



Solução de Consulta nº 19 - Cosit

Data 4 de novembro de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF **CONDIÇÃO DE RESIDENTE OU NÃO-RESIDENTE.**

A condição de residente ou não-residente da pessoa física que se ausenta do Brasil em caráter temporário é a seguinte: nos primeiros doze meses consecutivos de ausência, será considerada como residente no País, tendo os seus rendimentos recebidos no Brasil tributados como os demais residentes; a partir do 13º mês consecutivo de ausência, será considerada como não-residente, tendo os seus rendimentos recebidos no Brasil tributados de forma exclusiva na fonte ou definitiva.

Retornando ao País com ânimo definitivo é considerada residente na data da chegada, submetendo-se às normas vigentes na legislação tributária aplicável aos demais residentes no Brasil, inclusive, no tocante à apresentação da Declaração de Ajuste Anual.

O empregado de empresa pública ou de sociedade de economia mista, quando a serviço específico da empresa no exterior, bem assim o contratado local de representações diplomáticas, não se enquadra no conceito de ausente no exterior a serviço do Brasil.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa SRF nº 208, de 27.09.2002, arts. 2º, inciso IV, 3º, inciso V, 6º a 11, 12, parágrafo único e 26 a 45

Relatório

Em consulta protocolizada em 15.01.2013, o consultante formula consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), destacando-se que:

i) permaneceu no exterior por quatro anos (abril/2008 a abril/2012), período em que manteve o vínculo empregatício com a XXXX XXXX com manutenção de sua remuneração mensal

depositada no Brasil e, ao mesmo tempo, recebendo uma bolsa da XXX depositada em conta em banco holandês, para a realização do doutorado nos Países Baixos (Holanda). Para sair do País, o consulente e sua família receberam passaportes de serviços emitidos pela Secretaria de Estado do Ministério das Relações Exteriores. Assim, ele entende que é funcionário do Governo brasileiro a serviço do Brasil no exterior, devendo ser considerado residente no Brasil durante esse período, segundo art. 2º da IN SRF nº 208, de 2002;

ii) teve problemas por ocasião do preenchimento do IRPF de 2010 (ano-calendário 2009), pois o comprovante de rendimentos enviado pela XXX acusava diferenças significativas com o informado nos holerites. A justificativa da XXX era que após 12 meses residindo fora do país, o consulente seria considerado não-residente e portanto sujeito à tributação exclusiva na fonte. Apesar de discordar, continuou a preencher a declaração de ajuste anual utilizando as bases informadas pela XXXX;

iii) a contrassenso, como fica a situação do funcionário que retorna ao País e precisa justificar a entrada de capital se não foram declarados rendimentos? Como ficam os recolhimentos à previdência privada que serão taxados duas vezes, pois não houve restituição nas declarações de 2010, 2011 e 2012? Se não estava a serviço do governo brasileiro, e era apenas um estudante de acordo com a perspectiva da empresa, por que era necessário passaporte de serviço?; e

iv) uma dependente sua, universitária, permaneceu em território nacional e teve inúmeras despesas médicas no ano de 2010, porém sem direito à restituição.

Fundamentos

2. Preliminarmente, cabe destacar os requisitos legais que distinguem o conceito de um residente e de não-residente do Brasil. Nesse sentido, a IN SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, que “dispõe sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil e dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil”, em seus artigos 2º, 3º e 12, assim determina:

Art. 2.º *Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:*

I - que resida no Brasil em caráter permanente;

II - que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior;

(...)

IV - brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada;

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem entregar a Declaração de Saída Definitiva do País, durante os primeiros doze meses consecutivos de ausência.

(...)

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. 2.º;

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

(...)

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

(...)

Pessoa física ausente no exterior a serviço do Brasil

Art. 12 . A pessoa física ausente no exterior a serviço do Brasil em autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior mantém a condição de residente no Brasil e sujeita-se à apresentação da Declaração de Ajuste Anual de acordo com as mesmas normas aplicáveis às demais pessoas físicas residentes no País, observado o disposto nos arts. 17 e 18.

Parágrafo único. Não se enquadra no conceito de ausente no exterior a serviço do Brasil o empregado de empresa pública ou de sociedade de economia mista, quando a serviço específico da empresa no exterior, bem assim o contratado local de representações diplomáticas.

3. O parágrafo único do art. 12 da IN SRF nº 208, de 2002, acima transcrito, dispõe que o empregado de empresa pública, quando a serviço da empresa no exterior, como é o caso da situação descrita e demonstrada pelo consultante, **não se enquadra no conceito de ausente no exterior a serviço do Brasil**. A própria IN, ao dispor sobre o conceito de residente no País, na alínea II do art. 2º, refere-se apenas ao ausente para prestar serviços como assalariado a **autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior**. De se notar, por oportuno, que as normas vigentes não possibilitam que a pessoa física opte por manter a condição de residente ou não, posto que elas determinam as condições para tais enquadramentos e, essas condições, não são determinadas pelo tipo de passaporte portado pela pessoa.

4. Da leitura do art. 3º, alínea V, da IN SRF nº 208, de 2002, em conjunto com as informações prestadas pelo consultante, pode-se verificar que tendo saído do País em caráter temporário, sua condição de não-residente ficou caracterizada após doze meses de sua ausência e, segundo o art. 11, inciso I, da mesma IN (vigência anterior às alterações introduzidas pela IN RFB nº 1.008, de 9 de fevereiro de 2010), fica obrigado a apresentar, em até trinta dias contados da data em que completar doze meses consecutivos de ausência, a Declaração de Saída Definitiva do País, relativamente ao período do ano em que tenha permanecido na condição de residente no Brasil, no ano-calendário da caracterização da condição de não-residente, nos termos do art. 9º e parágrafos, da referida IN.

4.1. Nos doze primeiros meses de ausência, a tributação se dá nas mesmas bases dos demais residentes (artigo 11, parágrafo 1º da citada IN).

4.2. A partir do 13º mês de ausência, na condição de não-residente, os rendimentos recebidos de fontes situadas no Brasil ficam sujeitos à tributação exclusiva na fonte ou definitiva (artigo 11, § 2º c/c artigos 26 a 45 da IN SRF nº 208/2002).

5. Ao regressar de forma definitiva ao País, readquire a condição de residente no País, na data de sua chegada, conforme disposto no art. 2º, alínea IV, da IN SRF nº 208/2002 e deverá apresentar a Declaração de Ajuste Anual referente ao ano-calendário em que retornou ao Brasil, no mesmo período dos demais residentes, tal como disposto no artigo 6º, podendo ser aplicada a Tabela Progressiva Anual, permitidas as deduções previstas (artigo 7º da mesma IN), sendo os bens declarados na forma disposta no artigo 8º e parágrafos, da IN SRF nº 208/2002, oportunidade em que informará à RFB os bens móveis, imóveis, direitos e obrigações, no Brasil e no exterior, que constituíam o patrimônio da pessoa física e o de seus dependentes na data em que se caracterizou a condição de residente no Brasil.

6. Ressalte-se, por fim, que a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, celebrada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos, introduzida no ordenamento jurídico brasileiro por intermédio do Decreto nº 355, de 2 de dezembro de 1991, não afasta a disciplina acima estabelecida, vez que:

- (i) Não há efetivo exercício de emprego nos Países Baixos, vez que o escopo do deslocamento do empregado ao exterior visa à realização do doutorado. Logo, afastada a aplicação da disciplina estabelecida no art. 15 do Decreto nº 355, de 1991;
- (ii) Enquanto o empregado de empresa pública, que cursa doutorado no exterior, mantém a condição de residente no Brasil, a renda relativa à manutenção do pagamento da remuneração mensal não se encontra albergada nas disposições deste Decreto, vez que ausente a prestação de serviços no exterior por residente no Brasil. Assim, inexistindo norma específica para regular esta situação, não há dúvidas de que prevalece o quanto estabelecido pela legislação interna brasileira para a tributação dos demais residentes no país;
- (iii) A partir do momento em que o consultante passa a ser considerado não residente no Brasil, a renda mencionada no parágrafo anterior enquadra-se no art. 22 do referido Decreto (*Os rendimentos de um residente em um Estado Contratante, provenientes do outro Estado Contratante e não disciplinados nos Artigos precedentes desta Convenção, podem ser tributados nesse outro Estado*). Logo, plenamente possível a tributação exclusiva na fonte prevista na legislação interna brasileira;
- (iv) O valor percebido a título de bolsa de estudos enquadra-se no art. 21 do Decreto em foco (*Os pagamentos que, receba para fins de manutenção, educação e treinamento, um estudante ou um estagiário que é, ou foi imediatamente antes de visitar um dos Estados Contratantes, um residente no outro Estado, e que está no primeiro Estado apenas com o propósito de educação ou treinamento, não são tributados naquele Estado, desde que esses pagamentos provenham de fontes situadas fora daquele Estado*). Desta feita, escorreita a tributação deste rendimento no Brasil, tanto no período em que mantida a condição de residente no Brasil (retenção na fonte e ajuste anual) quanto no interregno em que

caracterizada a condição de não residente no país (tributação exclusiva na fonte).

Conclusão

7. Pelo exposto, conclui-se que:

- a) Nos primeiros doze meses consecutivos de ausência, será considerado como residente no País, tendo os seus rendimentos recebidos no Brasil tributados como os demais residentes;
- b) A partir do 13º mês consecutivo de ausência, será considerado como não-residente, tendo os seus rendimentos recebidos no Brasil tributados de forma exclusiva na fonte ou definitiva;
- c) No prazo máximo de 30 dias, após ter sido caracterizada a situação de não-residente, estava obrigado a apresentar a Declaração de Saída Definitiva do País, com as deduções permitidas, nos moldes do art. 9º e parágrafos, da IN SRF nº 208/2002;
- d) Ao retornar de forma definitiva, readquire a condição de residente no Brasil, passando a receber o tratamento tributário dispensado aos demais residentes no País, ficando obrigado a apresentar a Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano-calendário de sua chegada, na mesma época dos demais residentes, oportunidade em que deverá informar os bens móveis, imóveis, direitos e obrigações, no Brasil e no exterior, que constituíam o patrimônio da pessoa física e o de seus dependentes na data em que se caracterizou a condição de residente no Brasil;
- e) No prazo máximo de 30 (trinta) dias da ciência da resposta da presente consulta, na unidade da RFB de sua jurisdição, ele deverá requerer por escrito o cancelamento da Declaração de Ajuste Anual do exercício 2010 (ano-calendário 2009) e a devolução da correspondente restituição recebida, pois, no ano-calendário 2009, quando caracterizou a condição de não-residente, deveria ter entregue a Declaração de Saída Definitiva do País; e
- f) Em seguida, no mesmo prazo anterior, deverá entregar a Declaração de Saída Definitiva do País, referente ao ano-calendário 2009, quando caracterizou a condição de não-residente, referente ao período do ano-calendário que permaneceu como residente no Brasil, cujo programa gerador encontra-se disponível na página da RFB na *internet*.

À consideração do revisor.

QUINTILIANO BENÍCIO DO AMARAL FILHO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Chefe da Divisão de Tributação da 8ª Região Fiscal.

BEATRIZ LACERDA CIAMPA
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES
Auditor-Fiscal da RFB-Chefe da Disit08

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

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

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