



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
1ª REGIÃO FISCAL

Processo nº

Solução de Consulta nº 131 - SRRF/1ª RF/Disit

Data 06 de agosto de 2009

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

IRPF. RESIDENTE NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.

A pessoa física considerada não-residente no Brasil, que entrega a Declaração de Saída Definitiva do País, tem os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, sujeitos à tributação exclusiva na fonte à alíquota de 25%.

Dispositivos Legais: arts. 3º, 4º, 10º, 36º, da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002; Arts. 4º, 15 e 22 do Decreto nº 2.465/1998.

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

O interessado, acima identificado, instituição nacional sem fins lucrativos, dedicada à pesquisa, ao desenvolvimento e à implantação de tecnologias na área da comunicação móvel, dirige-se a esta Superintendência para formular CONSULTA sobre a interpretação (ou aplicação) da legislação do IRPF.

2. Informa o consulente que tem interesse em esclarecer dúvidas relacionadas, especificamente, à tributação da renda de um empregado. O empregado em questão, trabalhava na unidade de Manaus/AM. Em um dado momento, exerceu atividades na sede da empresa em

Finlândia, por intermédio de um intercâmbio técnico. A transferência ocorreu em 04 de janeiro de 2008 e a Declaração de Saída Definitiva do Brasil entregue em 13 de fevereiro de 2008.

3. O funcionário mantém vínculo empregatício com o consulente, que, inclusive, é a responsável pelo pagamento de suas remunerações mensais. Além da atividade profissional, o referido funcionário fixou residência na Finlândia, onde permanece desde sua transferência com a família.

4. Assim, o funcionário reside e exerce atividade profissional na Finlândia. Contudo, a fonte pagadora está localizada no Brasil. Como fica a tributação do funcionário?

5. Considerando a Instrução Normativa SRF n.º 208/2002, a pessoa física não-residente no Brasil que receba rendimentos de fonte situada no Brasil deve comunicar à fonte pagadora tal condição, por escrito, para que seja feita a retenção do imposto de renda à alíquota de 25%. O consulente informa que, durante todo o exercício de 2008 promoveu a retenção do IR deste funcionário.

6. Entretanto, há uma particularidade, qual seja, a existência de um acordo firmado entre o Brasil e a Finlândia para evitar a dupla tributação. O consulente promoveu a retenção na fonte de todos os rendimentos creditados ao funcionário não residente. Contudo, este também vem sendo tributado na Finlândia.

7. Ante a exposição sintética dos motivos apresentados pelo consulente e considerando as normas contidas no Decreto n.º 35/1997, Decreto n.º 2.465/1998 e Ato Declaratório SRF n.º 12/1998, pergunta:

7.1 Permanecem válidas as disposições do Acordo Internacional firmado entre Brasil e a Finlândia, incorporada à legislação nacional por meio do Decreto n.º 2.465/1998?

7.2 Sendo afirmativo, deve continuar efetuando a retenção na fonte dos rendimentos auferidos pelo funcionário não residente no Brasil, tendo em vista que este é tributado na Finlândia? Ou está autorizado a deixar de reter o IRPF?

7.3 Se o entendimento for diverso, compreendendo que a tributação deve ser no Brasil, como solucionar o fato do funcionário sofrer a tributação na Finlândia?

7.4 Se o imposto for devido apenas na Finlândia, qual meio dispõe o funcionário para solicitar da RFB a restituição do IRPF recolhido desde sua transferência para aquele país? Qual o termo inicial deste pedido, a data efetiva de sua saída ou a data em que foi apresentada sua Declaração de Saída?

Fundamentos

8. Inicialmente, convém verificar as disposições contidas na legislação acerca dos conceitos de residente e não residente, figuras jurídicas criadas para fins tributários e cadastrais. Dispõe a Instrução Normativa SRF n.º 208/2002:

IN SRF N.º 208, de 27/09/2002

Art. 3.º Considera-se não-residente no Brasil, a pessoa física:

I - que não resida no Brasil em caráter permanente e não se enquadre nas hipóteses previstas no art. 2º;

II - que se retire em caráter permanente do território nacional, na data da saída, ressalvado o disposto no inciso V do art. 2º;(grifou-se)

III - que, na condição de não-residente, ingresse no Brasil para prestar serviços como funcionária de órgão de governo estrangeiro situado no País, ressalvado o disposto no inciso IV do art. 2º;

IV - que ingresse no Brasil com visto temporário:

a) e permaneça até 183 dias, consecutivos ou não, em um período de até doze meses;

b) até o dia anterior ao da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário, a partir do dia seguinte àquele em que complete doze meses consecutivos de ausência.

§ 1º Para fins do disposto no inciso IV, "a", do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

§ 2º A pessoa física não-residente que receba rendimentos de fonte situada no Brasil deve comunicar à fonte pagadora tal condição, por escrito, para que seja feita a retenção do imposto de renda, observado o disposto nos arts. 35 a 45. (grifou-se)

Art. 4º A partir do momento em que a pessoa física adquira a condição de residente ou de não-residente no País, dar-se-á o retorno à condição anterior somente quando ocorrer qualquer das hipóteses previstas nos arts. 2º ou 3º, conforme o caso.

(...)

Art. 9º A pessoa física residente no Brasil que se retirar em caráter permanente do território nacional no curso do ano-calendário deve:

I - apresentar a Declaração de Saída Definitiva do País, relativa ao período em que tenha permanecido na condição de residente no Brasil no ano-calendário da saída, bem assim as declarações correspondentes a anos-calendário anteriores, se obrigatórias e ainda não entregues: (Redação dada pela IN SRF nº 711, de 31 de janeiro de 2007) (grifou-se)

a) até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário da saída definitiva, caso esta ocorra até 31 de março do referido ano-calendário; (Redação dada pela IN RFB nº 897, de 29 de dezembro de 2008)

b) até 30 (trinta) dias contados da data da saída definitiva, nas demais hipóteses; (Redação dada pela IN RFB nº 897, de 29 de dezembro de 2008)

(...)

Art. 10. *Os rendimentos recebidos de fontes situadas no Brasil pela pessoa física que se retirar em caráter permanente do território nacional sujeitam-se à tributação exclusiva na fonte ou definitiva, nos termos previstos nos arts. 26 a 45, a partir da data da saída definitiva do País.* (grifou-se)

§ 1º *Para fins do disposto no caput, a pessoa física deve comunicar à fonte pagadora a data da saída definitiva do Brasil.*

(...)

Art. 35. *Os rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos a não-residente por fontes situadas no Brasil estão sujeitos à incidência do imposto exclusivamente na fonte, observadas as normas legais cabíveis.*

Remuneração do trabalho e de serviços

Art. 36. *Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a não-residente sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de 25%, ressalvado o disposto no art. 37.* (grifou-se)

Royalties e serviços técnicos e de assistência técnica e administrativa

Art. 37. *As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a não-residente a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento.*

§ 1º *Para fins do disposto no caput:*

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;*
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;*
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;*
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;*

II - considera-se:

- a) serviço técnico o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;*
- b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços*

semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

§ 2º Os juros de mora e quaisquer outras compensações decorrentes do pagamento em atraso dos rendimentos de que trata o caput sujeitam-se à incidência de imposto na fonte nas mesmas condições dos valores principais a que se refiram.

§ 3º Os rendimentos mencionados no caput recebidos por residente em país com tributação favorecida sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de 25%.

Instalação e manutenção de escritórios comerciais e de representação, de armazéns, depósitos ou entrepostos

9. Ante os dispositivos acima expostos, verifica-se que se considera como não-residente, a pessoa física que entregue a Declaração de Saída Definitiva do País conforme IN SRF n.º 208/2002. Desta forma, o empregado de pessoa jurídica estabelecida no Brasil, que estabelece residência no exterior e entrega a Declaração de Saída Definitiva do País é considerado como não-residente para efeitos tributários no Brasil.

10. Contudo, a despeito da condição de não-residente, remanesce a obrigação da fonte pagadora de efetuar a retenção na fonte dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física não-residente no Brasil à alíquota de 25%.

11. Entretanto, pelo fato de a incidência tributária do imposto sobre a renda sofrer a influência da convenção internacional assinada por Brasil e Finlândia, com o objetivo de evitar a dupla tributação, passa-se à análise dos dispositivos que regem a matéria.

12. Os acordos para evitar a dupla tributação, assinados pelo Brasil e Finlândia, foram recepcionados no ordenamento jurídico interno pelo Decreto n.º 35/1997, Decreto n.º 2465/1998 e Ato Declaratório SRF n.º 12/1998. Dispõe o Decreto n.º 2465/1998:

Art 1º O Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia, em Brasília, em 2 de abril de 1996, apenso por cópia ao presente Decreto, será executado e cumprido tão inteiramente como nele se contém.

(...)

ARTIGO
Impostos Visados

2

1. Os impostos atuais aos quais se aplica o presente Acordo são:

a) no Brasil:

I) o imposto de renda federal (imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza) (doravante denominado "imposto brasileiro");

b) na Finlândia:

I) os impostos de renda do estado ("valtion tuloverot; de starliga inkomstskatterna");

II) o imposto de renda das sociedades ("yhteisöjen tulovero; inkomstskatten for samfund");

III) o imposto comunal ("kunnallisvero; kommunalskatten");

IV) o imposto da igreja ("kirkollisvero; kyrkoskatten");

V) o imposto retido na fonte sobre juros ("korkotulon lühdevero; küllskatten pa rünteinkomst"),

VI) o imposto retido na fonte sobre rendimentos de não-residentes ("rajoitetusti verovelvollisen lühdevero; küllskatten for begränsat skattskyldig");

(doravante denominados "imposto finlandês")

2. Este Acordo aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que venham a ser cobrados após a data de assinatura deste Acordo, seja em adição aos impostos atuais, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente de quaisquer modificações significativas que tenham ocorrido em suas respectivas legislações tributárias.

(...)

ARTIGO 4

Residência

1. Para os fins deste Acordo, a expressão "residente de um Estado Contratante" designa qualquer pessoa que, em virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto em razão de seu domicílio, residência, sede de direção efetiva ou qualquer outro critério de natureza análoga. Entretanto, a expressão não inclui qualquer pessoa que esteja sujeita a imposto naquele Estado em relação apenas a rendimentos provenientes de fontes situadas naquele Estado.

(...)

ARTIGO 15

Profissões Dependentes

1. **Ressalvadas as disposições dos Artigos 16, 18 e 19, os salários, ordenados e outras remunerações similares que um residente de um Estado Contratante receber em razão de um emprego são tributáveis somente nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego foi aí exercido, as remunerações correspondentes serão tributáveis nesse outro Estado.** (grifou-se)

2. Não obstante as disposições do parágrafo 1, as remunerações que um residente de um Estado Contratante receber em função de um emprego exercido no outro Estado Contratante só são tributáveis no primeiro Estado se:

a) o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 (cento e oitenta e três) dias em qualquer período de 12 (doze) meses, e

b) as remunerações forem pagas por um empregador, ou em nome de um empregador, que não seja residente do outro Estado, e

c) o encargo das remunerações não couber a um estabelecimento permanente que o empregador tiver no outro Estado.

3. Não obstante as disposições precedentes deste Artigo, as remunerações relativas a um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave utilizada em tráfego internacional por um residente de um Estado Contratante são tributáveis nesse Estado.

(...)

ARTIGO 22

Métodos para Eliminar a Dupla Tributação

1 No Brasil, a dupla tributação será eliminada como segue:

a) quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições deste Acordo, sejam tributáveis na Finlândia, o Brasil concederá, na aplicação de seu imposto, um crédito equivalente ao imposto pago na Finlândia;

b) todavia, o montante desse crédito não excederá a fração do imposto brasileiro correspondente à participação desse rendimento na renda tributável no Brasil.

2. Na Finlândia, a dupla tributação será eliminada como segue:

a) quando um residente da Finlândia receber rendimentos que, de acordo com as disposições deste Acordo, sejam tributáveis no Brasil, a Finlândia, ressalvado o disposto na alínea b , permitirá a dedução, do imposto sobre a renda, de um montante igual ao imposto sobre a renda pago no Brasil. Tal dedução, entretanto, não excederá a fração do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no Brasil; (grifou-se)

b) os dividendos pagos por uma sociedade residente do Brasil a uma sociedade residente da Finlândia que controle diretamente pelo menos 10 por cento do poder de voto na sociedade pagadora dos dividendos serão isentos do imposto finlandês;

c) não obstante qualquer outro dispositivo deste Acordo, uma pessoa física residente do Brasil e que, de acordo com a legislação Tributária finlandesa aplicável aos impostos finlandeses referidos no Artigo 2, seja também considerada como residente da Finlândia, pode ser tributada na Finlândia. Todavia, a Finlândia permitirá a dedução, do imposto devido na Finlândia, de qualquer imposto sobre os rendimentos pago no Brasil, de acordo com o disposto na alínea a. As disposições desta alínea aplicar-se-ão somente aos nacionais da Finlândia;

d) quando, de acordo com qualquer dispositivo deste Acordo, os rendimentos recebidos por um residente da Finlândia estiverem isentos de imposto na Finlândia, a Finlândia poderá, no entanto, ao calcular o imposto sobre os rendimentos remanescentes desse residente, levar em conta os rendimentos isentos;

e) para os fins da alínea a , a expressão "imposto de renda pago no Brasil" será considerada como tendo sido paga à alíquota de 15% (quinze por cento), no caso de dividendos, e à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), no caso de juros e royalties.

13. Ante os dispositivos acima expostos, verifica-se que o não-residente no Brasil, que entrega a Declaração de Saída Definitiva do País e que percebe rendimento de fonte pagadora situada no Brasil, está sujeito à tributação exclusiva na fonte à alíquota de 25%, devendo o País estrangeiro conceder a dedução, do imposto sobre a renda, de um montante igual ao imposto sobre a renda pago no Brasil. Tal dedução, entretanto, não excederá a fração do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no Brasil.

Conclusão

14. Em face do exposto, conclui-se que a pessoa física considerada não-residente no Brasil, que entrega a Declaração de Saída Definitiva do País, tem os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício sujeitos à tributação exclusiva na fonte à alíquota de 25%.

Ordem de Intimação

Encaminhe-se o processo à Divisão de Orientação e Análise Tributária - DIORT da DRF de Brasília/DF, para ciência ao Consulente.

Desta solução de consulta não cabe recurso nem pedido de reconsideração. Cabe, entretanto, recurso de divergência à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), no prazo de 30 dias contados da ciência deste ato ou da publicação da solução que gerou a divergência, mediante prova de solução diversa relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, sem efeito suspensivo.

MIRZA MENDES REIS
Chefe Disit/SRRF/1ª RF
Portaria SRRF01 n° 121, de 4/5/2007,
publicada no DOU de 9/5/2007