



Solução de Consulta nº 51 - Cosit

Data 19 de janeiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

REFORMADA PARCIALMENTE PELA SCV COSIT Nº 99.008-2018

Ementa: EXPORTADOR. COMISSÃO. EXTERIOR. INCIDÊNCIA. ALÍQUOTA ZERO.

Ocorre a hipótese de incidência do imposto de renda na fonte sobre as comissões devidas por exportadores brasileiros a seus agentes no exterior, independentemente da sua forma de pagamento, entretanto, a alíquota encontra-se reduzida a zero quando o beneficiário for residente em país não considerado como de tributação favorecida.

Dispositivos Legais: RIR/1999, arts. 685 e 691, II; Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º; PN CST nº 140, de 1973.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: EXPORTADOR. COMISSÃO. EXTERIOR. FATO GERADOR. O pagamento de comissões devidas por exportadores brasileiros a seus agentes no exterior constitui fato gerador da Cofins-Importação, uma vez que se configura a importação de serviços.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 1º, § 1º, II.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: EXPORTADOR. COMISSÃO. EXTERIOR. FATO GERADOR. O pagamento de comissões devidas por exportadores brasileiros a seus agentes no exterior constitui fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, uma vez que se configura a importação de serviços.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 1º, § 1º, II.

Relatório

A interessada formula consulta acerca da retenção do imposto de renda na fonte e da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, na

hipótese em que há pagamento de comissão à representante no exterior, mas não ocorre remessa de numerário.

2. Descreve a operação que pretende realizar nos seguintes termos:
- 1) O representante na Argentina faz a venda a cliente naquele País, de produto da XXX sediada no Brasil, e gera comissão do agente retida – COMAG
 - 2) O exportador (XXX) emite a fatura comercial com destaque de 10% de comissão de agente (comissão do agente retida) e registra a RE (exportação) como Conta gráfica (G)
 - 3) O importador (cliente) faz o pagamento da importação ao exportador (XXX). No ato do fechamento do câmbio no Brasil, o exportador (XXX) recebe os 90% da ordem de pagamento, e a parcela de 10% da comissão fica destinada ao representante na Argentina – conforme estabelecido no registro de exportação (RE) “Conta Gráfica (G).
3. Menciona a legislação que, a seu ver, prevê a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), 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) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), sobre a “remessa de numerário ao exterior” e defende o entendimento de que não haverá incidência desses tributos uma vez que não ocorrerá essa remessa.

Fundamentos

4. Primeiramente, é conveniente reproduzir o trecho da norma cambial que estava em vigor no momento em que protocolada a consulta, e que esclarecia sobre a modalidade de operação a que se refere a consulente:

REGULAMENTO DO MERCADO DE CÂMBIO E CAPITAIS INTERNACIONAIS

TÍTULO : 1 - Mercado de Câmbio

CAPÍTULO : 11 - Exportação

SEÇÃO : 5 - Comissão de Agente

1. Os pagamentos de comissão de agente devida sobre exportação podem ser efetuados nas seguintes modalidades:

a) em conta gráfica:

I- o valor do contrato de câmbio da exportação não inclui a parcela relativa à comissão de agente;

II- a fatura comercial e o saque abrangem o valor da comissão de agente;

b) por dedução na fatura comercial:

I- o valor da fatura comercial abrange o valor da comissão;

II- o valor do contrato de câmbio da exportação e do saque não incluem o valor da comissão;

c) a remeter:

I- o valor do contrato de câmbio da exportação, da fatura comercial e do saque abrangem o valor da comissão;

II- o pagamento da comissão ocorre mediante celebração e liquidação de contrato de câmbio pelo exportador, destinado à transferência financeira para o exterior em favor do beneficiário da comissão;

III- admite-se o pagamento em moeda diversa daquela indicada no registro de exportação no Siscomex, devendo, para este efeito, ser utilizada a paridade que referencie a taxa de compra para a moeda, disponível no Sisbacen, transação PTAX800, opção 5, relativa ao dia útil anterior ao da contratação do câmbio.

5. Da Circular Bacen nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013, que atualmente regulamenta o mercado de câmbio, destaca-se, por sua vez:

Art. 94. São vedadas instruções para pagamento ou para crédito no exterior a terceiros, de qualquer valor de exportação, exceto nos casos de:

I - comissão de agente e parcela de outra natureza devida a terceiro, residente ou domiciliado no exterior, prevista no documento que ampara o embarque ou a prestação do serviço;

II - exportações conduzidas por intermediário no exterior, cujo valor individual seja de até US\$10.000,00 (dez mil dólares dos Estados Unidos) ou seu equivalente em outras moedas

(...)

Art. 105. O pagamento de comissão de agente devida sobre exportação pode ser efetuado nas seguintes modalidades:

I - em conta gráfica, observado que o valor do contrato de câmbio da exportação não inclui a parcela relativa à comissão de agente e que a fatura comercial e o saque abrangem o valor da comissão de agente;

II - por dedução na fatura comercial, observado que o valor da fatura comercial abrange o valor da comissão e que o valor do contrato de câmbio da exportação e do saque não incluem o valor da comissão;

III - a remeter, observado que o valor do contrato de câmbio da exportação, da fatura comercial e do saque abrangem o valor da comissão e que o pagamento da comissão ocorre mediante celebração e liquidação de contrato de câmbio pelo exportador, destinado à transferência financeira para o exterior em favor do beneficiário da comissão.

6. Daí decorre que o pagamento, por exportador brasileiro, de comissão a agente domiciliado no exterior pode ocorrer sem que haja a remessa internacional de recursos. Resta verificar se essa circunstância afasta a incidência tributária como pretende a consulente.

7. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (não a sua remessa). Para que haja incidência do imposto é bastante que a fonte dos rendimentos auferidos pelo residente ou domiciliado no exterior esteja situada no País; sendo irrelevante que os rendimentos decorram de atividades exercidas no Brasil ou no exterior e também a forma pela qual se dá o seu pagamento e o local ou a moeda em que ele é feito.

8. Com efeito, em conformidade com o **caput** do art. 685, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), que trata do momento de ocorrência do fato gerador, o imposto deve ser retido por ocasião do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos, o que ocorrer primeiro (Parecer Normativo CST nº 140, de 25 de setembro de 1973, item 7, publicado no Diário Oficial da União de 16.10.1973).

9. Note-se que, por crédito do rendimento, entende-se o crédito contábil, ou seja, o reconhecimento pela pessoa jurídica, em seus livros contábeis, da obrigação de pagar a quantia devida, nos termos acordados com o seu agente. Pagamento, por sua vez, é uma das formas de adimplemento de uma obrigação, pelo qual é extinta a dívida e exonerado o devedor (art. 304 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Código Civil Brasileiro).

10. Assim, a remessa é apenas uma das formas possíveis para se identificar o momento de ocorrência do fato gerador, mas não é a única. A obrigação tributária poderá surgir independentemente de sua existência, já que pode haver crédito e pagamento sem que haja remessa de numerário.

11. Cabe registrar, entretanto, que as comissões pagas por exportadores a seus agentes no exterior, como regra geral, gozam do benefício de alíquota zero do imposto de renda incidente na fonte sobre os rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, provenientes de fontes situadas no País (art. 691, inciso II, do RIR/1999).

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.

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 consultante 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 consultante 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

À vista do exposto, conclui-se que ocorre a hipótese de incidência na fonte do imposto de renda sobre as comissões devidas por exportadores brasileiros a seus agentes no

exterior, entretanto a alíquota encontra-se reduzida a zero quando o beneficiário não for residente em país com tributação favorecida. Por sua vez, o pagamento dessas comissões também constitui fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, uma vez que fica caracterizada a importação de serviços. Ressalte-se que a ocorrência do fato gerador, tanto para o imposto de renda como para as contribuições em tela, independente da forma de pagamento adotada, não se restringindo à modalidade remessa de valores.

À consideração da Coordenadora-Geral da Cosit Substituta.

Assinado digitalmente
FAUSTO VIEIRA COUTINHO
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador da Cotex Substituto

Assinado digitalmente
FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Dirpj

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora-Geral da Cosit Substituta