



---

**Solução de Consulta nº 6.063 - SRRF06/Disit**

**Data** 22 de novembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

**COMISSÃO PAGA A AGENTE NO EXTERIOR. ALÍQUOTA ZERO.**

Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, e como regra geral, aplica-se a redução a zero da alíquota do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) de que trata o art. 1º, II, da Lei nº 9.481, de 1997, aos valores remetidos pelo exportador para o exterior a título de pagamento de serviços de intermediação de vendas prestados no exterior por agentes residentes ou domiciliados no exterior.

Entretanto, na hipótese em que o beneficiário das comissões for residente ou domiciliado em um dos países com tributação favorecida ou paraísos fiscais relacionados na Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 2010, as remessas de valores para o exterior efetuadas pelo exportador a título de pagamento de serviços de intermediação de vendas prestados no exterior por agentes residentes ou domiciliados no exterior sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na Fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 51, DE 19 DE JANEIRO DE 2017, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 157, DE 17 DE JUNHO DE 2015, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 278, DE 6 DE OUTUBRO DE 2014.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.406, de 2002, arts. 710 e 713; Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, II; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 685 e 691, II; Parecer Normativo CST nº 120, de 1973; Portaria Secex nº 23, de 2011, art. 217, parágrafo único.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE**

**COMISSÃO PAGA A AGENTE NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.**

A CIDE prevista no art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168, de 2000, não incide sobre os valores remetidos pelo exportador para o exterior a título de pagamento de serviços de intermediação de vendas prestados no exterior por agentes residentes ou domiciliados no exterior.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 51, DE 19 DE JANEIRO DE 2017, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 157, DE 17 DE JUNHO DE 2015, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 278, DE 6 DE OUTUBRO DE 2014.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.168, de 2000, art. 2º, §§ 2º e 3º; Código Civil de 2002, art. 710; Lei nº 4.886, de 1965, arts. 1º, 2º, 5º e 6º, *caput*; Lei nº 4.769, de 1965, art. 2º.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

COMISSÃO PAGA A AGENTE NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

A Contribuição para o PIS/Pasep-Importação incide sobre os valores remetidos pelo exportador para o exterior a título de pagamento de serviços de intermediação de vendas prestados no exterior por agentes residentes ou domiciliados no exterior.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 51, DE 19 DE JANEIRO DE 2017, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 157, DE 17 DE JUNHO DE 2015, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 278, DE 6 DE OUTUBRO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º e 3º.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

COMISSÃO PAGA A AGENTE NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

A Cofins-Importação incide sobre os valores remetidos pelo exportador para o exterior a título de pagamento de serviços de intermediação de vendas prestados no exterior por agentes residentes ou domiciliados no exterior.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 51, DE 19 DE JANEIRO DE 2017, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 157, DE 17 DE JUNHO DE 2015, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 278, DE 6 DE OUTUBRO DE 2014.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º e 3º.

**,DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).**

## Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa ser uma *empresa dedicada à manufatura de tecidos de malha destinados ao mercado nacional e internacional, sendo, portanto, uma empresa exportadora de bens, devidamente registrada no SISCOMEX.*

2. A interessada relata:

*Para a realização de vendas ao mercado internacional (exportação) a Consulente se vale dos serviços de agentes domiciliados nos países estrangeiros. Os agentes contratados no exterior são, normalmente, pessoas físicas e atuam de forma similar aos representantes comerciais (Lei nº 4.886/65) e agentes (art. 710 do Código Civil) no Brasil, ou seja, por sua própria conta e risco, realizam o mapeamento do mercado, identificam potenciais compradores, apresentam o produto e finalizam a venda dos produtos fabricados pela Consulente em seus territórios de atuação pré-determinados.*

*Por estes serviços, recebem como contraprestação um percentual sobre o valor FOB da transação intermediada, denominado “comissão”. O pagamento ao Agente é realizado por ordem de pagamento bancário no momento do pagamento da mercadoria pelo cliente adquirente.*

3. Isso posto, a consulente tece comentários sobre a matéria e indaga se os valores que ela remete para seus agentes no exterior a título de pagamento dos serviços de agenciamento de vendas que eles lhe prestaram:

a) sujeitam-se à redução a zero da alíquota do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) prevista no art. 691, II, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999);

b) sujeitam-se à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), prevista no art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que foi regulamentado pelo art. 10, III, do Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2000; e

c) sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, prevista no art. 1º, § 1º, I, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

## Fundamentos

4. Preliminarmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

5. Nesse contexto, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se

sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

6. Convém transcrever os dispositivos jurídicos citados pela consulente:

**Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999)**

*Art. 691. A alíquota do imposto na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 20):*

(...)

*II - comissões pagas por exportadores a seus agentes no exterior;*

(...)

**Lei nº 10.168, de 2000**

*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.*

(...)

*§ 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 nº 10.332, de 2001)*

**Decreto nº 4.195, de 2002**

*Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:*

(...)

*III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;*

(...)

**Lei nº 10.865, de 2002**

*Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.*

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I - executados no País; ou

II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

(...)

7. A primeira pergunta da consulta refere-se à possibilidade de redução a zero da alíquota do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre as comissões pagas por exportadores a seus agentes comerciais no exterior.

8. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) examinou essa matéria na Solução de Consulta Cosit nº 157, de 17 de junho de 2015, cuja ementa foi publicada no DOU de 03.07.2015, e cujo inteiro teor está disponível na página mantida pela RFB na internet ([www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)).

9. Por adotar o mesmo entendimento que foi apresentado na Solução de Consulta Cosit nº 157, de 2015, a presente solução de consulta está vinculada àquele ato, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

10. A Solução de Consulta Cosit nº 157, de 2015, aduz:

#### **Relatório**

*Trata-se de consulta a respeito da interpretação da legislação tributária federal, no que se refere à retenção do imposto sobre a renda na fonte, em relação a remessas para o exterior.*

2. *A consulente, declarando atuar no ramo de atividade da indústria química, relata que em operações de exportação, assume todos os encargos necessários à entrega da mercadoria no local designado pelo importador.*

3. *Explana que para realizar tais operações, contrata serviços de agenciamento logístico prestado por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, para realizar a gestão e distribuição das mercadorias, remetendo recursos para a remuneração dos correspondentes serviços mediante pagamento de comissões aos agentes logísticos.*

4. *Cita o art. 691, II do Regulamento do Imposto sobre a Renda - Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, com matriz legal no art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, com a nova redação dada pelo art. 20 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que reduziu para zero a alíquota do imposto de renda sobre as comissões pagas por exportadores a seus agentes no exterior.*

(...)

#### **Fundamentos**

(...)

11. *A respeito da retenção do imposto, aplicável à análise presente, dispõe o Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:*

*Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):*

*I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:*

*a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;*

*b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;*

*c) as pensões alimentícias e os pecúlios;*

*d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;*

*II - à alíquota de vinte e cinco por cento:*

*a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;*

*b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.*

*§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento (Decreto-Lei nº 2.308, de 1986, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).*

*§ 2º No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.*

*§ 3º O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).*

*12. O mesmo Regulamento apresenta hipótese de redução a zero da alíquota aplicável a remessas para o exterior, com matriz legal no art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, com a nova redação dada pelo art. 20 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, conforme invocado pela consulente:*

*Art. 691. A alíquota do imposto na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 20):*

*(...)*

*II - comissões pagas por exportadores a seus agentes no exterior;*

(...)

13. *Para a aferição da aplicabilidade do dispositivo ao caso concreto noticiado, mister se faz a análise do alcance da regra, pelo sentido da expressão "agente", oriundo do direito privado. Nesse sentido, dispõe a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil:*

*Art. 710. Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada.*

*Parágrafo único. O proponente pode conferir poderes ao agente para que este o represente na conclusão dos contratos.*

(...)

*Art. 713. Salvo estipulação diversa, todas as despesas com a agência ou distribuição correm a cargo do agente ou distribuidor.*

14. *Conforme se extrai do dispositivo, o contrato de agência se limita a atividades com propósito de obtenção e intermediação para a realização de negócios. O papel do agente é obter clientes e operações comerciais para o proponente.*

15. *Em consequência, o valor contemplado pela alíquota zero, nos termos analisados, restringe-se às comissões pagas a agentes comerciais, não abrangendo a remuneração para operadores logísticos.*

16. *Esse tema foi tratado por esta Coordenação, na análise da Solução de Consulta nº 264, de 23 de setembro de 2014. Tal ato faz referência ao Parecer Normativo (PN) CST nº 120, de 31 de agosto de 1973, que apresenta o conceito de agente para fins da fruição do benefício em questão:*

“(...)

*Entende-se por agente do exportador nacional no estrangeiro a pessoa que, tomando parte em ato de comércio internacional, o faça por conta daquele exportador; através de sua atuação e valendo-se de meios próprios, obtém a concretização do negócio junto ao importador no estrangeiro.*

(...)”

17. *Percebe-se a delimitação da atuação do agente, restrita a "ato de comércio internacional", o que deixa à parte outros atos que, embora importantes para o processo de exportação como um todo, cuidam de atos auxiliares, como aqueles da área logística, voltados precipuamente à movimentação das mercadorias.*

18. *A SC Cosit nº 264, de 2014, também faz referência ao Decreto nº 6.761, de 5 de fevereiro de 2009, no seguinte trecho:*

*Art. 1º Fica reduzida a zero a alíquota do imposto sobre a renda incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, relativos a:*

(...)

*III - comissões pagas por exportadores a seus agentes no exterior (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, II);*

(...)

*Art. 2º As operações referidas nos incisos I a IV do caput do art. 1º serão registradas por meio de sistema informatizado que contemple a identificação fiscal da fonte pagadora do rendimento no País e os dados da operação.*

(...)

*§ 3º As operações referidas nos incisos III e IV do caput do art. 1º serão registradas no Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX.*

19. *A mesma SC Cosit acrescenta trecho da Portaria Secex nº 23, de 14 de julho de 2011, que consolida as normas e procedimentos aplicáveis às operações de comércio exterior. Essa norma define como deve ser prestada no Siscomex a informação referente à comissão em comento, como requisito para o tratamento tributário benéfico:*

*Art. 184. O RE no SISCOMEX é o conjunto de informações de natureza comercial, financeira, cambial e fiscal que caracterizam a operação de exportação de uma mercadoria e definem o seu enquadramento.*

(...)

*Art. 217. A comissão de agente, calculada sobre o valor da mercadoria no local de embarque para o exterior, corresponde à remuneração dos serviços prestados por um ou mais intermediários na realização de uma transação comercial.*

*Parágrafo único. Para fins de habilitação à redução a zero do imposto de renda incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, relativos a despesas com comissão paga a agente no exterior, de que trata o inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.761, de 5 de fevereiro de 2009, deverá ser preenchido o campo correspondente do RE.*

20. *A partir do trecho normativo transcrito, em especial o item destacado no caput do art. 217, percebe-se que, para fins da aplicação de alíquota zero sobre ditas remessas, os valores admitidos como comissões são calculados sobre o valor da mercadoria no local de embarque para o exterior. Além disso, também é expressamente definido que tal remuneração destina-se à intermediação na realização de transações comerciais. Com isso, revela natureza típica de atos comerciais, e não logísticos.*

11. *A Solução de Consulta Cosit nº 51, de 19 de janeiro de 2017, cuja ementa foi publicada no DOU de 23.01.2017, e cujo inteiro teor está disponível na página mantida pela*



RFB na internet ([www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)), complementa o entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit n.º 157, de 2015.

12. De forma semelhante ao que ocorreu em relação à Solução de Consulta Cosit n.º 157, de 2015, a presente solução de consulta adota o entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit n.º 51, de 2017, e, por essa razão, está vinculada ao referido ato, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013.

13. A Solução de Consulta Cosit n.º 51, de 2017, aduz:

(...)

*12. Com o advento do art. 8º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, na hipótese em que o beneficiário das comissões seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, elas passaram a se sujeitar à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de **vinte e cinco por cento** (art. 685, inciso II, alínea “b”, do RIR/1999). Esses países, designados países com tributação favorecida ou “paraísos fiscais”, estão atualmente relacionados na Instrução Normativa SRF nº 1.037, de 4 de junho de 2010, e a Argentina não se encontra entre eles.*

(...) (destaque do original)

14. Portanto, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, e como regra geral, a redução a zero da alíquota do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) de que trata o inciso II do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, aplica-se à remessa de valores para o exterior efetuada pelo exportador a título de pagamento de serviços de intermediação de vendas prestados no exterior por agentes residentes ou domiciliados no exterior.

14.1 Entretanto, na hipótese em que o beneficiário das comissões for residente ou domiciliado em um dos países com tributação favorecida ou paraísos fiscais relacionados na Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 2010, as remessas de valores para o exterior efetuadas pelo exportador a título de pagamento de serviços de intermediação de vendas prestados no exterior por agentes residentes ou domiciliados no exterior sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na Fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

15. A segunda pergunta da consulta refere-se à incidência (ou não) da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), prevista no art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168, de 2000, que foi regulamentado pelo art. 10, III, do Decreto nº 4.195, de 2000, sobre as comissões pagas por exportadores a seus agentes comerciais no exterior.

16. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) examinou essa matéria na Solução de Consulta Cosit n.º 278, de 6 de outubro de 2014, cuja ementa foi publicada no DOU de 15.10.2014, e cujo inteiro teor está disponível na página mantida pela RFB na internet ([www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)).

17. Por adotar o mesmo entendimento que foi apresentado na Solução de Consulta Cosit n.º 278, de 2014, a presente solução de consulta está vinculada àquele ato, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

18. A Solução de Consulta Cosit n.º 278, de 2014, aduz:

### **Relatório**

(...)

2. A consulente informa que se dedica, dentre outras atividades, “à prestação de serviços de organização, promoção e realização de eventos, exposições, exposições, congressos e reuniões, venda de espaço publicitário em catálogos, manuais, convites, internet (páginas da WEB), listas e demais meios de informação e comunicação regulamentados de nossas publicações ou de terceiros”.

3. Aduz que, para o desempenho de tais atividades, vale-se “de serviços de agenciamento prestados por sua matriz alemã (...), que se obriga a, nos territórios pré-estipulados; identificar, intermediar e contratar expositores e/ou participantes nos eventos promovidos pela Consulente no Brasil”.

4. Aponta que, com vistas a remunerar sua matriz pela prestação dos serviços aludidos, remete ao exterior, a título de comissão, valores sobre os quais vem recolhendo Cide à alíquota de 10%, sob o entendimento de que esses valores configurariam remuneração pela prestação de serviços de assistência administrativa de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000.

5. Entretanto, prossegue a consulente, “em razão de tais pagamentos possuírem natureza de comissão de agente, a Consulente entende que tais remessas não poderiam ser consideradas como ‘serviços de assistência administrativa’, não se sujeitando à CIDE”.

(...)

### **Fundamentos**

7. O art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, instituiu a contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação (Cide) cujas hipóteses de incidência sofreram uma ampliação com a modificação em seu § 2º promovida pela Lei nº 10.332, de 2001:

*“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.*

*§ 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 Lei nº 10.332, de 19.12.2001)*

*§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das*

*obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)*

*§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)*

*§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (Parágrafo incluído pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)” (grifou-se)*

8 *O art. 10 do Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, ao regulamentar o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, delimitou de forma mais didática as hipóteses de incidência da Cide:*

*“Art.10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:*

*I - fornecimento de tecnologia;*

*II - prestação de assistência técnica:*

*a) serviços de assistência técnica;*

*b) serviços técnicos especializados;*

*III - serviços técnicos e de **assistência administrativa e semelhantes**;*

*IV - cessão e licença de uso de marcas; e*

*V - cessão e licença de exploração de patentes.” (grifou-se)*

9. *Destarte, nota-se que o cerne desta consulta reside em definir se os serviços mencionados pela Consulente consistem ou não em serviços de assistência administrativa e semelhantes, hipótese em que estariam as remessas para fins de pagamento pela prestação de tais serviços sujeitas à Cide à alíquota de 10%.*

10 *Com base nas informações prestadas pelo contribuinte, é possível inferir que se trata, no caso, de uma espécie de contrato de agência pactuado entre a consulente e sua matriz. Este tipo contratual é definido pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (que instituiu o Código Civil de 2002), da seguinte forma:*

*“Art. 710. Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada.*

*Parágrafo único. O proponente pode conferir poderes ao agente para que este o represente na conclusão dos contratos.*

*(...)*

*Art. 721. Aplicam-se ao contrato de agência e distribuição, no que couber, as regras concernentes ao mandato e à comissão e as constantes de lei especial.”*

11 *A partir da definição legal estampada acima, pode-se sistematizar a atividade de prestação de serviços firmada no bojo de um contrato de agência como sendo aquela na qual se verifica uma relação (i) revestida de caráter habitual (não eventual), ou seja, cujo objetivo não seja a prática de um único negócio específico; (ii) em que não haja vínculo de dependência entre as partes contratantes; (III) cujo objeto seja a promoção da realização de negócios, por parte do agente, à conta da outra parte contratante, o proponente (intermediação); (IV) em zona previamente determinada; e (V) mediante remuneração (onerosidade).*

12 *Verifica-se grande similitude entre a figura do agente, conforme disposta acima, e a tradicional definição de representante comercial que possui disciplina legal específica em nosso ordenamento jurídico desde o advento da Lei n.º 4.886, de 9 de dezembro de 1965. O art. 1.º desta lei estabelece que:*

*“Art . 1.º Exerce a representação comercial autônoma a pessoa jurídica ou a pessoa física, sem relação de emprêgo, que desempenha, em caráter não eventual por conta de uma ou mais pessoas, a mediação para a realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos, para, transmití-los aos representados, praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios.”*

13 *Essa mesma lei confere ainda caráter de profissão ao exercício da atividade de representante comercial a qual pode ser desempenhada por pessoas físicas ou jurídicas, dispondo da seguinte forma:*

*“Art . 2.º É obrigatório o registro dos que exerçam a representação comercial autônoma nos Conselhos Regionais criados pelo art. 6.º desta Lei.*

*Parágrafo único. As pessoas que, na data da publicação da presente Lei, estiverem no exercício da atividade, deverão registrar-se nos Conselhos Regionais, no prazo de 90 dias a contar da data em que êstes forem instalados.*

*(...)*

*Art. 5.º Somente será devida remuneração, como mediador de negócios comerciais, a representante comercial devidamente registrado.*

*Art. 6.º São criados o Conselho Federal e os Conselhos Regionais dos Representantes Comerciais, aos quais incumbirá a fiscalização do exercício da profissão, na forma desta Lei.” (grifou-se)*

14 *No que tange à aparente sobreposição entre os institutos regulados pelos comandos legais mencionados, Orlando Gomes<sup>1</sup> afirma que:*

*“Em primeiro lugar, da análise comparativa dos dois textos legais parece não haver dúvida de que se trata do mesmo tipo contratual. Com efeito, a função econômico-social do contrato descrito no art. 710 do Código Civil é idêntica à do contrato regulado pela Lei n.º*

<sup>1</sup> GOMES. Orlando. Contratos. 26 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 450.

4.886/65, a saber, a realização de determinada atividade (promoção de negócios em certa área, à conta e, eventualmente, também em nome de outrem) contra uma retribuição.

A distinção entre eles cinge-se apenas ao fato de que o art. 1º da Lei nº 4.886/65 limita a atividade do agente à promoção de ‘negócios mercantis’, ao passo que o art. 710 do Código Civil refere-se, de modo mais amplo, à promoção de ‘certos negócios’. A mudança deve-se à unificação do direito das obrigações operada pelo novo Código.

Desse modo, atualmente o contrato de agência encontra-se regulado precipuamente pelas normas gerais contidas no Código Civil de 2002, mas também pelas normas da Lei nº 4.886/65. O que justifica a manutenção de dois corpos normativos a regular o mesmo tipo contratual é a peculiaridade da agência regulada pela Lei nº 4.886/65. Esta, ao contrário do tipo previsto no Código Civil, tem por objeto a promoção de contratos mercantis, de modo a constituir um subtipo do contrato de agência. (...)”

15 Vê-se que o contrato de representação comercial deve ser compreendido na legislação vigente como uma espécie de contrato de agência. Apresentam características muito semelhantes, com a especificidade de que a atividade referida na Lei nº 4.886, de 1965, possui o escopo mais restrito de promoção de “negócios mercantis” vis-à-vis “certos negócios” a que alude o Código Civil de 2002. Importante frisar ainda a natureza profissional específica daquele que exerce essa atividade, dê-se a ele o nome de agente ou de representante comercial.

16 Deve-se ressaltar nesse ponto que a presente Solução de Consulta parte da premissa de que o serviço que está sendo remunerado pela consulente por meio de pagamento a sua matriz no exterior refere-se a um contrato revestido das características constantes do art. 710 do Código Civil de 2002 (independentemente da nomenclatura utilizada: agenciamento, representação comercial etc). É esse o fato cuja subsunção à hipótese de incidência do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, será examinada.

17 Esse dispositivo trata da incidência da Cide sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior a título de remuneração pela prestação de serviços de assistência administrativa e semelhantes. Considerando-se que a expressão “serviços de assistência administrativa” não encontra uma definição legal, é necessário proceder-se à integração da legislação, com vistas à aplicação da norma tributária de incidência.

18 Nesse tocante, cabe frisar que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Solução de Consulta nº 97 - Cosit, de 3 de abril de 2014, valeu-se do art. 2º da Lei nº 4.769, de 9 de setembro de 1965, como o norte interpretativo a fim de que se possa definir os serviços que se encontram abrangidos pelo termo “assistência administrativas e semelhantes”, para fins de incidência da Cide.

18 A lei citada dispõe sobre o exercício da profissão de técnico de administração (posteriormente denominada profissão de administrador pelo parágrafo único do art. 1º da Lei nº 7.321, de 13 de junho de 1985) e seu art. 2º elenca as atividades exercidas nesse contexto:

*“Art 2º A atividade profissional de Técnico de Administração será exercida, como profissão liberal ou não, mediante:*

*a) pareceres, relatórios, planos, projetos, arbitragens, laudos, assessoria em geral, chefia intermediária, direção superior;*

*b) pesquisas, estudos, análise, interpretação, planejamento, implantação, coordenação e controle dos trabalhos nos campos da administração, como administração e seleção de pessoal, organização e métodos, orçamentos, administração de material, administração financeira, relações públicas, administração mercadológica, administração de produção, relações industriais, bem como outros campos em que êsses se desdobrem ou aos quais sejam conexos;”*

19 *Cotejando-se o teor do dispositivo supra com o caso concreto exposto na consulta ora analisada, que, conforme antes mencionado, consubstancia-se em um pagamento a domiciliado no exterior a título de remuneração pela prestação de serviços de agenciamento, nos termos do art. 710 do Código Civil de 2002, conclui-se que este último não se amolda à hipótese do § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, traduzida no art. 2º da Lei nº 4.769, de 1965.*

20 *Trata-se, em verdade, de coisas distintas. Este fato resta evidenciado na medida em que, enquanto o art. 2º da Lei nº 4.769, de 1965, versa sobre atividades inerentes ao exercício da profissão de administrador, o art. 710 do Código Civil de 2002 (no qual se enquadra a situação fática incorrida pela consulente) trata de atividades que se adequam ao exercício da profissão de representante comercial, nos termos da Lei nº 4.886, de 1965.*

19. Portanto, a CIDE prevista no art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168, de 2000, que foi regulamentado pelo art. 10, III, do Decreto nº 4.195, de 2000, não incide sobre valores remetidos pelo exportador para o exterior a título de pagamento de serviços de intermediação de vendas prestados no exterior por agentes residentes ou domiciliados no exterior.

20. A terceira pergunta da consulta refere-se à incidência (ou não) da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre as comissões pagas por exportadores a seus agentes comerciais no exterior.

21. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) examinou essa matéria na Solução de Consulta Cosit nº 51, de 19 de janeiro de 2017, que foi citada nos itens 11 e 12 supra, e que aduz:

(...)

13. *Em relação à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, tem-se que a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, instituiu sua incidência na importação de produtos estrangeiros ou serviços, estabelecendo que:*

*Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS- Importação, com*

base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

**§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:**

*I - executados no País; ou*

**II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.**

(...). (grifou-se)

14. Os serviços importados do exterior a que se refere o dispositivo legal em comento são aqueles prestados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, os quais podem ser executados no país ou no exterior, desde que o resultado se verifique no território nacional.

15. Na hipótese descrita pela consulente fica evidente não se tratar de serviços executados no País, restando dúvida, somente, se o resultado desses serviços, executados no exterior, verifica-se ou não no País, para efeito de enquadramento no inciso II do parágrafo 1º do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004.

16. A verificação do resultado no País tem como pressuposto a ocorrência de ganho econômico no território nacional. Sem dúvida, dos serviços prestados pelo agente da consulente na Argentina decorrem as vendas de seus produtos naquele país. Tratam-se, pois, de receitas auferidas por empresa domiciliada no Brasil em função de serviços prestados por seu agente no exterior. Configura-se aí a ocorrência do fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação pela importação de serviços.

17. E, da mesma forma que já elucidado para o imposto de renda, o fato de inexistir remessa de recursos ao exterior não é relevante para configurar a ocorrência do fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Esta é apenas uma das formas de remunerar o serviço prestado. Veja-se o que dispõe o art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004:

“Art. 3º O fato gerador será:

*I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou*

**II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.**

.....” (grifou-se)

## Conclusão

22. Com base no exposto, conclui-se que os valores remetidos pelo exportador para o exterior a título de pagamento de serviços de intermediação de vendas prestados no exterior por agentes residentes ou domiciliados no exterior:

- a) fazem jus à redução a zero da alíquota do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) de que trata o art. 1º, II, da Lei nº 9.481, de 1997, desde que sejam atendidos os requisitos da legislação de regência e que o beneficiário das comissões não seja residente ou domiciliado em um dos países com tributação favorecida ou paraísos fiscais relacionados na Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 2010;
- b) sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na Fonte à alíquota de vinte e cinco por cento, caso o beneficiário das comissões seja residente ou domiciliado em algum dos países com tributação favorecida ou paraísos fiscais relacionados na Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 2010;
- c) não se sujeitam à incidência da CIDE prevista no art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168, de 2000; e
- d) sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação prevista no art. 1º, da Lei nº 10.865, de 2004.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente  
ADEMAR DE CASTRO NETO  
Auditor-Fiscal da RFB

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a presente Solução de Consulta. Declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 51, de 19 de janeiro de 2017, à Solução de Consulta Cosit nº 278, de 6 de outubro de 2014, e à Solução de Consulta Cosit nº 157, de 17 de junho de 2015, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente  
MARIO HERMES SOARES CAMPOS  
Auditor-Fiscal da RFB  
Chefe da Disit/SRRF06