar que, no caso sob análise, o tomador dos serviços não constitui uma sociedade para fins da referida convenção, o que implica concluir não haver o preenchimento da condição contida no art. 14, parágrafo 1º, item 1 para que haja a incidência do IRRF no Brasil.

22. Com relação às demais condições previstas no art. 14 que poderiam permitir o Estado da Fonte tributar a remessa realizada (isto é, a existência de um estabelecimento permanente do prestador de serviços ou de uma base fixa no Brasil ou a presença do não residente por um prazo superior a 183 dias no País), as informações fornecidas pela consultante são insuficientes para que se possa traçar uma conclusão sobre a existência de tais elementos.

23. Com isso, partindo da premissa de que tais requisitos não estão presentes no caso concreto, também não haveria que se falar em permissivo na convenção para que o Brasil tribute a remessa realizada ao não residente.

24. Sendo assim, em função da classificação do rendimento no art. 14 da Convenção Brasil-México e assumindo a inexistência das condições previstas neste dispositivo para que o

Estado da Fonte (ou seja, o Brasil) exerça o seu poder de tributar, entende-se que as remessas realizadas pela consulente não devem sofrer a retenção do IRRF.

25. Portanto, ao efetuar as remessas para o beneficiário residente no México, a consulente não deverá efetuar a retenção do IRRF. Os rendimentos em questão estarão sujeitos à tributação exclusivamente no México, pelo imposto de renda mexicano, inexistindo dupla tributação sobre a renda.

## **Conclusão**

26. Com base no exposto, responde-se à consulente que os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a título de serviços de engenharia prestados a órgão da administração pública estadual direta por sociedade de engenheiros residente no México classificam-se no art. 14 da Convenção Brasil-México. Não se configurando os requisitos previstos na referida regra distributiva da convenção que permitiriam a tributação da renda pelo Brasil, as remessas realizadas ao exterior não se sujeitarão à tributação pelo IRRF.

*Assinado digitalmente*

DANIEL TEIXEIRA PRATES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributação Internacional

(Cotin).

*Assinado digitalmente*

ANDREA COSTA CHAVES

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação Internacional (Ditin)

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

*Assinado digitalmente*

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS

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 RFB - Coordenador-Geral da Cosit