



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	254 – COSIT
DATA	25 de outubro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TÉCNICO E DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA E ADMINISTRATIVA. SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. CONVENÇÃO BRASIL-JAPÃO. NÃO RETENÇÃO NA FONTE.

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa jurídica domiciliada no Japão, em contraprestação por serviço técnico, incluindo assistência administrativa, e assistência técnica, sem transferência de tecnologia, não se sujeitam à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF), em virtude do disposto no artigo 5 da Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda celebrada entre os Governos do Brasil e do Japão.

TAXA DE GARANTIA A EMPRÉSTIMOS. CONVENÇÃO BRASIL-JAPÃO. RETENÇÃO NA FONTE.

As remessas ao Japão realizadas por pessoa jurídica brasileira para pagamento de taxa de garantia contratada com empresa controladora em face de empréstimos tomados com terceiros sofrem a incidência do IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento), com base no art. 744 do RIR, de 2018, por se enquadrarem no artigo 21 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre o Brasil e o Japão.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, art. 98; RIR 2018, Anexo do Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 744 e 765; Decreto nº 61.899, de 1967; Decreto nº 81.194, de 1978; IN RFB nº 1.455, de 2014, art. 17; ADI RFB nº 5, de 2014.

RELATÓRIO

A consultante acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF).

2. Afirma que, no exercício de suas atividades econômicas e administrativas, necessita da prestação de serviços oriundos de sua controladora direta, localizada no Japão, os quais não implicam transferência de tecnologia. Cita mais de vinte serviços que seriam prestados pela controladora japonesa e declara que realiza a retenção do Imposto sobre a Renda (IR).

3. Informa que a controladora realiza as atividades administrativas para ela sem qualquer presença física no Brasil (estabelecimento permanente ou instalação física) e, em contrapartida, a consulente efetua remessa ao Japão do pagamento relativo à contraprestação por tais serviços.

4. Além da remessa pelo pagamento da prestação dos serviços listados, a consulente relata que também efetua remessa relativa ao pagamento de taxas de garantias (**guarantee fees**), como contraprestação a contrato de garantia firmado com a controladora japonesa, na situação em que essa atua como garantidora de empréstimos obtidos pela consulente perante terceiros não relacionados ao grupo, detalhando a situação nos seguintes termos:

Nos termos de instrumentos contratuais firmados entre a Consulente e sua controladora, de acordo com as condições mencionadas nos formulários das Instituições Financeiras, cartas de garantia e/ou outros documentos requeridos pelas Instituições Financeiras para a garantia, a controladora concorda em enviar Cartas de Garantia como garantidora principal em favor das Instituições Financeiras, para irrevogavelmente e incondicionalmente garantir todas as obrigações e responsabilidades da Consulente. Nesse contexto, a controladora promete pagar sob a demanda das Instituições Financeiras, conforme exigirem, em moeda corrente, e saldar em benefício das Instituições Financeiras, quando devidas por antecipação ou outra razão, todas as dívidas de qualquer tipo ou natureza, em qualquer tempo ou periodicamente, da Consulente frente às Instituições Financeiras, sejam fixas ou contingentes, conhecidas ou desconhecidas, liquidadas ou não, presentes ou futuras, independentemente de como ou quando surgirem, e se estiverem sob os Contratos de Empréstimo ou quaisquer aditivos feitos de tempos em tempos.

5. Argumenta que, com base no art. 744 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018, aprovado pelo art. 1º do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018), sujeitam-se à incidência na fonte à alíquota de 15% os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no País a pessoa física ou jurídica residente no exterior.

6. Especificamente quanto à prestação de serviços ao exterior, informa que o art. 746 do RIR 2018 estabelece uma alíquota de 25% de IRRF. No entanto, os serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeita-se à retenção na fonte de 15%, conforme art. 765 do RIR 2018.

7. Dispõe que a beneficiária dos rendimentos é residente no Japão, existindo a Convenção entre os Estados Unidos do Brasil e o Japão Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos (Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967) e seu protocolo modificativo (Decreto nº 81.194, de 9 de janeiro de 1978) que influenciam no tratamento tributário das remessas entre os referidos países.

8. Informa haver dúvida quanto ao enquadramento das referidas remessas nos arts. 5 (lucro da empresa), 11 (royalties), 13 (profissões liberais ou outras atividades independentes) ou 21 (demais rendimentos) da citada convenção para evitar a dupla tributação.

9. Discorre acerca da qualificação dos pagamentos ao exterior segundo a Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), nos termos a seguir:

(i) Royalties (Artigo 12 da Convenção Modelo): para tanto, o Acordo firmado pelo Estado Contratante deveria conter equiparação dos serviços técnicos e de assistência administrativa a royalties;

(ii) Rendimentos de serviços profissionais ou profissões independentes (Artigo 14 da Convenção Modelo): para isso, a prestação dos serviços técnicos e de assistência administrativa devem estar relacionados à qualificação técnica específica de uma ou mais pessoas;

(iii) Lucros das empresas (Artigo 7 da Convenção Modelo): quando as categorias acima não se aplicarem, os rendimentos pagos ao exterior deveriam ser tratados como lucros da empresa beneficiária; ou

(iv) Outros Rendimentos (Artigo 21 da Convenção Modelo): o tratamento se aplica a quaisquer rendimentos não mencionados nos restantes artigos da Convenção.

10. Relata a existência do Parecer PGFN/CAT nº 2.363, de 19 de dezembro de 2013, e do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014, os quais teriam previsto que apenas nos casos em que as Convenções equiparem expressamente serviços técnicos com royalties é que tais serviços poderiam ser assim enquadrados para fins de tributação. No entanto, afirma que o Decreto nº 61.899, de 1967, é uma das exceções dentre as Convenções, já que não faz tal equiparação, assim como as Convenções do Brasil com Áustria, Suécia, Finlândia e França.

11. Entende que, de acordo com o ADI RFB nº 5, de 2014, uma segunda possibilidade seria o enquadramento das remessas como rendimentos de serviços profissionais independentes, previstos no art. 13 da Convenção Brasil e Japão, no entanto, no presente caso, acredita que não se enquadrariam já que não existiria uma “instalação fixa” no País dos beneficiários dos rendimentos, além de também não enxergar similaridades entre sua controladora e a qualificação de “profissão liberal” presente na Convenção Brasil-Japão.

12. Argumenta que o enquadramento dos referidos serviços seria, então, no art. 5 da referida Convenção, o qual trata dos lucros das empresas.

13. Relata que também efetua pagamentos de taxa como contraprestação de contrato de garantia firmado com a controladora japonesa, na situação em que esta atua como garantidora de empréstimos tomados com terceiros (instituições financeiras). Aduz que tais remessas não se enquadrariam como royalties ou rendimentos de serviços profissionais independentes, nem se qualificaria como juros, já que o empréstimo seria contratado com terceiros.

14. Acredita que o art. 5 seria aplicável apenas aos rendimentos relacionados aos negócios do beneficiário, não sendo compatível com as remessas relativas às taxas de garantias, segundo ela. Entende, assim, que tais valores deveriam ser classificados no art. 21 da Convenção, como outros

rendimentos, já que não podem ser associados à atividade econômica exercida pela controladora japonesa.

15. Por fim, apresenta as questões a seguir:

- (i) A Consulente possui como controladora direta empresa domiciliada no Japão, que presta lhe serviços técnicos e assistência técnica e administrativa;
- (ii) A Consulente realiza remessas ao Japão, a título de remuneração pela prestação de tais serviços;
- (iii) À luz da Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Brasil e Japão, a Consulente questiona o correto enquadramento e a obrigatoriedade de retenção do IRRF sobre as remessas feitas em decorrência da prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa (royalties, rendimentos de profissões independentes, lucros das empresas, ou outros rendimentos);
- (iv) Igualmente, à luz da legislação doméstica brasileira, a Consulente também questiona o correto enquadramento de tais remessas, especialmente considerados os arts. 744, 746 e 765 do RIR/18;
- (v) De outro lado, a Consulente também realiza remessas sob a rubrica de taxas de garantia (guarantee fees);
- (vi) À luz da Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Brasil e Japão, questiona o correto enquadramento e a obrigatoriedade de retenção do IRRF sobre as remessas feitas em decorrência da prestação de garantia pela controladora direta no Japão (“lucros das empresas” ou “outros rendimentos”).

FUNDAMENTOS

16. O processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

17. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria está normatizada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

18. O objetivo da solução de consulta é dar segurança ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre a interpretação de dispositivo da legislação tributária aplicável a um fato determinado. Nesse sentido, as soluções de consulta não convalidam ou invalidam as afirmativas do consulente. Sua eficácia pressupõe a conformidade entre a narrativa apresentada e a realidade fática.

19. O instituto da consulta não se situa no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, o que implica dizer que compete ao consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Desse modo, a presente Solução de Consulta não irá analisar cada um dos vinte e um serviços listados pela consulente, mas solucionar, em síntese, acerca

do tratamento quanto à retenção do Imposto de Renda na Fonte (IRRF) nas remessas para o Japão relativas à prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa, sem transferência de tecnologia, e quanto à taxa de garantia por empréstimos tomados, tendo em vista a legislação tributária e a convenção Brasil-Japão para evitar a dupla tributação.

Serviços técnicos, assistência técnica e administrativa

20. Sobre a retenção na fonte incidente sobre serviços técnicos e de assistência técnica e administrativa e semelhantes, questionada pela consulente, cumpre referir, inicialmente, que esta Coordenação analisou questão semelhante, à luz da mesma Convenção Brasil-Japão, manifestando-se através da Solução de Consulta Cosit nº 20, de 30 de maio de 2022, cujos fundamentos, onde couberem, serão aqui adotados.

21. A retenção na fonte, nesse caso, encontra-se disciplinada pelo art. 765 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018, aprovado pelo art. 1º do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018), que dispõe:

Subseção I

Dos serviços técnicos e da assistência técnica e administrativa

Incidência

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).

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).

22. Em relação aos serviços informados pela consulente como serviços técnicos e assistência técnica e administrativa, cabe analisar a Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, que estabelece, em seu art. 17, que 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%. O § 1º, inciso II, alíneas “a” e “b” do citado artigo traz as definições de serviço técnico e de assistência técnica. Serviço técnico é aquele 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.

CAPÍTULO XVI DA REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS, ASSISTÊNCIA TÉCNICA E ADMINISTRATIVA E ROYALTIES.

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:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; e
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;

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

b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

§ 2º Os juros de mora e quaisquer outras compensações decorrentes do pagamento em atraso dos rendimentos de que trata o caput sujeitam-se à incidência de imposto sobre a renda na fonte nas mesmas condições dos valores principais a que se refiram.

§ 3º Os rendimentos mencionados no caput recebidos por pessoa jurídica domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

23. Cabe, entretanto, levar em conta o disposto no art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), que determina que os tratados e convenções internacionais no âmbito tributário devem ser observados.

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

24. O Brasil celebrou com o Japão Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos, promulgada pelo Decreto nº 61.899, de 1967, cujas alterações e complementos constam no Protocolo promulgado pelo Decreto nº 81.194, de 1978. Referida Convenção apresenta regras distributivas de competência tributária para determinados rendimentos, separados, por sua natureza, em artigos. Constam regras para rendimentos específicos, categorizados como rendimentos da exploração de navios ou aeronaves (artigo 7º), rendimentos de exploração da propriedade imobiliária (artigo 8º), dividendos (artigo 9º), juros (artigo 10), royalties (artigo 11), ganho de capital (artigo 12), rendimentos de profissão liberal (artigo 13), rendimentos de emprego (artigo 14), rendimentos de artistas e desportistas (art. 15), rendimentos de professores (artigo 16), rendimentos de estudantes (artigo 17), remuneração de direção (artigo 18), remunerações públicas (artigo 19), pensões (artigo 20) e rendimentos não enquadrados nos artigos anteriores (artigo 21).

25. Com vistas a esclarecer melhor acerca do 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 base nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil, a RFB emitiu o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 5, de 16 de junho de 2014, dispondo que o tratamento tributário quanto aos referidos serviços, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda, celebrado pelo Brasil, será aquele previsto no respectivo acordo ou convenção:

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 2014

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.

26. De acordo com o disposto no ADI RFB nº 5, de 2014, apenas no caso de um rendimento não se enquadrasse em uma das categorias especiais, mas fosse inerente à atividade empresarial da pessoa jurídica, estaria englobado pelo artigo que trata dos lucros da empresa, que no caso do Decreto nº 61.899, de 1967, encontra-se no artigo 5. Assim, cumpre analisar cada um dos incisos acima.

27. A Convenção Brasil-Japão especificou o tratamento tributário dos **royalties** em seu art.
11:

Artigo 11

1) Os " royalties " provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente no outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado Contratante.

2) Entretanto, tais " royalties " poderão ser tributados no Estado Contratante de que provenham, e de acordo com a legislação tributária desse Estado Contratante, mas o imposto assim cobrado não poderá exceder 10% do montante bruto dos " royalties ". Esta limitação não se aplicará aos " royalties " provenientes do Brasil nos três primeiros anos de calendário de aplicação desta Convenção, durante os quais o Brasil poderá aplicar o imposto sobre " royalties " previsto na sua legislação.

3) O termo " royalties " usado no presente Artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pela utilização ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra científica, de uma patente, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, ou pela utilização ou pela concessão de uso de equipamento industrial, comercial ou científico, ou pelas informações concernentes a experiência industrial comercial, ou científica; mas não inclui os pagamentos de qualquer tipo recebidos pela utilização ou pela concessão do uso de marcas de indústria ou comércio, filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de rádio e televisão.

4) O disposto nos parágrafos (1) e (2) não se aplicará quando o beneficiário dos " royalties " residir num Estado Contratante e tiver, no outro Estado Contratante de onde provenham os " royalties ", um estabelecimento permanente ao qual esteja efetivamente ligado o direito ou o bem gerador dos " royalties ". Em tal caso, aplicar-se-á o disposto no Artigo 5.

5) Os " royalties " serão considerados provenientes de um Estado Contratante quando o pagador for aquele próprio Estado Contratante, uma sua subdivisão política ou governo municipal ou um residente nesse Estado Contratante. Quando, entretanto, a pessoa que pagar os " royalties ", seja ou não residente em um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente em conexão com o qual a obrigação de pagar os " royalties " sejam suportados por tal estabelecimento permanente, então tais " royalties " serão considerados como provenientes do Estado Contratante no qual o estabelecimento permanente estiver situado.

6) Quando quaisquer " royalties " excederem um montante justo e razoável em relação aos direitos pelos quais sejam pagos, o disposto no presente artigo somente se aplicará aquela parcela dos " royalties " que representar esse montante justo e razoável. Se, em consequência de relações especiais existentes entre o devedor e o credor, ou entre um e outro e terceiros pessoas, o montante dos " royalties " pagos, tendo em conta os direitos por que sejam devidos, exceder o que seria convencionado entre o devedor e o credor na ausência de tais relações, o disposto no presente artigo só se aplicará a este último montante. Nesses casos, a parte excedente dos pagamentos será tributável de acordo com a legislação de cada um dos Estados Contratantes, tendo em devida conta as outras disposições da presente Convenção.

28. O Decreto nº 81.194, de 1978, trouxe alterações quanto ao art. 11 da Convenção, que trata dos **royalties**, no entanto, não equiparou serviços técnicos e de assistência técnica aos **royalties**, conforme seu artigo 3.

ARTIGO 3

1. O parágrafo (2) do Artigo 11 deve ser eliminado e substituído pelo seguinte:

"(2) No entanto, tais " royalties "podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado Contratante, mas o imposto assim cobrado não poderá exceder:

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

(b) 15 por cento do montante bruto dos " royalties " provenientes do uso ou da concessão do uso de direito de autor sobre filmes cinematográficos e filmes ou fitas de gravação de programas de radiodifusão ou televisão;

(c) 12.5 por cento em todos os demais casos".

2. O parágrafo (3) do Artigo 11 deve ser eliminado e substituído pelo seguinte:

"(3) 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 de filmes cinematográficos e filmes ou fitas de gravação de programas de radiodifusão ou televisão, qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científica". (grifos nossos)

29. Para fins das relações tributárias entre Brasil e Japão, diante da ausência de protocolo sobre o Artigo 11 equiparando o tratamento tributário de **royalties** aos serviços técnicos e de assistência técnica, não se aplica a disposição do inciso I do art. 1º do ADI nº 5, de 2014.

30. O artigo 13 do Decreto nº 61.899, de 1967, dispõe acerca do tratamento tributário dos rendimentos relativos a profissões liberais ou com o exercício de atividades independentes como isentos no Estado que realiza o pagamento, exceto na hipótese em que possua, de forma habitual, instalação fixa no Estado onde receba os rendimentos. Consta que a expressão “profissão liberal” abrange as atividades independentes de ordem científica, literária, artística, educativa ou pedagógica e as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contabilistas.

Artigo 13

1) Os rendimentos que uma pessoa residente num Estado Contratante obtenha com uma profissão liberal ou com o exercício de outras atividades independentes de caráter análogo são isentos do imposto no outro Estado Contratante, a não ser que essa pessoa disponha, de forma habitual, nesse outro Estado Contratante, de uma instalação fixa para o exercício dessas atividades. Se dispuser dessa instalação, os

rendimentos serão tributáveis nesse outro Estado Contratante, mais unicamente na medida em que forem atribuíveis a tal instalação fixa.

2) A expressão "profissão liberal" abrange em especial as atividades independentes de ordem científica, literária, artística, educativa ou pedagógica, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contabilistas.

31. Percebe-se que os serviços técnicos e de assistência administrativa do caso não estão referenciados entre aqueles listados como "profissão liberal" na citada convenção internacional, tampouco restou demonstrado pela consulente que os serviços consultados são serviços prestados de forma autônoma e profissionalmente independente e com relação com a qualificação técnica de uma pessoa ou de um grupo de pessoas.

32. Desse modo, inexistindo o protocolo referido no inciso I do art. 1º do ADI RFB nº 5, bem como não sendo possível qualificar o rendimento no dispositivo convencional que trata de "profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes" (inciso II), aplica-se, residualmente, a previsão contida no inciso III do mesmo dispositivo, que determina que será dispensado à remessa em questão o mesmo tratamento tributário estabelecido na Convenção quanto ao lucro das empresas.

33. O artigo 5 do Decreto nº 61.899, de 1967, trata da tributação dos lucros nos negócios envolvendo Brasil e Japão, estabelecendo que, exceto se possuir um estabelecimento permanente no Estado onde realize negócios, os lucros de uma pessoa jurídica de um Estado Contratante serão tributáveis apenas neste Estado de residência.

Artigo 5

1) **Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante são tributáveis somente nesse Estado Contratante a menos que a empresa realize negócios no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado.** Se a empresa realizar negócios na forma indicada, os seus lucros são tributáveis no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2) Quando uma empresa de um Estado Contratante realizar negócios no outro Estado Contratante, através de um estabelecimento permanente aí situado, em cada um dos Estados Contratantes serão atribuídos a esse estabelecimento permanente os lucros que porventura teria caso constituísse uma empresa distinta e isolada, ocupando-se das mesmas atividades ou de atividades semelhantes sob condições idênticas ou análogas, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3) Na determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, serão permitidas as deduções de despesas que sejam realizadas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo, despesas de administração e encargos gerais de direção assim realizados.

- 4) Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente se este se houver limitado a comprar mercadorias para a empresa.
- 5) Para efeito dos parágrafos anteriores, os lucros atribuíveis ao estabelecimento permanente serão determinados todos os anos segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.
- 6) Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos especialmente regulados noutros artigos da presente Convenção, o disposto em tais preceitos não será afetado pelo presente artigo. *(grifou-se)*

34. O artigo 4 da Convenção Brasil-Japão esclarece a expressão “estabelecimento permanente”, pontuando, no item 6 do citado artigo, que o fato de uma companhia residente no Japão controlar uma companhia residente no Brasil não é por si só bastante para fazer de qualquer dessas companhias estabelecimento permanente da outra.

Artigo 4

- 1) Na presente Convenção, a expressão "estabelecimento permanente" designa uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade.
- 2) A expressão "estabelecimento permanente" abrange, especialmente:
 - a) uma sede de direção;
 - b) uma sucursal;
 - c) um escritório;
 - d) uma oficina;
 - e) uma fábrica;
 - f) um depósito;
 - g) uma mina, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais;
 - h) um local de edificação ou de construção ou montagem de projeto cuja duração exceda seis meses.
- 3) A expressão "estabelecimento permanente" não abrange:
 - a) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de transformação por uma outra empresa;
 - b) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de comprar bens ou mercadorias ou para obter informações para a empresa;
 - c) a utilização de instalação unicamente para fins de armazenagem, exposição ou expedição de bens ou mercadorias pertencentes à empresa;
 - d) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de armazenagem, exposição ou expedição;
 - e) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de publicidade, para fornecimento de informações, para investigação científica ou atividades análogas, de caráter preparatório ou auxiliar para a empresa.

4) Uma pessoa que atue num dos Estados Contratantes por conta de uma empresa de outro Estado Contratante - e desde que não seja um agente que goze de um "status" independente, contemplado no parágrafo (5) - será considerada como "estabelecimento permanente" no primeiro Estado Contratante se:

a) tiver, e habitualmente exercer naquele Estado Contratante, autoridade para concluir contratos em nome da empresa, a não ser que suas atividades sejam limitadas à compra de bens ou mercadorias para a empresa; ou

b) mantiver naquele Estado Contratante um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa com o qual regulamente atenda a pedidos em nome da empresa, consecutivamente a um contrato previamente concluído pela empresa sem especificação quer da quantidade a ser entregue ou da data e do lugar de entrega.

5) Uma empresa de um Estado Contratante não será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante pelo simples fato de aí exercer a sua atividade por intermédio de um corretor, de um comissário geral ou de qualquer outro intermediário que goze de um "status" independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal da sua atividade.

6) O fato de uma companhia residente num dos Estados Contratantes controlar ou ser controlada por uma companhia residente no outro Estado Contratante ou que aí exerça a sua atividade (quer seja através de um estabelecimento permanente, quer não) não é por si só bastante para fazer de qualquer dessas companhias estabelecimento permanente da outra.

7) Uma empresa de um Estado Contratante será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante se exercer atividades que consistam no todo ou em parte em oferecer, naquele outro Estado Contratante, os serviços de participantes em diversões públicas mencionados no Artigo 15.

35. Desse modo, responde-se à consulente, quanto à primeira questão, que as remessas realizadas à pessoa jurídica situada no Japão, que não possui estabelecimento permanente no Brasil, relativas à prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa à empresa do Brasil, sem transferência de tecnologia, não sofrem a incidência do IRRF, nos termos do artigo 5 da Convenção Brasil-Japão para Evitar a Dupla Tributação.

Taxa de garantia

36. Na segunda questão, a consulente descreve o pagamento pelas taxas de garantia (*guarante fees*) como a contraprestação a um contrato de garantia firmado com a controladora japonesa, na situação em que essa atua como garantidora de empréstimos obtidos pela consulente perante terceiros não relacionados ao grupo. Segundo a consulente, a referida garantia prestada não possuiria relação com o objeto social da empresa controladora, já que *“essa atividade é prestada exclusivamente com entidades ligadas, jamais com terceiros independentes, demonstrando não pertencer ao seu core business.”*

37. A dúvida apresentada pela consulente se restringe ao enquadramento do referido pagamento na Convenção Brasil-Japão como lucros (artigo 5) ou como outros rendimentos (artigo 21).

38. Como visto acima, a Convenção Brasil-Japão traz regras de distribuição de competência tributária para determinados rendimentos específicos e, após listá-los, apresenta uma categoria residual, para aqueles que não se enquadrem nos artigos precedentes. Assim, se um rendimento isolado não se enquadra em uma dessas categorias especiais, sendo ele inerente à atividade empresarial desenvolvida, subsume-se então à categoria de lucro da empresa (artigo 5) ou, não decorrendo de atividade empresarial, será classificado como outros rendimentos (artigo 21).

39. O artigo 5 da Convenção Brasil-Japão, citado no parágrafo 33, acima, trata da possibilidade de tributação dos lucros nos negócios envolvendo Brasil e Japão, definindo que os lucros de uma pessoa jurídica de um Estado Contratante serão tributáveis apenas neste Estado de residência, exceto se possuir um estabelecimento permanente no Estado onde realize negócios.

40. De outro lado, o artigo 21 do Decreto nº 61.899, de 1967, dispõe sobre o tratamento tributário relativo a rendimentos que não se enquadrem em nenhum outro artigo da Convenção Brasil-Japão, prevendo que podem ser tributáveis em ambos os Estados Contratantes, conforme abaixo:

Artigo 21

Qualquer rendimento recebido por uma pessoa residente num Estado Contratante não mencionado expressamente nos artigos anteriores da presente Convenção, serão tributáveis em ambos os Estados Contratantes.

41. Esta Coordenação, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 184, de 28 de setembro de 2018, manifestou-se sobre o enquadramento no artigo relativo a “outros rendimentos” da Convenção Brasil-França, que tem o mesmo teor do artigo 21 da Convenção Brasil-Japão:

20. Uma atividade desenvolvida sem fins econômicos não pode ser considerada como “negócio” (business) (...)

(...)

22. Importante, no entanto, ser destacado que o afastamento do artigo 7 deve ser efetuado com cautela. No caso em análise, a não aplicação deste dispositivo se dá em virtude da natureza do rendimento recebido e de sua conexão direta com o objeto da entidade que o recebe. Em outras palavras, entende-se que o artigo não é cabível, pois a transação envolve uma anuidade, a qual constitui rendimento intimamente ligado à execução de uma atividade não empresarial(...)

(...)

24. Para situações como esta, a Convenção Modelo da OCDE e da ONU dispõem do artigo 21 (“outros rendimentos”), o qual comporta os rendimentos que não sejam suscetíveis de serem enquadrados nas demais regras distributivas da convenção. Consiste em um dispositivo de aplicação residual, porém com a utilidade de comportar rendimentos não previstos nas demais regras do tratado.

25. O dispositivo funciona, nas lições de KLAUS VOGEL, como uma “catch-all clause”, que tem por finalidade cobrir todas as possibilidades de rendimento não especificados em outros dispositivos:

O Artigo 21 OCDE e UN MC consiste em uma “catch-all provision”, com a finalidade de assegurar que a dupla tributação possa ser evitada em tese para todos os tipos concebíveis de renda e que os tratados tributários sejam abrangentes por natureza. (...) Aplica-se principalmente a anuidades baseadas em contribuições anteriores (...), ganhos de apostas, prêmios de loteria, (...).

29. (...) Corroborando o entendimento, temos a doutrina de KLAUS VOGEL :

Alguns DTCs - principalmente os mais antigos - não contém uma disposição similar ao Artigo 21 da OCDE e UN MC. Como consequência, estes tratados não preveem qualquer isenção para itens de rendimentos não tratados em uma regra distributiva específica. Nem o Estado da fonte (artigo 21(1) da OCDE e UN MC) tampouco o Estado de residência (artigos 21.(3), e 23(1), UN MC) afastam a tributação para os diferentes tipos de outros rendimentos. Será mantida qualquer dupla tributação de rendimentos que não tenham sido tratados em regras distributivas específicas (...). Sem um artigo 21 ou equivalente da OCDE e da ONU, a dupla tributação de outros rendimentos somente pode ser evitada por medidas unilaterais ou, como último recurso via procedimento amigável em linha com o previsto no Artigo 25(3) (...).

42. Na situação sob análise, considerando que, como relata a consulente, a pessoa jurídica japonesa apenas presta garantia a empréstimos tomados de instituições financeiras exclusivamente por empresas ligadas, não configurando, assim, o rendimento relativo à taxa desta garantia contratada, como inerente ao objeto da empresa, deve ser afastada a sua qualificação no artigo 5 da Convenção Brasil-Japão.

43. Eventualmente seria possível cogitar a qualificação no escopo do artigo 10 da Convenção Brasil-Japão, que dispõe acerca dos rendimentos de “juros”. Ocorre que, pela definição de “juros” contida no parágrafo 4º da referida Convenção, segundo a qual são juros “os rendimentos de fundos públicos, de títulos ou debêntures, acompanhados ou não de garantia hipotecária ou de cláusula de participação nos lucros, e de créditos de qualquer natureza, bem como outros rendimentos que, pela legislação tributária do Estado de que provenham, sejam assemelhados aos rendimentos de importâncias emprestadas”, as taxas de garantia não se revestem das características necessárias para qualificação no referido artigo.

44. Em vista do disposto, na impossibilidade de qualificação do referido rendimento em outros artigos específicos da Convenção Brasil-Japão, deve tal rendimento ser enquadrado no artigo 21 da Convenção Brasil-Japão como “outros rendimentos”.

45. O art. 744 do RIR/2018, estabelece a alíquota de 15% (quinze por cento) sobre os rendimentos pagos, creditados, entregues empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, quando não tiverem tributação específica prevista:

Art. 744. Os rendimentos, os ganhos de capital e os demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, ficam sujeitos à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica prevista neste Capítulo, inclusive nas seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100 ; Lei nº 3.470, de 1958, art. 77 ; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28):

I - as pensões alimentícias e os pecúlios;

II - os prêmios conquistados em concursos ou competições;

III - os valores correspondentes aos pagamentos de contraprestação de arrendamento mercantil de bens de capital, celebrados com entidade mercantil de bens de capital domiciliadas no exterior, observado o disposto no inciso X do caput do art. 755, e, quanto ao arrendamento mercantil do tipo financeiro, o disposto no art. 718 (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso V; e Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º, caput);

IV - as comissões e as despesas incorridas nas operações de colocação, no exterior, de ações de companhias abertas, domiciliadas no País (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso VI; e Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º, caput);

V - a solicitação, a obtenção e a manutenção de direitos de propriedades industriais no exterior (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso VII; e Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º, caput);

VI - os juros decorrentes de empréstimos contraídos no exterior, em países que mantenham acordos tributários com o País, por empresas nacionais, particulares ou oficiais, por prazo igual ou superior a quinze anos, à taxa de juros do mercado credor, com instituições financeiras tributadas em nível inferior ao admitido pelo crédito fiscal nos acordos tributários, ressalvado o disposto no inciso V do caput do art. 755 (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso VIII; e Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º, caput); e

VII - os juros, as comissões, as despesas e os descontos decorrentes de colocações no exterior, previamente autorizadas pelo Banco Central do Brasil, de títulos de crédito internacionais, inclusive commercial papers, desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a noventa e seis meses, ressalvado o disposto no inciso VI do caput do art. 755 (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso IX; e Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º, caput).

§ 1º Os rendimentos de residentes ou domiciliados em países ou dependências classificados, observado o disposto no art. 254, como de tributação favorecida, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda, à alíquota de vinte e cinco por cento, exceto quanto às hipóteses previstas nos incisos III, VI e VII do caput. (Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º).

§ 2º Relativamente às hipóteses previstas no inciso III ao inciso VI do caput, a alíquota de quinze por cento poderá ser reduzida, por prazo certo, pelo Poder Executivo federal, e será aplicada exclusivamente aos contratos celebrados durante o período em que vigorar a redução (Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º, § 2º).

46. Tendo em vista que a taxa de garantia contratada com uma pessoa jurídica quanto a empréstimos tomados com instituições financeiras terceiras não se enquadra nas disposições específicas do Capítulo V do RIR/2018 quanto à retenção na fonte de rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior (art. 745 – ganho de capital, art. 746 – rendimentos do trabalho, aposentadoria, pensão e prestação de serviços, art. 747 – transporte rodoviário internacional de carga, art. 756 – lucros ou dividendos, art. 760 – rendimentos de financiamentos, art. 763 – rendimentos de imóveis, art. 764 rendimentos de películas cinematográficas, art. 765 – serviços técnicos e de assistência técnica e administrativa, art. 766 – remuneração de direitos, art. 767 – royalties, art. 768 – fretes internacionais) tal rendimento estaria sujeito às normas previstas no art. 744 do RIR/2018.

47. Assim, considerando que o artigo 21 do Decreto nº 61.899, de 1967, estabelece que outros rendimentos, não enquadrados nos demais artigos, seriam tributáveis em ambos os Estados, responde-se à consulente que a taxa de garantia contratada com a controladora japonesa está sujeita ao IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento), com base no art. 744 do RIR/2018.

CONCLUSÃO

48 Com base em todo o exposto, soluciona-se a presente consulta, respondendo à consulente que:

a) os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa jurídica domiciliada no Japão, em contraprestação por serviço técnico, incluindo assistência administrativa, e assistência técnica, sem transferência de tecnologia, não se sujeitam à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF), em virtude do disposto no artigo 5 da Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda celebrada entre os Governos do Brasil e do Japão; e

b) as remessas ao Japão realizadas por pessoa jurídica brasileira para pagamento de taxa de garantia contratada com empresa controladora em face de empréstimos tomados com terceiros sofrem a incidência do IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento), com base no art. 744 do RIR, de 2018, por se enquadrarem no artigo 21 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre o Brasil e o Japão.

Assinatura digital

VIVIANE VIDAL WAGNER

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotin.

Assinatura digital

IVONETE BEZERRA DE SOUZA OSTI

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação Internacional (Ditin)

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

Assinatura digital

DANIEL TEIXEIRA PRATES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotin

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação (Cosit)