



Solução de Consulta nº 153 - Cosit

Data 2 de março de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. FATO GERADOR. CRÉDITO DOS RENDIMENTOS.

A hipótese de crédito de rendimentos de serviços técnicos a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior como fato gerador do imposto de renda incidente na fonte materializa-se por ocasião do lançamento contábil representativo da obrigação de pagar a quantia ajustada com o prestador dos serviços, realizado pela fonte pagadora em seus livros (crédito contábil), desde que caracterizada a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.418, de 1975, art. 6º; Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 3º; Lei nº 10.168, de 2000, arts. 2º, §1º, 2º-A e 8º; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), art. 708; Pareceres Normativos CST nº 140, de 1973, nº 27, de 1984, e nº 7, de 1986.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

CONTRATOS DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA FIRMADOS COM RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. SERVIÇOS TÉCNICOS. FATO GERADOR. CRÉDITO DA REMUNERAÇÃO.

A hipótese de crédito de rendimentos de serviços técnicos a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior como fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide materializa-se por ocasião do lançamento contábil representativo da obrigação de pagar a quantia ajustada com o prestador dos serviços, realizado pela fonte pagadora em seus livros (crédito contábil), desde que observados a efetiva prestação dos serviços e os prazos contratuais.

Visto que a apuração da Cide se efetiva segundo períodos de apuração mensais, o seu fato gerador só se consuma no último dia do mês.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.168, de 2000, art. 2º, §§ 1º e 3º; Pareceres Normativos CST nº 140, de 1973, nº 27, de 1984, e nº 7, de 1986.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. FATO GERADOR. CRÉDITO DOS VALORES DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação incidente sobre a importação de serviços ocorre na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores. No caso do crédito enquanto fato gerador, basta o lançamento contábil (crédito contábil) da obrigação de pagar os serviços efetivamente prestados pela pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior para que se considere ocorrido o fato gerador.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.865, de 2004, arts. 1º, § 1º, e 3º, II; Pareceres Normativos CST n.º 140, de 1973, n.º 27, de 1984, e n.º 7, de 1986.

COFINS-IMPORTAÇÃO. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. FATO GERADOR. CRÉDITO DOS VALORES DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

O fato gerador da Cofins-Importação incidente sobre a importação de serviços ocorre na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores. No caso do crédito enquanto fato gerador, basta o lançamento contábil (crédito contábil) da obrigação de pagar os serviços efetivamente prestados pela pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior para que se considere ocorrido o fato gerador.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.865, de 2004, arts. 1º, § 1º, e 3º, II; Pareceres Normativos CST n.º 140, de 1973, n.º 27, de 1984, e n.º 7, de 1986.

Relatório

1. O interessado, sociedade empresária limitada, constituída por duas pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, de que trata a Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013 (norma de regência do presente processo, por força do disposto em seu art. 34), mediante a qual visa a esclarecer questão concernente à tributação de serviços técnicos a ela prestados por pessoa jurídica domiciliada no exterior.
2. Informa que, em 09.07.1998, firmou com sua matriz na Alemanha contrato de consultoria para desenvolvimento da linha de montagem em empresa do ramo de indústria automotiva. De acordo com esse contrato, após a entrega ou execução dos serviços, a consulente deveria pagar a quantia acertada, fixada em marcos alemães (DM), livre de qualquer imposto brasileiro.
3. Além deste, as partes firmaram novo contrato, em 02.01.2001, cujo objeto estava relacionado com o do anterior. Assim como o primeiro, este último contrato previa a

remuneração da consultoria com base nas horas despendidas em cada fase do processo de instalação e operação da linha de montagem, e definia o encerramento da prestação de serviços para maio de 2002.

4. Em razão de os contratos envolverem o fornecimento de assistência técnica especializada, prossegue, eles foram registrados no Instituto Nacional de Propriedade Intelectual (INPI), e as correspondentes operações no Sistema de Informações do Banco Central do Brasil (Sisbacen). Em ambos os registros no Sisbacen, consta informação sobre o valor máximo a ser remetido, atendendo ao disposto em cada contrato; o período de validade para fins de remessa encerrou-se em 31.12.1999, em relação ao primeiro contrato, e em 01.01.2003, em relação ao segundo, em consonância com o período previsto para a prestação de serviços.

5. Embora os serviços tenham sido efetivamente prestados, inclusive com o reconhecimento das despesas no resultado, não houve o pagamento dos referidos valores, os quais figuram até a presente data no passivo da empresa, conforme o último balanço referente ao exercício de 2012.

6. A dívida em questão, conforme acordado entre as empresas, “será convertida em participação da empresa no capital social da consulente, dando-se o respectivo aumento na proporção da dívida”; para isso, “será necessária a elaboração de dois contratos de câmbio, sendo um relativo ao pagamento da dívida no valor líquido, e outro referente ao ingresso de valores no capital na forma de investimento direto, acarretando o risco de tributação sobre as referidas operações”.

7. Entende a consulente que “não poderá ser exigido o recolhimento de tributos em relação à saída de moeda ao estrangeiro a título de pagamento dos serviços prestados no período de 1998 a 2003, notadamente o IRRF, a CIDE, e o PIS/COFINS – Importação de Serviços, tendo em vista a extinção do crédito tributário”.

8. Passa a fundamentar seu entendimento, detendo-se no instituto da decadência como hipótese de extinção das obrigações tributárias. Aborda os arts. 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e o acórdão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) exarado no Recurso Especial (REsp) nº 973.733-SC e então assevera que “restou demonstrado que, considerado o cenário do não pagamento dos tributos, o prazo decadencial tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderiam ser lançados, na forma do artigo 173 do Código Tributário Nacional”.

9. Para determinação desse termo inicial, explana, é necessária a identificação da data de ocorrência do fato gerador do tributo, o que, no caso em tela, se teria caracterizado “quando do reconhecimento contábil da despesa com a prestação de serviços de assistência técnica por parte da matriz alemã”.

10. Afirma que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) se posicionou favoravelmente “neste sentido, de que o fato gerador dos tributos devidos neste tipo de operação (IRRF, CIDE, PIS E COFINS) decorre do reconhecimento contábil da despesa”, “conforme se extrai de decisões proferidas em processos de solução de consulta” – transcreve as ementas da Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 69, de 31 de maio de 2007; da Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 98, de 4 de agosto de 2009, e da Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 76, de 31 de agosto de 2009.

11. A seguir, expõe suas conclusões, as quais convém reproduzir na íntegra (destaques do original):

24. Conclui-se, portanto:

a. Quanto ao Imposto de Renda e à CIDE, que o prazo para exigência dos referidos tributos está expirado, uma vez que a última obrigação ocorreu em 2003, ou seja, há aproximadamente 10 anos, o que, evidentemente, configura a ocorrência do instituto da decadência, o qual, na modalidade prevista no artigo 173 do CTN, alcança os fatos ocorridos há no máximo 6 (seis) anos;

b. Quanto ao PIS/COFINS-Importação, considerando o entendimento de que o fato gerador é o reconhecimento contábil da despesa, que as referidas contribuições sequer eram devidas naquele momento, na medida em que passaram a vigorar a partir de maio de 2004, nos termos da Lei n.º 10.865/2004:

c. Neste passo, para as referidas contribuições não houve sequer a caracterização do fato imponível previsto no pressuposto fático da regra matriz de incidência tributária, na medida em que, à época do reconhecimento contábil da despesa, as mesmas sequer existiam, sendo que sua exigência em decorrência da remessa implicaria violação aos princípios da legalidade e da anterioridade, amparados constitucionalmente:

d. Ademais, que o mesmo se aplica a parte dos valores devidos a título de CIDE, uma vez que a contribuição passou a ser devida apenas e tão somente sobre os serviços prestados a partir de janeiro de 2002, na forma do § 2º do artigo 2º da Lei n.º 10.168/2000, com redação dada pela Lei n.º 10.332/2001.

12. Ao final, “requer seja conhecida a presente consulta e proferida manifestação de acordo com o entendimento acima, no sentido de que o fato gerador dos tributos devidos neste tipo de operação se deu no momento do reconhecimento contábil da despesa e, conseqüentemente, ocorreu a decadência em relação ao IRRF e à CIDE, bem como inexistente obrigação tributária quanto ao PIS/COFINS-Importação, uma vez que as referidas contribuições sequer existiam no período em questão (entre 1998 e 2003), a fim de que a Consultante possa proceder à operação de conversão da dívida em participação societária da matriz alemã em seu capital social”.

Fundamentos

13. Preliminarmente, é mister deixar assente que o processo administrativo de consulta tem por escopo único dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da interpretação de dispositivos da legislação tributária, de modo que esta Solução de Consulta não se prestará a “reconhecer a decadência” do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativamente aos fatos expostos pelo consultante, limitando-se a clarear os pontos duvidosos inerentes ao fato gerador dos tributos apontados e ao início da contagem do prazo decadencial pertinente.

13.1. Cabe observar que a verificação da decadência requer a apreciação de provas, tarefa que se desenvolve no curso de ações fiscais, no exame de processos relativos a restituição ou declaração de compensação ou, ainda, no julgamento de processos administrativos para exigência de crédito tributário, mas se mostra incompatível com os pressupostos do instituto da consulta.

14. De início, impende registrar que o entendimento consolidado no âmbito da Administração Tributária, antes mesmo da manifestação do STJ no REsp 973.733/SC, é o de que, no caso de lançamento por homologação, para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inciso I, do CTN, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (a título de exemplo, pode-se citar o Parecer PGFN/CAT n.º 1617, de 18 de agosto de 2008, disponível em <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/>).

Imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior

15. Os rendimentos de serviços técnicos que envolvam transferência de tecnologia, derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, de forma isolada e definitiva, consoante determina o art. 708 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999) – situação em que se enquadram os serviços contratados pelo consulente.

16. A alíquota do imposto prevista para esses rendimentos, estabelecida pelo art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.418, de 3 de setembro de 1975, de 25% (vinte e cinco por cento), vigorou até 31 de dezembro de 1995. A partir de 1º de janeiro de 1996, a alíquota passou a ser de 15% (quinze por cento), segundo o art. 28 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e foi novamente fixada em 25% (vinte e cinco por cento), a contar de 1º de janeiro de 1999, pelo art. 7º da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999. A partir de 1º de janeiro de 2001, essa alíquota foi reduzida para 15% (quinze por cento), por força do art. 3º da Medida Provisória n.º 2.159-70, de 24 de agosto de 2001 (ver Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 1, de 5 de janeiro de 2000), data desde a qual passou a incidir sobre tais serviços também a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), instituída pela Lei n.º 10.168, de 29 de dezembro de 2000 (arts. 2º, § 1º, e 8º).

17. O fato gerador da incidência na fonte, neste caso, é o **pagamento, crédito, entrega, emprego** ou **remessa** dos rendimentos (art. 708, parágrafo único, do RIR/1999; art. 100 do Decreto-Lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943). Consoante esclarece o Parecer Normativo CST n.º 140, de 25 de setembro de 1973 (publicado no Diário Oficial da União - DOU de 16.10.1973), a primeira dentre essas hipóteses que ocorrer, obrigará a fonte à retenção e ao recolhimento do imposto. O recolhimento do imposto retido na fonte deverá ser efetuado na própria data da ocorrência do fato gerador (art. 865, inciso I, do RIR/1999).

18. A dúvida do consulente diz respeito à hipótese concernente ao **crédito** dos rendimentos. O Parecer Normativo CST n.º 27, de 19 de dezembro de 1984 (publicado no DOU de 21.12.1984), e o Parecer Normativo CST n.º 7, de 2 de abril de 1986 (publicado no DOU de 08.04.1986), ao enfrentarem essa questão, revelam que o crédito a que aludem as disposições pertinentes à incidência na fonte está atrelado à aquisição da disponibilidade jurídica de renda.

19. O imposto de renda somente se torna devido após a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento, nos termos do art. 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

20. Observado o regime de competência, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

21. A disponibilidade econômica não se confunde com a disponibilidade financeira. Enquanto esta última se refere à imediata "utilidade" da renda, a primeira está ligada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente do recebimento de recursos financeiros. A disponibilidade jurídica é a titularidade jurídica da renda que acresce o patrimônio. Portanto, a renda deve provir de fonte lícita. A renda adquirida ilicitamente não tem disponibilidade jurídica mas apenas econômica, para o art. 43 do CTN, basta uma das disponibilidades.

22. Quanto à definição de "crédito" prevista na legislação tributária, trata-se de crédito contábil e não de crédito em conta corrente de instituição financeira. Entretanto, no caso de remessas para o exterior, deve ser verificado se além do registro contábil houve disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Ou seja, a que traduza o reconhecimento do direito de recebimento pelo credor, e não da mera contrapartida contábil de um débito. Nesse sentido, o mero registro contábil do crédito, como simples provisionamento ou reconhecimento antecipado de despesa, em obediência ao regime de competência, não caracterizam fato gerador do IRRF se não houver disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

23. Considerando-se que o imposto de renda não pode ser cobrado antes da ocorrência da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, as importâncias creditadas contabilmente, por fonte localizada no País, somente ensejarão fato gerador de imposto, se, antes do registro ou concomitantemente a ele, tiver ocorrido a aquisição daquela disponibilidade.

24. A doutrina de Hiromi Higuchi (2011, p.591) assim esclarece:

A regra geral do momento em que o fato gerador do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos ou ganhos de capital, auferidos pelas pessoas físicas ou jurídicas, residentes no exterior, ocorre é o previsto no art. 685 do RIR/99, ou seja, pagamento, crédito ou entrega. Há exceções em que o fato gerador somente ocorre na remessa.

Quando a lei diz crédito está se referindo a crédito contábil e não ao crédito bancário. Nem todo crédito contábil faz nascer o fato gerador. Se uma empresa brasileira toma empréstimos de dinheiro com prazo de cinco anos e juros exigíveis somente no vencimento daquele prazo, a empresa brasileira poderá apropriar os juros mensalmente pelo regime de competência, como despesa dedutível, creditando a contrapartida na conta de juros a pagar. Nesse caso a despesa é dedutível em cada mês por tratar-se de despesa incorrida e não mera provisão. O fato gerador do imposto de renda na fonte não ocorre mensalmente porque os juros não são exigíveis.

25. Ou seja, a expressão "crédito", utilizada pela lei, indica que o imposto é devido no momento em que o rendimento se torna juridicamente disponível para o credor. Enquanto não vencido o prazo previsto no contrato ou efetivamente prestado o serviço, gerando o direito à contraprestação, o credor não pode reclamar os rendimentos dele decorrentes.

26. Sendo a operação relativa a uma prestação de serviços, ocorre a disponibilidade jurídica quando ocorre a execução do trabalho, e o prestador de serviço passa a ter o direito de exigir juridicamente o valor relativo ao serviço prestado. Nesse caso, o tomador do serviço concretiza o ato de colocar a renda à disposição do beneficiário, após o cumprimento dos termos do contrato, ao reconhecer a dívida vencida em conta contábil individualizada, fazendo nascer a obrigação tributária através do crédito contábil.

27. Nesse sentido, podem ser referidas as soluções de consulta SC SRRF09/Disit n.º 240, de 2006 e SC SRRF06/Disit n.º 268, de 2006, cabendo transcrever trecho da Solução de Consulta SRRF06/Disit n.º 268, de 2006, que bem trata da questão:

8. *A tributação do imposto de renda se dá na declaração, na fonte ou sob a forma de antecipação. Porém, em qualquer um desses regimes, o fato gerador do imposto é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza (art. 43 do Código Tributário Nacional).*

9. *No regime de arrecadação na fonte, o fato gerador pode traduzir-se pelo crédito, pagamento, emprego, entrega ou remessa de rendimentos. A propósito, o Parecer Normativo CST n.º 07, de 02/04/86 (DOU 08/04/86), esclarece:*

“DO FATO GERADOR

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 de renda, o crédito está atrelado à aquisição da disponibilidade jurídica dessa mesma renda, tudo segundo o recorte de fato gerador do imposto de renda perflhado pelo Código Tributário Nacional.*

10. *O crédito, para estar juridicamente à disposição do beneficiário, deve ser incondicional, ou seja, não sujeito a termo ou a quaisquer condições de cuja implementação dependa o seu pagamento (Parecer Normativo CST n.º 121, de 31/08/73, DOU de 24/09/73). Vale observar, também, que o crédito deve ser nominal ao beneficiário. Assim, o simples registro da obrigação em conta de provisões, ou outra conta genérica, não configura crédito a favor do beneficiário, porque esses valores não apresentam a certeza e a liquidez*

necessárias à conformação do fato gerador do imposto de renda, já que eventos futuros podem alterá-los (Parecer Normativo CST nº 27, de 19/12/84, DOU 21/12/84).

11. *A retenção na fonte deve ser efetuada no pagamento ou crédito - o que ocorrer primeiro - efetuado pela consulente a outras pessoas jurídicas, das importâncias relativas às prestações dos serviços, contando-se, a partir dessa data, o prazo para o recolhimento do imposto.*

28. Desse modo, o crédito que determina a ocorrência do fato gerador materializa-se por ocasião do lançamento contábil representativo da obrigação de pagar a quantia ajustada com o fornecedor, realizado pela fonte pagadora em seus livros (crédito contábil), de forma individualizada para cada credor, desde que caracterizada a disponibilidade jurídica do rendimento pela efetiva prestação do serviço, tornando exigível a contraprestação do serviço.

29. Cabe mencionar que, a partir de 2010, ainda que não tenha havido a retenção do imposto, as pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no País que efetuarem pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa a residentes ou domiciliados no exterior, devem entregar a Dirf, inclusive nos casos de isenção ou alíquota zero, de valores referentes a *royalties* e assistência técnica, dentre outros.

Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide)

30. A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), 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, foi instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, e exigida em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de **1º de janeiro de 2001**. De acordo com o § 1º do art. 2º dessa Lei, consideram-se 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**.

31. A partir de 1º de janeiro de 2002, essa contribuição passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto demais serviços técnicos (sem transferência de tecnologia) e os de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem como pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior (§ 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, na redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001).

32. A contribuição incide 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 acima indicadas, mediante a aplicação da alíquota de 10% (dez por cento); o pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador (§§ 2º, 3º e 4º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000).

33. Por outras palavras, o fato gerador da Cide, à semelhança do imposto de renda, é o **pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa** de valores a residentes ou domiciliados no exterior a título de remuneração dos contratos já mencionados. Dada essa

similitude, é forçoso reconhecer que se considera também o crédito contábil como fato gerador da Cide. Em suma, o lançamento contábil concernente à obrigação de pagar os valores a título de remuneração do residente ou domiciliado no exterior, pelos serviços ou direitos especificados na Lei, observados a efetiva prestação dos serviços e os prazos contratuais, caracteriza o fato gerador da contribuição.

34. Observe-se, contudo, que, no caso do imposto de renda sobre serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior, a incidência se dá de forma isolada e definitiva e o contribuinte é o beneficiário dos rendimentos – o que implica o reajustamento da sua base de cálculo quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto, de conformidade com o art. 725 do RIR/1999.

34.1. De forma diversa, a Cide tem por contribuinte a própria fonte pagadora (contratante) dos serviços e a sua determinação se efetiva segundo períodos de apuração mensais, de modo que o seu fato gerador só se completa ou consuma no último dia do mês (art. 144, § 2º, do CTN), data que se deve levar em consideração para aplicação das regras do cômputo da decadência. Essa a orientação expedida pela RFB ao examinar situação análoga a esta, no Parecer Normativo CST nº 23, de 17 de janeiro de 1972, publicado no DOU de 23.03.1972.

Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação

35. A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o 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), instituídas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, passaram a ser exigidas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de **1º de maio de 2004**, conforme o art. 53 dessa Lei.

36. Os serviços sobre os quais incidem essas contribuições são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, executados no País ou executados no exterior, cujo resultado se verifique no País (art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.865, de 2004).

37. O fato gerador das contribuições, no caso de serviços, é **pagamento**, o **crédito**, a **entrega**, o **emprego** ou a **remessa** de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado e se o considera ocorrido na data em que concretizada cada uma dessas hipóteses (art. 3º, inciso II, e art. 4º, inciso IV, da Lei nº 10.865, de 2004). O recolhimento deve ser efetuado na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, pela pessoa física ou jurídica contratante dos serviços (contribuinte) – arts. 5º, inciso II, e 13, inciso II, da Lei nº 10.865, de 2004.

38. De forma similar ao imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior decorrentes da prestação de serviços técnicos, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação incidem sobre os valores pagos a tais beneficiários pela contraprestação de serviços, de forma isolada e definitiva, e têm por fato gerador o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de tais valores (cabe comentar que o contribuinte, em vez de ser o beneficiário da remuneração, é o importador dos serviços e há a possibilidade de utilização de créditos dessas contribuições, na forma dos arts. 15 a 17 da Lei nº 10.865, de 2004).

39. Dessa maneira, no que tange ao **crédito** como fato gerador das contribuições em exame, hipótese a que alude o consulente, também se considera o crédito contábil. Resumidamente, o lançamento contábil (crédito contábil), nos livros do importador, da obrigação de pagar os serviços efetivamente prestados pela pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior ensejará a ocorrência do fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Neste caso, a data do crédito contábil é que será considerada para os fins de aplicação das regras de cômputo da decadência.

Conclusão

40. Ante o exposto, responde-se à consulente que a hipótese de crédito de importâncias relativas a remuneração pela prestação de serviços técnicos por residente ou domiciliado no exterior como fato gerador do imposto de renda incidente na fonte (art. 708, parágrafo único, do RIR/1999), da Cide (art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168, de 2000) e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação (art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.865, de 2004) materializa-se por ocasião do lançamento contábil representativo da obrigação de pagar a quantia ajustada com o prestador dos serviços, realizado pela fonte pagadora (contratante dos serviços) em seus livros (**crédito contábil**), desde que exigível a contraprestação (pagamento) pelos serviços contratados.

À consideração superior.

[assinado digitalmente]

VIVIANE VIDAL WAGNER
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

[assinado digitalmente]

RONI PERTERSON B. DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo.

[assinado digitalmente]

ANDREA COSTA CHAVES
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Ditin

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

[assinado digitalmente]

CLAUDIA LÚCIA PIMENTEL
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

[assinado digitalmente]

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

[assinado digitalmente]

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit