



---

## Solução de Consulta nº 230 - Cosit

**Data** 25 de agosto de 2014

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF REMESSA DESTINADA AO EXTERIOR. RETENÇÃO.**

Estão sujeitos ao imposto na fonte, em regra, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior.

A remessa destinada ao exterior com propósito educacional, científico ou cultural não se sujeita à retenção do imposto sobre a renda retido na fonte em razão da incidência de regra jurídica excepcional.

A remessa destinada ao exterior em razão da prestação de serviços de elaboração de estudo de viabilidade técnico-econômica para implantação de complexo industrial integrado, por não se atrelar à finalidade educacional, científica ou cultural, sujeita-se ao imposto sobre a renda retido na fonte, em conformidade com a regra geral de tributação.

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL INEFICÁCIA PARCIAL.**

Não produz efeitos a parte da consulta formulada que não identifique os dispositivos da legislação tributária sobre os quais pairam dúvidas acerca de sua aplicação.

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 97; Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 46; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 682 e 690; Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, art. 94; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, arts. 3º e 18.

## **Relatório**

Após discorrer sobre a sua natureza jurídica e acerca dos propósitos e atividades institucionais próprias, o referido Interessado noticia que firmara, em [xxxxxxx], por meio de

instrumento particular, Convênio de Cooperação Técnica, Científica e Financeira para desenvolvimento do Projeto [xxxxxxx] e inovações tecnológicas com a [xxxxxxx], [xxxxxxx], a [xxxxxxx], a [xxxxxxx] e a [xxxxxxx].

2. Destaca que o aludido Convênio tem por objetivo o desenvolvimento conjunto do Projeto [xxxxxxx]”. Aduz que, por meio de contratação internacional de entidade de pesquisa alemã, sem fins lucrativos<sup>1</sup>, pretende realizar preliminarmente estudo de viabilidade técnica para implantação da cadeia completa de produção de silício, tanto no território brasileiro quanto no [xxxxxxx].

3. Na petição inaugural, o Interessado menciona que o estudo de viabilidade de implantação do complexo industrial integrado tem em mira a produção de painéis fotovoltaicos, no intuito de promover geração de energia por intermédio de radiação solar, o que, por si só, revela estrito alinhamento com suas finalidades institucionais. Sob esse aspecto, afirma que o caso delineado espelha concretamente a promoção de um de seus principais fins, qual seja, o desenvolvimento de pesquisas tecnológicas voltadas ao setor industrial com vistas a fomentar a competitividade, a melhoria da qualidade e a redução dos custos.

4. Diante do quadro fático descrito, o Interessado entende que os recursos financeiros remetidos ao exterior, a título de contraprestação pela execução de estudo de viabilidade técnico-econômica para realização do Projeto [xxxxxxx], estariam sob abrigo do inciso XI do artigo 690 do vigente Regulamento do Imposto de Renda (RIR). Em outros termos, o Interessado defende o entendimento de que o envio desse numerário ao exterior não estaria sujeito à retenção do imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF), uma vez que qualificar-se-ia juridicamente como remessas para fins educacionais, científicos ou culturais.

5. Nesses termos, apresenta as seguintes questões:

5.1 “[e]stá correto o entendimento adotado pelo Consulente em relação à dispensa de retenção do Imposto sobre a Renda?”;

5.2 “caso contrário, qual seria o entendimento correto?”;

5.3 “[a]ssim como entendimento aplicado em relação ao Imposto de Renda, não se sujeita o [xxxxxxx], em razão de sua natureza jurídica e da contratação, de realizar a retenção da Contribuição Social para o Lucro Líquido?”;

5.4 “E ainda, em razão de se tratar de importação de serviços o estudo de viabilidade técnica para fins educacionais e científicos no Estado do [xxxxxxx], existe alguma isenção PIS/CONFINS-Importação e CIDE-Combustíveis?”.

6. Feitos os questionamentos acima discriminados, ao final da petição inicial, constam as declarações obrigatórias.

7. **Esse é, no essencial, o relatório.** A seguir, a solução.

---

<sup>1</sup> O Interessado informa que há pretensão de celebrar contrato com o [xxxxxxx], instituição sem fins lucrativos.

## Fundamentos

8. Inicialmente, cabe tecer algumas considerações preliminares a respeito da consulta fiscal formulada, tendo em vista que a mesma não poderá ser conhecida em sua integralidade, haja vista os requisitos e limites impostos pela legislação tributária de regência.

9. Como exposto no item 5 desta Solução, é nítido que o Interessado deixou de apontar, nas últimas três questões dirigidas a esta Instituição, elemento essencial para o conhecimento da matéria suscitada. Objetivamente é dizer que deixou de indicar os dispositivos da legislação tributária sobre os quais residem as respectivas dúvidas de interpretação.

10. Assim, em sede preliminar, devem ser declaradas prejudicadas as questões relativas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (CIDE), tendo em vista que a falta de indicação dos dispositivos da legislação tributária (requisito essencial), relacionados com os três últimos questionamentos, conduz à ineficácia parcial da consulta apresentada. A legislação específica<sup>2</sup>, em especial, a regulamentação trazida pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013<sup>3</sup>, confere a fundamentação normativa, necessária e suficiente, para adoção do entendimento esposado:

[...]

*Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consultante.*

[...]

*§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:*

[...]

*IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.*

[...]

*Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:*

*I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;(grifos nossos)*

[...]

---

<sup>2</sup> O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, prevê a necessidade de indicação do(s) dispositivo(s) normativo(s) sobre o(s) qual(is) pare(m) dúvida(s) acerca de sua aplicabilidade: [...] Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta [...]

<sup>3</sup> Em igual sentido, estipula o inciso I do artigo 94 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

11. À vista disso, imperioso patentear que esta Solução apreciará meritoriamente apenas a primeira indagação (item 5.1), uma vez que os demais questionamentos não aduziram os dispositivos normativos sobre os quais pairam as dúvidas apresentadas nos itens 5.2, 5.3 e 5.4. Decididas as questões preliminares, passa-se à análise do mérito da única questão conhecida.

12. A elaboração de estudo de viabilidade técnico-econômico têm por objetivo subsidiar o empresário, a sociedade empresária ou a instituição a deliberar sobre a exequibilidade de determinado projeto. Por meio de levantamento de dados e informações, realização de projeções e análise de indicadores, por exemplo, procura-se reduzir as incertezas relacionadas a certo plano de investimentos e a minimizar os riscos inerentes a todo empreendimento. Notório como o estudo de viabilidade é elemento chave para a tomada de decisão por parte do empreendedor, pois, como fonte informacional, pode influenciar positiva ou negativamente a decisão acerca da conveniência do desenvolvimento de certo projeto.

13. *In casu*, o Interessado noticia que a elaboração do estudo de viabilidade técnico-econômico será realizado por reconhecida “entidade de pesquisa alemã, sem fins lucrativos”. A necessidade de envio ao exterior de pagamento, em contrapartida à execução dos serviços contratados, decorre daí, isto é, da celebração contratual com a entidade domiciliada no exterior.

14. Indubitável que a contratação de pessoa jurídica situada no exterior para elaboração de estudo de viabilidade técnico-econômico tem por objeto a realização de uma obrigação de fazer (obrigação positiva). A contratação de reconhecida entidade estrangeira certamente leva em conta a reputação, a capacidade, a habilitação profissional, os títulos, a experiência e a idoneidade do executor dos serviços<sup>4</sup>. Considerando as altas qualificações da entidade contratada, tudo leva a crer que o Interessado espere obter, como resultado final, relevantes e confiáveis informações, de modo a auxiliá-lo em sua tomada de decisão no que concerne ao desenvolvimento de determinado projeto.

15. Ainda que a entidade contratada efetue pesquisas científicas, o objeto contratual – frise-se, a elaboração de estudo de viabilidade técnico-econômico - não encerra atividade relacionada com pesquisas científicas.

16. Tendo em conta as características da remessa a ser destinada ao exterior, a aplicação da regra jurídica disposta no artigo 682 do vigente Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) é inexorável, dado que o fato determinado não atrai a incidência de qualquer norma jurídica de natureza excepcional. Eis o que dispõe a regra geral aplicável ao caso determinado, *in litteris*:

[...]

***Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:***

***I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");***

---

<sup>4</sup> A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, apresenta no item 7.03 definição que nos auxilia na qualificação jurídica da remessa sob análise como serviços: “[...] 7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia”.

*II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "b");*

*III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do § 1º do art. 19 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "c", e Lei nº 9.718, de 1998, art. 12);*

*IV - pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data em que for requerida a certidão, no caso previsto no art. 879 (Lei nº 3.470, de 1958, art. 17, § 3º).*

[...]

17. Inaplicável ao fato determinado a regra disposta no inciso XI do artigo 690 do RIR/99, uma vez que a remessa destinada ao exterior, em contrapartida à execução de estudo de viabilidade de implantação de um complexo industrial integrado, não denota imediatamente qualquer finalidade de natureza educacional, científica ou cultural. A primeira parte do citado inciso XI prevê o afastamento da retenção do imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) apenas na hipótese de a remessa estar vinculada a fins educacionais, científicos ou culturais. É marcante como tal regra jurídica eleje claro **critério objetivo**. Com vista a melhor esclarecer o ponto, necessária é a transcrição do mencionado dispositivo regulamentar:

[...]

*Art. 690. Não se sujeitam à retenção de que trata o art. 682 as seguintes remessas destinadas ao exterior:*

[...]

*XI - remessas para fins educacionais, científicos ou culturais, bem como em pagamento de taxas escolares, taxas de inscrição em congressos, conclaves, seminários ou assemelhados, e taxas de exames de proficiência;(grifos nossos)*

[...]

18. Diferentemente do que prevê a regra excepcional acima reproduzida, a remessa destinada ao exterior visa, pura e simplesmente, a remunerar prestação de serviços de alta especialização, a qual requer formação específica e, normalmente, com elevado nível de qualificação (*expertise*) e treinamento. Conforme informações prestadas pelo Interessado, ao contratante estrangeiro incumbe apenas a prestação de tais serviços, nada mais. O propósito de tal remessa não se dirige a promover imediatamente fins educacionais, científicos ou culturais, mas sim a remunerar determinada atividade profissional.

19. Merece registrar que o inciso XI do artigo 690 do RIR se fundamenta sobre critério estritamente objetivo (finalidade da remessa). Por isso, a qualificação jurídica das pessoas envolvidas (critério subjetivo), tanto do remetente quanto do destinatário da remessa ao exterior, não é determinante para o afastamento da retenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF). Em outras palavras, é dizer que o que importa é a finalidade da remessa destinada ao exterior e não os fins perseguidos pelas pessoas jurídicas conectadas por uma determinada relação jurídica.

## Conclusão

20. Diante do exposto, conhece-se parcialmente a consulta formulada, a fim de, na parte conhecida, responder ao Interessado que a remessa destinada ao exterior como contrapartida pela execução de estudo relativo à viabilidade técnico-econômica de implantação de complexo industrial integrado, por não estar atrelado imediatamente a fim educacional, científico ou cultural, sujeita-se ao imposto sobre a renda retido na fonte.

21. Destaque-se, por fim, que a presente decisão fundamenta-se, principalmente, nos artigos 682 e 690 do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999.

22. À consideração superior.

(assinado digitalmente)

**Antonio Guimarães Sepulveda**  
Auditor-Fiscal da RFB

(assinado digitalmente)

**Paulo José Ferreira Machado Silva**  
Auditor-Fiscal da RFB

23. **De acordo.** Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

(assinado digitalmente)

**José Carlos Sabino Alves**  
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Disit07  
Chefe da Divisão de Tributação – SRRF07

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

(assinado digitalmente)

**Cláudia Lucia Pimentel Martins da Silva**  
Auditora-Fiscal da RFB- Coordenadora da Cotir

## Ordem de Intimação

25. **Aprovo** a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao Interessado.

(assinado digitalmente)

**FERNANDO MOMBELLI**  
Coordenador-Geral da Cosit