Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 139 - Cosit

Data 20 de setembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

AUTARQUIA ESTADUAL. PAGAMENTO DIRETO AO CONSÓRCIO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. CONSORCIADO DOMICILIADO NA ITÁLIA. INCIDÊNCIA NA FONTE. ALÍQUOTA APLICÁVEL. CONVENÇÃO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO.

Autarquia estadual que faz pagamento a consórcio, do qual faz parte consorciada domiciliada na Itália, por conta da prestação de serviços técnicos, deve efetuar a retenção na fonte do imposto, incidente sobre o valor correspondente à participação da consorciada estrangeira, mediante a alíquota de 15% (quinze por cento).

Dispositivos Legais: Decreto nº 85.985, de 6 de maio de 1981, art. 12; Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, art. 3º; Instrução Normativa SRF nº 475, de 6 de dezembro de 2004, art. 17 e art. 29; Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, art. 17; Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 5, de 16 de junho de 2014.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO DE DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

CONSÓRCIO MULTINACIONAL. CONSORCIADA ESTRANGEIRA. SERVIÇOS TÉCNICOS. RECOLHIMENTO. BASE DE CÁLCULO. RESPONSABILIDADE.

Havendo consorciada estrangeira entre as participantes de consórcio contratado para a prestação de serviços técnicos, a signatária do contrato deve recolher a contribuição, incidente sobre o valor correspondente à participação da consorciada estrangeira.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.168, de 29 de dezembro 2000, art. 2º, §§ 2º e 3º; Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011, art. 7º.

Relatório

1. A Consulente acima identificada, autarquia do Governo do Paraná, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, sobre a "interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)".

2. Abaixo a transcrição integral de sua petição, *in verbis*:

1 – DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

O Departamento de Estradas de Rodagem do Paraná (DER), autarquia do Governo do Paraná firmou contrato com o Consórcio Spea/Geribello/Ecr/Spea do Brasil (CNPJ 33.877.254/0001-41) o qual é formado por três consorciadas brasileiras e uma consorciada italiana (esta última tendo participação de 1% e as demais 33% cada), constituído na forma da Lei nº 6.404/1976, artigos 278 e 279.
Os recursos para pagamento destas atividades são provenientes de operação de crédito contraída com o Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID.
O contrato supracitado tem por objeto a prestação de serviço de Consultoria visando a Supervisão das Obras de Engenharia Rodoviária, caracterizado como serviço técnico conforme a Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014, artigo 17, § 1º, inciso II, alínea "a".
De acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.199/2011, artigo 4º, § 2º a nota fiscal poderá ser emitida pelo consórcio no valor total da prestação do serviço. No caso, o consórcio segue esse dispositivo, assim não há emissão de invoice *pela consorciada italiana e o pagamento é efetuado diretamente para o consórcio.*
Ao observar o disposto na Instrução Normativa SRF nº 475/2004 artigos 17 e 29, combinado com a Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014 artigo 17 e a Solução de Consulta Cosit nº 136/2014 entende-se que os pagamentos efetuados pelo tomador ao consórcio sofrerão retenção de Imposto de Renda de 1,5% sobre o valor do serviço correspondente as consorciadas brasileiras e 15% sobre o valor do serviço atinente a consorciada italiana.
Ao verificar o que consta na Lei nº 10.168/2000, artigo 2º, § 2º e a disposição referente ao Imposto de Renda entende-se que a autarquia por ser signatária de um contrato que tem por objeto serviços técnicos e no qual faz parte uma consorciada estrangeira deve efetuar o recolhimento da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (CIDE) sobre a participação dessa empresa, mesmo sem realizar a remessa para o exterior.

II – FUNDAMENTAÇÃO LEGAL *(Dispositivos da legislação que ensejaram a consulta)*

Lei nº 6.404/1976, artigos 278 e 279.
Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014, artigo 17, § 1º, inciso II, alínea "a"
Instrução Normativa RFB nº 1.199/2011, artigo 4º, § 2º
Instrução Normativa SRF nº 475/2004 artigos 17 e 29
Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014 artigo 17
Solução de Consulta Cosit nº 136/2014
Lei nº 10.168/2000, artigo 2º, § 2º

III – QUESTIONAMENTOS *(Enumerar de forma objetiva)*

a) *Deve ser desconsiderado o fato de que o pagamento foi realizado para o consórcio e realizar a retenção de 15% sobre o valor do serviço correspondente a consorciada estrangeira?*

b) *Considerando que o tomador é signatário de contrato que tem objeto serviços técnicos e que o consórcio contratado possui uma participante estrangeira, o tomador deve efetuar o recolhimento da CIDE sobre a participação da empresa estrangeira? Caso a resposta seja negativa, quem seria o responsável pelo recolhimento?*

Fundamentos

3. Preliminarmente, convém anotar que, consoante ressalva expressamente vazada no art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, "as Soluções de Consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente". Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade.

4. Assim, a presente Solução de Consulta não ratifica a natureza jurídica proposta pela Consulente para classificação das verbas e dos atos por ela praticados, referenciados em sua petição; dela não decorrerão efeitos caso se constate ulteriormente, em eventual procedimento fiscal, que, para fins tributários, as mencionadas verbas e atos em realidade se revestem de natureza jurídica destoante daquela que o relato apresentado pela consulente levou a ser aqui identificada.

5. O primeiro questionamento trata da incidência na fonte do imposto sobre a renda, e da respectiva alíquota, no caso de pagamento realizado diretamente a consórcio constituído na forma prevista na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, por pessoas jurídicas brasileiras e estrangeiras, relativamente ao valor destinado à consorciada estrangeira.

6. Considerando ser a Consulente uma autarquia estadual, aplica-se ao caso em tela a Instrução Normativa SRF nº 475, de 6 de dezembro de 2004, que em seu art. 17 assim determina, *in verbis*: (destacou-se)

> *Art. 17. No caso de pagamento a consórcio constituído para o fornecimento de bens e serviços, inclusive a execução de obras e serviços de engenharia,* ***a retenção deverá ser efetuada em nome de cada empresa participante do consórcio****, tendo por base o valor constante da correspondente nota fiscal de emissão de cada uma das pessoas jurídicas consorciadas.*
>
> *§ 1º Nesta hipótese, a empresa administradora deverá apresentar à unidade pagadora os documentos de cobrança, acompanhados das respectivas notas fiscais, correspondentes aos valores dos fornecimentos de bens ou serviços de cada empresa participante do consórcio.*

> *§ 2º* ***No caso de pagamentos a consórcio formados entre empresas nacionais e estrangeiras****, aplica-se a retenção do art. 1º às empresas nacionais* ***e a do art. 19 desta Instrução Normativa (imposto de renda na fonte), às consorciadas estrangeiras****, observadas as alíquotas aplicáveis de acordo com a natureza dos bens ou serviços, conforme legislação própria.*

7. Importante mencionar que no texto original da Instrução Normativa houve um erro de grafia no § 2º do art. 17 acima transcrito, pois foi feita referência ao art. 19 para tratar da retenção do imposto nos pagamentos efetuados às consorciadas estrangeiras, sendo que o correto seria o art. 29 abaixo transcrito, *in verbis*: (destacou-se)

> *Art. 29. No caso de pagamento a pessoa jurídica sediada ou domiciliada no exterior, não será efetuada retenção das contribuições de que trata esta Instrução Normativa.*
>
> *§ 1º* ***Sobre o pagamento de que trata o caput incidirá o imposto de renda na fonte, a ser retido pelo órgão ou entidade pagador, calculado conforme as alíquotas vigentes à época do fato gerador****.*
>
> *§ 2º* ***Na hipótese do § 1º, considera-se ocorrido o fato gerador na data em que os rendimentos forem pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para o exterior.***
>
> *(...)*

8. O valor que servirá de base para a retenção do imposto é o proporcional à participação da consorciada no empreendimento, conforme se depreende do art. 1º da Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011, e do art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011, *in verbis*: (destacou-se)

> ***Lei nº 12.402, de 2011.***
>
> *Art. 1º As empresas integrantes de consórcio constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio,* ***na proporção de sua participação no empreendimento****, observado o disposto nos §§ 1º a 4º.*
>
> *(...)*
>
> ***Instrução Normativa RFB nº 1.199 de 2011.***
>
> *Art. 7º Nos recebimentos de receitas decorrentes do faturamento das operações do consórcio sujeitas à retenção do imposto sobre a renda, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma da legislação em vigor, a retenção deve ser efetuada em nome de cada pessoa jurídica consorciada,* ***proporcionalmente à sua participação no empreendimento****.*
>
> *(...)*

9. É irrelevante, para fins de retenção do imposto na fonte, que o pagamento relativo ao faturamento do consórcio seja realizado pela tomadora do serviço diretamente para o consórcio ou para a empresa-líder do empreendimento, visto que, a partir

desse pagamento, os recursos restam disponibilizados para todos os participantes, mesmo que indiretamente.

10. Assim, realizado o pagamento ao consórcio, a Consulente deverá efetuar a retenção do imposto em relação aos rendimentos que cabem à consorciada estrangeira, tomando como base sua participação no empreendimento.

11. Recentemente, esta Coordenação se pronunciou sobre a matéria na Solução de Consulta nº 14, de 17 de março de 2021, cuja íntegra encontra-se disponível no sítio da RFB, que embora não possua efeito vinculante, nos termos da IN RFB nº 1.396, de 2013, em razão dos fatos apresentados serem diversos, reproduz-se o seu conteúdo no que tange ao IRRF.

> ***"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF***
>
> *RETENÇÃO. REMESSA AO EXTERIOR. CONSORCIADA ESTRANGEIRA.*
>
> *Mesmo no caso em que o pagamento não seja efetuado diretamente à empresa consorciada domiciliada no exterior, mas integralmente à empresa consorciada nacional, que irá remeter o referido valor à consorciada estrangeira, a responsabilidade pela retenção do Imposto sobre a Renda relativo à empresa estrangeira será da contratante do serviço, na função de fonte pagadora.*
>
> ***Dispositivos Legais**: Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, arts. 1º, 16 e 17.*
>
> ***(**...)*
>
> *17. Quanto às Notas Fiscais ou Faturas relativas às operações do Consórcio, o art. 4º da IN RFB nº 1.199, de 2011, esclarece que serão emitidas por cada empresa consorciada, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento, sempre com a informação de que se trata de operação vinculada ao consórcio. Nos casos autorizados pela legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) as Notas Fiscais ou Faturas poderão ser emitidas em nome do consórcio pelo valor total, mas, nesse caso, deverá remeter cópia desses documentos fiscais à empresa líder e a cada consorciada indicando a parcela de receitas correspondente a cada uma delas.*
>
> *Art. 4º O faturamento correspondente às operações do consórcio será efetuado pelas pessoas jurídicas consorciadas, mediante a emissão de Nota Fiscal ou de Fatura próprias, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento.*
>
> *§ 1º Na hipótese de uma ou mais das consorciadas executar partes distintas do objeto do contrato de consórcio, bem como realizar faturamento direto e isoladamente para a contratante, a consorciada remeterá à empresa líder ou à consorciada eleita de que trata o § 3º do art. 3º, mensalmente, cópia dos documentos comprobatórios de suas receitas, custos e despesas incorridos, para os fins previstos nos §§ 2º a 4º do art. 3º.*
>
> *§ 2º Nas hipóteses autorizadas pela legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de*

Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), a Nota Fiscal ou a Fatura de que trata o caput poderá ser emitida pelo consórcio no valor total.

§ 3º Na hipótese do § 2º, o consórcio remeterá cópia da Nota Fiscal ou da Fatura à empresa líder ou à consorciada eleita de que trata o § 3º do art. 3º, às pessoas jurídicas consorciadas, indicando na mesma a parcela de receitas correspondente a cada uma para efeito de operacionalização do disposto nos §§ 2º e 3º, e no caput do art. 3º.

§ 4º No histórico dos documentos de que trata este artigo deverá ser incluída informação esclarecendo tratar-se de operações vinculadas ao consórcio.

18. O art. 7º da referida IN trata da retenção da fonte dos tributos administrados pela RFB. Dispõe o referido dispositivo que a retenção na fonte dos tributos federais relativa aos recebimentos de receitas decorrentes do faturamento das operações do consórcio deve ser efetuada em nome de cada empresa consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento.

Art. 6º Nos pagamentos decorrentes das operações do consórcio sujeitos à retenção na fonte dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na forma da legislação em vigor, a retenção, o recolhimento e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, devem ser efetuados em nome de cada pessoa jurídica consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento.

§ 1º Na hipótese de o consórcio realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas ou físicas, com ou sem vínculo empregatício, a responsabilidade pela retenção dos tributos correspondentes e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, caberá:

I - às consorciadas, mediante a utilização do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) próprio de cada pessoa jurídica, se o consórcio apenas efetuar as contratações, ficando a responsabilidade pelos pagamentos à conta das consorciadas beneficiárias das contratações; ou

II - ao consórcio, mediante a utilização do CNPJ próprio do consórcio, se este também efetuar os pagamentos relativos às contratações.

§ 2º Na hipótese do § 2º do art. 2º, se a empresa líder assumir, no contrato de que trata o art. 279 da Lei nº 6.404, de 1976, a responsabilidade pela contratação e pagamento, em nome do consórcio, de pessoas jurídicas ou físicas, com ou sem vínculo empregatício, a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias deverão ser efetuados pela empresa líder, mediante seu CNPJ próprio.

§ 3º No caso do § 2º, as obrigações acessórias relativas à retenção dos tributos deverão ser prestadas em conjunto com as obrigações acessórias da empresa líder.

§ 4º Nas situações previstas no inciso II do § 1º e no § 2º, aplicar-se-ão as normas de retenção a que está sujeita a empresa líder.

§ 5º As situações previstas nos incisos I e II do § 1º, não poderão ser aplicadas concomitantemente entre si, nem com a situação prevista no § 2º, devendo a opção escolhida prevalecer para todo o ano-calendário.

§ 6º A opção de que trata o § 5º será manifestada de forma irretratável mediante o primeiro recolhimento referente a tributos retidos realizado no ano-calendário.

§ 7º Na hipótese do § 1º do art. 4º, a responsabilidade pela retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias pela contratação e pagamento de pessoas jurídicas ou físicas, com ou sem vínculo empregatício, caberá à consorciada que executar a parte distinta do objeto do contrato de consórcio.

Art. 7º ***Nos recebimentos de receitas decorrentes do faturamento das operações do consórcio sujeitas à retenção do imposto sobre a renda, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins****, na forma da legislação em vigor,* ***a retenção deve ser efetuada em nome de cada pessoa jurídica consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento****.*

Parágrafo único. No caso de pagamentos efetuados a consórcios pelos órgãos e entidades de que trata o art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, a retenção será efetuada observando-se o disposto no art. 16 daquela Instrução Normativa

19. Percebe-se que a situação disposta no § 2º do art. 6º da referida IN e citada pela consulente em seus questionamentos trata da retenção na fonte dos tributos relacionados à contratação de pessoas jurídicas ou pessoas físicas, uma vez que se a responsabilidade pela contratação e pagamento, em nome do consórcio, de pessoas jurídicas ou físicas, com ou sem vínculo empregatício, for assumida pela empresa líder, a retenção na fonte apenas dos tributos relacionados a essas contratações, por exemplo, a contribuição previdenciária, deverá ser realizada pela empresa líder, em seu CNPJ. Tal artigo, contudo, não possui correspondência com as dúvidas apresentadas, já que os tributos objeto dos questionamentos não possuem relação com a contratação de pessoas jurídicas ou físicas.

20. Na retenção na fonte relativa aos recebimentos decorrentes das operações do consórcio, o responsável pela retenção dos tributos é o contratante do serviço, na condição de fonte pagadora ainda que os referidos valores sejam recebidos por intermédio da empresa líder, que irá repassá-los a cada empresa consorciada. Assim, no caso da referida consulta, o responsável pela retenção seria o órgão público estadual, sendo contribuintes dos tributos retidos as empresas consorciadas, na proporção da participação de cada uma delas no empreendimento.

21. O art. 1º da IN RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, dispõe acerca da incidência o IRRF sobre os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, ***creditados,*** *entregues, empregados ou remetidos a pessoa jurídica domiciliada no exterior por fonte situada no país. Em relação à prestação de serviços, cumpre analisar o disposto nos arts. 16 e 17 da referida IN.*

Art. 1º Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a pessoa jurídica domiciliada no exterior por fonte situada no País estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda exclusivamente na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), quando não houver alíquota específica, observadas as disposições previstas nesta Instrução Normativa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1662, de 30 de setembro de 2016)

Parágrafo único. Ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 6º e 9º a 12, os rendimentos decorrentes de qualquer operação em que o beneficiário seja domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1662, de 30 de setembro de 2016)

(...)

Art. 16. Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), ressalvado o disposto no art. 17.

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).

(...)"

22. Pode-se extrair da referida legislação que a empresa líder deve apresentar à unidade pagadora os documentos de cobrança e as notas fiscais, correspondentes aos valores dos fornecimentos de bens ou serviços de cada empresa participante do consórcio, para que o órgão contratante, na função de fonte pagadora, efetue a retenção na fonte do Imposto sobre a Renda relativo aos valores a serem recebidos pela empresa consorciada domiciliada no exterior.

(...)"

12. Considerando a descrição dos serviços executados constante da petição apresentada pela Consulente ("prestação de serviço de Consultoria visando a Supervisão das Obras de Engenharia Rodoviária"), resta configurado tratar-se de pagamento por conta de serviços técnicos executados no Brasil. Na legislação brasileira, a tributação do imposto na fonte incidente sobre esses valores quando destinados a beneficiários estrangeiros é disciplinada pelo art. 2º, **caput** e § 2º-A, da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, e pelo art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, *in verbis*: (destacou-se)

Lei nº 10.168, de 2000.

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

(...)

§ 2º-A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

(...)

Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001.

*Art. 3º Fica reduzida para **quinze por cento** a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior **a título de remuneração de serviços técnicos** e de assistência técnica, e a título de róialties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.*

Instrução Normativa RFB nº 1.455, 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:

(...)

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*

(...)

13. Entretanto, o art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) determina que devem ser observados os acordos e convenções internacionais, in verbis:

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

14. Nesse sentido, esta Cosit já se pronunciou na Solução de Consulta nº 136, de, 2 de junho de 2014:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

CONSÓRCIO HISPANO-BRASILEIRO. RETENÇÃO. FONTE. ALÍQUOTAS. DARF. CNPJ.

A retenção do IRRF, na hipótese de pagamento a consorciado prestador de serviço domiciliado na Espanha, deve ser efetuada à luz do acordo celebrado com o governo espanhol para evitar dupla tributação, considerando a natureza do serviço contratado. Informa-se, no Darf, o CNPJ da própria fonte pagadora.

Dispositivos Legais: arts. 121, parágrafo único, II, e 128 do CTN; art. 6º do Decreto-lei nº 1.418/1975; e art. 7º da Lei nº 9.779/1999; art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001; Decreto nº 76.975/1976; Portaria MF nº 45/1976; arts. 17, § 2º, e 35 da IN RFB nº 1.234/2012; IN RFB nº 1.455/2014; e ADI SRF nº 4/2006.

(...)

5. No caso sob análise, que trata da prestação de serviços no Brasil (local da fonte de produção do rendimento e da fonte de pagamento), a lei elege a fonte pagadora brasileira como o sujeito passivo responsável pela retenção e pelo recolhimento do tributo, com incidência exclusiva na fonte (arts. 121, parágrafo único, II, e 128 do CTN, art. 6º do Decreto-lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, e art. 7º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001).

(...)

6. No caso concreto, a despeito de a contribuinte ser a beneficiária, domiciliada no exterior, que possui a disponibilidade jurídica do rendimento, resulta claro que o sujeito passivo da obrigação tributária nas incidências sobre rendimento percebidos por residentes ou domiciliados no exterior é a fonte pagadora, responsável substituta. Assim, quanto ao preenchimento do Darf, especificamente na hipótese sob análise (IRRF), tem-se que: 1) o IRRF deve ser retido utilizando o CNPJ da própria fonte pagadora; e 2) a retenção ocorre no momento do pagamento ou crédito pela fonte pagadora (art. 100 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, e art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999).

(...)

12. Considerando todo o exposto, responde-se objetivamente à consulente que: a) a retenção do IRRF deve ser efetuada, no caso sob análise, informando no Darf o CNPJ da própria fonte pagadora; b) em relação à alíquota aplicável, importa considerar a natureza do serviço contratado e o fato de que o Brasil possui acordo celebrado com o governo espanhol para evitar dupla tributação.

12.1. Em relação à alíquota do IRRF, em resumo, aplica-se: a) 10% (dez por cento), na hipótese de as importâncias serem pagas a título de royalties, serviço técnico ou assistência técnica (ADI SRF nº 4/2006); b) 15% (quinze por cento) na hipótese de as importâncias serem pagas a título de royalties, no caso de uso ou da concessão de uso de marcas de indústria ou comércio (ADI SRF nº 4/2006); e c) 25% (vinte e cinco por cento), na hipótese de as importâncias serem pagas em razão da prestação de outros serviços (art. 7º da Lei nº 9.779/1999 e item IV da Portaria MF nº 45/1976).

(...)"

15. Por sua vez, o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 5, de 16 de junho de 2014, trouxe a interpretação do estabelecido nos acordos para evitar a dupla tributação da renda, no caso de valores destinados a domiciliados no exterior por conta da prestação de serviços técnicos, *in verbis*: (destacou-se)

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.

16. No caso em análise, deve ser observada a Convenção celebrada entre Brasil e Itália, promulgada pelo Decreto nº 85.985, de 6 de maio de 1981. Transcreve-se abaixo seu artigo 12, que trata dos *Royalties*, *in verbis*: (destacou-se)

ARTIGO 12
Royalties

1. Os royalties provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses royalties podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desses Estado, mas se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos royalties o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 25 por cento do montante bruto dos royalties provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria e comércio;

b) 15 por cento em todos os demais casos.

3. As disposições dos parágrafos 1 e 2 não se aplicam quando o beneficiário dos royalties, residente de um Estado Contratante, tiver no outro Estado Contratante de que provêm os royalties, um estabelecimento permanente ao qual estão ligados efetivamente o direito ou o bem que deu origem aos royalties. Nesse caso, os royalties são tributáveis nesse outro Estado Contratante, de acordo com a sua própria legislação.

*4. **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 equipamento industrial, comercial ou científico e **por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.***

*5. **Os royalties serão considerados provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for o próprio Estado, uma sua subdivisão política ou administrativa, uma autoridade local ou um residente desse Estado.** Todavia, quando o devedor dos royalties, seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente em relação com o qual haja sido contraída a obrigação de pagar os royalties e caiba a esse estabelecimento permanente o pagamento desses royalties, serão eles considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento permanente estiver situado.*

(...)

17. A abrangência da expressão "por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico" está definida no item 5 do Protocolo Adicional à Convenção Entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Italiana, que contém esclarecimentos acerca de diversos conceitos referenciados no texto da Convenção, *in verbis*: (destacou-se)

5. <u>Com referência ao Artigo 12, parágrafo 4</u>

A expressão "por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico" mencionada no parágrafo 4 do Artigo 12 ***inclui os rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos****.* ***(destacou-se)***

18. Desse modo, estão presentes na Convenção em questão os requisitos especificados no inciso I do art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 2014, quais sejam, a autorização para que os pagamentos efetuados a título de *royalties* sejam tributáveis no Brasil e a previsão expressa de que os pagamentos efetuados a título de *royalties* e os efetuados por conta de serviços técnicos prestados tenham o mesmo tratamento tributário em ambos os países. Conclui-se, então, que para os valores destinados à Itália, por conta do pagamento pela prestação de serviços técnicos, será dispensado o mesmo tratamento tributário previsto na legislação brasileira para os *royalties* pagos por fonte situada no Brasil a domiciliado naquele país.

19. Reportando-se à alínea "b" do item 2 do artigo 12 da Convenção, já transcrito acima, a alíquota máxima que pode incidir sobre as remunerações em questão destinadas à Itália é de 15%. Conforme já mencionado acima, essa é a alíquota prevista no art. 2º-A da Lei nº 10.168, de 2000, no art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001 e no art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014 para fins de retenção na fonte do imposto incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior a título de royalties.

20. Assim, os valores correspondentes à participação da consorciada italiana devem sofrer a incidência do imposto na fonte à alíquota de 15%, mesmo se o pagamento efetuado pela Consulente tenha sido feito diretamente ao consórcio.

21. Quanto ao segundo questionamento da Consulente, verifica-se que sua dúvida diz respeito a quem deve efetuar o recolhimento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incidente sobre os valores relativos à participação da consorciada domiciliada no exterior por conta da prestação de serviços técnicos executada pelo Consórcio.

22. Cabe inicialmente salientar que o assunto relacionado à obrigatoriedade do recolhimento da CIDE incidente sobre os valores da participação de consorciada estrangeira foi objeto da Solução de Consulta Cosit nº 134, de 2 de junho de 2014, cuja ementa encontra-se abaixo reproduzida (grifos nossos):

Solução de Consulta Cosit nº 134, de 2014.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

CONSORCIADA NO EXTERIOR. SERVIÇOS TÉCNICOS ESPECIALIZADOS. INCIDÊNCIA SOBRE REMESSAS.

Estão sujeitos ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, a partir de 1º de janeiro de 2002, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos à consorciada domiciliada no exterior, em decorrência da contratação de serviços técnicos especializados.

Dispositivos Legais*: Lei nº 10.168, de 2000, e alterações posteriores, art. 2º e §§ 1º e 2º; Decreto nº 4.195, de 2002, art. 10; IN RFB nº 1.455, de 2014, art. 17, II, "a".*

23. O valor que servirá de base para a incidência da contribuição será o equivalente à participação da consorciada estrangeira, conforme preceituam o art. 1º da Lei nº 12.402, de 2011, e o art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, já reproduzidos acima.

24. O sujeito passivo dessa obrigação consta expressamente no § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, *in verbis*: (destacou-se)

> ***Lei nº 10.168, de 2000.***
>
> *Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo* ***passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior****. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)*
>
> *§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)*

25. Em síntese, a Consulente, na condição de signatária do contrato de prestação de serviços, é a responsável pelo recolhimento da CIDE no caso em tela. Como já foi dito acima, é irrelevante que o pagamento por conta da prestação do serviço seja realizado pela tomadora do serviço diretamente para o consórcio ou para a empresa-líder do empreendimento, visto que, a partir desse pagamento e considerando a ausência de personalidade jurídica do consórcio, os recursos restam disponibilizados para todos os participantes, mesmo que indiretamente.

Conclusão

26. Diante do exposto conclui-se que:

26.1 A Consulente, tomadora de serviços técnicos junto a consórcio formado por empresas brasileiras e empresa italiana, deve efetuar a retenção do imposto sobre a renda na fonte, incidente sobre os valores correspondentes à participação da consorciada italiana, mediante a aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento).

26.2 Na qualidade de signatária do contrato de prestação de serviços técnicos com o consórcio, a Consulente deve efetuar o recolhimento da CIDE incidente sobre o valor correspondente à participação da consorciada estrangeira quando efetuar pagamento por conta da prestação dos serviços contratados, seja diretamente ao consórcio, seja diretamente à empresa-líder do empreendimento.

Assinatura digital
IVONETE BEZERRA DE SOUZA OSTI
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinatura digital
ALEXANDRE AKIO LAGE MARTINS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação Internacional (Ditin)

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 dessa Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta