

---

**Solução de Consulta nº 97 - Cosit****Data** 21 de junho de 2021**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL-REINO DOS PAÍSES BAIXOS (HOLANDA). REMUNERAÇÃO. SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA. INCIDÊNCIA.

A remessa de valores para pagamentos de serviços técnicos e de assistência técnica prestados por empresas situadas no Reino dos Países Baixos (Holanda), independentemente de pertencerem ao mesmo grupo econômico da contratante no Brasil, deve sofrer retenção na fonte de Imposto sobre a Renda, à alíquota de 15, nos termos do Acordo para Evitar a Dupla Tributação firmado com o Brasil e o Reino dos Países Baixos.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 98; Decreto nº 355, de 1991, artigo 12, item 2 e item 5 do Protocolo; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda- RIR/2018), art. 765, e Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014, art. 1º.

**CEASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos a consulta formulada em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida.

**Dispositivos Legais:** Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, inciso II.

**Relatório**

A consulente, pessoa jurídica de direito privado, atuante no ramo de montagem de caminhões pesados e extrapesados, bem como na revenda de partes e peças no mercado de reposição, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária referente ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF).

2. Esclarece que atua como tomadora de serviços técnicos e de assistência técnica, sem transferência de tecnologia, prestados por empresas situadas no Reino dos Países Baixos (Holanda), incluindo prestador de serviço vinculado ao grupo empresarial ao qual a consulente pertence. Quando faz o pagamento pelos serviços recebidos, retém o IRRF à alíquota de 15%, conforme previsão do art. 765 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018) e art. 2º-A da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

3. Considerando as disposições do acordo para evitar dupla tributação celebrado entre a República Federativa do Brasil e o Reino dos Países Baixos (Holanda), nos termos do Decreto nº 355, de 2 de dezembro de 1991, a consulente informa ter dúvidas quanto ao procedimento acima descrito. Diz que suas dúvidas devem-se tanto à aplicação da hierarquia das leis quanto à abrangência dos termos contidos nos tratados bilaterais celebrados pelo Brasil.

4. Faz referência ao Ato Declaratório Normativo (ADN) Cosit nº 1, de 05 de janeiro de 2000, cujo entendimento foi seguido pelo Parecer PGFN/CAT nº 776, de 2011, sustentando a tributação das remessas pela fonte pagadora no Brasil.

5. Aduz que, posteriormente, o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 5, de 16 de junho de 2014, revogou o ADN Cosit nº 1, de 2000, estatuinto que as disposições concernentes à tributação de remuneração por serviços de assistência técnica previstas nos tratados para evitar dupla tributação devem ser observadas, prevalecendo sobre as normas internas do Brasil, o que se subsidiou no Parecer PGFN/CAT nº 2.363, de 2013.

6. Cita ainda as disposições referentes ao acordo para evitar dupla tributação entre o Brasil e a Finlândia, cujo teor seria idêntico ao acordo celebrado com a Holanda. Referido acordo com a Finlândia foi objeto da Solução de Consulta (SC) Disit/SRRF02 nº 2017, de 22 de novembro de 2018 e SC Cosit nº 109, de 2 de agosto de 2016, não sendo cabível a retenção na fonte de imposto de renda sobre a contraprestação pelos serviços de assistência técnica.

7. Transcreve ainda o artigo 7º do tratado Brasil-Holanda, onde aponta as similaridades com o acordo entre Brasil e Finlândia.

8. Por último, cita a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ, em decisões que reafirmam o entendimento de que as normas dos tratados internacionais prevalecem sobre a legislação interna, envolvendo outros países com os quais o Brasil celebrou acordos para evitar dupla tributação, a saber, Alemanha, Canadá e França.

9. Em face do exposto, formula os seguintes questionamentos:

1) *Estão isentas de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) as remessas, efetuadas pela CONSULENTE, para pagamento pela prestação de serviços de assistência técnica e de serviços técnicos, sem transferência de tecnologia para empresa domiciliada no Reino dos Países Baixos (Holanda), nos termos do Decreto nº 355, de 2 de dezembro de 1991?*

2) *É cabível à CONSULENTE requerer o ressarcimento, a restituição ou compensação com outros tributos federais administrados pela RFB, nos termos da legislação vigente, os montantes que tenham sido indevidamente recolhidos, considerando o prazo prescricional determinado pela legislação tributária brasileira?*

10. Ao final declara que atende aos requisitos previstos no art. 3º, §2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº1.396, de 16 de setembro de 2013.

## Fundamentos

11. A Solução de Consulta está disciplinada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Cumpre destacar que o processo de consulta se destina à elucidação quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária, diante de dúvida quanto à sua aplicação a caso concreto. Não se destina, portanto, à convalidação de atos praticados, nem de quaisquer das afirmativas da consulente, pois isso implicaria em análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto.

12. O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) dispõe:

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

13. Inicialmente, examinem-se as disposições dos atos normativos citados pela interessada:

### **ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB Nº 5, DE 16 DE JUNHO DE 2014**

*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 nº 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; (destaques acrescidos)***

*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.*

*Art. 2º Publique-se no Diário Oficial da União.*

*Art. 3º Revogue-se o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 1, de 5 de janeiro de 2000.*

14. Conforme esclarecido na Solução de Consulta (SC) Cosit nº 109, de 2 de agosto de 2016, a elaboração do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 5, de 16 de junho de 2014, foi subsidiada pelo Parecer PGFN/CAT nº 2.363, de 2013 que, a seu turno, cita a Nota Técnica Cosit nº 23, de 30 de agosto de 2013, onde foi analisada justamente a questão relativa a se *“identificar qual o tratamento tributário aplicável aos rendimentos decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos, com ou sem transferência de tecnologia, segundo os acordos para evitar a dupla tributação assinados pelo Brasil (ADTs), tendo em vista as disposições do Artigo 7 (Lucros das Empresas) e do Artigo 21 (Rendimentos não Expressamente Mencionados), quando não houver disposição expressa nos ADTs que autorize a tributação no País”*.

15. Por pertinente, também conforme já realizado na SC Cosit nº 109, de 2016, reproduz-se a seguir o item 3 do referido parecer PGFN:

*3. Em conclusão, a Cosit entendeu:*

*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. (destacou-se)*

16. Não menos importante ao deslinde da questão, transcreve-se o seguinte teor da SC Cosit nº 109, de 2016:

**24. Atualmente, através de protocolos firmados entre os Estados partes, diversos tratados permitem classificar no artigo 12, como royalties, logo, tributáveis na fonte a alíquotas que variam entre 10% e 15%, os rendimentos oriundos de serviços técnicos e assistência técnica, independentemente de haver transferência de tecnologia.**

**25. Por outro lado, os tratados firmados com alguns países, dentre eles a Finlândia, por não adotarem a classificação de royalties para os serviços técnicos, já que não há protocolo nesse sentido, não permitem aplicar o tratamento previsto no artigo 12 nas remessas para pagamento de serviços técnicos, com ou sem transferência de tecnologia.**

*(destaques acrescidos)*

17. A consulente traz como paradigma para sua situação, ou seja, a aplicação do tratado Brasil-Reino dos Países Baixos (Holanda), o tratado Brasil-Finlândia. Entretanto, a diferença crucial, como será demonstrado a seguir, reside no Protocolo firmado para aplicação do tratado Brasil-Holanda, em relação a seu artigo 12.

18. A Convenção para Evitar Dupla Tributação entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos (Convenção Brasil-Holanda), citada pela consulente, foi disciplinada pelo Decreto nº 355, de 2 de dezembro de 1991, e assim dispôs quanto aos assuntos ora tratados:

**DECRETO Nº 355, DE 2 DE DEZEMBRO DE 1991**

**ARTIGO 12**

**Royalties**

**1 - Os "royalties" provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.**

**2 - Todavia, esses "royalties" podem ser também tributados no Estado Contratante de que provêm, e nos termos da lei desse Estado; mas se a pessoa que os receber for beneficiário efetivo dos "royalties", o imposto incidente não poderá exceder a: (destaques acrescidos)**

**a) 25% (vinte e cinco por cento) do montante bruto dos "royalties" provenientes do uso ou do direito de usar marcas de indústria ou de comércio;**

**b) 15% (quinze por cento) do montante, bruto dos "royalties" nos demais casos. (destaques acrescidos)**

**3 - O termo "royalties", empregado neste Artigo, designa pagamentos de qualquer natureza efetuados em contrapartida pelo uso ou pelo direito ao uso de direitos autorais sobre obra literária, artística ou científica (inclusive filmes cinematográficos, filmes ou fitas para transmissão de rádio ou televisão); sobre qualquer patente, marca de indústria ou de comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secretos; ou pelo uso ou pelo direito ao uso de**

*equipamento industrial, comercial ou científico; ou pela informação relativa à experiência industrial, comercial, ou científica.*

*4 - Não se aplica o disposto nos parágrafos 1 e 2 se o beneficiário efetivo dos "royalties", residente em um Estado Contratante, realizar negócios no outro Estado Contratante, de onde provêm os "royalties", por intermédio de um estabelecimento permanente ali situado, e se o direito ou a propriedade, a cujo respeito os "royalties" são pagos, se relacionar efetivamente ao estabelecimento permanente. Nesse caso aplica-se o disposto no Artigo 7.*

*5 - Consideram-se provenientes de um Estado Contratante os "royalties" pagos por esse próprio Estado, uma sua subdivisão política, uma autoridade local ou um residente naquele Estado. Todavia, se o devedor dos "royalties", sendo ou não residente em um Estado Contratante, tiver, num Estado Contratante, um estabelecimento permanente em relação ao qual haja sido contraída a obrigação de pagar os "royalties", e caiba a esse estabelecimento permanente a obrigação de fazê-lo, consideram-se tais "royalties" provenientes do Estado sem que o estabelecimento permanente estiver situado.*

*6 - Se, em exigência de relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo, ou entre ambos e terceiros, o montante dos "royalties", relativo ao uso, direito ou informação em razão dos quais são pagos, exceder o montante que teria sido acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo na ausência de tais relações, o disposto neste Artigo só se aplica a este último montante. Neste caso, a parte excedente dos pagamentos é tributável segundo as leis de cada Estado Contratante, observadas as demais disposições desta Convenção.*

*7 - A limitação de alíquotas do imposto prevista no sub-parágrafo b do parágrafo 2, deste Artigo, não se aplica aos "royalties" pagos antes do final do primeiro ano calendário, seguinte ao ano da assinatura desta Convenção, quando pagos a um residente de um Estado Contratante que detenha, direta ou indiretamente, no mínimo cinqüenta por cento do capital votante da sociedade que efetua o pagamento dos "royalties".*

(...)

#### PROTOCOLO

*Por ocasião da assinatura da Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino dos Países Baixos, Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, os abaixo assinados, para isso devidamente autorizados, convieram nas seguintes disposições, que constituem parte integrante da Convenção.*

(...)

*5 - Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3*

*Fica entendido que o disposto no parágrafo 3 do Artigo 12 **aplica-se a qualquer espécie de pagamento recebido em contraprestação de serviços e assistência técnica.** (destaques acrescidos)*

(...)

19. Nota-se que a Convenção Brasil-Holanda possui uma disposição referente a **royalties**, a qual é aplicável também aos pagamentos provenientes de contraprestação por serviços técnicos e de assistência técnica. Referida cláusula **não exclui** a possibilidade de incidência de imposto sobre a renda retido na fonte sobre os pagamentos efetuados por empresas brasileiras aos residentes no Reino dos Países Baixos, desde que limitados aos valores de alíquotas previstos no item 2 do artigo 12 do Decreto que regulamenta a Convenção Brasil-Holanda, para cada tipo de **royalties** nela descrito.

20. Nesse sentido, transcreve-se abaixo excerto do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018):

**DECRETO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018**

**Art. 765. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do País e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e da data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 6º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 28 ; Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º ; Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, art. 2º-A ; e Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 3º ). (grifos acrescentados)**

*Parágrafo único. A retenção do imposto sobre a renda será obrigatória na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, caput)*

21. Portanto, observa-se que a regra estabelecida no ordenamento jurídico nacional é de incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte à alíquota de 15% sobre os valores pagos ou creditados a título de remuneração por serviços técnicos e de assistência técnica a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, salvo disposição diversa em tratado ou convenção celebrado entre o Brasil e o país de origem do prestador de serviço, no qual haja cláusula específica.

22. Assim, conclui-se que a interessada deve continuar efetuando a retenção de Imposto de Renda na Fonte sobre os valores pagos ou creditados a título de pagamento por serviços técnicos e de assistência técnica a empresas sediadas no Reino dos Países Baixos, conforme determina o art. 765 do Decreto nº 9.580, de 2018, combinado com o art. 12, item 2 e item 5 do Protocolo do Decreto nº 355, de 1991.

23. O segundo questionamento feito pela consulente refere-se a situação hipotética. Na hipótese de não ser obrigada a realizar a retenção na fonte, conforme vinha fazendo, o que não se configura, pelo teor deste texto, pergunta se seria cabível pedir restituição, compensação ou ressarcimento de valores pagos e menciona a aplicação de prazo prescricional.

24. A dúvida, portanto, reside em normativa absolutamente diversa da que foi aqui analisada e que não foi identificada pela interessada na consulta, pelo que se entende

aplicável ao segundo quesito apresentado o disposto na IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inciso II:

*Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:*

*I – (...)*

*II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;*

## **Conclusão**

25. Diante do exposto, responde-se à consultante que as remessas ao exterior de valores para pagamento por serviços técnicos e de assistência técnica prestados por empresas situadas no Reino dos Países Baixos (Holanda), independentemente de pertencerem ao mesmo grupo econômico da contratante no Brasil, devem sofrer retenção na fonte de Imposto sobre a Renda, à alíquota de 15%, nos termos do Acordo para Evitar a Dupla Tributação firmado com o Brasil e o Reino dos Países Baixos. Por fim, a segunda pergunta da consultante é ineficaz por ter sido formulada em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida.

*Assinado digitalmente*

TIAGO LIMA DOS SANTOS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenadora da Coordenação de Tributação Internacional.

*Assinado digitalmente*

ALDENIR BRAGA CHRISTO

Auditor-Fiscal da RFB

Chefe da Divisão de Tributação da 2ª RF

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

*Assinado digitalmente*  
CLAUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotin

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

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