



Solução de Consulta nº 589 - Cosit

Data 21 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF LUCRO. CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA BRASIL-MÉXICO.

Os rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos por pessoa jurídica domiciliada no Brasil para pessoas jurídicas domiciliadas no México a título de remuneração pelo serviço de corretagem ou mediação, que não envolvam serviços técnicos ou de assistência técnica e sem intermédio de estabelecimento permanente da prestadora no Brasil, são tributados apenas no México em razão do disposto no art. 7º da Convenção Brasil-México, e, portanto, não estão sujeitos ao IRRF.

Dispositivos Legais: Decreto nº 6.000, de 26 de dezembro de 2006, Parecer PGFN/CAT nº 2.363, de 19 de dezembro de 2013.

Relatório

A empresa acima indicada dirige à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) consulta sobre interpretação da legislação tributária federal.

2. Relata que é responsável pela gestão de ativos intangíveis (tais como licenciamento de marcas e direitos autorais), e que realiza a cessão ou licenciamentos destes ativos para empresas localizadas fora do território nacional. Acrescenta que, para angariar clientes no exterior, firma acordos intermediados por empresa situada no México, remunerando-a a título de comissão de vendas.

3. Afirma que a intermediação de vendas não se enquadra no art. 17 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.455, de 06 de março de 2014 (remuneração de serviços técnicos, assistência técnica e administrativa e royalties), mas no art. 16 desta IN (remuneração de serviços em geral).

4. Menciona a existência 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” (“Convenção Brasil-México”, promulgada pelo Decreto nº 6.000, de 26 de dezembro de 2006), e indaga qual seria a alíquota de IRRF aplicável, pois entende que esta hipótese poderia ser enquadrada nos artigos 7º (Lucros das Empresas), 12 (“Royalties”) ou 22 (Outros Rendimentos) da Convenção.

5. É o breve relatório

Fundamentos

6. Tomaremos como premissa a afirmação da consulente de que se trata de mera intermediação realizada por empresa localizada no México, sem prestação de serviço técnico ou de assistência técnica (serviços estes definidos no inciso II do art. 17 da IN RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014). Também consideraremos que as empresas em análise não são associadas (art. 9º da Convenção) e que a empresa contratada não exerce sua atividade no Brasil por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado (ver arts. 5º e 7º da Convenção). Não sendo este o caso, a resposta poderá, em tese, ser diferente.

7. A consulente afirma que seria possível classificar os rendimentos nos artigos 7º (Lucros das Empresas), 12 (“Royalties”) ou 22 (Outros Rendimentos) da Convenção. De fato, ao lermos a Convenção, verificamos que seria possível, em princípio, classificar o rendimento em um destes três artigos (sem destaques no original):

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.

(...)

ARTIGO 12

"Royalties"

1. Os "royalties" provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. *Todavia, esses "royalties" podem também ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o recipiente for o beneficiário efetivo dos "royalties", o imposto assim estabelecido não poderá exceder de 15 por cento do montante bruto dos "royalties".*

3. *O termo "royalties", empregado no presente Artigo, significa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de qualquer direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação usadas para difusão por rádio ou televisão, ou qualquer outro meio de reprodução, a recepção de, ou o direito a receber, imagens ou sons, ou ambos, com a finalidade de transmiti-los por satélite, cabo, fibra ótica ou tecnologia similar, ou o uso ou concessão de uso, em relação a televisão ou rádio, de imagens ou sons, ou ambos, para transmiti-las ao público por satélite, cabo, fibra ótica ou tecnologia similar, de uma patente, marca de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto ou outra propriedade intangível, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico, ou por informações relativas a experiências industriais, comerciais ou científicas.*

(...)

ARTIGO 22

Outros Rendimentos

Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos Artigos anteriores da presente Convenção podem ser tributados nesse outro Estado.

(...)

PROTÓCOLO

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.

(...)

6. *Com referência ao parágrafo 3 do Artigo 12*

a) *Fica entendido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 se aplicam a qualquer espécie de pagamento recebido em razão da **prestação de assistência técnica e de serviços técnicos**.*

(...)

8. Ora, de plano podemos afastar o enquadramento do rendimento do serviço de intermediação como sendo *royalties*. O art. 12 e o item 6 do Protocolo, transcritos, mencionam remunerações “pagas pelo uso ou pela concessão do uso de qualquer direito de autor”, “pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento” “por informações relativas a experiências industriais, comerciais ou científicas” ou ainda a pagamentos recebidos em razão da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos. Evidentemente não é aplicável à situação em

análise, que se assemelha a um contrato de corretagem ou mediação. Portanto, devemos verificar se a remuneração poderia ser enquadrada no art. 7º da Convenção ou se, por não ser tratado nos artigos anteriores, deve ser enquadrada no transcrito art. 22.

9. O tema de alcance do termo “lucro” no âmbito das convenções destinadas a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em relação aos Impostos sobre a Renda já foi objeto de análise por parte desta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit). Com efeito, na Nota Técnica Cosit nº 23, de 30 de agosto de 2013, foram tratados os rendimentos decorrentes de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica. Transcrevemos sua conclusão:

31. Tendo em vista os argumentos mencionados, esta Coordenação-Geral de Tributação entende que:

- a) Conforme regra geral dos acordos internacionais para evitar a dupla tributação, aplica-se às remessas decorrentes da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica o tratamento tributário previsto no Artigo 7 (Lucros das Empresas);*
- b) na hipótese em que os acordos internacionais autorizem a tributação no Brasil, os pagamentos de rendimentos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica deverão ser submetidos ao tratamento previsto no Artigo 12 (Royalties), conforme estabelecido em dispositivo de Protocolo;*
- c) sob outra hipótese em que as Convenções internacionais autorizem a tributação no Brasil, nos casos de prestação de serviços técnicos de caráter profissional realizada por pessoa ou grupo de pessoas, os rendimentos de prestação de serviços técnicos deverão ser submetidos ao tratamento previsto no Artigo 14 (Profissionais Independentes), quando nele houver disposição expressa sobre atividades de caráter técnico.*

31.1. A posição adotada pelo Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 1, de 2000, traduz interpretação equivocada das disposições dos acordos para evitar a dupla tributação e está em desacordo com o entendimento da doutrina internacional, o que gera violação dos tratados e motivos para sua denúncia.

32. Em vista das divergências de entendimento e conclusões apontadas, faz-se necessária a pacificação da matéria pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com amparo ao art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

10. Em decorrência da supra mencionada nota técnica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) se pronunciou por meio do Parecer PGFN/CAT nº 2.363, de 6 de dezembro de 2013. Referido parecer assim dispôs (sem destaques no original):

19. É de se considerar, também, que os países signatários devem conferir aos termos pactuados a máxima efetividade possível, desde que adequados, no caso do Brasil, aos nossos ditames constitucionais. E, com fulcro nos elementos antes registrados, não nos parece que atribuir à expressão “lucros” do art. 7º do Pacto em cena um conceito mais abrangente ensejaria afronta à Carta Maior.

20. De acordo com a doutrina, “os vocábulos receita, lucros e ganhos de capital possuem parentesco semântico, pois traduzem a ideia de acréscimo a algo, de ganho. (...). As receitas, os lucros e os ganhos de capital representam parcelas positivas que se integram ao patrimônio das pessoas coletivas debaixo de um regime jurídico. (...).” Aliando este raciocínio com o do parágrafo anterior, ganha força a assertiva de que à expressão guerreada do art. 7º da Convenção Modelo da OCDE não se deve atribuir a acepção literal de mera receita, mas de rendimento integrante do lucro, pois, do contrário, estar-se-ia diante da conclusão extrema de que como o dispositivo se refere a lucro e, ainda não consistindo a remessa em discussão em lucro (real, no caso), ela deveria sofrer a tributação do IR na fonte.

21. Os comentários da OCDE à Convenção Modelo esclarecem de forma bastante incisiva que o conceito de lucro tratado no art. 7º apresenta significado amplo. Vejamos a transcrição aos comentários ao parágrafo 4º do aludido artigo:

“71. Embora não se tenha considerado necessário na Convenção definir o termo **“lucros”**, deve ficar entendido, não obstante, que o termo, quando empregado neste Artigo e em outras partes da Convenção, **tem significado amplo, incluindo todo o rendimento auferido na condução de uma empresa**. Esse significado amplo corresponde ao emprego do termo na legislação tributária da maioria dos países membros da OCDE.”

(...)

25. Em conclusão:

25.1. O Parecer PGFN/CAT/Nº776/2011 foi exarado em um contexto de defesa judicial da Fazenda Nacional (Resp nº 1.161.467/RS), cuja tese restou vencida no STJ, o qual, por sua vez lançou outros argumentos técnicos sobre a questão, passíveis de acolhimento em sede administrativa, haja vista a sua robustez. Portanto, à luz da possibilidade de se atribuir ao lucro disposto no art. 7º da Convenção Modelo da OCDE um conceito amplo; à vista do princípio da especialidade; e sedimentados sobre uma das finalidades mestras dos tratados para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda assinados pelo Brasil, que é a de evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda assinados pelo Brasil, que é a de evitar a bitributação internacional, sugere-se a revogação do Parecer PGFN/CAT/Nº776/2011.

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.

25.3. *A conclusão acima não se aplica nos casos em que a empresa exerça sua atividade através de um estabelecimento permanente situado no Brasil e tampouco quando, advindos de negociações entre os países signatários, houver disposição expressas nos acordos autorizando a tributação no Brasil. Ou seja, neste último caso, nas hipóteses em que os acordos internacionais ou dispositivo de protocolo autorizem a tributação no Brasil, a exemplo dos tratados e protocolos que caracterizem os valores pagos como royalties, tais serviços poderão ser submetidos ao tratamento previsto no art.12 da Convenção Modelo – pagamento de royalties, independentemente do caráter em que a prestação do serviço foi efetuada (em caráter principal ou acessório), não incidindo, portanto, o art. 7º.*

11. Apesar das mencionadas manifestações da Cosit e da PGFN tratarem de serviços técnicos ou de assistência técnica, **a discussão alcança outros dispositivos que também utilizam o termo “lucro” em relação a outros serviços**, como já esclareceu a Cosit nos itens 12 e 13 da Solução de Divergência Cosit nº 8, de 30 de agosto de 2016, conforme se verifica abaixo:

12. *Assim, tanto a Cosit, como a PGFN, já se manifestaram sobre o alcance do termo “lucro” nas convenções para evitar a dupla tributação da renda. Ambas manifestações no sentido de que o termo não se restringe ao lucro contábil, mas às parcelas que o compõe. Nota-se, contudo, as manifestações da Cosit e das Disit, por meio das decisões divergentes da solução de consulta objeto de recurso especial, tratam de serviços técnicos ou de assistência técnica. Independentemente, a discussão alcança outros dispositivos que também utilizam o termo “lucro” em relação a outros serviços.*

13. *Com efeito, a SC nº 56, de 2009, tratou de serviços de transporte terrestre internacional entre o Brasil e Argentina cujo tratamento tributário na Convenção Brasil-Argentina se dá por meio de Artigo VIII, que dispõe sobre o “Transporte aéreo, terrestre, marítimo, fluvial e lacustre”, cujo texto igualmente utiliza o termo “lucro” conforme se constata pela leitura do dispositivo a seguir transcrito com grifos:*

“ARTIGO VIII

Transporte aéreo, terrestre, marítimo, fluvial e lacustre

1. *Os lucros provenientes do tráfego internacional obtidos por empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, fluvial ou lacustre só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa.*

2. *Se a sede da direção efetiva de uma empresa de transporte marítimo, fluvial ou lacustre se situar a bordo de um navio ou embarcação, esta sede será considerada situada no Estado Contratante em que se encontra o porto de registro desse navio ou embarcação, ou, na ausência de porto de registro, no Estado Contratante em que resida a pessoa que explora o navio ou a embarcação.*

3. O disposto no parágrafo 1 também se aplica aos lucros provenientes da participação em um " pool ", em uma associação ou em uma agência de operação internacional.

4. A Convenção entre o Brasil e a Argentina, datada de 21 de junho de 1949, destinada a evitar a dupla tributação sobre os rendimentos provenientes do exercício de navegação marítima e aérea, e o acordo entre o Brasil e a Argentina, datado de 15 de março de 1972, destinado a evitar a dupla tributação sobre os rendimentos provenientes de operações de transporte terrestre no tráfego internacional deixarão de aplicar-se, em relação aos impostos compreendidos na presente Convenção, no período durante o qual esta Convenção for aplicável.”

12. Assim, o termo “lucro”, mencionado no art. 7º 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, alcança a remuneração pelo serviço de corretagem ou mediação. Portanto, os serviços tratados na presente consulta, prestados por empresas situadas no México, serão tributados como lucro apenas naquele país, a menos que a empresa exerça sua atividade no Brasil por meio de um estabelecimento permanente.

Conclusão

13. Por todo o exposto, responde-se à Consulente que os rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos por pessoa jurídica domiciliada no Brasil para pessoas jurídicas domiciliadas no México a título de remuneração pelo serviço de corretagem ou mediação, que não envolvam serviços técnicos ou de assistência técnica e sem intermédio de estabelecimento permanente da prestadora no Brasil, são tributados apenas no México em razão do disposto no art. 7º da Convenção Brasil-México, e, portanto, não estão sujeitos ao IRRF.

Assinado digitalmente
JOÃO ALBERTO SALES JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras - Cotir.

Assinado digitalmente
JOSÉ FERNANDO HÚNING
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe Substituto da Disit - 9ª RF

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

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Cotir

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 consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit