Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 225 - Cosit

Data 29 de outubro de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

REMESSA DESTINADA AO EXTERIOR. RETENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

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;

CLÁUSULA DDP. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NO PAÍS DE DESTINO. REEMBOLSO PELO EXPORTADOR.

Os valores remetidos a terceiros no exterior, que se destinem a cobrir o ônus relativo aos tributos incidentes sobre a importação no país de destino, em operação submetida a cláusula identificada pelo comércio internacional *(Incoterms)* como *DDP - Delivered Duty Paid*, não constituem rendimento do destinatário, e por isso não se submetem à retenção do Imposto sobre a Renda na Fonte, desde que devidamente identificados, demonstrados e comprovados mediante documentação idônea.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 685; Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12.

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 (Cláusula DDP - *delivery duty paid*);

3. Explana que para realizar tais operações, contrata terceiros domiciliados no exterior, remetendo recursos para a remuneração dos correspondentes serviços.

4. Esclarece que nos valores remetidos encontra-se uma parcela correspondente aos impostos de importação do país de destino.

5. Cita o art. 685 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, arguindo que o dispositivo prevê como base de cálculo para o imposto sobre a renda na fonte - IRRF - os valores de rendimentos, ganhos de capital e demais proventos, carecendo de previsão expressa em relação a valores remetidos com o fim de reembolsar os impostos incidentes pela importação no país de destino das mercadorias.

6. Manifesta entendimento segundo o qual a referida parcela de valor não tem natureza de rendimento para o beneficiário no exterior, de modo a não constituir base de cálculo para o imposto a ser retido.

7. Diante do que expõe, pergunta se incide o IRRF sobre a parcela de valor correspondente ao reembolso dos impostos incidentes sobre a importação de produto no país de destino?

8. Presta ainda as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

9. O presente processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

10. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

11. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.

12. 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. 682***. *Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:*
>
> *I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");*
>
> *(...)*
>
> ***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. l8).

13. Os elementos definidores do campo de incidência do Imposto sobre a Renda são previstos nos dispositivos a seguir:

Constituição Federal:

Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre:*

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

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.

14. A partir dos dispositivos transcritos, é possível verificar-se que a incidência do IRRF tem como pressuposto que o valor destinado ao exterior seja classificado como rendimento, ganho de capital ou provento em geral, em benefício do destinatário. A inclusão do valor objeto da consulta - remessa para ressarcir ônus tributários de importação no local de destino, por força das características da operação - no campo de incidência, depende de ser referido valor classificado como acréscimo patrimonial.

15. No âmbito do comércio internacional, as modalidades aplicáveis às operações mercantis incluem a cláusula denominada *DDP*, que significa *Delivered Duty Paid*. A publicação *ICC Guide to Incoterms 2010,* da Câmara de Comércio Internacional, esclarece que em operações realizadas sob a modalidade *DDP* o exportador é responsável por todos os ônus pertinentes às mercadorias, até o local de entrega ao importador no local de destino.

16. Esta Administração Tributária manifestou-se acerca do tema em ocasiões anteriores. A Solução de Divergência Cosit nº 11, de 5 de setembro de 2001, bem assim a de nº 8, de 3 de junho de 2002, a par da Solução de Consulta nº 12, da Disit da 8ª Região Fiscal, de 18 de fevereiro de 2002, cuidaram do mesmo tema.

17. Em linhas gerais, nos termos analisados pelos atos administrativos citados, a retenção em comento abrange as remunerações atribuídas a beneficiários no exterior. Contudo, o valor correspondente ao imposto de importação devido no país de destino, caso integre o montante remetido, não se submete à retenção IR sob análise.

18. Contudo, ressaltam a necessidade de discriminação e comprovação dos valores envolvidos na operação, como condição para que a parcela correspondente ao ressarcimento do imposto no país de destino seja retirada da base de cálculo do IRRF. A ementa da Solução de Divergência Cosit nº 8, de 2002, esclarece a esse respeito:

> *Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF*
>
> *Ementa: PAGAMENTO, CRÉDITO, EMPREGO, ENTREGA OU REMESSA DE RECURSOS AO EXTERIOR.*
>
> *CLÁUSULA DDP. INCIDÊNCIA DO IRRF SOBRE OS VALORES QUE CORRESPONDAM A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR.*
>
> *Nos contratos de exportação pode ser estipulada a cláusula DDP, segundo a qual o exportador assume todos os encargos, de natureza tributária ou não, necessários à entrega da mercadoria no local designado pelo importador.*
>
> *A fim de cumprir as obrigações assumidas no contrato de exportação em virtude da cláusula DDP, pode o exportador utilizar prepostos ou terceiros contratados para tanto ou, ainda, se valer do próprio importador, o qual recebe, como parte do financiamento da exportação, os recursos necessários ao pagamento dos encargos assumidos.*
>
> *Mesmo nas hipóteses em que os recursos são remetidos pelo exportador a título de financiamento, existem beneficiários finais, residentes ou domiciliados no exterior, dos recursos remetidos, a exemplo das pessoas que prestarão os serviços assumidos pelo exportador.*
>
> *Por essa razão, o exportador deve comprovar, mediante documentação hábil e idônea, qual parcela dos recursos se sujeita ao imposto de renda na fonte, a*

exemplo de valores remetidos para remunerar prestação de serviços, ainda que a remessa se dê a título de financiamento ao importador, e qual parcela se encontra fora do campo de incidência desse tributo, a exemplo dos impostos incidentes sobre a importação do produto no país de destino.

Tal comprovação deve se dar de forma individualizada, sob pena de se presumir que o total dos valores remetidos se sujeita ao imposto de renda na fonte.

Dispositivos Legais: Art. 685 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

19. Assim, verifica-se que, dentro do montante remetido ao exterior, nos termos expostos, caso se identifique e comprove a parcela destinada ao reembolso de impostos sobre importação do país de destino, referida parcela não sofre a incidência do IRRF, nos termos consultados.

Conclusão

20. Com base no exposto, conclui-se que:

a) 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;

b) O valor destinado a reembolso de impostos incidentes sobre a importação de produto no país de destino, em operação submetida a cláusula identificada pelo comércio internacional *(Incoterms)* como *DDP - Delivered Duty Paid*, caso devidamente identificado, demonstrado e comprovado por documentação idônea, não se submete à retenção do IRRF.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
JANSEN DE LIMA BRITO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente
ALDENIR BRAGA CHRISTO
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit RF02

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

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Cotir

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