



# Receita Federal

## Coordenação-Geral de Tributação

### PROCESSO

<b>SOLUÇÃO DE CONSULTA</b>	110 – COSIT
<b>DATA</b>	2 de maio de 2024
<b>INTERESSADO</b>	CLICAR PARA INSERIR O NOME
<b>CNPJ/CPF</b>	00.000-00000/0000-00

#### **Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF**

CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONFLITO APARENTE COM LEI ORDINÁRIA FEDERAL. CRITÉRIO DA ESPECIALIDADE.

Observadas as demais normas do Decreto nº 10.705/2021 de modo que seja aplicável a regra prevista no Artigo 13, parágrafo 2, daquele diploma, o pagamento pela prestação de serviços técnicos realizado a beneficiário residente nos EAU sujeita-se à incidência de IRRF à alíquota de 15% a partir de primeiro de janeiro do ano imediatamente seguinte à entrada em vigor do ADT Brasil-EAU.

**Dispositivos Legais:** art. 98 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN); art. 13, parágrafo 2º, da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Emirados Árabes Unidos para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscal aprovada pelo artigo 1º do Decreto Legislativo nº 4, de 2021, e promulgada pelo art. 1º do Decreto nº 10.705 de 2021; artigo 8º da Lei nº 9.779, de 1999; artigo 1º, inciso XXII, da Instrução Normativa RFB nº 1.073, de 2010.

### RELATÓRIO

O interessado, que atua na produção de petróleo e na fabricação de produtos a partir de seu refino, protocolou consulta com fundamento na Instrução Normativa RFB nº 2.058/2021.

2. De acordo com as informações apresentadas, o interessado contratou serviço técnico com pessoa jurídica residente nos Emirados Árabes Unidos (EAU). Sobre as remessas relativas ao pagamento deste contrato, tem efetuado retenção na fonte à alíquota de 25%, conforme disposto no art. 8º da Lei nº 9.779/1999. Esclareceu que os EAU constam na lista de países com tributação favorecida constante na Instrução Normativa RFB nº 1.037/2010.

3. Todavia, o Brasil e os EAU celebraram acordo contra dupla tributação (ADT Brasil-EAU), promulgado pelo Decreto nº 10.705/2021. De acordo com este tratado, a alíquota do IRRF incidente sobre a remuneração pela prestação de serviços técnicos seria de, no máximo, 15%.

4. A consulente, então, concluiu que deveria deixar de efetuar as retenções pela alíquota de 25% e passar a adotar a alíquota de 15% prevista no ADT Brasil-EAU. Fundamentou sua posição no art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN) e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

5. Ao final, apresentou o questionamento abaixo:

Diante dos fatos expostos, visando à correta interpretação da norma tributária, a Consulente formula a seguinte questão: Está correta a adoção da alíquota de imposto de renda retido na fonte de 15% nas remessas de valores efetuadas para os Emirados Árabes Unidos, correspondente à remuneração de serviços técnicos, conforme previsto na Convenção para eliminar a dupla tributação em relação aos tributos sobre a renda e prevenir a evasão e a elisão fiscais firmada pelo Brasil com este país, em harmonia com o disposto no art. 98 da Lei nº 5.172/1996 (Código Tributário Nacional)?

## FUNDAMENTOS

6. Primeiro, 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.

7. Segundo, a apresentação desta solução de consulta não suspende o prazo para o recolhimento do IRRF, conforme disposto no art. 19 da Instrução Normativa RFB nº 2.058/2021:

Art. 19. A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias.

8. Ressalte-se ainda que o objeto desta consulta abrange apenas as remunerações por serviços técnicos. Tais pagamentos devem ser compreendidos nos termos definidos pelo Artigo 13 do Decreto nº 10.705/2021, levando em consideração especialmente as restrições expostas no parágrafo 3º daquele dispositivo:

3. O termo “remunerações por serviços técnicos”, conforme usado neste Artigo, significa qualquer pagamento como contraprestação por qualquer serviço de natureza gerencial, técnica ou de consultoria, a menos que o pagamento seja feito:

- a) a um empregado da pessoa que efetua o pagamento;
- b) em virtude de ensino em uma instituição educacional ou pelo ensino prestado por uma instituição educacional; ou
- c) por uma pessoa física para serviços de uso pessoal de uma pessoa física.

8.1. Vale esclarecer que as remunerações por serviços de assistência técnica são enquadráveis no Artigo 12 do Decreto nº 10.705/2021, conforme determina o Item 6 do Protocolo:

6. Com referência ao Artigo 12

Fica entendido que as disposições do parágrafo 3 do Artigo 12 aplicar-se-ão a pagamentos de qualquer espécie recebidos como remuneração pela prestação de assistência técnica.

9. Ingressando no mérito da consulta, o interessado aponta um conflito aparente de normas. O art. 8º da Lei nº 9.779/1999 determinaria a retenção do IRRF à alíquota de 25% (grifos nossos):

Art. 8º da Lei nº 9.779/1999. Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

9.1. Como visto, os EAU são considerados pela RFB uma jurisdição com tributação favorecida. Portanto, constam no art. 1º, inciso XXII, da Instrução Normativa RFB nº 1.037/2010:

Art. 1º Para efeitos do disposto nesta Instrução Normativa, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, as seguintes jurisdições:

[...]

XXII - Emirados Árabes Unidos;

9.2. A disposição aparentemente conflitante com o art. 8º da Lei nº 9.779/1999 é o Artigo 13, parágrafo 2, do Decreto nº 10.705/2021, que preceitua (grifos nossos):

2. Todavia, não obstante o disposto no Artigo 15, e ressalvadas as disposições dos Artigos 8, 17 e 18, remunerações por serviços técnicos provenientes de um Estado Contratante poderão também ser tributadas no Estado Contratante do qual são provenientes e de acordo com as leis desse Estado, mas, se beneficiário efetivo das remunerações for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não excederá 15 por cento do valor bruto das remunerações.

9.3. Desse modo, nasce a dúvida sobre a alíquota aplicável ao IRRF.

10. Inicialmente, vale apontar que o Artigo 13 contém várias ressalvas à aplicação da regra prevista em seu parágrafo 2. O próprio parágrafo ressalva os Artigos 15, 8, 17 e 18. Além disso, existem outras situações (como a prevista no parágrafo 4) em que a regra do parágrafo 2 não seria aplicável.

10.1. Para os fins desta solução de consulta, entenderemos que o consulente se atentou a todas essas ressalvas e que a regra do Artigo 13 parágrafo 2 do Decreto nº 10.705/2021 seria de fato aplicável.

11. Há outro cuidado a ser observado na aplicação do ADT Brasil-EAU. Este diploma trouxe um conceito mais restrito de residente no caso dos EAU (grifos nossos):

#### **Artigo 4**

##### **Residente**

1. Para os fins desta Convenção, a expressão “residente de um Estado Contratante” significa:

a) no caso do Brasil, qualquer pessoa que, em virtude da legislação do Brasil, está nele sujeita a tributação em razão de seu domicílio, residência, local de incorporação, sede de direção ou qualquer outro critério de natureza similar;

b) no caso dos Emirados Árabes Unidos,

(i) um indivíduo que tenha seu domicílio nos Emirados Árabes Unidos e que seja nacional dos Emirados Árabes Unidos; e

(ii) uma sociedade incorporada nos Emirados Árabes Unidos e que tenha seu local de administração efetiva lá, desde que a sociedade possa fornecer evidências de que seu capital tenha como beneficiário efetivo, direta ou indiretamente, exclusivamente os Emirados Árabes Unidos e/ou uma instituição de governo dos Emirados Árabes Unidos e/ou uma de suas subdivisões políticas ou governos locais e/ou um indivíduo residente dos Emirados Árabes Unidos, e a sociedade seja controlada pelos referidos residentes.

2. Para os fins do parágrafo 1 acima, a expressão “residente de um Estado Contratante” também incluirá:

a) um Estado Contratante e qualquer de suas subdivisões políticas ou governos locais;

b) uma instituição de governo que tenha sido criada pelo governo de um dos Estados Contratantes, ou por uma de suas subdivisões políticas ou governos locais, para a realização de funções públicas e que tenha como beneficiário efetivo exclusivamente tal governo, subdivisão política ou governo local, reconhecida como tal por meio de acordo mútuo entre as autoridades competentes dos Estados Contratantes.

11.1. Segundo o Item 1 do Protocolo, o *status* de uma sociedade como residente dos EAU deve ser confirmado por meio de um “certificado de residência” emitido pela autoridade competente dos EAU e da aceitação de tal confirmação pela autoridade competente brasileira.

11.2. Novamente, pressupomos que o consulente teve o cuidado de confirmar que o beneficiário das remessas atende às condições para ser considerado residente dos EAU.

12. Por fim, deve-se ter atenção para as disposições do Artigo 29, que versa sobre o direito aos benefícios do tratado. Em especial, recomenda-se ter cuidado com o disposto no parágrafo 3 daquele Artigo:

3. Não obstante as disposições precedentes, uma sociedade residente dos Emirados Árabes Unidos não terá direito a qualquer benefício concedido por esta Convenção (outros que não sejam os benefícios estabelecidos no Artigo 27) salvo se ficar provado que a sociedade ou a conduta de seus negócios, ou a aquisição ou manutenção por ela de participações acionárias ou outra propriedade da qual provenham os rendimentos em questão, não tinha como

um propósito principal a obtenção de quaisquer benefícios para o proveito de uma pessoa que não é residente dos Emirados Árabes Unidos. Adicionalmente, a sociedade deve provar que não mais do que 50 por cento de seus rendimentos brutos são usados, direta ou indiretamente, para satisfazer obrigações (incluindo obrigações por juros ou “royalties”) com pessoas que não tenham direito aos benefícios desta Convenção.

13. Satisfeitas todas essas condições de aplicação do ADT Brasil-EAU, cabe ressaltar as disposições do artigo 98 do Código Tributário Nacional - CTN:

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

14. Embora a menção do dispositivo à revogação seja inadequada e, por isso, bastante criticada pela doutrina, fato é que, de acordo com a referida norma, a legislação interna deverá observar os tratados internacionais. Os tratados internacionais não revogam a legislação interna. Ela continua válida, porém tem sua aplicação contida pelo tratado internacional. Desse modo, o tratado age limitando a pretensão tributária do Estado.

15. Com isso, conclui-se que a norma do Artigo 13, parágrafo 2, do Decreto nº 10.705/2021 limita a pretensão prevista no art. 8º da Lei nº 9.779/1999 de tal sorte que em vez da alíquota de 25% as remessas em questão passam a se submeter à tributação à alíquota de 15%.

16. Em relação ao momento a partir do qual a alíquota reduzida deverá ser aplicada, precisamos consultar o disposto no Artigo 31 do Decreto nº 10.705/2021 (grifos nossos):

#### **Artigo 31**

##### **Entrada em Vigor**

1. Cada Estado Contratante notificará ao outro, por via diplomática, o cumprimento dos procedimentos exigidos por sua legislação interna para a entrada em vigor desta Convenção.

2. Esta Convenção entrará em vigor na data de recebimento da segunda notificação, e suas disposições serão aplicáveis:

a) no tocante aos tributos retidos na fonte, em relação às rendas pagas, remetidas ou creditadas no ou após o primeiro dia de janeiro imediatamente seguinte à data em que a Convenção entrar em vigor; e

b) no tocante aos demais tributos, em relação à renda auferida nos anos fiscais que comecem no ou após o primeiro dia de janeiro imediatamente seguinte à data em que a Convenção entrar em vigor.

3. O Acordo entre o Governo dos Emirados Árabes Unidos e o Governo da República Federativa do Brasil com o Objetivo de Promover o Intercâmbio Comercial e Turístico entre os Dois Países por meio da Isenção Recíproca de Imposto de Renda de Empresas de Transporte Aéreo, concluído por troca de notas em 14 de julho de 2009, ficará suspenso e não terá efeitos enquanto esta Convenção tiver efeito.

17. Assim, o IRRF incidirá com a alíquota de 15% a partir do dia primeiro de janeiro do ano imediatamente subsequente à entrada em vigor do ADT Brasil-EAU.

## CONCLUSÃO

18. Diante do exposto, responde-se ao interessado que, observadas as demais normas do Decreto nº 10.705/2021 de modo que seja aplicável a regra prevista no Artigo 13, parágrafo 2, daquele diploma, o pagamento pela prestação de serviços técnicos realizado a beneficiário residente nos EAU sujeita-se à incidência de IRRF à alíquota de 15% a partir de primeiro de janeiro do ano imediatamente seguinte à entrada em vigor do ADT Brasil-EAU.

*Assinatura digital*

OSCAR DIAS MOREIRA DE CARVALHO LIMA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotin.

*Assinatura digital*

IVONETE BEZERRA DE SOUZA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação Internacional

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

*Assinatura digital*

DANIEL TEIXEIRA PRATES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador de Tributação Internacional

## 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