



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

40 – COSIT

DATA

19 de março de 2025

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

LUCROS DAS EMPRESAS. PAGAMENTOS FEITOS POR SOCIEDADE BRASILEIRA A OUTRA SOCIEDADE RESIDENDE NO REINO UNIDO. APLICAÇÃO DA CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL-JAPÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As normas da Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda celebrada entre os governos do Brasil e do Japão não permitem a aplicação desse acordo no caso de pagamentos qualificados no Art. 7 da Convenção Modelo da OCDE (lucros das empresas) feitos por empresa brasileira a outra empresa do mesmo grupo residente no Reino Unido. A Convenção celebrada entre Brasil e Japão não prevê o conceito de “beneficiário efetivo”. Ademais, a aplicação deste conceito é restrita aos Arts. 10 (dividendos), 11 (juros) e 12 (royalties) da Convenção Modelo da OCDE.

Dispositivos legais: Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967, Arts. 5, 9, 10 e 11; Decreto nº 81.194, de 9 de janeiro de 1978, Arts. 1, 2 e 3.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

INEFICÁCIA PARCIAL. QUESTIONAMENTO EM TESE. REFERÊNCIA À FATO GENÉRICO.

É ineficaz a pergunta em tese, sobre fato genérico, e que não especifique os dispositivos normativos aos quais se refere.

INEFICÁCIA PARCIAL. QUALIFICAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELA CONTROLADORA JAPONESA À CONTROLADA BRASILEIRA.

Nos termos do art. 27, inciso XI, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, é ineficaz a consulta em relação à qualificação dos serviços prestados pela controladora japonesa. Tais serviços não foram adequadamente descritos pela consultante.

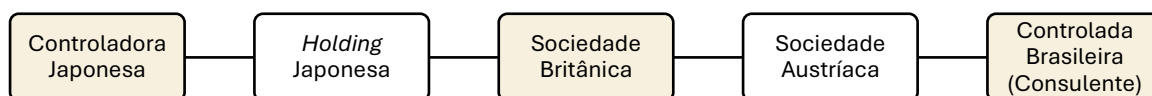
Dispositivos legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro 2021, art. 27, incisos II e XI.

RELATÓRIO

A consulente é uma pessoa jurídica de direito privado cujo objeto social é a industrialização, comercialização, importação, exportação e locação de materiais, equipamentos, aparelhos de instrumentação, ferramentais, peças, produtos, sistemas e instalações para as indústrias siderúrgica e metalúrgica. A consulente também presta serviços relativos à industrialização, manutenção e reparação de máquinas e equipamentos de siderurgia; serviços de consultoria, estudos, assistência técnica, treinamento e monitoramento à distância. Além das atividades anteriormente descritas, há outras atividades previstas em seu contrato social.

2. A consulente é parte integrante de um grupo internacional, cuja controladora final é uma sociedade residente no Japão. Esta controladora presta diversos serviços corporativos e de suporte às suas subsidiárias.

2.1. Embora os serviços sejam executados pela sociedade japonesa, os pagamentos feitos pela consulente pela prestação desses serviços são feitos a outra sociedade do grupo, residente no Reino Unido. Na estrutura do grupo, a sociedade britânica situa-se entre a consulente a controladora final japonesa – ou seja, a sociedade britânica é controladora indireta da consulente e controlada indireta da sociedade Japonesa.



2.2. A sociedade britânica atua como mera administradora desses rendimentos que são posteriormente repassados à controladora final, no Japão.

2.3. A consulente esclarece que a sociedade japonesa (controladora final) possui contrato de prestação de serviços corporativos e de suporte à sociedade britânica e a todas as suas subsidiárias.

2.4. A sociedade residente no Reino Unido tem um contrato de repasse à controladora final dos rendimentos recebidos pelos serviços prestados. Este contrato deixa claro que a sociedade japonesa é a provedora dos serviços.

2.5. O valor dos serviços é alocado a cada uma das sociedades do grupo mediante uma fórmula (*service fee*), que leva em consideração diversos fatores. A cobrança é feita trimestralmente.

2.6. A consulente explica que a utilização de empresas intermediárias para administrar e repassar as cobranças a título de *service fees* decorre da extensão dos negócios do grupo, que atua em diversas partes do mundo – possui mais de 300 empresas, com atuação nos cinco continentes. “Devido ao grande alcance de seus negócios, é natural que o Grupo estabeleça alguns *hubs* ou pontos de apoio para a administração e repasse dos valores dos serviços [...]”.

3. Os pagamentos feitos pela consulente à sociedade britânica sujeitam-se à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (arts. 741 e 765 do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018 – RIR/2018).

3.1. A fim de arcar com o ônus econômico do IRRF, a consulente efetua o reajustamento do rendimento bruto (*gross up*).

4. Como a controladora final é residente no Japão, a consulente levanta a possibilidade de se aplicar o acordo para evitar a dupla-tributação e a evasão fiscal celebrado entre Brasil e Japão (ADT Brasil-Japão).

4.1. A consulente afirma que o ADT Brasil-Japão prevalece sobre a legislação doméstica por força do art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN)¹.

4.2. A consulente também considera que os pagamentos pelos serviços prestados seriam qualificados no Art. 5 (lucros das empresas) daquele acordo. A consulente ressalta que o ADT Brasil-Japão não possui protocolo prevendo a qualificação dos serviços técnicos como *royalties*.

4.3. De acordo com a consulente, a Solução de Consulta Cosit nº 20, de 2022, firmou o entendimento de que as remessas destinadas a pessoa jurídica domiciliada no Japão, para pagamento pela prestação de serviços técnicos não sofrem a incidência de IRRF no Brasil.

5. Depois de apresentar informações sobre o conceito de beneficiário efetivo na Convenção Modelo da OCDE, a consulente afirma que:

- A sociedade britânica não registra como receita auferida os pagamentos a título de *service fee* efetuados pela consulente e por outras subsidiárias;
- Esses rendimentos não são tributáveis no Reino Unido;
- Esses rendimentos são integralmente repassados pela sociedade britânica à controladora final japonesa, conforme estabelecido em contrato;
- A sociedade japonesa não possui estabelecimento permanente no Brasil; e
- Os rendimentos recebidos a título de *service fee* são efetivamente tributados no Japão.

5.1. A consulente esclarece que não se trata de um arranjo “criado exclusiva ou preponderantemente com o intuito de obtenção de alguma vantagem ou benefício fiscal”.

¹ Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

6. Ao final, são apresentadas as seguintes perguntas:

6.1. “Está correto o entendimento da Consulente, de que os serviços a ela prestados pela MHI no Japão devem ser enquadrados como “Lucro das Empresas” (*Business Profits*), os quais encontram amparo no Art 7º da Convenção Modelo da OCDE de 1977 e no Art 5º da Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos assinada entre o Brasil e o Japão, promulgada pelo Decreto nº 61.899 de 14 de Dezembro de 1967?”

6.2. “Está correto o entendimento da Consulente de que os “lucros de uma empresa” residente em um país signatário de um acordo para evitar a dupla tributação, que prestar serviços em um segundo país signatário, sem ali possuir um estabelecimento permanente, não podem ser tributados neste segundo país signatário, mas apenas em seu país de residência?”

6.3. “É possível a aplicação da isenção do recolhimento do imposto sobre a renda quando dos pagamentos realizados a título de “*service fee*” (*group infrastructure fee*) à PT UK, haja vista (i) a existência de um acordo para evitar a dupla tributação assinado entre o Brasil e o Japão (ii), o enquadramento dos serviços prestados pela MHI como “Lucro das Empresas” – Art. 7º da Convenção Modelo da OCDE de 1977 e haja vista ainda que (iii) a beneficiária efetiva destes rendimentos é uma empresa residente e domiciliada no Japão?”

FUNDAMENTOS

7. O procedimento de consulta é disciplinado nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972 e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996. Sua regulamentação em âmbito federal encontra-se no Decreto nº 7.574, de 2011 e na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. A consulta fiscal tem por finalidade dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal aplicável à luz de um caso concreto. Por esse motivo, 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.

Aplicabilidade do ADT Brasil-Japão

8. Em síntese, a consulente pretende utilizar o conceito de beneficiário efetivo para atrair a aplicação do ADT Brasil-Japão em um caso no qual os pagamentos são recebidos por sociedade domiciliada no Reino Unido – país com o qual o Brasil não possui acordo em vigor para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal.

8.1. O conceito de beneficiário efetivo foi incluído pela primeira vez na versão de 1977 da Convenção Modelo da OCDE. Desde então, a redação daquela Convenção Modelo e de seus Comentários sofreu diversas alterações e, até o momento, não há consenso sobre o conteúdo desse conceito.

8.2. De forma simplificada (mas suficiente para os objetivos desta solução de consulta), podemos definir o conceito de “beneficiário efetivo” como um instrumento inserido nos Arts. 10 (dividendos), 11 (juros) e 12 (*royalties*) com o objetivo de combater certas formas de planejamento

tributário: aquelas envolvendo a interposição de um receptor obrigado a remeter os rendimentos a outrem.

8.3. Em 1995, a OCDE alterou a redação de sua Convenção Modelo. O texto anterior preceituava: "*if the recipient is the beneficial owner of the dividends*". Procurando garantir que o beneficiário efetivo teria direito aos benefícios do acordo ainda que recebesse o pagamento por meio de um agente ou representante, adotou-se a seguinte redação: "*if the beneficial owner of the dividends is a resident*"².

9. Todavia, a aplicação da tese da consulente no caso concreto esbarra em duas barreiras. Primeiro, o conceito de beneficiário efetivo aplica-se aos Arts. 10, 11 e 12 da Convenção Modelo da OCDE – todas normas de alocação abrangendo rendas passivas. Conforme o entendimento da própria consulente, os pagamentos pelos serviços prestados deveriam ser qualificados no Art. 7 da Convenção Modelo da OCDE (Lucro das Empresas), correspondente ao Art. 5 do ADT Brasil-Japão. A aplicação do conceito de beneficiário efetivo aos lucros das empresas não encontra respaldo no modelo da OCDE.

9.1. Segundo, o ADT Brasil-Japão, internalizado pelo Decreto nº 61.899, de 1967 e atualizado pelo Decreto nº 81.194, de 1978, não faz menção ao conceito de beneficiário efetivo nos seus Arts. 9 (dividendos), 10 (juros) e 11 (*royalties*).

10. Respondendo à terceira pergunta apresentada pela consulente, não é possível a aplicação do ADT Brasil-Japão aos pagamentos feitos pela consulente à sociedade residente no Reino Unido.

Qualificação dos serviços prestados pela controladora japonesa

11. A consulente não descreveu adequadamente os serviços que pretende qualificar. Por esse motivo, considera-se que a consulta é ineficaz em relação à primeira pergunta nos termos do art. 27, inciso XI, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

[...]

XI - sem a descrição precisa e completa do fato a que se referir ou sem os elementos necessários à sua solução, exceto se a inexatidão ou omissão for considerada escusável pela autoridade competente;

11.1. Recomenda-se que a consulente qualifique os serviços prestados com base nos atos da RFB já existentes sobre o tema, por exemplo:

- Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 2014;
- Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7, de 2017;
- Solução de Consulta Cosit nº 20, de 2022; e

² COLLIER, Richard. *Clarity, Opacity and Beneficial Ownership*. *British Tax Review* v. 6. Londres: Sweet & Maxwell, 2011.

- Solução de Consulta Cosit nº 254, de 2023.

11.2. Caso, após consulta a esses atos, restem dúvidas sobre a qualificação de algum dos serviços prestados, deve-se apresentar nova consulta com descrição detalhada do serviço a ser analisado.

Qualificação do serviço como “lucros das empresas” e tributação no Brasil

12. A segunda pergunta foi apresentada em termos excessivamente genéricos, parecendo querer se referir a todos os acordos para eliminar a dupla tributação da renda e combater a evasão fiscal celebrados pelo Brasil. A consulta também deve ser considerada ineficaz neste ponto, conforme dispõe o art. 27, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021:

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

[...]

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

CONCLUSÃO

13. Pelo exposto, responde-se à consulente que:

13.1 Nos termos do art. 27, inciso XI, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, é ineficaz a consulta em relação à qualificação dos serviços prestados pela controladora japonesa. Tais serviços não foram adequadamente descritos pela consulente. Logo, não é possível responder à primeira pergunta apresentada pela consulente.

13.2. Nos termos do art. 27, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, é ineficaz a consulta em tese, com relação a fato genérico, ou ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida. Assim, também não é possível responder à segunda pergunta apresentada pela consulente.

13.3. As normas do ADT Brasil-Japão não permitem a aplicação desse acordo no caso de pagamentos feitos por empresa brasileira a outra empresa do mesmo grupo residente no Reino Unido. O ADT Brasil-Japão não prevê o conceito de “beneficiário efetivo”. Ademais, a aplicação deste conceito é restrita aos Arts. 10 (dividendos), 11 (juros) e 12 (*royalties*) da Convenção Modelo da OCDE.

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