

REMESSAS AO EXTERIOR

(vs. 01 – 2018.04.22)

As discussões sobre a tributação nas remessas ao exterior restringem-se às contraprestações por serviços importados e aos reembolsos decorrentes de contratos de compartilhamento / rateio de despesas (*cost sharing agreements*).

Nas remessas a título de (i) contraprestação por serviços prestados, as discussões referem-se (i.i) ao momento da ocorrência do fato gerador (“Momento da Tributação”); (i.ii) à alíquota do Imposto de Renda na Fonte (IR-Fonte) e sua concomitância com a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (“Concomitância entre IR-Fonte e CIDE”); (i.iii) à incidência do IR-Fonte em virtude dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação da Renda (“Tratados”); e (i.iv) à incidência da CIDE, que deveria incidir apenas sobre Royalties, também sobre serviços técnicos e de assistência administrativa (“Ampliação do Fato Gerador da CIDE”).

No que se refere aos reembolsos de despesas, a discussão refere-se à sua equiparação ou não à importação de serviços ou direitos (royalties) para fins de incidência do IR-Fonte, da CIDE e também das Contribuições para o Programa de Integração Social e para o Financiamento da Seguridade Social (PIS/COFINS-Importação) e do Imposto sobre Serviços (“Incidência”).

Essas discussões foram resumidas nos quadros abaixo e o material de referência está segregado, por assunto, na pasta compartilhada do Dropbox.

Tributação na Importação de Serviços e Direitos

TRIBUTO	ALÍQUOTA	DISCUSSÕES
PIS/COFINS-Importação (Lei nº 10.865/04)	9,25%	<p>1) Momento da Tributação: de acordo com a legislação do PIS/COFINS-Importação e do IR-Fonte, o fato gerador seria o pagamento, o <i>crédito</i>, a entrega, o emprego ou a remessa dos valores ao exterior. O <i>crédito</i> é entendido como <i>crédito contábil</i>, mas ele deverá coincidir com o vencimento e exigibilidade do pagamento. Ou seja, se houve o <i>crédito contábil</i> e o pagamento era <i>exigível</i> pelo credor (ainda que não prática não fosse exigido), considera-se que havia disponibilidade jurídica sobre os valores registrados e, portanto, este seria o momento de ocorrência do fato gerador do IR-Fonte e do PIS/COFINS-Importação. Se o <i>crédito contábil</i> foi feito em razão do método de apropriação (<i>accrual</i>), ou seja, antes do vencimento das obrigações, o fato gerador só ocorrerá na remessa (na hipótese de pagamento) ou no emprego (se a dívida for capitalizada ou se o valor for utilizado pelo credor de outra forma, em seu favor).</p> <p>Observações: não há incidência sobre <i>royalties</i>.</p>
IR-Fonte (MP nº 2.159/01)	15%	<p>1) Momento da Tributação: ver comentários acima.</p> <p>2) Tratados: essa tributação poderá ser questionada em razão da aplicação do art. 7º dos Tratados, que preveem que os lucros da atividade econômica de uma empresa (exceto aqueles previstos em outros artigos específicos dos Tratados, como os royalties) só podem ser tributados pelo Estado onde ela se localiza. A Receita Federal entende que esse art. 7º não se aplica aos rendimentos decorrentes da prestação de serviços técnicos ou de assistência administrativa e semelhantes, que são equiparados aos royalties nos Protocolos dos Tratados. O Judiciário tem sido favorável à aplicação do art. 7º, mas ainda não enfrentou o tema da equiparação dos royalties aos serviços nos Protocolos dos Tratados. Somente os Tratados com a França, Áustria, Finlândia, Japão e Suécia não possuem essa equiparação.</p> <p>3) Concomitância entre IR-Fonte e CIDE: a alíquota de 15% é aplicável nas remessas também sujeitas à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), cuja alíquota é de 10% (ver linha abaixo). Na hipótese de não haver a incidência da CIDE (ver linha abaixo), a alíquota do IR-Fonte saltaria para 25%. Embora a carga nominal conjunta não mude (se houver a incidência da CIDE à alíquota de 10% haverá IR-Fonte de 15% e se não houver a incidência da CIDE a alíquota do IR-Fonte será de 25%), a carga tributária efetiva poderá ser modificada, pois a <u>CIDE é considerada como custo do tomador do serviço</u> (o contribuinte é o residente no Brasil) enquanto o <u>IR-Fonte é considerado como custo do prestador de serviço</u> (o contribuinte é o não-residente). Além disso, o <u>IR-Fonte, via de regra, pode ser compensado</u> (em razão dos Tratados, tratamento de reciprocidade ou por mera previsão legal interna dos países), o que não ocorre com a CIDE.</p>
CIDE (Lei nº 10.168/00)	10%	<p>1) Ampliação do Fato Gerador da CIDE: originalmente, a CIDE incidia apenas sobre as remessas por licença de uso de conhecimentos tecnológicos ou por transferências de tecnologia (<i>royalties</i>). A partir de 2002 ela passou a incidir também sobre as</p>

		<p>contraprestações pagas por serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes. Há discussões ainda não pacificadas sobre a necessidade de esses serviços técnicos e de assistência administrativa terem relação com um contrato de transferência de tecnologia para sofrerem a incidência da CIDE. O posicionamento da Receita Federal é de que essa relação não é necessária, ou seja, qualquer remuneração a não-residente decorrente de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes seria tributada pela CIDE. O conceito de serviços técnicos e de assistência administrativa tem sido interpretado de maneira ampla pela Receita Federal. Há entendimento no sentido de que a prestação contínua de serviços de consultoria e assessoria nas áreas de marketing, administrativa, jurídica, trabalhista e financeira caracteriza assistência administrativa e semelhante.</p> <p>2) Concomitância entre IR-Fonte e CIDE: quando há incidência de CIDE, sob alíquota de 10%, há incidência de apenas 15% de IR-Fonte nas remessas. Embora a carga nominal conjunta não mude (se houver a incidência da CIDE à alíquota de 10% haverá IR-Fonte de 15% e se não houver a incidência da CIDE a alíquota do IR-Fonte será de 25%), a carga tributária efetiva poderá ser modificada, pois a <u>CIDE é considerada como custo do tomador do serviço</u> (o contribuinte é o residente no Brasil) e <u>não poderá ser compensada pelo prestador do serviço no exterior</u>.</p>
ISS-Importação (LC nº 116/03 e Lei nº 13.701/03 – São Paulo)	5%	A incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) pode variar entre 2%, 3% e 5%, a depender do tipo do serviço remunerado. Caso não haja discriminação da remuneração de cada obrigação nos contratos, é provável que ele seja considerado no seu todo, sujeitando-se à alíquota de 5%, no caso de São Paulo (aplicável para serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres – item 17 da Lista de Serviços tributáveis).

Tributação nas Remessas a Título de Reembolso no Contexto de Contrato de Rateio de Despesas

TRIBUTO	DISCUSSÕES
PIS/COFINS-Importação (Lei nº 10.865/04)	<p>1) Incidência: a Receita Federal e o CARF se posicionam favoravelmente à não-incidência de PIS e COFINS no mercado interno, sobre as parcelas recebidas pelas empresas a título de reembolso de despesas em contratos de compartilhamento / rateio de despesas. Sob esse raciocínio estão as premissas de que tais valores não ingressam na pessoa jurídica em decorrência de uma prestação de serviço, quer porque não há margem de lucro, quer porque não seriam as atividades compartilhadas a atividade-fim da empresa líder. Entretanto, quando o assunto é a incidência do PIS/COFINS-Importação, cujo fato gerador é a importação de serviços, a Receita Federal tem se posicionado desfavoravelmente aos contribuintes, entendendo que as atividades inseridas em contratos de compartilhamento / rateio de despesas (exceto quando se tratarem de royalties pela cessão de direito de uso) seriam serviços prestados pela empresa estrangeira. Não encontramos discussões administrativas (CARF) e judiciais sobre o tema da incidência do PIS/COFINS-Importação nas remessas a título de reembolso.</p> <p>2) Momento da Tributação: sob a premissa de incidência, também se aplicaria a discussão sobre o momento da tributação quando se trata do <i>crédito contábil</i>.</p>
IR-Fonte (MP nº 2.159/01)	<p>1) Incidência: o mesmo cenário relativo ao PIS/COFINS-Importação se aplica ao IR-Fonte. A Receita Federal e o CARF se posicionam favoravelmente à não-incidência no caso de reembolsos a empresas brasileiras. No caso de reembolsos a empresas estrangeiras, não há posicionamento do CARF, mas a Receita Federal tem se posicionado desfavoravelmente aos contribuintes, entendendo que as atividades inseridas em contratos de compartilhamento / rateio de despesas seriam serviços prestados pela empresa estrangeira.</p> <p>2) Momento da Tributação: sob a premissa de incidência, também se aplicaria a discussão sobre o momento da tributação quando se trata do <i>crédito contábil</i>.</p> <p>3) Tratados: sob a premissa de incidência, também poderá ser questionado o IR-Fonte em razão da aplicação do art. 7º dos Tratados, nos mesmos termos das contraprestações por serviços prestados.</p> <p>4) Concomitância entre IR-Fonte e CIDE: sob a premissa de incidência de IR-Fonte, haverá a mesma discussão sobre sua incidência conjunta com a CIDE (alíquota de 15% x alíquota de 25%) e a alteração de carga tributária efetiva em razão da impossibilidade de compensação da CIDE pelo prestador do serviço (já que ela é considerada custo do tomador).</p>
CIDE (Lei nº10.168/00)	<p>1) Incidência: a Receita Federal entende que há incidência da CIDE sobre as atividades executadas pela empresa estrangeira em benefício do grupo, ainda que haja contrato de compartilhamento / rateio de despesas. No CARF não há discussões sobre o assunto e no Judiciário, o tema está pendente de decisão pelo Supremo Tribunal Federal.</p>

	<p>2) Ampliação do Fato Gerador da CIDE: sob a premissa de incidência, também se aplicaria a discussão sobre a incidência da CIDE sobre serviços técnicos e de assistência administrativa.</p> <p>3) Concomitância entre IR-Fonte e CIDE: sob a premissa de incidência de CIDE, haverá a mesma discussão sobre sua incidência conjunta com o IR-Fonte (alíquota de 15% x alíquota de 25%) e a alteração de carga tributária efetiva em razão da impossibilidade de compensação da CIDE pelo prestador do serviço (já que ela é considerada custo do tomador).</p>
ISS-Importação (LC nº 116/03 e Lei nº 13.701/03 – São Paulo)	<p>1) Incidência: não existe posicionamento das Prefeituras e do Judiciário sobre incidência ou não de ISS nas remessas a título de reembolso de despesas. Os posicionamentos existentes referem-se apenas a reembolsos de despesas (Judiciário) ou a contrato de compartilhamento / rateio de despesas entre empresas do mesmo grupo, no Brasil (São Paulo e Minas Gerais).</p> <p>No caso do Judiciário, em que houve apenas apreciação do tema dos reembolsos de despesas em geral, os argumentos utilizados não se aplicam integralmente aos contratos de compartilhamento / rateio. Nos casos analisados, ele se apoiou bastante no fato de que os valores reembolsados se destinavam ao pagamento de serviço executados por terceiro, ou seja, os valores eram integralmente “repassados”, o que nem sempre ocorre com a empresa líder nos contratos de compartilhamento / rateio.</p> <p>Em São Paulo, o julgado administrativo existente tem fundamentação pobre e afasta a inexistência de lucro como elemento central do fato gerador. Em Minas Gerais, o posicionamento em sede de processo de consulta foi favorável.</p>

* As alíquotas são as mesmas referidos no quadro 1, relativo à importação de serviços e direitos (royalties).