



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Administrativo
Tributário
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

PARECER SEI Nº 15888/2021/ME

DOCUMENTO PÚBLICO. Ausência de hipóteses que justifiquem sigilo.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.

Consulta. Ofício nº 10/SUCONV-3/1103. Pagamento de dívida externa. Embasamento legal para o não recolhimento de Imposto de Renda sobre o pagamento de juros e comissões provenientes dos compromissos contratuais em operações de crédito externo da União. Projetos H-X BR e F-X2 de interesse do Comando da Aeronáutica, Ministério da Defesa. Nota SEI nº 6/2021/COF/PGACFFS/PGFN-ME. Oitiva prévia da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Nota Cosit/Sutri/RFB nº 444, de 27 de setembro de 2021. Nota SEI nº 165/2021/CAT/PGACCAT/PGFN-ME. PARECER SEI Nº 15845/2021/ME. Incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte em relação a um dos contratos e isenção em relação ao outro. Existência de Convenção para Eliminar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda entre Brasil e Suécia e entre Brasil e França.

Processo SEI nº 14021.185449/2021-38

I

1. Trata-se do Ofício nº 10/SUCONV-3/1103 (Protocolo COMAER nº 67800.000984/2021-17), de 8 de julho de 2021, oriundo do Comando da Aeronáutica, Ministério da Defesa, dirigido à Coordenação-Geral de Operações Financeiras Externas da União da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

(COF/PGFN), cujo objeto versa sobre "*processo de repagamento da dívida relativa às operações de crédito externo 'COFACE Credit Agreement' e 'Dual Currency Term Loan Facility Agreement' que suportam, respectivamente, os Projetos H-X BR e F-X2.*" Eis o teor do mencionado Ofício:

(...).

Sobre o tema, a Diretoria de Economia e Finanças da Aeronáutica (DIREF), Agente Executora dos financiamentos do Comando da Aeronáutica, ao efetuar as gestões necessárias ao último repagamento da dívida externa, realizada em 15 de junho de 2021, foi questionada pela Gerência de Negócios Internacionais do Banco do Brasil (Gecex Brasília) sobre o embasamento legal para o não recolhimento de Imposto de Renda sobre o pagamento de juros e comissões provenientes dos compromissos contratuais da operação de crédito "COFACE Credit Agreement".

Nesse contexto, apesar da discordância por parte da Gerência do Banco do Brasil face aos argumentos apresentados pelo Subdiretor de Administração Financeira (SUFIN) da DIREF, Brigadeiro Intendente Alex e após exaustiva explicação desse a respeito das implicações que tal tributação ocasionaria, aquela instituição bancária houve por bem executar o repagamento da dívida sem o recolhimento dos impostos. Contudo, o questionamento suscitado pela Gerência do Banco do Brasil permanece sem resposta definitiva. Adicionalmente, o Banco do Brasil encaminhou à DIREF uma mensagem contendo as Soluções de Consulta nº 45/2015 e 239/2018, anexas, que motivaram o questionamento da sua área técnica, acerca da possibilidade de incidência de tributação dos rendimentos do beneficiário sobre as remessas de juros provenientes das operações de crédito acima referenciadas.

Cumprе ressaltar que a dotação orçamentária para pagamento da dívida contratual externa é de R\$ 510.128.541,00, referente a juros e comissões, no Exercício de 2021. Como a Lei Orçamentária Anual (LOA) não previu o recolhimento de impostos, no percentual de 15%, conforme alega o Banco do Brasil, o acréscimo de R\$ 76.519.281,15 no orçamento seria necessário, já para este ano, caso o seu pleito fosse atendido.

Cabe lembrar que os próximos repagamentos estão previstos para 15/10/2021 (Juros e Comissões do Financiamento do F-X2) e 15/12/2021 (Principal, Juros e Comissões do Financiamento do H-X BR), conforme estabelecido nas condições financeiras das referidas operações de crédito.

É importante ressaltar, ainda, que os contratos de financiamento dos Projetos H-X BR e F-X2 estão em vigor desde 30/09/2009 e 25/08/2015, respectivamente, e jamais esta Diretoria pagou qualquer valor referente ao recolhimento de tributos.

Informo, ainda, que a Coordenação-Geral de Controle e Pagamento da Dívida Pública (CODIV) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) também considera indevido o recolhimento de tributos, proposto pelo Banco do Brasil, e que a própria STN não efetua o pagamento de tributos nas dívidas que estão sob sua responsabilidade.

Diante do exposto, consulto essa Procuradoria sobre a possibilidade de realizar gestões junto aos órgãos competentes, no sentido de que seja emitida orientação destinada ao Banco do Brasil, acerca do tema em questão, com o intuito de evitar que esse tipo de impasse crie empecilhos para a realização dos repagamentos dos compromissos contratuais externos.

Por oportuno, informo que o assunto foi discutido preliminarmente, de

maneira informal, com a Dra. Ana Lúcia Gatto e, caso seja necessário, coloco o Brigadeiro Intendente Antenor, Subdiretor de Contratos e Convênios da DIREF, inteiramente à disposição do senhor, no telefone (61) 3962-1421, bem como o Tenente Coronel Amâncio e sua equipe da Divisão de Operações de Crédito (SUCONV-3), por meio dos telefones (61) 3962-1424 e 3962-1485, para dirimir dúvidas ou prestar os esclarecimentos julgados necessários.

2. Na sequência, a COF/PGFN emitiu a Nota SEI nº 6/2021/COF/PGACFFS/PGFN-ME:

6. Trata a consulta de dois contratos de crédito externos administrados pelo Ministério da Defesa, Comando da Aeronáutica. São eles:

- *Coface Credit Agreement* celebrado em 30 de setembro de 2009 entre a República Federativa do Brasil e um consórcio de bancos liderados pelo *Société Générale* no valor de EUR 1,570,250,999.45 (um bilhão, quinhentos e setenta milhões, duzentos e cinquenta mil, novecentos e noventa e nove Euros e quarenta e cinco centavos), para o financiamento do Projeto H-X BR (SEI 17126685), e

- *Dual Currency Term Loan Facility Agreement* celebrado em 25 de agosto de 2015 entre a República Federativa do Brasil e o AB Svensk Exportkredit (PUBL), no valor de US\$ 245.325.000,00 (duzentos e quarenta e cinco milhões, trezentos e vinte e cinco mil Dólares dos Estados Unidos da América) e SEK 39.882.335.471,65 (trinta e nove bilhões, oitocentos e oitenta e dois milhões, trezentos e trinta e cinco mil, quatrocentos e setenta e uma Coroas Suecas e sessenta e cinco centavos), para o financiamento do Projeto F-X2 (SEI 17126773).

7. Com relação às obrigações contratuais de pagamento de impostos, ambos os contratos preveem que, quando incidentes no País do devedor, são sempre de responsabilidade do devedor. O primeiro Contrato acima referido, celebrado com o *Société Générale*, dispõe em seu Artigo 14.4 que:

"14.4. Taxes and Duties

The Borrower shall timely pay any and all stamp, registration and similar taxes, charges or duties imposed by any level of government or any subdivision, agency or instrumentality in the Federative Republic of Brazil in connection with this Credit Agreement and shall indemnify and hold the Lenders harmless from and against any loss, damage, cost, expense, claim or liability which the Lenders may sustain or incur as a consequence of any delay in paying or failure to pay by the Borrower such taxes, charges or duties which may be payable or determined to be payable in the Federative Republic of Brazil in connection with the execution and delivery of this Credit Agreement".

(Taxas e impostos. O Mutuário deverá pagar em tempo hábil todo e qualquer selo, registro e imposto, encargos ou obrigações semelhantes que sejam impostos por qualquer nível de governo ou qualquer subdivisão ou agência na República Federativa do Brasil em relação a este Contrato de Crédito e deverá indenizar e proteger os Credores contra qualquer perda, dano, custo, despesa, reclamação ou responsabilidade que os credores possam sustentar ou incorrer como consequência de qualquer atraso no pagamento ou falha no pagamento pelo Mutuário de tais impostos, encargos ou deveres que podem ser pagos ou determinados a ser pago na República Federativa do Brasil em conexão com a execução e entrega deste Contrato de Crédito. Tradução livre).

8. Também o Contrato celebrado com o AB Svensk Exportkredit prevê,

em sua Cláusula 9.2:

“9.2 Tax gross-up

(a) The Borrower shall make all payments to be made by it without any Tax Deduction, unless a Tax Deduction is required by law.

(...)

(c) If a Tax Deduction is required by law to be made by the Borrower, the amount of the payment due from the Borrower shall be increased to an amount which (after making any Tax Deduction) leaves an amount equal to the payment which would have been due if no Tax Deduction had been required.”

(Imposto bruto. (a) O Mutuário deverá fazer todos os pagamentos sem qualquer dedução fiscal, a menos que seja exigida por lei. (c) Se uma dedução fiscal for exigida por lei, o valor do pagamento devido pelo Mutuário será aumentado para um valor que (após fazer a dedução fiscal) deixa o valor igual ao devido se nenhuma dedução fiscal tivesse sido exigida. Tradução livre).

3. Ao final, entendendo ser a consulta relativa à área tributária, a COF enviou o processo para análise da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) da PGFN.

4. Na CAT, preliminarmente, procedeu-se à oitiva prévia da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), por intermédio da Nota SEI nº 122/2021/CAT/PGACCAT/PGFN-ME. Os autos retornaram acompanhados da Nota Cosit/Sutri/RFB nº 444, de 27 de setembro de 2021, a qual, em resumo, entendeu pela incidência do IRRF sobre os pagamentos mencionados pelo Comando da Aeronáutica.

5. A primeira versão da Nota Cosit/Sutri/RFB nº 444, de 2021, levantou dúvidas nesta consultoria tributária sobre um dos contratos, razão pela qual sugerimos fossem os autos enviados à COF para os esclarecimentos necessários, de forma que tivéssemos todos os elementos para o parecer final acerca da retenção, ou não, do IR. Abaixo, a Nota SEI nº 165/2021/CAT/PGACCAT/PGFN-ME:

(...).

II

7. O cerne da consulta entabulada pelo Comando da Aeronáutica gira em torno da incidência, ou não, de Imposto de Renda (Fonte) sobre o pagamento de juros e comissões provenientes dos compromissos contratuais em operação de crédito externo. O Ofício nº 10/SUCONV-3/1103, de 2021, veio acompanhado das Soluções de Consulta nº 45/2015 e 239/2018, elaboradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

8. O Comando da Aeronáutica informa que os próximos repagamentos estão previstos para 15/10/2021 (Juros e Comissões do Financiamento do F-X2) e 15/12/2021 (Principal, Juros e Comissões do Financiamento do H-X BR) e, entendendo não ser devido o recolhimento, consulta a PGFN sobre a possibilidade de realizar gestões junto aos órgãos competentes, no sentido de que seja emitida orientação destinada ao Banco do Brasil, acerca do tema em questão, com o intuito de evitar que esse tipo de impasse crie empecilhos para a realização dos pagamentos dos compromissos contratuais externos, conforme

podemos ver do penúltimo parágrafo do Ofício nº 10/SUCONV-3/1103, de 2021.

9. Como o tema alude diretamente à incidência de IR Fonte e, considerando as Soluções de Consultas da RFB juntadas aos autos, anteriormente ao pronunciamento definitivo desta CAT sobre o objeto consultado, sugerimos fosse colhido o posicionamento da RFB, o que ocorreu por meio da Nota Cosit/Sutri/RFB nº 444, de 27 de setembro de 2021. Na referida Nota, a RFB entendeu pela incidência de IRRF sobre as remessas em questão, sob o abrigo, em síntese, dos seguintes argumentos:

- A legislação pátria permite que haja a incidência do IRRF sobre os pagamentos relativos aos juros e comissões, não há que se falar em imunidade, pois, conforme reiterado na Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2015 e em diversas outras ocasiões por esta Coordenação, as remessas constituem rendimentos de terceiros, no caso em tela, dos bancos incluídos no consórcio.

- Embora o empréstimo tenha sido celebrado entre a República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de Direito Público externo, e as instituições financeiras de direito privado, o entendimento continua válido, pois os rendimentos decorrentes de juros continuam a ser auferidos por residente no exterior, na condição de contribuinte, nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN).

- A **agência francesa** atua como garantidora do crédito para exportação, mas os credores são as instituições Société Générale, BNP PARIBAS, Caylon e Banco Santander. Não se tratando, portanto, de empréstimo governamental.

- O Brasil e França possuem Acordo para evitar dupla tributação da Renda (Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1982). O Acordo, no entanto, permite que os juros e comissões sejam tributados no Brasil, como país da fonte pagadora de tais rendimentos, desde que alíquota esteja limitada à 15%.

- O próprio contrato, em sua cláusula 8.7, esclarece que caso o mutuário esteja obrigado a realizar a retenção do imposto na fonte, deverá disponibilizar o pagamento livre de tais encargos.

10. Importante ressaltar o alerta procedido nos itens 5 e 6 da Nota Cosit/Sutri/RFB nº 444, de 2021:

5. *Atente-se que a agência francesa atua como garantidora do crédito para exportação, mas os credores são as instituições Société Générale, BNP PARIBAS, Caylon e Banco Santander. Não se tratando, portanto, de empréstimo governamental.*

6. Nesse contexto, faz-se necessário salientar que o Brasil e França possuem Acordo para evitar dupla tribut ção da Renda (Decreto n  70.506, de 12 de maio de 1982). O Acordo, no entanto, permite que os juros e comissões sejam tributados no Brasil, como país da fonte pagadora de tais rendimentos, desde que alíquota esteja limitada   15%.

"ARTIGO XI - Juros

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

2. No entanto, esses juros podem ser tributados no Estado Contratante de que prov m e em conformidade com a legisla o deste Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder a 15% do montante bruto.

3. Não obstante as disposições do parágrafo 2:

a) os juros dos empréstimos e créditos concedidos pelo governo de um Estado Contratante não serão tributados no Estado de que provêm;

b) a taxa de imposto não pode exercer a 10% no que se refere aos juros dos empréstimos e créditos concedidos, por um período mínimo de sete anos pelos estabelecimentos bancários com participação de um organismo público de financiamento especializado e ligados à venda de bens de equipamento ou ao estudo, à instalação ou ao fornecimento de complexos industriais ou científicos assim como de obras públicas.

4. O termo "juros" usado neste artigo significa os rendimentos de fundos públicos, de obrigações de empréstimos, acompanhados ou não de garantias hipotecárias ou de uma 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.

5. As disposições dos parágrafos 1 e 2 não aplicam quando o beneficiário dos juros, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de onde provêm os juros, um estabelecimento permanente a qual estiver efetivamente ligado o crédito que dá origem aos juros. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo VII.

6. A limitação estabelecida nos parágrafos 2 e 3 não se aplica aos juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um estabelecimento permanente de uma empresa do outro Estado Contratante, situado em um terceiro Estado.

7. Os juros serão considerados como provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for esse próprio Estado, uma subdivisão política, uma comunidade local ou um residente desse Estado. No entanto, quando o devedor dos juros, residente ou não de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente pelo qual haja sido contraída a obrigação que dá origem aos juros e a quem cabe o pagamento desses juros, tais juros serão considerados proveniente do Estado Contratante em que o estabelecimento permanente estiver situado.

8. Se, em consequência de relações especiais existentes entre o devedor e o credor ou entre ambos e terceiros, o montante dos juros pagos, tendo em conta o crédito pelo qual são pagos, exceder àquele que seria acordado entre o devedor e o credor na ausência de tais relações, as disposições deste artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, a parte excedente dos pagamentos será tributada conforme a legislação de cada Estado Contratante e tendo em conta as outras disposições da presente Convenção." (grifos nossos).

11. É de se notar o conteúdo do § 2º do art. 761 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, o qual, com fulcro no art. 3º do Decreto-Lei nº 484, de 3 de março de 1969, apregoa que "Ficam isentas do imposto de que trata este artigo as remessas de juros devidas às agências de governos estrangeiros, quando houver reciprocidade de tratamento." O art. 3º do mencionado Decreto-Lei que serviu de base para essa disposição do RIR/2018, em sua literalidade, versa que "Ficam isentos do impôsto a que se refere o [artigo 11, do Decreto-lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968](#), as remessas de juros devidas às

exigências de governos estrangeiros, quando houver reciprocidade de tratamento."

12. Do que se constata dos elementos informados pela PGFN/COF, cuida-se de contratos de crédito externo, sendo um deles com um consórcio de bancos liderados pelo Société Générale (*Coface Credit Agreement* celebrado em 30 de setembro de 2009) e, o outro, com AB Svensk Exportkredit (PUBL) (*Dual Currency Term Loan Facility Agreement*, celebrado em 25 de agosto de 2015). A dívida que remanesce é em relação ao contrato com a AB Svensk Exportkredit. Segundo informa a RFB, na Nota Cosit/Sutri/RFB nº 444, de 2021, no contrato com a aludida pessoa, esta funcionaria apenas como garantidora do crédito para exportação. Ocorre que percorrendo a página eletrônica da AB Svensk Exportkredit, consta que ela "*é uma empresa estatal que financia empresas de exportação suecas, seus subcontratados e clientes estrangeiros.*" (<https://www.sek.se/>). Ou seja, além de parecer não ser francesa, como a ela se referiu a RFB, mas sueca, há necessidade de esclarecimentos da COF, área competente da PGFN para tanto, sobre qual a natureza do contrato da AB Svensk Exportkredit com a República Federativa do Brasil; se ela é credora ou apenas garantidora e, em sendo este último caso, garantidora de qual objeto, de qual contrato; qual a natureza jurídica dessa pessoa (agência governamental, instituição financeira...), além de outras informações julgadas pertinentes às elucidações necessárias para a resposta ao Consulente.

13. Os dados acima solicitados são importantes inclusive para verificar a necessidade, ou não, de se buscar a existência de convenção para evitar a dupla tributação entre Brasil e Suécia e, também analisar se, eventualmente, seria o caso de aplicação da norma do art. 3º do Decreto-Lei nº 484, de 1969.

III

14. Ante o exposto, anteriormente ao pronunciamento definitivo da CAT, no que tange ao *Dual Currency Term Loan Facility Agreement*, celebrado em 25 de agosto de 2015, entre a República Federativa do Brasil e o AB Svensk Exportkredit (PUBL), sugerimos a oitiva prévia da COF sobre as dúvidas levantadas no item 12 do presente, atentando-se para o prazo do próximo repagamento, previsto para **15/10/2021 (Juros e Comissões do Financiamento do F-X2)**, conforme vertido no Ofício do Comando da Aeronáutica, **o que indica a necessidade de retorno do processo à CAT com tempo hábil para a análise e emissão de parecer.**

6. O processo foi então remetido à COF. Antes, porém, da manifestação daquela Coordenação-Geral, a RFB alterou seu entendimento vertido na Nota Cosit/Sutri/RFB nº 444, de 2021, conforme se constata do Despacho RFB-SUTRI 19137757 e do Termo de Desentranhamento (documento nº 19138910). Conforme novo entendimento da RFB, "*(...)*. *Dado o exposto e após a análise da documentação apresentada no Ofício, inclusive os contratos, chega-se a conclusões distintas em relação a cada uma das operações. Com relação ao "COFACE Credit*

Agreement”, é possível concluir que a legislação pátria permite que haja a incidência do IRRF sobre os pagamentos relativos aos juros e comissões, não há que se falar em imunidade, pois, conforme reiterado na Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2015 e em diversas outras ocasiões por esta Coordenação, as remessas constituem rendimentos de terceiros, no caso em tela, dos bancos incluídos no consórcio. Abaixo, os principais trechos da nova manifestação da RFB:

4. É importante destacar que embora o empréstimo tenha sido celebrado entre a República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de Direito Público externo, e as instituições financeiras de direito privado, o entendimento continua válido, pois os rendimentos decorrentes de juros continuam a ser auferidos por residente no exterior, na condição de contribuinte, nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN).

(...).

5. Atente-se que a agência francesa atua como garantidora do crédito para exportação, mas os credores são as instituições Société Générale, BNP PARIBAS, Cylon e Banco Santander. Não se tratando, portanto, de empréstimo governamental.

6. Nesse contexto, faz-se necessário salientar que o Brasil e França possuem Acordo para evitar dupla tributação da Renda (Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1982). O Acordo, no entanto, permite que os juros e comissões sejam tributados no Brasil, como país da fonte pagadora de tais rendimentos, desde que alíquota esteja limitada à 15%.

(...).

7. Ademais, ressalte-se que o próprio contrato, em sua cláusula 8.7, esclarece que caso o mutuário esteja obrigado a realizar a retenção do imposto na fonte, deverá disponibilizar o pagamento livre de tais encargos.

(...).

8. Já em relação ao “Dual Currency Term Loan Facility Agreement”, contrato celebrado entre o Brasil e a instituição financeira “AB SVENSK EXPORTKREDIT (SEK)”, constata-se que se trata de operação de crédito celebrada entre a República Federativa do Brasil e empresa pública sueca que tem como finalidade prover financiamento de longo prazo para as exportações. A garantia do contrato também tem caráter estatal e é dada pela agência de crédito à exportação do governo sueco (EKN).

9. Tendo em vista a notável característica de empréstimo governamental, conforme se extrai das cláusulas contratuais e de documentos públicos sobre natureza jurídica da SEK e EKN¹, é possível concluir que há isenção do IRRF sobre os pagamentos relativos aos juros e comissões, nos termos da Convenção Brasil-Suécia para Evitar Dupla Tributação da Renda (Decreto nº 77.053, de 19 de janeiro de 1976). Segundo o Artigo 11(3) da Convenção Brasil-Suécia, os juros pagos por um dos estados contratantes decorrentes de um empréstimo governamental a uma agência de propriedade do outro estado é considerado rendimento isento de imposto sobre a renda, ainda que tal agência seja uma instituição financeira.

(...).

10. Nesse contexto, faz-se necessário salientar que, nos termos do Artigo 11(4) acima transcrito, a definição de juros na Convenção Brasil-Suécia engloba outros rendimentos que, pela legislação doméstica do estado de que provenham, sejam assemelhados aos rendimentos de

importância emprestadas.

11. Atente-se que enquanto a operação de crédito "Dual Currency Term Loan Facility Agreement", celebrada com a agência governamental sueca SEK, tem natureza de empréstimo governamental, a operação de crédito "COFACE Credit Agreement", embora conte com garantia de crédito para exportação da agência francesa COFACE, foi celebrada com as instituições financeiras Société Générale, BNP PARIBAS, Caylor e Banco Santander, não se tratando, portanto, de empréstimo governamental.

12. Assim, sugere-se o encaminhamento da presente nota   Subsecretaria de Tributac o e Contencioso (Sutri) para retorno   PGFN/CAT.

7. A COF, por sua vez, exarou o PARECER SEI N  15845/2021/ME, em que esclareceu as d vidas da CAT vertidas na Nota SEI n  165/2021/CAT/PGACCAT/PGFN-ME:

(...).

3. A CAT questiona esta COF, por conseguinte, sobre a natureza jurídica da AB SVENSKY EXPORTKREDT – SEK, institui o mutuante do *Dual Currency Term Loan Facility Agreement*, eis que tal informa o afigura-se imprescindível   análise sobre a exigibilidade do recolhimento de imposto nas remessas de pagamento do referido contrato.

4. A SVENSKY EXPORTKREDT – SEK (ou Companhia Sueca de Crédito   Exporta o)   uma companhia estatal de propriedade do estado sueco que tem por objetivo financiar exportadores suecos, subsidiárias de empresas suecas e clientes estrangeiros. [2] Trata-se, por conseguinte, de uma institui o financeira governamental que, instituída em 1962 com participa o de bancos privados, tornou-se uma institui o inteiramente pública desde 2003. [3]

5. A Nota Cosit/Sutri/RFB n  444/2021 (SEI 19137731), aliás, tratou do referido Contrato nos itens 8 a 11, em que esclareceu sobre a existência da Conven o Brasil-Suécia para Evitar Dupla Tributac o de Renda, promulgada pelo Decreto n  77.053, de 1976, e concluiu, afinal, o seguinte:

9. Tendo em vista a notável característica de empréstimo governamental, conforme se extrai das clausulas contratuais e de documentos públicos sobre natureza jurídica da SEK e EKN, **  possível concluir que há isen o do IRRF sobre os pagamentos relativos aos juros e comissões, nos termos da Conven o Brasil-Suécia para Evitar Dupla Tributac o da Renda (Decreto n  77.053, de 19 de janeiro de 1976). Segundo o Artigo 11(3) da Conven o Brasil-Suécia, os juros pagos por um dos estados contratantes decorrentes de um empréstimo governamental a uma agência de propriedade do outro estado   considerado rendimento isento de imposto sobre a renda, ainda que tal agência seja uma institui o financeira.** (Grifou-se)

III – CONCLUSÃO

6. Desse modo, em resposta   indaga o formulada pela Coordena o-Geral de Assuntos Tributários – CAT,   de se sugerir o encaminhamento do presente Parecer  quela Coordena o-Geral para fim de fornecimento das informa es necessárias   conclusão da análise empreendida que visa a fornecer resposta   solicita o apresentada

pela Diretoria de Economia e Finanças da Aeronáutica, do Ministério da Defesa.

8. É o relatório.

II

9. Preliminarmente, importante registrar que à CAT cabe a apreciação somente dos aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014. Assim, nossa análise será restrita à vertente tributária da consulta, não adentrando em temas orçamentários, financeiros ou contratuais, os quais se situam nas esferas de atribuições de outras áreas da PGFN.

10. O objeto da consulta do Comando da Aeronáutica é saber se incide, ou não, Imposto de Renda (Fonte) sobre o pagamento de juros e comissões provenientes dos compromissos contratuais em operação de crédito externo. O Ofício nº 10/SUCONV-3/1103, de 2021, veio acompanhado das Soluções de Consulta nº 45/2015 e 239/2018, elaboradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

11. O Comando da Aeronáutica informa que os próximos repagamentos estão previstos para 15/10/2021 (Juros e Comissões do Financiamento do F-X2) e 15/12/2021 (Principal, Juros e Comissões do Financiamento do H-X BR) e, entendendo não ser devido o recolhimento, consulta a PGFN sobre a possibilidade de realizar gestões junto aos órgãos competentes, no sentido de que seja emitida orientação destinada ao Banco do Brasil, acerca do tema em questão, com o intuito de evitar que esse tipo de impasse crie empecilhos para a realização dos pagamentos dos compromissos contratuais externos, conforme podemos ver do penúltimo parágrafo do Ofício nº 10/SUCONV-3/1103, de 2021.

12. A COF/PGFN aduziu que "*com relação às obrigações contratuais de pagamento de impostos, ambos os contratos preveem que, quando incidentes no País do devedor, são sempre de responsabilidade do devedor.*" Vale a pena visualizar uma outra vez, o quanto informado por aquela Coordenação-Geral:

(...).

7. Com relação às obrigações contratuais de pagamento de impostos, ambos os contratos preveem que, quando incidentes no País do devedor, são sempre de responsabilidade do devedor. O primeiro Contrato acima referido, celebrado com o *Société Générale*, dispõe em seu Artigo 14.4 que:

"14.4. Taxes and Duties

The Borrower shall timely pay any and all stamp, registration and similar taxes, charges or duties imposed by any level of government or any subdivision, agency or instrumentality in the Federative Republic of Brazil in connection with this Credit Agreement and shall indemnify and hold the Lenders harmless from and against any loss, damage, cost, expense, claim or

liability which the Lenders may sustain or incur as a consequence of any delay in paying or failure to pay by the Borrower such taxes, charges or duties which may be payable or determined to be payable in the Federative Republic of Brazil in connection with the execution and delivery of this Credit Agreement”.

(Taxas e impostos. O Mutuário deverá pagar em tempo hábil todo e qualquer selo, registro e imposto, encargos ou obrigações semelhantes que sejam impostos por qualquer nível de governo ou qualquer subdivisão ou agência na República Federativa do Brasil em relação a este Contrato de Crédito e deverá indenizar e proteger os Credores contra qualquer perda, dano, custo, despesa, reclamação ou responsabilidade que os credores possam sustentar ou incorrer como consequência de qualquer atraso no pagamento ou falha no pagamento pelo Mutuário de tais impostos, encargos ou deveres que podem ser pagos ou determinados a ser pago na República Federativa do Brasil em conexão com a execução e entrega deste Contrato de Crédito. Tradução livre).

8. Também o Contrato celebrado com o AB Svensk Exportkredit prevê, em sua Cláusula 9.2:

“9.2 Tax gross-up

(a) The Borrower shall make all payments to be made by it without any Tax Deduction, unless a Tax Deduction is required by law.

(...)

(c) If a Tax Deduction is required by law to be made by the Borrower, the amount of the payment due from the Borrower shall be increased to an amount which (after making any Tax Deduction) leaves an amount equal to the payment which would have been due if no Tax Deduction had been required.”

(Imposto bruto. (a) O Mutuário deverá fazer todos os pagamentos sem qualquer dedução fiscal, a menos que seja exigida por lei. (c) Se uma dedução fiscal for exigida por lei, o valor do pagamento devido pelo Mutuário será aumentado para um valor que (após fazer a dedução fiscal) deixa o valor igual ao devido se nenhuma dedução fiscal tivesse sido exigida. Tradução livre).

III

13. O art. 11 do Decreto-Lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968, determina que *"Está sujeito ao desconto do impôsto de renda na fonte o valor dos juros remetidos para o exterior devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento fôr o próprio vendedor."* O parágrafo único deste artigo estatui que *"Para os efeitos dêste artigo consideram-se fato gerador do tributo a remessa para o exterior e contribuinte o remetente."*

14. O entendimento vigente na PGFN/CAT é o de que há incidência tributária na remessa de juros por entes federados (e órgãos governamentais), conforme entendimento vertido no PARECER/PGFN/CAT/Nº 656/2016. Nesse sentido, as alíneas "k" e "l" das conclusões do mencionado Parecer:

k. A finalidade da imunidade recíproca entre os entes Federados é manter a autonomia e equiparação entre eles, nos termos dos artigos 18 e 60 da CF. A finalidade da imunidade recíproca não é reduzir os custos das transações comerciais nas quais as pessoas políticas figurem como parte. Ainda que a redução desses custos possa ocorrer como consequência indireta da imunidade, não é este o seu objetivo. Por isso, sugerimos o encaminhamento do presente à CAF/PGFN para ponderar as razões de decidir do Parecer PGFN/CAF Nº 964, de 2009, expostas no item 128 do presente opinativo;

l. A imunidade recíproca não desobriga a responsabilidade tributária por substituição, porque a relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo segue sendo do contribuinte, ainda que este tenha sido excluído da sujeição passiva do tributo. Estender a imunidade recíproca para os responsáveis tributários é consentir que uma objeção subjetiva se estenda a sujeitos que não dispõem de tal prerrogativa, transmutando-se em defesa objetiva. Em consequência, devem ser derogados os Pareceres PGFN/CAT Nº 722/2004, Nº 2043/2000, Nº 2133/2000; Nº 2141/2000, Nº 2145/2000, Nº 171/2013 e Nº 1267, de 2015, permanecendo hígida, entretanto, a conclusão pela celebração de convênio;

15. Nos termos do art. 43 do CTN, o IR tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. O *caput* do art. 45 do CTN reza que o contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. O parágrafo único do art. 45 do CTN dispõe que a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

16. As remessas efetuadas pelo Comando da Aeronáutica, no caso, rendimentos decorrentes de juros e comissões, constituem rendimento de terceiros, ou seja, dos credores, que são os bancos que emprestaram os recursos ao órgão brasileiro, representado pela República Federativa do Brasil, detentora de personalidade jurídica.

17. Sobre o tema, o REsp 1480918/RS (Rel. Min. Mauro Campbell Marques; Rel. p/ Acórdão Min. Herman Benjamin; 2ª Turma; DJe de 1º/2/2018) ilustra bem o entendimento:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA. REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR. ART. 11 DO DECRETO-LEI 401/1968. ERRO DE TÉCNICA LEGISLATIVA. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO. IMUNIDADE DO SUBSTITUTO. CONDIÇÃO QUE NÃO O EXONERA DO DEVER DE RETER O IMPOSTO NA FONTE. DESCABIMENTO DA EXPORTAÇÃO A TERCEIRO RESIDENTE NO EXTERIOR DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO PERSONALÍSSIMO.

HISTÓRICO DA DEMANDA

1. Trata-se, na origem, de Ação Declaratória de direito a imunidade

tributária cumulada com pedido de repetição de indébito de imposto de renda retido na fonte, decorrentes da remessa de juros ao exterior, em contraprestação à compra a prazo de máquinas e de equipamentos empregados na confecção de impressos (fl.3).

2. Por se tratar de entidade beneficente de assistência social, assevera a parte autora que "é imune a impostos, nos termos do art. 150, VI, alínea 'c', da Constituição Federal de 1988", motivo pelo qual "não lhe pode ser exigido o recolhimento de IRRF relativamente à remessa de valores para o exterior" (fl. 4).

3. O Tribunal a quo manteve a sentença de procedência, por entender, em síntese, que o remetente de juros ao exterior ostenta a condição de contribuinte, o que afasta a incidência tributária no caso concreto, em razão da imunidade.

4. Contra o acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região interpõe a União Recurso Especial. A Fazenda Nacional sustenta que houve ofensa aos arts. 535 do CPC; 778 do RIR/1994; 43, 111, I, e 121, parágrafo único, do CTN. Alega que o remetente de juros para o exterior é responsável tributário pelo recolhimento do imposto de renda - e não contribuinte -, de modo que a condição de entidade imune não impede a retenção na fonte da exação.

PRELIMINARES

5. Não há como conhecer da alegada ofensa a dispositivo de norma constitucional, tampouco verifica-se a presença dos vícios previstos no art. 535 do CPC.

INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR NA COMPRA DE BENS A PRAZO E RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO IMUNE PELA RETENÇÃO

6. A incidência do imposto de renda sobre a remessa de juros ao exterior na compra de bens a prazo está prevista no art. 11 do Decreto-Lei 401/1968.

7. Como o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN), não resta dúvida de que, a despeito da literalidade do parágrafo único do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968, contribuinte em tal hipótese é o beneficiário residente no exterior, por ser aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN), sendo quem, afinal, ostenta acréscimo patrimonial oriundo de fonte situada no Brasil.

8. O remetente dos juros é sujeito passivo responsável por substituição, enquadrando-se nos conceitos previstos nos arts. 121, parágrafo único, I, e 128 do CTN. Especificamente para o imposto sobre a renda, preceitua o parágrafo único do art. 45 do CTN que "A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam".

9. Desse modo, a fonte pagadora - o remetente dos juros - é responsável por substituição pelo recolhimento exigido pelo art. 11 do Decreto-Lei 401/1968.

INCAPACIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AFETAR, ISOLADAMENTE, A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA OU A SUBSTITUIÇÃO PARA EXONERAÇÃO DO ENCARGO

10. Não prevalecem os precedentes encontrados no STJ (REsp 1.060.321/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJE 1º/12/2009, e REsp 10.322/SP, Rel. Min. José de Jesus Filho, Segunda Turma, DJ 22/11/1993), pois se valem do emprego do

termo "contribuinte" para afastar o dever de retenção do substituto tributário imune.

11. A utilização do conceito contribuinte para caracterizar o remetente dos juros constitui erro de técnica legislativa, passível de correção interpretativa, na medida em que lei ordinária não poderia modificar conceito estabelecido no CTN.

12. Erro de técnica legislativa não tem o condão de caracterizar a intenção do legislador de excluir a responsabilidade do contribuinte (beneficiário), sob pena de configurar contradição lógico-jurídica.

JURISPRUDÊNCIA DO STF SOB A VIGÊNCIA DA CONSTITUIÇÃO DE 1967. EXISTÊNCIA DE PRECEDENTE ESPECÍFICO PELO RECONHECIMENTO DA OBRIGAÇÃO DO RESPONSÁVEL IMUNE

13. O STF tem precedentes, firmados ainda na década de 1970 do século passado, admitindo que a imunidade específica do remetente dos juros ao exterior afasta a obrigação de reter na fonte o IRRF. São eles: ACO 231, Relator Ministro Décio Miranda, DJ de 6/4/1979, e RE 81.530/PR, Relator Ministro Cordeiro Guerra, DJ de 26/12/1975.

14. A análise dessa corrente jurisprudencial revela que ela parte da premissa de que a condição do remetente dos juros é de contribuinte - baseada na literalidade do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968 -, o que ficou definido, v.g., na ementa do RE 81.530/PR: "Considerado o § único do art. 11 do Decreto-Lei 401/68, fato gerador do tributo a remessa para o exterior, e contribuinte o remetente, é de reconhecer-se a imunidade do Estado do Paraná, remetente dos juros por ele devidos".

15. Nada obstante, há também precedente contemporâneo aos dois anteriormente citados, no RE 79.157, Relator Ministro Djaci Falcão, DJ 6/12/1974, cuja ementa consigna o seguinte: "É de incidir-se o imposto, apesar de ser imune a pessoa jurídica de direito constitucional, pois, a prevalecer o entendimento contrário, o beneficiário da imunidade não será o Estado, mas o credor estrangeiro".

16. Posteriormente, já na década de 1980, a Segunda Turma do STF, ao julgar o RE 115.530, de relatoria do Ministro Djaci Falcão, não conheceu do Recurso Extraordinário, por entender que o acórdão recorrido encontrava-se na mesma linha da posição firmada no RE 81.530/PR, Relator Ministro Cordeiro Guerra. Relevante destacar que, aqui, novamente, a conclusão é consequência da premissa de que o remetente dos juros seria contribuinte do imposto. Veja-se: "Considerando-se o fato gerador do tributo - remessa para o exterior, e contribuinte o remetente, é de se reconhecer a imunidade prevista no art. 19, inc. III, letra 'a', da Lei Magna. Precedentes" (RE 115.530, Relator: Min. Djaci Falcão, DJ 5/8/1988).

17. Infere-se do histórico jurisprudencial que é fundamental para o deslinde da controvérsia a perspectiva sobre duas questões: a) quem é o contribuinte do imposto previsto no art. 11 do Decreto-Lei 401/68; b) se a imunidade exclui a obrigação do responsável tributário de reter na fonte o tributo devido pelo denominado "contribuinte de fato".

18. Malgrado o respeito que merecem os precedentes do STF da época em que à Suprema Corte era atribuída a competência atual do STJ, imperioso ao STJ reexaminar o tema, notadamente porque, passados quase 40 (quarenta) anos, houve substancial modificação do contexto jurídico, político, social e econômico.

EXPORTAÇÃO A TERCEIRO RESIDENTE NO EXTERIOR DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO PERSONALÍSSIMO

19. Cumpre registrar o que já advertia o Ministro Djaci Falcão no mencionado RE 79.157: "a prevalecer o entendimento contrário, o beneficiário da imunidade não será o Estado [naquele caso, era o Estado do Paraná que invocava a imunidade recíproca], mas o credor estrangeiro".

20. Se já seria aberrante utilizar regra de imunidade em favor de particular nacional não imune - as limitações da competência tributária buscam afastar da tributação situações e sujeitos específicos, em resguardo a caros valores constitucionais -, com maior razão não se deve permitir que residente no exterior se beneficie de imunidade concedida de forma estrita, em clara exportação de benefício fiscal a hipótese não estabelecida pelo Constituinte.

21. Essa vertente encontra respaldo em nosso sistema tributário positivado, porquanto há expressa previsão normativa no art. 167 do RIR/1999 de que: a) "As imunidades, isenções e não incidências de que trata este Capítulo não eximem as pessoas jurídicas das demais obrigações previstas neste Decreto, especialmente as relativas à retenção e recolhimento de impostos sobre rendimentos pagos ou creditados e à prestação de informações (Lei nº 4.506, de 1964, art. 33)"; b) "A imunidade, isenção ou não incidência concedida às pessoas jurídicas não aproveita aos que delas percebam rendimentos sob qualquer título e forma (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 31)".

22. Quisesse o legislador beneficiar o substituído tributário pela imunidade do substituto, certamente teria se valido de disposição legal que excepcionasse a regra, e não do artifício de incorrer em erro de técnica legislativa.

PRECEDENTES DO STF SOB A ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

23. Destaca-se ainda, nessa linha, o seguinte entendimento do Supremo Tribunal Federal: "A responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regramatriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto" (RE 202.987, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe de 25/9/2009).

24. É certo que o referido precedente, firmado sob a égide do ordenamento jurídico atual, não é específico sobre o art. 11 do Decreto-Lei 401/1968. No entanto, a diretriz assentada é perfeitamente adequada a todo e qualquer caso que envolva o tema da responsabilidade do substituto tributário imune.

25. Não se mostra possível, após a CF/1988, o STF se pronunciar, em Recurso Extraordinário, sobre o alcance do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968. Cita-se, a título ilustrativo, o RE 115.988/SP, de relatoria do Ministro Moreira Alves, julgado em 13.4.1993, em que a Suprema Corte, ao se deparar com lide idêntica à presente, afirmou: "Com efeito, se, com base na legislação infraconstitucional, o Tribunal a quo concluiu que o contribuinte era o remetente, e, portanto, a ora recorrida - decisão que foi confirmada, em recurso especial, pelo Superior Tribunal de Justiça - não há como pretender-se tenha sido violado o disposto no artigo 19, III, da Emenda Constitucional n. 1/69, porque a alegada ofensa a esse dispositivo constitucional tinha, como premissa, a reforma do pressuposto infraconstitucional de que partiu o Tribunal a quo".

26. Fica claro que o pressuposto infraconstitucional sob

controvérsia - se o remetente dos juros é contribuinte ou responsável - é o que, em última análise, determina se a imunidade afasta o dever de retenção do imposto previsto no art. 11 do Decreto-Lei 401/1968.

CONCLUSÃO

27. A imunidade da remetente não a exonera do dever de, na condição de responsável por substituição, reter o imposto de renda sobre juros remetidos ao exterior, na forma do art. 11 do Decreto-Lei 401/1968.

28. Recurso Especial provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: ""Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Og Fernandes, acompanhando a divergência inaugurada pelo Sr. Ministro Herman Benjamin, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Herman Benjamin, que lavrará o acórdão. Vencido o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques." Votaram com o Sr. Ministro Herman Benjamin a Sra. Ministra Assusete Magalhães e o Sr. Ministro Og Fernandes. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão (Presidente), nos termos do art. 162, § 4º, do RISTJ."

Informações Complementares à Ementa

(VOTO VENCIDO) (MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES)

"[...] a despeito da impropriedade técnica do art. 11 do Decreto-Lei nº 401/68, a ficção jurídica estabelecida impossibilita determinar o recolhimento do imposto de renda na fonte na hipótese, tendo em vista que o referido dispositivo do Decreto-Lei nº 401/68 excluiu completamente a responsabilidade do beneficiário, não sendo possível exigir a exação direta ou supletivamente dele, caso em que se reconhece a possibilidade do remetente dos juros se valer de sua condição pessoal de imunidade tributária para afastar a incidência da exação, beneficiando, ao final e ao cabo, por via transversa, aquele que seria o contribuinte".

18. Os arts. 760 e 761 do Decreto nº 9.589, de 22 de novembro de 2018 (*Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - RIR/2018*), com respaldo das respectivas leis em sentido estrito, dispõe sobre a incidência de IRRF sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras ou assemelhadas:

Art. 760. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhadas ([Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100](#) ; e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 28](#)).

Art. 761. Fica sujeito à incidência do imposto de que trata o [art. 760](#) o valor dos juros remetidos para o exterior, devidos em razão da compra

de bens à prazo, ainda quando o beneficiário do rendimento for o próprio vendedor ([Decreto-Lei nº 401, de 1968, art. 11, caput](#)).

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, considera-se fato gerador do imposto sobre a renda a remessa para o exterior e contribuinte, o remetente, hipótese em que não será aplicado o reajustamento de que trata o [art. 786 \(Decreto-Lei nº 401, de 1968, art. 11, parágrafo único\)](#).

§ 2º Ficam isentas do imposto de que trata este artigo as remessas de juros devidas às agências de governos estrangeiros, quando houver reciprocidade de tratamento ([Decreto-Lei nº 484, de 3 de março de 1969, art. 3º](#)).

19. É de se notar o conteúdo do § 2º do art. 761 do Decreto nº 9.589, de 2018, o qual, com fulcro no art. 3º do Decreto-Lei nº 484, de 3 de março de 1969, apregoa que "*Ficam isentas do imposto de que trata este artigo as remessas de juros devidas às agências de governos estrangeiros, quando houver reciprocidade de tratamento.*" O art. 3º do mencionado Decreto-Lei que serviu de base para essa disposição do RIR/2018, em sua literalidade, versa que "*Ficam isentos do impôsto a que se refere o [artigo 11, do Decreto-lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968](#), as remessas de juros devidas às exigências de governos estrangeiros, quando houver reciprocidade de tratamento.*"

20. Novamente, do que se constata dos elementos informados pela PGFN/COF, cuida-se de contratos de crédito externo, sendo um deles com um consórcio de bancos liderados pelo Société Générale (*Coface Credit Agreement* celebrado em 30 de setembro de 2009) e, o outro, com AB Svensk Exportkredit (PUBL) (*Dual Currency Term Loan Facility Agreement*, celebrado em 25 de agosto de 2015).

21. A partir dos esclarecimentos elaborados pela COF no PARECER SEI Nº 15845/2021/ME, ratificamos a manifestação da RFB, de que as respostas para os contratos são distintas quanto à incidência do IRRF.

22. **No que tange ao *Coface Credit Agreement***, celebrado em 30 de setembro de 2009 entre a República Federativa do Brasil e um consórcio de bancos liderados pelo *Société Générale*, de acordo com os elementos constantes deste opinativo, deverá ocorrer a retenção do IRRF sobre a remessa de juros e comissões ao exterior.

23. **Em relação ao contrato com a AB Svensk Exportkredit (SEK ou Companhia Sueca de Crédito à Exportação)**, considerando os esclarecimentos ofertados pela COF, de que se cuida de "*uma companhia estatal de propriedade do estado sueco que tem por objetivo financiar exportadores suecos, subsidiárias de empresas suecas e clientes estrangeiros e trata-se, por conseguinte, de uma instituição financeira governamental que, instituída em 1962 com participação de bancos privados, tornou-se uma instituição inteiramente pública desde 2003*"; tendo em vista as informações da RFB sobre a existência da Convenção Brasil-Suécia para Evitar Dupla Tributação de Renda, promulgada pelo Decreto nº 77.053, de 1976, e das características da avença de empréstimo governamental, ratifica-se a conclusão daquela Secretaria, externada na Nota Cosit/Sutri/RFB nº 444, de 2021 (substituta), no sentido de que "*há isenção do IRRF sobre os pagamentos relativos aos juros e comissões, nos termos da*

Convenção Brasil-Suécia para Evitar Dupla Tributação da Renda (Decreto nº 77.053, de 19 de janeiro de 1976). Segundo o Artigo 11(3) da Convenção Brasil-Suécia, os juros pagos por um dos estados contratantes decorrentes de um empréstimo governamental a uma agência de propriedade do outro estado é considerado rendimento isento de imposto sobre a renda, ainda que tal agência seja uma instituição financeira."

24. Analisando o art. 11, item 3 c/c item 4 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda entre Brasil e Suécia, é possível chegar à conclusão pela isenção sustentada pela RFB:

Artigo 11

Juros

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

2. Todavia esses, juros podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 25 por cento do montante bruto dos juro, se o beneficiário for uma pessoa física ou uma sociedade de pessoas;

b) 15 por cento do montante bruto dos juros, em todos os demais casos.

As autoridades competentes os Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar esta limitação.

3. Não obstante o disposto nos parágrafos 1 e 2, os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos ao Governo do outro Estado Contratante, a uma sua subdivisão política ou autoridade local ou a qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade exclusiva daquele Governo de uma subdivisão política ou autoridade local, bem como ao Banco Central desse outro Estado Contratante, são isentos de imposto no primeiro Estado Contratante.

4. O termo, "juros" usado no presente artigo designa os rendimentos da dívida pública 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 Contratante de que provenham, sejam assemelhados aos rendimentos de importâncias emprestadas.

5. As disposições dos parágrafo 1 e 2 não se aplicam se o beneficiário dos juros, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que provenham os juros um estabelecimento permanente ao qual se ligue efetivamente o crédito gerador dos juros. Nesse caso, aplicar-se-á o disposto no Artigo 7.

6. A limitação estabelecida no parágrafo 2b não se aplica aos juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um estabelecimento permanente de uma empresa do outro Estado Contratante situada em um Terceiro Estado.

7. Os juros serão considerados provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for esse próprio Estado, uma sua subdivisão política uma autoridade local ou um residente desse Estado. No entanto, quando o devedor dos juros, residente ou não de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante em estabelecimento

permanente pelo qual haja sido contraída a obrigação que dá origem aos juros e caiba a esse estabelecimento permanente o pagamento desses juros, tais juros serão considerados provenientes do Estado Contratante em estabelecimento permanente estiver situado.

8. Se, em consequência de relações especiais existentes entre o devedor e o credor, ou entre ambos e terceiros, o montante dos juros pagos, tendo em conta o crédito pelo qual são pagos, exceder àquele que seria acordado entre o devedor e o credor na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo se aplicam apenas a este último montante. Neste caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável conforme a legislação de cada Estado Contratante e tendo em conta as outras disposições da presente Convenção. (Grifos nossos).

IV

25. Ante o exposto, em relação à matéria estritamente tributária da consulta, conclui-se que:

a) em relação ao *Coface Credit Agreement*, celebrado em 30 de setembro de 2009, entre a República Federativa do Brasil e um consórcio de bancos liderados pelo *Société Générale*, com base na legislação ora analisada, parece não haver dúvidas sobre a incidência de IRRF sobre a remessa de juros e comissões ao exterior.

b) relativamente ao *Dual Currency Term Loan Facility Agreement*, celebrado em 25 de agosto de 2015, entre a República Federativa do Brasil e o AB Svensk Exportkredit, ratifica-se a conclusão da RFB, Nota Cosit/Sutri/RFB nº 444, de 2021 (substituta), no sentido de que "*há isenção do IRRF sobre os pagamentos relativos aos juros e comissões, nos termos da Convenção Brasil-Suécia para Evitar Dupla Tributação da Renda (Decreto nº 77.053, de 19 de janeiro de 1976)*".

26. Assim, sugere-se o retorno dos autos, **com urgência**, ao Ministério da Defesa, Comando da Aeronáutica, para as providências julgadas adequadas, com ciência à COF e à RFB.

À consideração.¹

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Procuradora da Fazenda Nacional

1. De acordo com o Parecer SEI nº 15888/2021/ME.
2. Ao Coordenador-Geral para análise.

RILDO JOSÉ DE SOUZA
Coordenador de Assuntos Tributários

1. De acordo com o Parecer SEI nº 15888/2021/ME.
2. Submeto à apreciação superior.

ADRIANO CHIARI DA SILVA

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

1. Aprovo o Parecer SEI nº 15888/2021/ME.
2. Encaminhe-se o processo, com urgência, ao Comando da Aeronáutica (Ministério da Defesa), para as providências julgadas adequadas, com ciência à COF/PGFN e à RFB.

PAULO JOSÉ LEONESI MALUF

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário

1) Indexação: 8.1.3.3 - Imposto de Renda Retido na Fonte



Documento assinado eletronicamente por **Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 14/10/2021, às 18:19, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Coordenador(a)-Geral**, em 14/10/2021, às 18:24, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Rildo José de Souza, Coordenador(a)**, em 14/10/2021, às 18:25, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Paulo José Leonesi Maluf, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 14/10/2021, às 18:32, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **19263104** e o código CRC **FAC33B41**.

Referência: Processo nº 14021.185449/2021-38

SEI nº 19263104