



Solução de Consulta nº 255 - Cosit

Data 26 de maio de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

RENDIMENTOS AUFERIDOS POR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FATO GERADOR. CRÉDITO. CONVERSÃO CAMBIAL.

Os rendimentos auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, provenientes de fontes situadas no País, sujeitam-se à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, de forma isolada e definitiva, no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos. A primeira dentre essas hipóteses que ocorrer obriga a fonte à retenção e ao recolhimento do imposto. Os rendimentos em moeda estrangeira deverão ser convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigorante na data do seu pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, ou à taxa do câmbio em que forem efetivamente realizadas as operações. A efetivação do crédito (antes do pagamento, da entrega, do emprego ou da remessa) dos rendimentos implica a ocorrência do fato gerador do imposto e o surgimento da obrigação tributária, não havendo na legislação previsão para que seja recalculado o valor do tributo por ocasião do pagamento dos rendimentos.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, arts. 43, 113, § 1º, e 114; Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 97, “a”, 100 e 199; Decreto-Lei nº 1.418, de 1975, art. 6º; Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º; Lei nº 9.816, de 1999, art. 3º; Lei nº 10.305, de 2001, art. 3º; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), art. 682, I; Parecer Normativo CST nº 140, de 1973; Solução de Divergência Cosit nº 4, de 2005.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS. FATO GERADOR. BASE DE CÁLCULO. CONVERSÃO CAMBIAL.

A pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior sujeita-se ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre os serviços provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica

residente ou domiciliada no exterior. O fato gerador das contribuições ocorre no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação pelo serviço prestado. Os valores dos serviços em moeda estrangeira deverão ser convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigorante na data do seu pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, ou à taxa do câmbio em que forem efetivamente realizadas as operações. A efetivação do crédito (antes do pagamento, da entrega, do emprego ou da remessa) dos rendimentos implica a ocorrência do fato gerador da contribuição e o surgimento da obrigação tributária, não havendo na legislação previsão para que seja recalculado o valor do tributo por ocasião do pagamento dos rendimentos.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, arts. 108, I, 113, § 1º, e 114; Lei nº 9.816, de 1999, art. 3º; Lei nº 10.305, de 2001; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 3º, II, 4º, IV, 5º, II, 7º, II, e 13, II; Parecer Normativo CST nº 140, de 1973; Solução de Divergência Cosit nº 4, de 2005.

Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica “com ramo de atividade de XXX”, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, relacionada à taxa de câmbio para fins de apuração do Imposto sobre a Renda na fonte, da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação) e da 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), decorrentes da aquisição de serviços de pessoa jurídica domiciliada no exterior.

2. Informa que “contrata serviços de empresas localizadas no exterior, e conforme determinação legal, retém na fonte o IRPJ e recolhe os valores de PIS e COFINS sobre o valor dos serviços no momento do crédito contábil”, e acrescenta que “o que gera dúvida é referente a qual índice será utilizado para a conversão da moeda local, vez que impacta no cálculo dos referidos tributos”.

3. Como “dispositivos da legislação que ensejaram a consulta”, cita a Lei nº 9.816, de 23 de agosto de 1999, a Instrução Normativa SRF nº 41, de 19 de abril de 1999, e a “Solução de Consulta 69/07”.

4. Apresenta os seguintes questionamentos:

1) No que tange o cálculo da conversão da moeda estrangeira (PTAX), qual deve ser o indicador a ser utilizado?

2) Quando houver o pagamento do fornecedor estrangeiro, os tributos incidentes deverão ser ajustados de acordo com a taxa cambial do período, gerando débito ou crédito tributário?

Fundamentos

5. Os rendimentos auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, provenientes de **fontes situadas no País**, sujeitam-se de forma genérica ao Imposto sobre a Renda na fonte, de forma isolada e definitiva, independentemente de sua natureza, segundo determina o art. 97, alínea “a”, do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943 (art. 682, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). Poucos casos são exceções; aqueles expressamente previstos em Lei ou ainda os constantes de tratados e convenções internacionais (art. 98 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; art. 997 do RIR/1999).

5.1. O imposto incide à alíquota geral de 15% (quinze por cento), aplicando-se a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) no caso de rendimentos do trabalho e da prestação de serviços em geral (art. 28 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 7º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999). Há alíquotas específicas para determinados serviços, prescritas no art. 85 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no art. 2º-A da Lei nº 10.168, de 2000, no art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, e no art. 60 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010 (na redação dada pelo art. 1º da Lei nº 13.315, de 20 de julho de 2016).

5.2. É importante ressaltar que, quando a remessa for destinada a beneficiário residente ou 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, a alíquota do imposto será de 25% (vinte e cinco por cento) – art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999; e art. 685, inciso II, alínea “b”, do RIR/1999.

5.3. As alíquotas do imposto aplicam-se sobre **os rendimentos brutos** (art. 713 do RIR/1999), no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos (art. 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943). O recolhimento do imposto retido na fonte deverá ser efetuado **na própria data da ocorrência do fato gerador** (art. 70, inciso I, alínea “a”, item 1, da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005).

5.4. A incidência do Imposto sobre a Renda na fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior está disciplinada na Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, na Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, e na Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 30 de maio de 2016.

6. O fato gerador da incidência na fonte, conforme já visto de passagem, é o **pagamento**, o **crédito**, a **entrega**, o **emprego** ou a **remessa** dos rendimentos (art. 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943; art. 6º do Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975). Consoante esclarece o Parecer Normativo CST nº 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”.

6.1. Visto que a consultante se refere ao “valor dos serviços no momento do crédito contábil”, convém discorrer acerca da hipótese de **crédito** dos rendimentos como fato gerador da incidência na fonte, que se há de conformar com a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” de renda ou proventos de qualquer natureza, definição de fato gerador do imposto inserta no art. 43 do CTN.

6.2. 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, de modo que 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**).

6.3. Note-se, todavia, que só determinam a incidência do imposto na fonte os créditos que não estejam sujeitos a condição ou evento para se realizar (incondicionais). O registro do crédito antes do vencimento da obrigação, convém esclarecer, não significa que este crédito dependa de condição ou evento para se concretizar, pois se trata de termo certo.

6.4. A ratificar o acima dito, sobreveio o Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 8, de 2 de setembro de 2014 (publicado no DOU de 03.09.2014), o qual, reportando-se à hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda na fonte de que trata o art. 647 do RIR/1999, e também ao Parecer Normativo CST n.º 7, de 1986, assim esclareceu:

Art. 1.º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto sobre a renda na fonte, no caso de importâncias creditadas, na data do lançamento contábil efetuado por pessoa jurídica, nominal ao fornecedor do serviço, a débito de despesas em contrapartida com o crédito de conta do passivo, à vista da nota fiscal ou fatura emitida pela contratada e aceita pela contratante.

Art. 2.º A retenção do imposto sobre a renda na fonte, incidente sobre as importâncias creditadas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, será efetuada na data da contabilização do valor dos serviços prestados, considerando-se a partir dessa data o prazo para o recolhimento.

7. No que concerne à taxa de câmbio a ser utilizada para fins de apuração da base de cálculo do imposto a ser retido, de acordo com o art. 199 do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, os “rendimentos em moeda estrangeira pagos, creditados, remetidos, recebidos ou empregados, deverão ser convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigorante na data do seu pagamento, crédito, remessa, recebimento ou emprego, ou à taxa do câmbio em que forem efetivamente realizadas as operações” (sublinhou-se).

7.1. Informações referentes a taxas de câmbio podem ser obtidas no sítio do Banco Central do Brasil na internet (www.bcb.gov.br), conforme orienta o Comunicado Bacen n.º 25.940, de 2 de junho de 2014.

7.2. A consulente questiona também se “os tributos incidentes deverão ser ajustados de acordo com a taxa cambial do período, gerando débito ou crédito tributário”, “quando houver o pagamento do fornecedor estrangeiro”. De conformidade com disposto no já mencionado Parecer Normativo CST n.º 140, de 1973, a efetivação do crédito (antes do pagamento, da entrega, do emprego ou da remessa) dos rendimentos implica a ocorrência do fato gerador do imposto e o surgimento da obrigação tributária (arts. 113, § 1.º, e 114 do CTN), não havendo na legislação em pauta previsão para que seja recalculado o valor do tributo por ocasião do pagamento dos rendimentos.

8. Ainda no que diz respeito ao Imposto sobre a Renda incidente na fonte, faz-se necessário comentar os dispositivos da legislação tributária indicados pela consultante, os quais são aplicáveis a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), em cuja base de cálculo esteja envolvida “o valor em reais das transferências do e para o exterior”.

8.1. A Lei nº 9.816, de 23 de agosto de 1999, oriunda da Medida Provisória nº 1.818, de 25 de março de 1999, assim dispõe em seu art. 3º (destacou-se):

Art. 3º Para fins de determinação da base de cálculo dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, o valor em reais das transferências do e para o exterior será apurado com base na cotação de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da contratação da respectiva operação de câmbio ou, se maior, da operação de câmbio em si.

8.2. A citada Instrução Normativa SRF nº 41, de 19 de abril de 1999, limita-se a disciplinar esse dispositivo.

8.3. O art. 3º da Lei nº 10.305, de 7 de novembro de 2001, embora não mencionada pela consultante, contém igual teor ao do art. 3º da Lei nº 9.816, de 1999:

Art. 3º Para fins de determinação da base de cálculo dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, o valor em reais das transferências do e para o exterior será apurado com base na cotação de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da contratação da respectiva operação de câmbio ou, se maior, da operação de câmbio em si.

8.4. Por sua vez, na suscitada “Solução de Consulta 69/07” (Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 69, de 31 de maio de 2007), é analisada a interferência do art. 3º da Lei nº 9.816, de 1999, e da Instrução Normativa SRF nº 41, de 1999, na apuração da base de cálculo do imposto incidente na fonte sobre os rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior.

8.5. A Solução de Divergência Cosit nº 4, de 25 de abril de 2005, ato que se deve observar na solução de consultas (art. 8º, *caput*, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013), examinou o fato gerador e a base de cálculo do Imposto sobre a Renda na fonte quando o beneficiário dos rendimentos for um não residente, diante das determinações contidas na Lei nº 9.816, de 1999, e na Lei nº 10.305, de 2001. De modo a demonstrar a não aplicação desses dispositivos à situação ora sob disquisição, basta a transcrição da ementa dessa Solução de Divergência (sublinhou-se):

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), quando o beneficiário for residente ou domiciliado no exterior, deve ser retido e recolhido no momento da ocorrência do fato gerador do imposto – pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa.

A base de cálculo do IRRF será o valor em reais, das transferências para o exterior, apurado com base na cotação de venda, para a moeda, correspondente ao segundo dia útil imediatamente anterior ao da contratação da respectiva operação de câmbio ou, se maior, da operação de câmbio em si, quando os fatos geradores ocorrerem nos seguintes períodos:

a) no primeiro trimestre de 1999, aplicando-se às transferências efetuadas a partir de 26 de março de 1999;

b) no ano-calendário de 2001, aplicando-se às transferências efetuadas a partir de 27 de setembro de 2001.

8.6. A ementa da Solução de Divergência Cosit n.º 4, de 2005, pode ser encontrada no sítio da RFB na internet (www.rfb.gov.br), por meio da sequência de opções: Legislação (menu Acesso Rápido), Interpretação da Legislação, Soluções de Consulta e de Divergência - Acervos - Ementário de atos decisórios, ou por meio do seguinte endereço:

<https://novodecisoes.receita.fazenda.gov.br/consultaweb/index.jsf>

9. A Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, instituídas pela Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, incidem sobre os serviços 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. 1.º, § 1.º, da Lei n.º 10.865, de 2004). São contribuintes as pessoas físicas ou jurídicas contratantes dos serviços (art. 5.º, inciso II, da Lei n.º 10.865, de 2004).

9.1. O fato gerador das contribuições é o **pagamento**, o **crédito**, a **entrega**, o **emprego** ou a **remessa** de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação pelo serviço prestado e se o considera ocorrido na data em que concretizada uma dessas hipóteses (art. 3.º, inciso II, e art. 4.º, inciso IV, da Lei n.º 10.865, de 2004).

9.2. A base de cálculo é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS) e do valor das próprias contribuições (art. 7.º, inciso II, da Lei n.º 10.865, de 2004).

9.3. As contribuições são calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo, das alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a Cofins-Importação (art. 8.º, inciso II, da Lei n.º 10.865, de 2004).

9.4. O recolhimento deve ser efetuado na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, pela pessoa física ou jurídica contratante dos serviços – arts. 5.º, inciso II, e 13, inciso II, da Lei n.º 10.865, de 2004.

9.5. De forma similar ao Imposto sobre a Renda incidente na fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior decorrentes da prestação de serviços, 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 n.º 10.865, de 2004).

9.6. Assim, no que tange ao **crédito** como fato gerador das contribuições em exame, analogicamente (art. 108, inciso I, do CTN), também valem as orientações antes apresentadas, atinentes ao Imposto sobre a Renda. Resumidamente, o lançamento contábil (crédito contábil), nos livros do importador, da obrigação de pagar os serviços 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.

9.7 Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para o exterior deverão ser convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigente na data do seu pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, ou à taxa do câmbio em que forem efetivamente realizadas as operações.

9.8. Com relação à necessidade de ajuste do valor das contribuições “de acordo com a taxa cambial do período, gerando débito ou crédito tributário”, “quando houver o pagamento do fornecedor estrangeiro”, vale igualmente o já dito no que toca ao Imposto sobre a Renda: a efetivação do crédito (antes do pagamento, da entrega, do emprego ou da remessa) dos rendimentos implica a ocorrência do fato gerador da contribuição e o surgimento da obrigação tributária (arts. 113, § 1º, e 114 do CTN), não havendo na legislação em pauta previsão para que seja recalculado o valor do tributo por ocasião do pagamento dos rendimentos.

10. Por fim, cumpre recordar que os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pela prestação dos serviços arrolados no art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, estão sujeitos à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) de que trata essa Lei.

Conclusão

11. Ante o exposto, apresentam-se as conclusões que se seguem.

12. Os rendimentos auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, provenientes de fontes situadas no País, sujeitam-se à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, de forma isolada e definitiva, no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos. A primeira dentre essas hipóteses que ocorrer obriga a fonte à retenção e ao recolhimento do imposto. Os rendimentos em moeda estrangeira deverão ser convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigente na data do seu pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, ou à taxa do câmbio em que forem efetivamente realizadas as operações. A efetivação do crédito (antes do pagamento, da entrega, do emprego ou da remessa) dos rendimentos implica a ocorrência do fato gerador do imposto e o surgimento da obrigação tributária, não havendo na legislação previsão para que seja recalculado o valor do tributo por ocasião do pagamento dos rendimentos.

13. A pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior sujeita-se ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre os serviços provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior. O fato gerador das contribuições ocorre no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação pelo serviço prestado. Os valores dos serviços em moeda estrangeira deverão ser convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigente na data do seu pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, ou à taxa do câmbio em que forem efetivamente realizadas as operações. A efetivação do crédito (antes do pagamento, da entrega, do emprego ou da remessa) dos rendimentos implica a ocorrência do fato gerador da contribuição e o surgimento da obrigação tributária, não havendo na legislação

previsão para que seja recalculado o valor do tributo por ocasião do pagamento dos rendimentos.

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

[assinado digitalmente]

MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

[assinado digitalmente]

IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

[assinado digitalmente]

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

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

[assinado digitalmente]

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit