



PARECER SEI Nº 3098/2023/MF

Documento preparatório. Art. 7º, § 3º, da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Art. 20, caput, do Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012.

INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA
RETENÇÃO NA FONTE DE REMESSAS DESTINADAS
EMPRESAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR.

Parecer em consulta formulada pela Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Saúde (CONJUR-MS).
Análise jurídico-tributária.

A imunidade prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal de 1988, não exonera o seu beneficiário do dever de reter o imposto de renda, na condição de responsável, *nos casos em que a lei assim o exigir*, nem lhe retira o dever de cumprir com as obrigações acessórias (arts. 9º, §1º, 45, 121, parágrafo único, II, 128, do Código Tributário Nacional).

Não há previsão legal que permita a incidência do imposto de renda na fonte sobre remessas ao exterior decorrentes da aquisição de mercadorias estrangeiras (Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 71, de 18 de abril de 2013). Por conseguinte, a regra prevista no art. 35, da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, não incide em todas as situações de remessas ao exterior, restringindo-se aos casos em que essas estejam associadas a uma prestação de serviço.

Nos casos em que não há acordo para evitar a dupla tributação, os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a pessoa jurídica domiciliada no exterior por fonte situada no País estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda exclusivamente na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), quando não houver alíquota específica (art. 7º, da Lei nº 9.779, de 1994; art. 2º-A, da Lei nº 10.168, de 2000; art. 744, do Decreto nº 9.580, de 2018; art. 1º, "caput", da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014).

Ressalvados os casos especificados na legislação, os rendimentos decorrentes de qualquer operação em

que o beneficiário seja domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) (art. 8º, da Lei nº 9.779, de 1999; art. 744, § 1º, do Decreto nº 9.580, de 2018; art. 1º, parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014).

Nos casos de rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no País a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, o tratamento tributário a ser dispensado será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção para evitar a dupla tributação celebrado pelo Brasil, como previsto no Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 16 de junho de 2014, da Receita Federal do Brasil.

Proposta de temas para inclusão no Portal da Cidadania Tributária:

i) "Não incide imposto de renda na fonte (IRRF) sobre remessas ao exterior decorrentes da importação de mercadorias."

ii) "A imunidade recíproca não exonera o seu beneficiário dos deveres de reter e recolher o imposto de renda e de cumprir com as obrigações acessórias, quando a lei assim dispuser."

Processo SEI nº 25000.055802/2023-82

I – RELATÓRIO

1. Por intermédio do DESPACHO n. 02313/2023/CONJUR-MS/CGU/AGU, de 15 de junho de 2023, a Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Saúde encaminha consulta a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (349893144), *“para avaliar o cabimento de elaborar manifestação sobre a retenção e recolhimento de tributos, no caso de pagamento a pessoa jurídica domiciliada no exterior, a responsabilidade da fonte (órgão pagador) na hipótese de não retenção, além de eventuais medidas a serem adotadas pelo órgão pagador nesses casos com vistas ao adimplemento da obrigação tributária, tudo no intuito de uniformizar a atuação dos órgãos da administração pública federal direta na gestão da execução de contratos celebrados com empresas estrangeiras que não funcionem no país para o fornecimento de bens ou prestação de serviços”*.

2. O mencionado expediente veio acompanhado do PARECER n. 00329/2023/CONJUR-MS/CGU/AGU, da lavra do Procurador Federal Rafael Cruz Gouveia Pinheiro, Coordenador-Geral de Análise Jurídica de Licitações, Contratos e Instrumentos Congêneres, aprovado por meio do DESPACHO n. 02271/2023/CONJUR-MS/CGU/AGU, assinado pela Advogada da União Aline Veloso dos Passos, Consultora Jurídica junto ao Ministério da Saúde.

3. O PARECER n. 00329/2023/CONJUR-MS/CGU/AGU analisou uma situação concreta envolvendo a empresa Gilead Sciences Ireland, fornecedora de insumos ao Ministério da Saúde **esediada em país de tributação favorecida**. O contexto fático pode ser assim resumido:

i) havia o entendimento, no âmbito do Ministério da Saúde, de que os pagamentos a fornecedores estrangeiros, em decorrência da aquisição de *insumos estratégicos* para a saúde, estavam abrangidos pela **imunidade tributária**, mesmo havendo previsão no edital quanto à obrigação de efetuar a retenção dos tributos, nos termos da legislação aplicável;

ii) em consulta formulada pela Divisão de Contabilidade (DIVIC/CGOF/DLOG/SE/MS) do Ministério da Saúde à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, nos autos do processo administrativo nº 25000.019270/2023-10, foi reafirmado o dever do órgão pagador de efetuar a retenção do imposto de renda, nos termos da Instrução Normativa nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012;

iii) o Departamento de Logística em Saúde encaminhou consulta à CONJUR-MS, questionando qual alíquota deverá ser aplicada na retenção do imposto de renda, no caso de remessa de recursos financeiros para pagamento a pessoa jurídica domiciliada no exterior (na hipótese, a empresa Gilead Sciences Ireland, representada pela Gilead Sciences Farmacêutica do Brasil Ltda.), e como deverá proceder à compensação de valores não retidos anteriormente, inclusive em relação a outros contratos que estejam pendentes de pagamento.

4. Analisando a situação do ponto de vista estritamente jurídico, o PARECER n. 00329/2023/CONJUR-MS/CGU/AGU exarou o seguinte entendimento:

i) é inaplicável a regra de imunidade tributária subjetiva de que trata o art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal de 1988, a teor do que foi consignado no Despacho Decisório 5-DISIT03 da RFB;

ii) a operacionalização da retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços, especialmente em relação ao imposto sobre a renda, encontra-se disciplinada nos artigos 64 e seguintes da Lei nº 9.430, de 1996, e na Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012;

iii) no caso de pagamento a pessoa jurídica domiciliada no exterior, para fins de retenção do imposto de renda, a regra a ser observada é a do art. 35 da Instrução Normativa nº 1.234, de 2012, havendo, portanto, em decorrência do Contrato nº 322/2022, a obrigatoriedade de retenção pelo órgão pagador, por ocasião da remessa ao exterior de recursos para pagamento ao fornecedor dos insumos;

iv) os pagamentos remetidos a pessoa jurídica sediada ou domiciliada no exterior por fonte situada no País estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), quando não houver alíquota específica, nos termos do art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014, excetuando-se as hipóteses em que o beneficiário seja domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, situação em que a alíquota aplicável será de 25% (vinte e cinco por cento);

v) o art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010, relaciona os países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados, dentre os quais consta a Irlanda (art. 1º, LXVIII, incluído(a) pela Instrução Normativa RFB nº 1.658, de 13 de setembro de 2016), local em que aparentemente está sediado o fornecedor estrangeiro contratado pela Administração;

vi) não há dispositivo na Lei nº 9.430, de 1996, no Decreto nº 9.580, de 22 novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda) ou na Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, que autorize, de forma expressa, a compensação de valores não retidos pela fonte, com a retenção em alíquota “a maior”, por ocasião da próxima remessa ao exterior, no bojo do mesmo contrato, o que poderia exorbitar o âmbito de atuação do órgão responsável pela retenção na fonte, que atribuiria para si o encargo de lançar o tributo devido, acompanhado de eventuais consectários legais, atribuição privativa da autoridade

administrativa tributária, nos termos do art. 142, do Código Tributário Nacional;

vii) nos termos do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com o art. 35, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, o dever de retenção de tributos é verificado no momento do pagamento efetuado pelo órgão da administração pública federal a pessoa jurídica domiciliada no exterior, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços. Dessa forma, no caso de pagamento a pessoa jurídica sediada ou domiciliada no exterior, para os valores contratuais devidos e ainda não remetidos para o exterior, deve-se observar a regra prevista no *caput* e no parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014, e art. 35 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, quanto à obrigação de retenção e recolhimento de imposto de renda na fonte pelo órgão pagador;

viii) no caso de inobservância do dever instrumental de retenção pela fonte pagadora, o art. 782 do Regulamento do Imposto de Renda estabelece a responsabilidade da fonte na hipótese de não retenção. No caso de a fonte pagadora ser um órgão público federal haveria uma espécie de confusão, eis que a União assumiria a condição de credora e devedora do crédito tributário, não parecendo ser a melhor solução para o caso em questão, considerando que a empresa sediada no exterior continua sendo contribuinte do tributo, passível de lançamento e cobrança pela administração tributária;

ix) recomenda-se que o órgão consulente avalie a pertinência da formulação de nova consulta à RFB, na forma da Instrução Normativa nº 2.058, de 2021, ou solicitar auxílio diretamente à Delegacia da Receita Federal no Distrito Federal para obter orientação sobre a forma mais adequada para proceder em relação às retenções de imposto de renda não realizadas sobre as remessas já enviadas ao exterior, inclusive sobre eventuais impactos no preenchimento e entrega da DIRF e no (in)adimplemento da obrigação tributária;

x) o Edital do Pregão Eletrônico nº 78/2022, relativo ao Contrato nº 322/2022 possui disposição clara no sentido de que, por ocasião do pagamento pela Administração, há de ser efetuada a retenção tributária prevista na legislação aplicável (item 24.8 do edital). Além disso, na Cláusula Terceira (“Preço”), item 3.2. do Contrato nº 322/2022, está disposto, de forma expressa, que, no valor total da contratação, *“estão incluídas todas as despesas ordinárias diretas e indiretas decorrentes da execução contratual, inclusive tributos e/ou impostos, encargos sociais, trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais incidentes, taxa de administração, frete, seguro e outros necessários ao cumprimento integral do objeto da contratação”*. Em outras palavras, *“tanto o instrumento convocatório quanto o termo de contrato possuem disposições claras no sentido da obrigatoriedade da retenção e recolhimento do Imposto de Renda (IR) na fonte pelo órgão pagador, de acordo com a legislação aplicável, montante este já incluído no valor a ser pago a título de contraprestação contratual pelo fornecimento dos insumos estratégicos para saúde discriminados no Contrato nº 322/2022”*;

xi) não se vislumbra a necessidade de alteração do instrumento convocatório, uma vez que *“a obrigatoriedade de retenção de tributos na fonte, pelo órgão pagador, já está suficientemente prevista no edital, que remete à legislação aplicável”*, além do que *“ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece (art. 3º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB), motivo pelo qual cabe à contratada estrangeira diligenciar quanto à forma de adimplemento das obrigações tributárias decorrentes dos negócios jurídicos aqui celebrados”*.

5. Ao final, a CONJUR-MS sugere o *“encaminhamento dos autos à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (CAT/PGFN), para avaliar o cabimento de elaborar manifestação sobre a retenção e recolhimento de tributos, no caso de pagamento a pessoa jurídica domiciliada no exterior, a responsabilidade da fonte (órgão pagador) na hipótese de não retenção, além de eventuais medidas a serem adotadas pelo órgão pagador nesses casos com vistas ao adimplemento da obrigação tributária, tudo no intuito de uniformizar a atuação dos órgãos da administração pública federal direta na gestão da execução de contratos celebrados com empresas estrangeiras que não funcionem no país para o fornecimento de bens ou prestação de serviços.”*

6. Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que não cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a uniformização da atuação dos órgãos da administração pública federal direta na gestão de contratos de licitação, tampouco a análise de situações concretas. À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compete exercer as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério

da Fazenda e seus órgãos autônomos e entes tutelados, nos termos dos artigos 12 e 13 da Lei Complementar nº 73, de 1993, *in verbis*:

“Art. 12 - À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:

I - apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial;

II - representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário;

III - (VETADO)

IV - examinar previamente a legalidade dos contratos, acordos, ajustes e convênios que interessem ao Ministério da Fazenda, inclusive os referentes à dívida pública externa, e promover a respectiva rescisão por via administrativa ou judicial;

V - representar a União nas causas de natureza fiscal.

Parágrafo único - São consideradas causas de natureza fiscal as relativas a:

I - tributos de competência da União, inclusive infrações à legislação tributária;

II - empréstimos compulsórios;

III - apreensão de mercadorias, nacionais ou estrangeiras;

IV - decisões de órgãos do contencioso administrativo fiscal;

V - benefícios e isenções fiscais;

VI - créditos e estímulos fiscais à exportação;

VII - responsabilidade tributária de transportadores e agentes marítimos;

VIII - incidentes processuais suscitados em ações de natureza fiscal.

Art. 13 - A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional desempenha as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Fazenda e seus órgãos autônomos e entes tutelados.

Parágrafo único. No desempenho das atividades de consultoria e assessoramento jurídicos, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional rege-se pela presente Lei Complementar.” (destaques não constantes do original)

7. À esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT), especificamente, compete somente a análise dos aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, que guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos arts. 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.

8. No entanto, a título de colaboração com a CONJUR-MS, esta CAT, por meio do presente opinativo, irá se manifestar sobre as questões levantadas no PARECER n. 00329/2023/CONJUR-MS/CGU/AGU, manifestação essa que se restringe às questões estritamente jurídicas, nos termos do art. 11, V e VI, *a*, c/c art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 1993, e do Enunciado de Boa Prática Consultiva CGU/AGU nº 7, não alcançando aspectos de natureza técnica e as especificidades do caso concreto.

II - FUNDAMENTAÇÃO

9. Consta informação nos autos de que o órgão consulente encaminhou consulta à RFB, a qual foi respondida por meio do **Despacho Decisório 5 – DISIT03, de 7 de fevereiro de 2023**.

10. O Ministério da Saúde informou à RFB que **“realiza aquisições de insumos estratégicos para a saúde, como medicamentos, bens móveis (respiradores, aparelhos de radioterapia etc) e serviços, (análise clínicas, por exemplo) junto a empresas situados no exterior”** e que por **“ser beneficiária da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, tem dúvidas sobre as eventuais retenções de tributos nos pagamentos referentes às aquisições acima referidas”** (destaques não constantes do original).

11. Ao final, o órgão consulente formulou os seguintes questionamentos à RFB:

“1) Quais os tributos incidentes na importação de insumos estratégicos para a saúde (Bens e Serviços), considerando que a contratante é instituição imune?

2) Há a incidência de IRRF na remessa do recurso ao exterior a título de pagamento aos fornecedores?

3) Em caso positivo, qual a alíquota incidente?

4) Qual é a base de cálculo para a incidência da tributação?”

12. A RFB respondeu à consulta, apresentando as seguintes considerações:

i) quanto à questão da imunidade: a RFB ressaltou que o Ministério da Saúde, por ser órgão integrante da administração pública federal direta, goza da imunidade subjetiva prevista no art. 150, VI, da Constituição Federal, porém tal imunidade não se aplica quando o beneficiário assume a condição de contribuinte de fato, nos termos da tese fixada no julgamento do Tema 342 de Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal, que trata da “*Imunidade de ICMS sobre produtos e serviços adquiridos por entidade filantrópica*”:

“14. De fato, enquanto órgão da administração pública direta do Poder Executivo federal a consulente é destinatária da imunidade tributária subjetiva prevista no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, **in verbis**:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

14.1 Para um melhor entendimento do fenômeno da imunidade tributária subjetiva, cabe citar o enunciado da tese fixada no julgamento do **Tema 342** da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal – STF:

“A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.”

14.2 Ainda, esclarecedor trecho do respectivo acórdão:

“6. O ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual. A existência ou não dessa transação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda, dentre outros.”

[RE 608.872, rel. min. Dias Toffoli, P, j. 23-2-2017, DJE 219 de 27-9-2017, Tema 342.]”.
(destaques no original)

ii) quanto às isenções previstas na legislação infraconstitucional: a RFB ressaltou que o órgão consulente é isento do pagamento dos tributos incidentes sobre a **importação**:

“15. No plano da legislação infraconstitucional entidades como a consulente são destinatárias de favores fiscais nas operações de importação, a saber:

LEI Nº 10.865, DE 30 DE ABRIL DE 2004

Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou

Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

(...)

Art. 9º São isentas das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei:

I - as importações realizadas:

a) **pela União**, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público;

(...)

§ 1º **As isenções de que tratam os incisos I e II deste artigo somente serão concedidas se satisfeitos os requisitos e condições exigidos para o reconhecimento de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.** (Renumerado pela Lei no 10.925, 2004) (grifou-se)

DECRETO Nº 7.212, DE 15 DE JUNHO DE 2010. (Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.)

(...)

Art. 50. Salvo expressa disposição em lei, as isenções do imposto referem-se ao produto e não ao contribuinte ou adquirente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 9º).

Art. 51. **A isenção de caráter subjetivo só exclui o crédito tributário quando o seu titular estiver na situação de contribuinte ou de responsável.** (grifou-se)

DECRETO Nº 6.759, DE 5 DE FEVEREIRO DE 2009 Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.)

(...)

Art. 136. São concedidas isenções ou reduções do imposto de importação:

I - às importações realizadas:

a) **pela União**, pelos Estados, pelo Distrito Federal, pelos Territórios, pelos Municípios e pelas respectivas autarquias (Lei nº 8.032, de 1990, art. 2º, inciso

I, alínea “a”; e Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992, art. 1º, inciso IV); (grifou-se)”. (destaques no original)

iii) quanto às obrigações acessórias: a RFB salientou que a regra de imunidade não afasta o dever de cumprimento das obrigações acessórias pelo órgão consulente:

“16. A imunidade de que gozam os órgãos da administração pública direta do Poder Executivo federal não os exonera, no entanto, dos deveres instrumentais (obrigações tributárias acessórias) em prol da efetividade da arrecadação tributária, como preconizado pelo § 1º do art. 9º do CTN, e, no mesmo sentido, pelo art. 178 do RIR/2018, **in verbis**:

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.

(...)

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

§ 1º O disposto no inciso IV **não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.** (grifou-se)

DECRETO Nº 9.580, 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.)

(...)

Art. 178. As imunidades, as isenções e as não incidências de que trata este Capítulo não eximem as pessoas jurídicas das demais obrigações previstas neste

Regulamento, especialmente aquelas relativas à retenção e ao recolhimento de impostos sobre rendimentos pagos ou creditados e à prestação de informações (Lei nº 4.506, de 1964, art. 33).

Parágrafo único. **A imunidade, a isenção ou a não incidência que beneficia a pessoa jurídica não aproveita aos que dela percebam rendimentos sob qualquer título e forma** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 31; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 9º, § 1º). (grifou-se)". (destaques no original)

iv) quanto ao dever de retenção na fonte: no que se refere ao dever de retenção na fonte de tributos incidentes sobre os pagamentos efetuados por órgãos da administração pública federal direta a pessoas jurídicas, a RFB consignou o que se segue:

"17. Por sua vez, o dever legal de retenção na fonte de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados por órgãos da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, está previsto no art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **in verbis:**

Art. 64. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 1º A obrigação pela retenção é do órgão ou entidade que efetuar o pagamento.

(...)

§ 5º O imposto de renda a ser retido será determinado mediante a aplicação da alíquota de quinze por cento sobre o resultado da multiplicação do valor a ser pago pelo percentual de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicável à espécie de receita correspondente ao tipo de bem fornecido ou de serviço prestado.

§ 6º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota de um por cento, sobre o montante a ser pago.

§ 7º O valor da contribuição para a seguridade social - COFINS, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota respectiva sobre o montante a ser pago.

§ 8º O valor da contribuição para o PIS/PASEP, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota respectiva sobre o montante a ser pago.

(...) (grifou-se)

18. Para a operacionalização do comando acima, a RFB editou a Instrução Normativa nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, que assim dispõe, no que interessa ao presente caso, **in verbis:**

(...)

Art. 3º A retenção será efetuada aplicando-se, sobre o valor a ser pago, o percentual constante da coluna 06 do Anexo I a esta Instrução Normativa que corresponde à soma das alíquotas das contribuições devidas e da alíquota do IR, determinada mediante a aplicação de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo estabelecida no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, **conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado.**

(...)

Art. 17. No caso de pagamento a consórcio constituído para o fornecimento de bens e serviços, inclusive a execução de obras e serviços de engenharia, a retenção deverá ser efetuada em nome de cada empresa participante do consórcio, tendo por base o valor constante da correspondente nota fiscal de emissão de cada uma das pessoas jurídicas consorciadas.

(...)

§ 2º No caso de pagamentos a consórcio formado entre empresas nacionais e estrangeiras, aplica-se a retenção do art. 3º às empresas nacionais e a do art. 35 às consorciadas estrangeiras, observadas as alíquotas aplicáveis à natureza dos bens ou serviços, conforme legislação própria.

(...)

Art. 35. No caso de pagamento a pessoa jurídica domiciliada no exterior, não será efetuada retenção na forma do art. 3º.

§ 1º Sobre o pagamento de que trata o caput incidirá o IR na fonte, a ser retido pelo órgão pagador, calculado conforme as alíquotas vigentes à época do fato gerador.

§ 2º Na hipótese do § 1º, considera-se ocorrido o fato gerador na data em que os rendimentos forem pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para o

exterior.

§ 3º No caso em que o pagamento aos beneficiários de que trata este artigo for efetuado pelo órgão, por intermédio de agência de propaganda ou publicidade, a obrigação de reter e recolher o IR na fonte é da agência. (grifou-se)". (destaques no original)

13. Ao final, a RFB remeteu ao Ministério da Saúde ao Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – MAFON, aduzindo que o *‘tópico específico ‘Rendimentos de Residentes ou Domiciliados no Exterior’ pode conter esclarecimentos úteis à consulente’*.

14. Além disso, esclareceu ao referido órgão que *“a Administração Tributária (RFB) não deixa de prestar auxílio aos contribuintes em relação a dúvidas que lhe sejam pertinentes; o processo administrativo de consulta, por seus efeitos especiais e inerentes restrições legais, é que não constitui o meio adequado. Assim, eventuais questionamentos podem ser apresentados perante as Delegacias da RFB, às quais compete, no âmbito da respectiva jurisdição, gerir e executar as atividades de atendimento e orientação ao cidadão, consoante prescreve o art. 290, caput, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria ME no 284, de 27 de julho de 2020”*.

15. Diante disso, o órgão consulente passou a realizar a retenção na fonte do imposto de renda, em relação às remessas efetuadas a empresas domiciliadas no exterior.

16. Nesse ponto, considera-se importante reforçar o entendimento da RFB no sentido de que a imunidade não afasta o dever do órgão consulente de reter o imposto na fonte, **naqueles casos em que a lei assim o determina**.

17. O Código Tributário Nacional, em seu art. 121, aponta as espécies de sujeitos passivos para fins tributários: **i)** contribuinte; **ii)** responsável tributário. Eis os termos do dispositivo:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

18. Vê-se que tanto o contribuinte quanto o responsável definido no art. 121 do Código Tributário Nacional são “responsáveis” pelo cumprimento da obrigação. De fato, a responsabilidade é umbilicalmente ligada ao dever jurídico. Se esse é descumprido, tanto o responsável quanto o contribuinte se submeterão às sanções previstas pela ordem jurídica.

19. Então, qual seria o critério que distinguiria o responsável do contribuinte? Segundo Misabel Derzi, o que distingue o contribuinte do responsável tributário é o critério adotado pelo Código Tributário Nacional no art. 121, qual seja a natureza da relação existente entre o aspecto material e o aspecto pessoal da hipótese de incidência (Baleeiro, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2000, p. 723).

20. Em suas palavras, *“É natural que o legislador faça coincidir, na mesma pessoa, o aspecto pessoal da hipótese com o subjetivo da consequência, pois é ela que terá tirado proveito econômico do fato. [...] Entretanto, se o legislador, ao invés de eleger um contribuinte, coloca no polo passivo da norma tributária uma outra pessoa, diferente daquela partícipe do pressuposto, estaremos diante do responsável. O responsável integra o aspecto subjetivo da consequência, mas não o aspecto pessoal da hipótese.”* (ob. cit., p. 724).

21. Por isso mesmo, o art. 128 do CTN determina que *“a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”*.

22. Ao eleger de forma genérica o responsável tributário, o art. 128 do CTN não distingue modalidades de sujeição passiva. Exige-se apenas que haja uma vinculação indireta do responsável ao fato gerador. O sujeito passivo natural, que tirou proveito econômico do fato jurídico, é o contribuinte, ou seja,

a pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação jurídica que se constitui o fato gerador da obrigação tributária, nos termos do já mencionado art. 121 do CTN. **Porém, por razões de praticidade, comodidade na arrecadação, proteção contra a evasão, o legislador pode eleger pessoa diversa, o responsável tributário.**

23. Nas palavras de Luciano Amaro, *"A eleição desse terceiro, para figurar no polo passivo da obrigação tributária, decorre de razões que vão da conveniência até a necessidade. Há situações em que a única via possível para tornar eficaz a incidência do tributo é a eleição do terceiro responsável. Imagine-se, por exemplo, o imposto de renda sobre rendimentos de não residentes no País: a lei tem de escolher um terceiro (a fonte pagadora) como sujeito passivo (na condição de responsável) para viabilizar a incidência do tributo. Noutros casos, são razões de conveniência (para simplificar a arrecadação, ou para garantir sua eficácia) que determinam a eleição do terceiro como responsável"*. (Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 304).

24. Nos tribunais superiores, prevalece o entendimento de que a imunidade não exonera o seu beneficiário do dever de, na condição de responsável por substituição, reter o imposto de renda, nos casos em que a lei assim o exige. Nesse sentido, decisão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.480.918/RS, Rel. p/ Acórdão Ministro Herman Benjamin:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA. REMESSA DE JUROS AO EXTERIOR. ART. 11 DECRETO-LEI 401/1968. ERRO DE TÉCNICA LEGISLATIVA. RESPONSABILIDADE SUBSTITUIÇÃO. IMUNIDADE DO SUBSTITUTO. CONDIÇÃO QUE NÃO O EXONERA DO DE RETER O IMPOSTO NA FONTE. DESCABIMENTO DA EXPORTAÇÃO A TERCEIRO RESIDE 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 COMPRA DE BENS A PRAZO E RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO IN 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, 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 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 regra-matriz 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.**" (destaques no original)

25. Uma vez estabelecido que a imunidade não exonera o seu beneficiário do dever de efetivar a retenção do imposto de renda, há de se perquirir em que situações a lei exige o cumprimento de tal obrigação.

26. De início, cumpre deixar assentado que **não há previsão legal que permita a incidência do imposto de renda na fonte sobre remessas ao exterior decorrentes da aquisição de mercadorias.**

27. Nesse sentido, cita-se, por exemplo, a Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 71, de 18 de abril de 2013, publicado no DOU de 10 de junho de 2013, Seção 1, pág. 29:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

REMESSA DE VALORES AO EXTERIOR. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ESTRANGEIRAS.

Não incide IRRF na remessa de valores ao exterior para aquisição de mercadorias estrangeiras.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 5.844, de 1943; RIR, art. 685; IN SRF nº 252, de 2002.” (destaques não constantes do original)

28. Por conseguinte, pode-se afirmar que a regra prevista no art. 35, da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, não incide em todas as remessas ao exterior, restringindo-se, basicamente, aos casos em que ocorre pagamento associado a uma prestação de serviço.

29. De fato, a previsão de incidência do imposto de renda na fonte sobre as remessas ao exterior como contrapartida pela **prestação de serviços** encontra-se prevista, de forma ampla e genérica, no art. 7º

da Lei nº 9.779, de 1999, nos seguintes termos:

“Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).” ([Redação dada pela Lei nº 13.315, de 2016](#))

30. A partir da Lei nº 10.332, de 2001, que alterou a Lei nº 10.168, de 2000, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes foi reduzida para 15%, considerando a previsão de incidência da CIDE, a partir de 1º de janeiro de 2002, que passou a ser devida por pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior (arts. 6º e 7º):

“Art. 6º O art. 2º da [Lei nº 10.168, de 2000](#), passa a vigorar com a seguinte redação:

["Art. 2º](#)

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

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no *caput* e no § 2º deste artigo.

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.” (NR)

Art. 7º A [Lei nº 10.168, de 2000](#), passa a vigorar acrescida do seguinte art. 2º-A:

["Art. 2º-A](#). Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes.”

31. O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580 de 2018), em seu art. 744, dispõe sobre a incidência na fonte do imposto de renda, à alíquota de 15%, sobre 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:

“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](#))."

32. A Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014, por sua vez, dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona. O art. 1º do referido normativo prevê:

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

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

33. Quando se trata de **pessoa jurídica domiciliada em país com tributação favorecida**, qual seja aquele que "*não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento*" ("caput" do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996; registre-se que essa alíquota foi reduzida para 17% [dezessete por cento] pela Portaria MF nº 488, de 2014) e também "*aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes*" (art. 24, § 4º, da Lei nº 9.430, de 1996), a alíquota do imposto de renda na fonte será de 25%, a teor do disposto no art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999, *in verbis*:

"Art. 8º 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."

34. No mesmo diapasão, quando se trata de rendimentos de residentes ou domiciliados em países ou dependências classificados como de tributação favorecida, o Regulamento do Imposto de Renda prevê, em seu art. 744, § 1º, que: *“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.”*

35. Analisando a questão sob a perspectiva da inserção do Brasil em uma economia globalizada, **nos casos em que o País é signatário de acordos para evitar a dupla tributação**, como não há previsão legal de incidência do IRRF nas importações de produtos, não há aplicação do Artigo 7º dos tratados contra a dupla tributação nessa situação, considerando que sua aplicação pressupõe a possibilidade de tributação pelo imposto de renda no Brasil.

36. No que tange às remessas ao exterior em contrapartida pela **prestação de serviços técnicos**, a RFB adotava o entendimento consubstanciado no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1, de 2000, que previa que as remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia se classificavam, nas convenções para eliminar a dupla tributação da renda das quais o Brasil é signatário, no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados e, por conseguinte, estariam sujeitos ao imposto de renda na fonte.

37. Contudo, em 17 de maio de 2012, o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.161.467/RS, Relator Castro Meira, afastou o entendimento da RFB consubstanciado no referido ADN nº 1/2000. A ementa do Acórdão tem o seguinte teor:

“TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEM E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRAN-
PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NAC
DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMF
ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LU
OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.775
PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado", deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de "lucro da empresa estrangeira", previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência. Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil – o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte –, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, verbis: "Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado".

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao "lucro real", do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está – e estará sempre – sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada – e portanto, definitiva – do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se

apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

6. Portanto, "lucro da empresa estrangeira" deve ser interpretado não como "lucro real", mas como "lucro operacional", previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

11. Recurso especial não provido.”

38. Diante da decisão do Superior Tribunal de Justiça, esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, por meio do **Parecer PGFN/CAT n.º 2.363/2013**, entendeu que, quando se tratar de país com o qual o Brasil celebrou acordo contra a dupla tributação, os valores remetidos ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia melhor se enquadram no Artigo 7º (“Lucros das Empresas”) das convenções, em vez dos Artigos 21 e 22 (“Rendimentos não Expressamente Mencionados”), logo, tais valores devem ser tributados somente no país de residência da empresa estrangeira, não estando sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, ressalvando a hipótese da empresa exercer sua atividade por meio de um estabelecimento permanente situado no Brasil ou quando houver disposição expressa nos acordos autorizando a tributação no país da fonte pagadora, a exemplo dos tratados e protocolos que caracterizem os valores pagos como *royalties*, hipótese em que tais serviços serão submetidos ao tratamento previsto no Artigo 12 da Convenção Modelo da OCDE, não incidindo nesse caso o Artigo 7º.

39. Diante disso, a RFB editou o **Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 16 de junho de 2014**, publicado no DOU de 20 de junho de 2014, Seção 1, pág. 48, que *“Dispõe sobre 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 nos Acordos ou Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrados pelo Brasil”*, nos seguintes termos:

“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.”

40. Em 2017, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.480.918/RS, debruçou-se sobre situação que envolvia a remessa de recursos a uma empresa estrangeira, em razão da prestação de serviços de engenharia e assistência administrativa. O Tribunal de origem considerou que tais remessas deveriam ser qualificadas no Artigo 7º (“Lucro das empresas”), o que levou à interposição de Recurso Especial pela Fazenda Nacional.

41. O Superior Tribunal de Justiça, na hipótese, deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional e determinou a baixa do processo em diligência ao Tribunal Regional Federal, para a definição da natureza do contrato de prestação de serviço que ensejou a remessa (se há ou não pagamento de *royalties* embutidos, se há enquadramento no protocolo do tratado estendendo o conceito de *royalties*, se a prestação de serviços se dá por profissionais independentes se há enquadramento no protocolo do tratado estendendo o conceito de "profissões independentes") e para afastar a possibilidade de hibridismo, conceito próprio do Direito Tributário Internacional, que trata do uso artificioso dos tratados para levar à dupla não tributação internacional (se o enquadramento do rendimento é idêntico no país da fonte e no da residência).

42. Transcreve-se a Ementa do Acórdão (destaques constantes do original):

EMENTA

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL. PRESENÇA DE OMI: VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC/1973. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - II VALORES REMETIDOS AO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM OU TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. ENQUADRAMENTO COMO "ROYALTIES", "SERV PROFissionais INDEPENDENTES" OU "LUCROS DAS EMPRESAS". IMPOSSIBILIDADE ENQUADRAMENTO COMO "RENDIMENTOS NÃO EXPRESSAMENTE MENCIONADOS". 7º, 12, 14 E 22, DA CONVENÇÃO ENTRE BRASIL E ESPANHA DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E A PREVENIR A EVASÃO FISCAL (DECRETO N. 76.975/76 E DECRETO LEGISLATIVO N. 62/75). PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO SINGULAR. MÉTODO DA IMPUTAÇÃO ORDINÁRIA. MÉTODO DO CRÉDITO PRESUMIDO. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM. ANÁLISE DA NATUREZA DO CONTRATO E EXISTÊNCIA DE HIBRIDISMO.

1. O cerne da questão cinge-se em saber qual o correto enquadramento, dentro das possibilidades previstas na convenção internacional celebrada entre o Brasil e Espanha (aprovada pelo Decreto Legislativo n. 62/75 e promulgada pelo Decreto n. 76.975/76), das verbas remetidas ao exterior pela empresa Engecorps Corpo de Engenheiros e Consultores S/A (localizada no Brasil) à empresa Técnica Y Proyectos S.A. (sediada na Espanha), em razão da prestação de serviços de engenharia e assistência administrativa, para fins de verificar se sujeitam-se à exclusiva tributação no exterior (residência) ou se sobre elas incide o imposto sobre a renda retido na fonte no Brasil (fonte).

2. Considerou a Corte de Origem que os valores assim enviados ao exterior devem ser enquadrados como "lucro das empresas" - art. 7º, do modelo OCDE (art. 7, da convenção apenas ao Decreto n. 76.975/76) a fim de se sujeitar exclusivamente à tributação no exterior (residência), sem a incidência do imposto sobre a renda retido na fonte no Brasil (fonte).

3. No entanto, em casos que tais, diante das possibilidades existentes na convenção, é preciso verificar previamente se o caso é de "serviços profissionais independentes" (art. 14, do modelo OCDE) previstos no tratado ou se, embutido no contrato de "prestação de serviços sem transferência de tecnologia", está o pagamento de "royalties" (art. 12, do modelo OCDE). Somente após vencidas essas duas etapas é que se poderia verificar o enquadramento residual na condição de "lucros das empresas" (art. 7, do modelo OCDE). Isto porque a convenção assinada baseada no modelo de tratado da OCDE contém disposições específicas para cada uma dessas hipóteses.

4. Acaso haja o pagamento de "royalties", a norma de incidência do modelo de tratado da OCDE será o art. 12, que trata da tributação dos "royalties", a permitir, no presente caso, uma tributação pelo Brasil, desde que respeitado o limite de 15% (quinze por cento) do montante bruto dos "royalties" (art. 12, "2", "b", da convenção apenas ao Decreto n. 76.975/76). Do mesmo modo, em se tratando de "serviços profissionais independentes" (onde se inclui a engenharia) o modelo OCDE em seu art. 14 (art. 14, da convenção apenas ao Decreto n.

76.975/76) permite sem limites a tributação pelo Brasil como país fonte.

5. Nessa linha, o sistema se complementa com o disposto no art. 23, do modelo de tratado da OCDE, que traz disposições para eliminar as duplas tributações. Com este desiderato, o tratado prevê como regra a aplicação do **método da imputação ordinária**, que estabelece um teto de dedução do imposto pago no Estado da fonte correspondente ao valor do próprio imposto devido no Estado da residência (art. 23, "1", da convenção apensa ao Decreto n. 76.975/76), e excepcionalmente o **método do crédito presumido** ou "matching credit" (art. 23, "2", da convenção apensa ao Decreto n. 76.975/76), que estabelece um percentual presumido de dedução que pode ser superior ao valor do imposto pago no Estado da fonte.

6. O método da imputação ordinária é uma técnica através da qual se materializa o **Princípio da Tributação Singular**. Segundo este princípio, a soma das cargas tributárias dos dois países (fonte e residência) incidentes sobre determinado rendimento deverá corresponder à carga da tributação que o rendimento sofreria acaso fosse tributado apenas pelo país de maior carga (tributação singular). Já o método do crédito presumido, ou "matching credit", é método excepcional pois, ao conceder, no Estado de residência, um crédito fixo e independente do valor efetivamente pago no Estado da fonte, permite uma carga tributária inferior à tributação singular. 7. Também para preservar a correta incidência do imposto, há que se averiguar se a empresa CONTRIBUINTE não está fazendo uso de **hibridismo**, ou seja, se a classificação dos rendimentos em questão é idêntica no país da fonte e no da residência pois, caso contrário, a empresa CONTRIBUINTE poderá estar utilizando o tratado de forma abusiva com o fim de se furtrar à tributação, sofrendo a menor carga tributária entre os países, diferindo o pagamento do tributo por longo prazo, deduzindo duplamente o valor que somente foi pago uma vez ou obtendo isenções simultâneas em ambos os países. O hibridismo (Hybrid mismatch arrangements), por prejudicar a concorrência, a eficiência econômica, a transparência e a justiça fiscais, é prática rechaçada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, conforme Ação "2" do plano BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

8. A presença de **hibridismo** no caso concreto pode levar à situação de não haver a cobrança do tributo aqui no Brasil (fonte), por se entender aqui pela qualificação do rendimento como "lucro das empresas" (art. 7, da convenção apensa ao Decreto n. 76.975/76) e, simultaneamente, ser concedido o crédito presumido de 25% (vinte e cinco por cento) do valor do rendimento por entender a Espanha (residência) que a rubrica se trata de "royalties" (art. 23, "2", da convenção apensa ao Decreto n. 76.975/76). Situações como que tais são evidentemente contra o espírito dos tratados de tributação internacional.

9. Essas disposições são salutares, pois o **objetivo do Tratado, além de evitar a dupla tributação, é prevenir a evasão fiscal** (ver sua ementa), de modo que se o valor remetido não for objeto de tributação no exterior, há que ser tributado no Brasil, pois do Tratado não pode decorrer uma dupla **não** tributação (Princípio da Tributação Singular). Dito de outra forma, a empresa CONTRIBUINTE não pode fazer uso do Tratado para se furtrar à tributação nos dois países simultaneamente **ou com o fim específico de fugir da tributação no Estado da fonte para buscar ser tributada exclusivamente no Estado da residência com uma alíquota inferior**. O ordenamento jurídico não protege essa finalidade, posto que abusiva. Havendo dúvidas a respeito da prática de hibridismo, há que se prestigiar o Princípio da Tributação Singular.

10. A análise dos contratos a fim de verificar se a prestação de serviços ali realizada se enquadra ou não em cada conceito (notadamente no conceito de "royalties", consoante firmado pela jurisprudência desta Casa) cabe às instâncias ordinárias, a teor da Súmula n. 5/STJ: "*A simples interpretação de cláusula contratual não enseja Recurso Especial*".

11. Do mesmo modo, a análise da legislação estrangeira a fim de verificar se a empresa está fazendo uso do tratado para se furtrar à tributação de forma abusiva mediante a prática de hibridismo precisa ser realizada pela Corte de Origem, na forma do art. 376, do CPC/2015 ("*Art. 376. A parte que alegar direito municipal, estadual, **estrangeiro** ou consuetudinário provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o juiz determinar*").

12. Não realizadas essas análises de forma suficiente, este Superior Tribunal de Justiça, limitado aos pressupostos fáticos fixados na demanda, fica impossibilitado de dar justa solução ao caso concreto, o que torna qualquer omissão a respeito relevante, a teor do disposto no art. 489, §1º, IV, do CPC/2015 ("*Art. 489. [...] § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador*").

13. Esta Casa tem posicionamento firmado no sentido de que os rendimentos em questão não podem ser qualificados na condição prevista no art. 22, do modelo de tratado da OCDE

("Outros rendimentos" ou "Rendimentos não Expressamente Mencionados"), tendo sido declarada a ilegalidade do Ato Declaratório Normativo COSIT Nº 1, de 05 de janeiro de 2000, a saber: REsp. n. 1.618.897 / RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 19.05.2020; REsp. n. 1.161.467 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 17.05.2012.

14. No entanto, inexistente o exame a respeito de diversas questões de fato e de direito relevantes para o deslinde da causa, impossível aplicar os precedentes firmados para se realizar um automático enquadramento dos rendimentos na condição de "lucro das empresas" (art. 7º, do modelo OCDE), mormente diante do advento do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014, que mudou a interpretação fazendária a respeito do enquadramento das verbas em questão.

15. Firmado pela Corte de Origem apenas que o caso concreto se trata genericamente de "lucro das empresas", para fins do tratado, e não havendo qualquer exame a respeito de se tratar de "royalties" ou "serviços profissionais independentes", apesar da interposição de embargos de declaração, há que se reconhecer a omissão sobre fundamento relevante, qual seja, a aplicação do art. 12 ("royalties"), do Decreto n.º 76.975/96, bem como do item "5", do Protocolo anexo ao tratado. **Presente, portanto, a violação ao art. 535, do CPC/1973** Do mesmo modo, em razão do princípio iura novit curia, há que ser analisada a aplicação do art. 14, "1" e "2", do Decreto n.º 76.975/96, bem como do item "6", do Protocolo anexo ao tratado, além da presença de hibridismo.

16. Sendo assim, considerando que a aplicação do art. 7º "lucro das empresas", do modelo de tratado da OCDE não pode ser automática, pois depende do exame do enquadramento nos arts. 12 e 14, da convenção, que tratam de "royalties" e "serviços profissionais independentes" e que esse exame não prescinde da fixação de pressupostos fáticos, os autos devem retornar à Corte de Origem para analisar:

(17.1.) a natureza do contrato que enseja a remessa (se há ou não pagamento de "royalties" embutidos, se há enquadramento no protocolo do tratado estendendo o conceito de "royalties", se a prestação de serviços se dá por profissionais independentes se há enquadramento no protocolo do tratado estendendo o conceito de "profissões independentes"); e

(17.2.) a ausência de hibridismo em relação à classificação dos rendimentos que possa levar à dupla não tributação internacional (se o enquadramento do rendimento é idêntico no país da fonte e no da residência).

17. Recurso especial provido."

43. O julgado reforça o entendimento da RFB consubstanciado no **Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 16 de junho de 2014**, ao afirmar que *"é preciso verificar previamente se o caso é de "serviços profissionais independentes" (art. 14, do modelo OCDE) previstos no tratado ou se, embutido no contrato de "prestação de serviços sem transferência de tecnologia", está o pagamento de "royalties" (art. 12, do modelo OCDE). Somente após vencidas essas duas etapas é que se poderia verificar o enquadramento residual na condição de "lucros das empresas" (art. 7, do modelo OCDE)."*

44. E ainda esclarece que: *"inexistente o exame a respeito de diversas questões de fato e de direito relevantes para o deslinde da causa, impossível aplicar os precedentes firmados para se realizar um automático enquadramento dos rendimentos na condição de "lucro das empresas" (art. 7º, do modelo OCDE), mormente diante do advento do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014, que mudou a interpretação fazendária a respeito do enquadramento das verbas em questão"* (grifos não constantes do original).

III - CONCLUSÃO

45. Diante de todo o exposto, com arrimo no art. 13 da Lei Complementar 73, de 1993, limitada a análise ao **âmbito tributário**, em observância às competências regimentais desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, conclui-se que:

i) a imunidade prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal de 1988, não exonera o seu beneficiário do dever de reter o imposto de renda, na condição de responsável, *nos casos em que a lei*

assim o exigir, nem lhe retira o dever de cumprir com as obrigações acessórias (arts. 9º, §1º, 45, 121, parágrafo único, II, 128, do Código Tributário Nacional);

ii) não há previsão legal que permita a incidência do imposto de renda na fonte sobre remessas ao exterior decorrentes da aquisição de mercadorias estrangeiras (Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 71, de 18 de abril de 2013). Por conseguinte, a regra prevista no art. 35, da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, não incide em todas as situações de remessas ao exterior, restringindo-se aos casos em que essas estejam associadas a uma prestação de serviço;

iii) nos casos em que não há acordo para evitar a dupla tributação, os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a pessoa jurídica domiciliada no exterior por fonte situada no País estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda exclusivamente na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), *quando não houver alíquota específica* (art. 7º, da Lei nº 9.779, de 1994; art. 2º-A, da Lei nº 10.168, de 2000; art. 744, do Decreto nº 9.580, de 2018; art. 1º, “caput”, da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014);

iv) *ressalvados os casos especificados na legislação*, os rendimentos decorrentes de qualquer operação em que o beneficiário seja domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) (art. 8º, da Lei nº 9.779, de 1999; art. 744, § 1º, do Decreto nº 9.580, de 2018; art. 1º, parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014);

v) nos casos de rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no País a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, o tratamento tributário a ser dispensado será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção para evitar a dupla tributação celebrado pelo Brasil, como previsto no Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 16 de junho de 2014, expedido pela Receita Federal do Brasil.

46. Ressalte-se que a análise aqui empreendida não diz respeito a nenhum caso específico e que para a aplicação do entendimento ora espelhado é necessária a total subsunção dos casos concretos à discussão aqui exposta.

47. Atente-se ainda que a conclusão do item v acima não se aplica aos casos em que haja configuração de planejamento tributário internacional abusivo.

À consideração superior^[1].

ANDRÉA KARLA FERRAZ

Procuradora da Fazenda Nacional

1. De acordo com o PARECER SEI nº 3098/2023/MF.
2. À consideração do Procurador-Geral Adjunto Tributário.

ANDRÉA MUSSNICH BARRETO

1. Aprovo o PARECER SEI Nº 3098/2023/MF.

2. Encaminhe-se à CONJUR do Ministério da Saúde, para ciência, com a solicitação de que informe à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, após eventual tomada de decisões, sobre a possibilidade de liberação da restrição de acesso ao PARECER SEI Nº 3098/2023/MF, a fim de atender ao disposto no art. 7º, § 3º, da Lei nº 12.527, de 2011, combinado com art. 20, *caput*, do Decreto nº 7.724, de 2012.

MOISÉS DE SOUSA CARVALHO PEREIRA

Procurador-Geral Adjunto Tributário

[1] 4. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. 4.3. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. 8. TRIBUTOS EM ESPÉCIE. 8.1.3.3. IM DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. 10. ACORDOS INTERNACIONAIS. 10.2. ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

Referência: Processo nº 25000.055802/2023-82

SEI nº 36501637



Documento assinado eletronicamente por **Andrea Karla Ferraz, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 06/09/2023, às 08:39, 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 **Andréa Müssnich Barreto, Coordenador(a)-Geral**, em 06/09/2023, às 15:05, 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 **Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 06/09/2023, às 20:04, 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 **36501637** e o código CRC **6D44F5E3**.

Referência: Processo nº 25000.055802/2023-82

SEI nº 36501637