



Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 9ª RF

Solução de Consulta nº 203 - SRRF09/Disit

Data 11 de outubro de 2011

Processo ****

Interessado ****

CNPJ/CPF ****

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

ROYALTIES PAGOS AO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO COM SERVIÇOS PRESTADOS. RECOLHIMENTO DO IRRF NA DATA DE REGISTRO CONTÁBIL DA APROPRIAÇÃO DA DESPESA OU DA COMPENSAÇÃO.

O imposto de renda na fonte relativo aos *royalties* pagos à pessoa jurídica domiciliada no exterior por meio de compensação com serviços prestados no País à mesma pessoa jurídica deve ser recolhido pela fonte pagadora, por meio de DARF, na data correspondente ao registro contábil da apropriação da despesa ou na data do pagamento, o que ocorrer primeiro.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 5.844, de 1943, arts. 97 e 100; Decreto-lei nº 9.025, de 1946, art. 10; Lei nº 2.354, de 1954, art. 30; MP nº 2.159-70, de 2001, art. 3º; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), arts. 682, inciso I, 710 e 717; PN CST nº 440, de 1970; PN CST nº 140, de 1973; PN CST nº 7, de 1986; RMCCI 44, aprovado pela Circular Bacen nº 3.556, de 2011.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A PJ DOMICILIADA NO EXTERIOR. PAGAMENTO POR COMPENSAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide a Contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando o pagamento pela prestação de serviços for feito por compensação com outras obrigações que implicariam a remessa de divisas e desde que obedecidas as normas cambiais estabelecidas pelo Banco Central do Brasil.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 9.025, de 1946, art. 10; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, inciso II; RMCCI 44, aprovado pela Circular Bacen nº 3.556, de 2011.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A PJ DOMICILIADA NO EXTERIOR. PAGAMENTO POR COMPENSAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide a Cofins sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando o pagamento pela prestação de serviços for feito por compensação com outras obrigações que implicariam a remessa de divisas e desde que obedecidas as normas cambiais estabelecidas pelo Banco Central do Brasil.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 9.025, de 1946, art. 10; Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, inciso II; RMCCI 44, aprovado pela Circular Bacen nº 3.556, de 2011.

Relatório

O interessado, acima identificado, vem formular consulta a esta Superintendência sobre a interpretação dos arts. 43 e 44 do CTN, do art. 710 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, do art. 70, inciso I, “a”, 1, da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, do art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no que tange à incidência do Imposto de Renda na Fonte sobre os pagamentos de *royalties* para o exterior, e à aplicação da “isenção” dos tributos federais sobre os serviços prestados a pessoa jurídica domiciliada no exterior que são compensados com os *royalties* devidos a esta pessoa jurídica.

2. Afirma o consultante que tem como ramo de atividade o desenvolvimento e licenciamento de *softwares*.

3. Relata que pretende negociar com empresa estrangeira com o intuito de revender licenças de *software* e de prestar serviço de assistência técnica no Brasil para empresa estrangeira sem escritório no País.

4. Questiona se é possível compensar créditos e débitos entre as empresas sem que haja envio de numerário ao exterior. Pergunta também se há alguma restrição a esta operação no que tange a ingresso e saída de divisas.

5. Argui ainda como deve ser procedido o recolhimento do imposto de renda devido na operação de envio de *royalties* pelo licenciamento de software sem a ocorrência de remessa de numerário. Indaga também sobre o momento da ocorrência do fato gerador, se a data da compensação ou a data da venda do produto no Brasil. Pergunta também quanto à taxa de câmbio aplicável para fim de apuração da base de cálculo, se do dia da venda do *software* ou da compensação. Questiona ainda sobre os códigos de recolhimento e sobre quem é o sujeito passivo da obrigação.

6. Indaga se, no caso de pagamento de tributos federais sobre a prestação de serviços executados no Brasil e compensados com a dívida para com a empresa no exterior, quando seria o recolhimento dos tributos, na data da efetiva prestação do serviço ou no momento da compensação.

7. Por fim questiona sobre a possibilidade de aplicação da “isenção” da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista no art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, na prestação de serviços a empresa domiciliada no exterior, sem o devido envio de recursos.

Fundamentos

8. Cabem primeiramente alguns comentários acerca da compensação entre créditos e débitos da empresa sem envio de numerário ao exterior. Do ponto de vista legal, trata-se a compensação de modo extintivo das obrigações, nos termos dos arts. 368 a 380 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002). Transcrevem-se, a título de ilustração, os arts. 368 e 369:

Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

9. Como se vê, o direito privado aprova esse modo de extinção das obrigações. Todavia, como a compensação tem implicações cambiais, há que se consultar as normas relativas ao câmbio estabelecidas pelo Banco Central do Brasil, a quem compete manifestar-se sobre as operações de ingresso e saída de divisas.

10. Há que se mencionar, no entanto, a vedação à compensação privada de créditos estabelecida pelo art. 10 do Decreto-lei nº 9.025, de 27 de fevereiro de 1946, que dispõe sobre as operações de câmbio:

Art 10. É vedada a realização de compensação privada de créditos ou valores de qualquer natureza, sujeitos os responsáveis às penalidades previstas no Decreto nº 23.258, de 19 de Janeiro de 1933.

11. Cite-se ainda que a consulta ao Regulamento de Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais – RMCCI, do Banco Central do Brasil, em sua atualização 44, em vigor desde 18/08/2011 e aprovada pela Circular Bacen nº 3.556, permite elucidar alguns pontos no que tange à compensação de créditos. O RMCCI, no Título Mercado de Câmbio, Capítulo Disposições Gerais, estabelece as formas de pagamento de obrigações com o exterior:

10. É permitido às pessoas físicas e jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no País pagar suas obrigações com o exterior:

a) em moeda estrangeira, mediante operação de câmbio;

b) em moeda nacional, mediante crédito à conta de depósito titulada pela pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no exterior, aberta e movimentada no País nos termos da legislação e regulamentação em vigor;

c) com utilização de disponibilidade própria, no exterior, observadas, quando for o caso, disposições específicas contidas na legislação em vigor, em especial as contidas no título 2, capítulo 2.

12. Como se vê, não se encontra relacionada nas formas de pagamento a compensação entre créditos e débitos. Mais adiante, no mesmo Capítulo, o RMCCI afirma que os pagamentos ao exterior e os recebimentos do exterior devem ser realizados separadamente pelo total de valores:

33. A contratação de câmbio e a transferência internacional em reais relativas aos pagamentos ao exterior e aos recebimentos do exterior devem ser realizadas separadamente pelo total de valores de mesma natureza.

34. Nos contratos de câmbio ou nas transferências internacionais em reais que tiverem, respectivamente, liquidação ou lançamento no sistema, na mesma data, **a contratação e o registro da transferência internacional em reais devem ser efetuados pelos valores integrais, podendo a movimentação dos recursos, do e para o exterior, ser efetuada pelo valor líquido**, respeitadas as condições de legítimos credor e devedor previstas na regulamentação.

35. As operações simultâneas de câmbio ou de transferências internacionais em reais são consideradas, para todos os efeitos, operações efetivas, devendo ser adotados os procedimentos operacionais previstos na regulamentação e comprovado o recolhimento dos tributos incidentes nas operações. [sem grifo no original]

13. Observa-se, assim, que a norma do Banco Central do Brasil determina que as operações sejam efetuadas pelos seus valores integrais, mesmo que a movimentação de recursos seja efetuada pelo valor líquido. No caso em questão, conforme informa o consulente, esse valor líquido seria zero. Destarte, em que pese caiba ao Banco Central do Brasil definir sobre a possibilidade ou não da referida compensação, entendemos que a legislação vigente não autoriza a compensação sem seu correspondente registro no Sistema de Informações do Banco Central – Sisbacen.

14. Analisa-se agora a questão do pagamento de *royalties* pelo licenciamento de *software*. O art. 30 da Lei nº 2.354, de 29 de dezembro de 1954, estabeleceu a incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% sobre os rendimentos decorrentes de *royalties* e à alíquota de 20% sobre os demais rendimentos pagos a não residentes ou não domiciliados no país:

Art. 30. Substituam-se o art. 97 e seu parágrafo 1º, inclua-se letra *d* ao seu parágrafo 2º e acrescente-se § 4º ao mesmo artigo do Dec. número 24.239, de 22 de dezembro de 1947, alterado pela Lei nº 1.474, de 26 de novembro de 1951, como seguem:

Art. 97. Estão sujeitos ao desconto do impôsto:

1º À razão da taxa de 20% (vinte por cento) **os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro** e pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, ressalvado o disposto no inciso 2º, dêste artigo.

2º À razão da taxa de 25% (vinte e cinco por cento) **os rendimentos percebidos pelas pessoas de que trata o inciso anterior, a título de *royalties***, tais como os decorrentes da exploração de marcas de indústria e de comércio, de patentes de invenção, processos ou fórmulas de fabricação. [grifou-se]

15. Observe-se que, com a introdução da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico – CIDE incidente sobre remessas ao exterior, optou o legislador por reduzir a alíquota do imposto de renda para 15% (quinze por cento), por meio do art. 3º da

Medida Provisória n.º 1.459, de 21 de maio de 1996, cuja redação atual é a da Medida Provisória n.º 2.159-70, de 24 de agosto de 2001:

Art.3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e **a título de royalties, de qualquer natureza**, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

16. Contudo, cabe esclarecer que a Lei n.º 11.452, de 27 de fevereiro de 2007, acrescentou o § 1º-A ao art. 2º da Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000, determinando a não incidência da CIDE-remessas sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo **não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador**, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei n.º 11.452, de 2007)

§ 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. (Redação da pela Lei n.º 10.332, de 19.12.2001) [grifou-se]

17. Apesar disso, a teor do art. 3º da MP n.º 2.159-70, de 2001, a não incidência da CIDE sobre os programas de computador não é relevante para fins de majoração do imposto de renda, de modo que deve ser aplicada a alíquota de 15% (quinze por cento).

18. Outra questão a ser solucionada é quanto ao momento de ocorrência do fato gerador do imposto de renda. O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999), em seu art. 710, descreve a ocorrência do fato gerador, com base no art. 3º da MP n.º 2.159-70, de 2001:

Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as **importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas** para o exterior a título de *royalties*, a qualquer título (Medida Provisória n.º 1.749-37, de 1999, art. 3º).

19. Vê-se, pois, que a incidência do imposto de renda na fonte é derivada de “importâncias pagas, creditadas, empregadas ou remetidas para o exterior”. Em hipótese semelhante (remessa de lucros ao exterior), o Parecer Normativo CST nº 140, de 25 de setembro de 1973, conclui que se considera ocorrido o fato gerador na primeira hipótese que ocorrer (pagamento, creditamento, entrega emprego ou remessa). Assim diz o referido Parecer Normativo:

7. Considera-se ocorrido o fato gerador, quando a fonte no País, **creditar, empregar, remeter ou entregar** os juros (Regulamento citado, art. 309). **A primeira dentre essas hipóteses que ocorrer**, obrigará a fonte à retenção e ao recolhimento do imposto. [sem grifo no original]

20. A mesma assertiva é encontrada no Parecer Normativo CST nº 440, de 9 de novembro de 1970, quando são tratados os lucros e dividendos creditados a pessoa física domiciliada no exterior:

1. De acordo com o art. 309. , do Regulamento do Imposto de Renda em vigor (Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966, o imposto de 25% (vinte e cinco por cento) previsto no art. 292, inc. 1º incidente inclusive sobre lucros atribuídos a pessoas domiciliadas no exterior, **deve ser retido pela fonte, quando esta pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento.**

2. Assim verifica-se que, **mesmo não tendo havido a remessa do valor respectivo para o beneficiado no exterior, o imposto é devido e deverá ser retido pela fonte**, ao creditar lucros ao seu sócio residente fora do País. A destinação dada posteriormente ao crédito - ainda que seja o seu aproveitamento do capital da sociedade - não altera a sua característica de rendimento sujeito ao imposto de renda. [sem grifo no original]

21. Dúvidas exsurtem quanto ao significado tributário de cada um desses verbos, especialmente o creditar. Aproveita-se o esclarecimento trazido pelo Parecer Normativo CST nº 7, de 2 de abril de 1986:

Momento da ocorrência

10. Cada pagamento, entrega ou crédito tipifica um fato gerador autônomo, no instante mesmo de sua verificação.

11. O pagamento e a entrega de quantias não envolvem maiores dificuldades na apuração de sua ocorrência temporal, visto que ambos só podem ser operacionalizados por meio de tradição. Portanto, a entrada dos recursos na empresa beneficiária marca o momento da ocorrência do respectivo fato gerador.

12. Com respeito ao crédito, porém, não ocorre similar facilidade. **Enquanto o pagamento e a entrega dizem respeito à aquisição da disponibilidade econômica da renda, o crédito está atrelado à aquisição da disponibilidade jurídica dessa mesma renda**, tudo segundo o recorte de fato gerador do imposto de renda perfilhado pelo Código Tributário Nacional. [sem grifo no original]

22. Ou seja, o crédito está atrelado à aquisição da disponibilidade jurídica da renda. Mais esclarecimentos acerca do significado do crédito são encontrados no voto da relatora Maria Bernadete Batista, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas – DRJ/CPS, constante do Acórdão nº 05-29.678, de 11 de agosto de 2010:

Entretanto, de conformidade com a legislação vigente à época, **no momento do registro contábil ocorreu o fato gerador do imposto de renda**, ou seja, no reconhecimento contábil da obrigação.

Logo, ainda que contratos assinados pela pessoa jurídica fiscalizada admitam o pagamento de *royalties* em momentos distintos daquele definido pela legislação como fato gerador do IRRF, a cedente do direito no exterior torna-se credora de tais valores tão logo seja consumado o benefício de produto licenciado, o que se configura na contabilização de sua participação nos resultados auferidos no período.

As transações industriais e comerciais, devidamente registradas na contabilidade é que determinaram a disponibilidade jurídica, demarcando o momento de ocorrência do fato gerador do IRRF. No presente processo, os lançamentos contábeis registraram a obrigação da auçada e o crédito a que tinha direito o credor, pautado no contrato e nas ocorrências relativas às transações efetuadas a que ele se refere.

Defende a impugnant que provisão não é *fato imponible de cualquier tributo*. De fato, **mas o registro contábil da provisão para pagamento de *royalties* segundo a legislação determina o momento da ocorrência de tal fato imponible, que se satisfaz com a disponibilidade jurídica de renda.** Daí que, o recolhimento do IRRF deve ser norteado considerando-se **o momento da ocorrência do fato gerador, que é o creditamento contábil** efetuado pela fiscalizada.

Nesse aspecto, descarte-se, inclusive, a suposição de que o termo *creditado*, inserido nas normas, refere-se a valores depositados em conta corrente bancária do beneficiário, configurando, assim, a disponibilidade da renda somente na remessa do pagamento ao exterior. A legislação do imposto de renda ao vincular o fato gerador ao crédito, faz referência à aquisição da disponibilidade jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. O crédito em conta bancária, por sua vez, assemelha-se a pagamento, gerando aquisição de disponibilidade econômica de renda ou proventos de qualquer natureza.

Portanto, **a expressão "importâncias creditadas" contida no art. 710 do RIR, de 1999, deve ser entendida como lançamento contábil pelo qual o rendimento é colocado à disposição de seus titulares.** [sem grifo no original]

23. Muito claras as ponderações do retro transcrito voto. A figura do crédito, mencionada pela legislação, não corresponde ao crédito bancário, que é semelhante ao pagamento. Corresponde, sim, ao crédito contábil (aquisição da disponibilidade jurídica de renda), que, se ocorrido primeiro, marcará o critério temporal da hipótese de incidência do imposto de renda retido na fonte. Assim, no caso vertente, a ocorrência do fato gerador não requer a consumação da compensação, que extinguirá a obrigação. Requer apenas o crédito contábil relativo à obrigação de pagar os *royalties*. Esse crédito, temporalmente, ocorrerá no dia em que é feito o registro contábil da apropriação da despesa relativa ao pagamento de *royalties*. Caso a empresa adote o reconhecimento de receitas pelo regime de competência, o momento da ocorrência do fato gerador (registro do crédito) será no mês a que os *royalties* se referirem. Caso adote o reconhecimento de receitas pelo regime de caixa, o momento de ocorrência do fato gerador será a data do pagamento (compensação). Com base nesta consideração, a taxa cambial a ser considerada para o registro da operação, deverá ser a do dia desse registro (regime de competência) ou a do dia da compensação (regime de caixa).

24. Outra questão ventilada pelo consulente diz respeito a quem é o sujeito passivo da obrigação tributária. Como se trata de imposto retido na fonte, a regra não é a existência de um sujeito passivo, mas de dois, o contribuinte e o responsável. É contribuinte a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que auferes os rendimentos. Transcreve-se o art. 682 do Regulamento do Imposto de Renda, cuja base legal é o art. 97 do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943:

CAPÍTULO V
RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

Seção I
Contribuintes

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");

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). [sem grifo no original]

25. **Está na situação de responsável pela retenção a fonte que pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento.** Veja-se o art. 100 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, base legal do art. 717 do Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 97. Sofrerão o desconto do impôsto à razão de 15% os rendimentos percebidos. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947)

a) **pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro;** (Vide Lei nº 154, de 1947)

b) pelos residentes no país que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os referidos no art. 73;

c) pelos residentes no estrangeiro que permaneceram no território nacional por menos de doze meses.

(...)

CAPITULO II
DA RETENÇÃO DO IMPOSTO

(...)

Art. 100. A retenção do imposto, de que tratam os arts. 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar; empregar, remeter ou entregar o rendimento. [sem grifo no original]

26. Em relação à indagação quanto à forma de efetuar o recolhimento, este deverá ser feito por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF. O código de recolhimento aplicável é encontrado à pág. 92 do Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – Mafon, no link <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/dirf/Mafondirf2011/Mafon2011.pdf>. Para os rendimentos de *royalties* pagos a residentes ou domiciliados no exterior, o código de recolhimento é 0422 “IRRF – ROYALTIES E ASSISTÊNCIA TÉCNICA”.

27. Pois bem, passemos agora à análise da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando da prestação de serviço pela empresa nacional a empresa domiciliada no exterior. Acerca da não incidência dessas contribuições, assim diz o art. 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no que tange à Contribuição para o PIS/Pasep:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - **prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

28. A mesma redação tem o art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que estabeleceu a não incidência para a Cofins. Em ambas as contribuições, está excluída a incidência quando a receita for referente a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas.

29. Observe-se, assim, a existência de duas condições para que seja configurada a não incidência. A primeira é a receita ser proveniente de uma prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior. Conforme descrito pelo consulente, essa condição é atendida no presente caso.

30. Dúvida, no entanto, existe quanto ao atendimento da segunda condição, a de que o pagamento represente ingresso de divisas. É que, no caso presente, não há um pagamento em moeda sendo efetuado do exterior para o País. O que se tem é a compensação dos valores que ingressariam com os que seriam remetidos ao exterior. Conforme já afirmamos, é uma forma de pagamento admitida no direito privado e perfeitamente válida, desde que obedecida a disciplina estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

31. Com relação à efetiva entrada de divisas, entendemos ser uma condição que deva ser mitigada. O fato de não haver entrada efetiva de moeda estrangeira não significa que a prestação de serviços a estrangeiro não repercutiu num ingresso de divisas. Causa o mesmo efeito tanto o ingresso de divisas quanto a não ocorrência de remessa. Não vemos, portanto, óbice a que se admita a não incidência das contribuições quando o serviço prestado seja pago não em moeda, mas pela compensação de outros valores que seriam remetidos. Neste caso, não deixa de ser atendida a condição de representar o ingresso de divisas. Em outras palavras, o fato de o pagamento por compensação inibir a remessa de divisas faz com que o pagamento possa ser entendido como corresponder ao ingresso de divisas.

32. Por fim, quanto ao imposto de renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL relativos às receitas referentes à prestação de serviços à pessoa jurídica domiciliada no exterior, mais uma vez, dever-se-á verificar qual o regime de reconhecimento das receitas. Pelo regime de competência, as receitas devem ser reconhecidas no momento em que o serviço for prestado. Pelo regime de caixa, as receitas devem ser reconhecidas quando da ocorrência do pagamento, que, no caso, corresponde à compensação. Assim, serão o imposto de renda e a CSLL determinados com base nestas receitas.

Conclusão

33. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que é possível a compensação dos *royalties* a pagar a pessoa jurídica domiciliada no exterior com os serviços prestados no País a esta pessoa jurídica, desde que obedecidas as normas cambiais estabelecidas pelo Banco Central do Brasil. O imposto de renda na fonte relativo aos *royalties* pagos à pessoa jurídica domiciliada no exterior deve ser recolhido pela fonte pagadora por meio de DARF na data correspondente ao registro contábil da apropriação da despesa ou na data do pagamento, o que ocorrer primeiro. Não incidem a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando o pagamento pela prestação de serviços for feito por compensação com outras obrigações que implicariam a remessa de divisas e desde que obedecidas as normas cambiais estabelecidas pelo Banco Central do Brasil.

Propõe-se o encaminhamento deste processo ao *****, para dar ciência ao consulente e demais providências cabíveis.

À consideração superior.

JOSÉ FERNANDO HÜNING
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e o encaminhamento proposto.

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Chefe da Divisão de Tributação
SRRF 9ª RF - Matr. 1936
Competência delegada pela Portaria SRRF nº 59, de 3/3/1997
(DOU de 11/3/1997)