Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 440 - Cosit

Data 18 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

REEMBOLSO DE DESPESAS À MATRIZ OU EMPRESA DO GRUPO EMPRESARIAL DOMICILIADA NO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO PAGA NO EXTERIOR DE SÓCIO-ADMINISTRADOR OU PROFISSIONAL EXPATRIADO RESIDENTE NO BRASIL. NÃO INCIDÊNCIA.

Quando da remuneração por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a sócio-administrador ou profissional expatriado residente no País, com pagamento no exterior realizado por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial domiciliada no exterior, as remessas ao exterior a título de reembolso não deverão sofrer retenção de imposto de renda na fonte (IRRF), até o limite do valor percebido no exterior pelo sócio-administrador ou pelo profissional expatriado da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, por não se caracterizarem como rendimentos da empresa domiciliada no exterior.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SC COSIT - Nº 378, DE 23 DE AGOSTO DE 2017.

Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, alínea “a” do art. 685.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

REEMBOLSO DE DESPESAS DE MATRIZ OU EMPRESA DO GRUPO EMPRESARIAL DOMICILIADA NO EXTERIOR COM REMUNERAÇÃO A SÓCIO-ADMINISTRADOR OU PROFISSIONAL EXPATRIADO RESIDENTE NO BRASIL. INCIDÊNCIA.

Na falta de acordo internacional que afaste a tributação previdenciária brasileira, deve contribuir como segurado empregado o trabalhador contratado no exterior para trabalhar no Brasil em empresa constituída e funcionando em território nacional segundo as leis brasileiras, incidindo as contribuições devidas pela empresa contratante e pelo empregado sobre todo seu salário-de-contribuição, inclusive os valores remetidos à matriz ou a empresa do mesmo grupo empresarial no exterior para fins

de reembolso dos gastos da com a manutenção do vínculo do trabalhador com a previdência social de seu país de origem.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.112, de 24 de julho de 1991; art. 6º, V da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

Relatório

Trata-se de processo de consulta que questiona o entendimento da RFB sobre a natureza das remessas que a consulente fará à sua vinculada no exterior, mormente quanto à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), além das implicações previdenciárias envolvendo a operação relatada.

2. Inicialmente, a consulente presta as declarações de que trata o art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Em seguida, afirma ser sociedade que atua na área de planos e seguros de saúde, sendo controlada pela corporação estrangeira que menciona.

3. Alega que, para incrementar a eficiência das atividades da consultante, a controladora decidiu pela alocação de alguns trabalhadores que já atuam no mercado externo.

4. Assinala que os profissionais que trabalharão para a consulente são atualmente funcionários de uma companhia que também pertence à dita controladora, e serão expatriados para o Brasil. Afirma que, conforme contrato firmado entre as partes, tais empregados serão dispensados de suas atividades no estrangeiro e trabalharão com exclusividade e sob o comando da direção da consulente.

5. Destaca que, por conta disso, terão contratos de trabalho regularmente firmados no País, em conformidade com a legislação doméstica e, consequentemente, o pagamento de seus salários e benefícios será de responsabilidade da consulente.

6. Salienta que, como atrativo para que tais trabalhadores aceitem a expatriação, a empresa estrangeira propôs manter o pagamento de seus benefícios relacionados ao plano de pensão já existente no exterior, bem como os encargos referentes ao seguro social e outros benefícios correlatos. Assevera que a consulente será responsável por reembolsar integralmente a sociedade estrangeira no tocante a todos os valores pagos por esta em nome dos referidos expatriados, ao fundo de pensão, seguro social e benefícios correlatos.

7. Acentua que, como se trata de mero reembolso, o contrato entre as partes prevê que o empreendimento estrangeiro irá apresentar à consulente os valores pagos em nome dos funcionários, para verificação e validação dos montantes. Aduz que a cobrança se dará por meio de nota de débito, a qual não incluirá qualquer valor a título de *mark up*, ou seja, não há que falar em lucro nessa operação.

8. Explica que, embora integrem a remuneração dos expatriados a serem contratados pela consulente, os valores relativos ao fundo de pensão, seguro social e benefícios diversos serão pagos pelo estabelecimento alienígena, enquanto a consulente remeterá as importâncias

correspondentes por intermédio das instituições financeiras autorizadas pelo Banco Central do Brasil a operar no mercado de câmbio.

9. Colaciona o art. 685 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que aprovou o vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda. Comenta que o aludido dispositivo legal estabelece que os proventos pagos a pessoa física ou jurídica residente no exterior, decorrentes do trabalho com ou sem vínculo empregatício, ou pela prestação de serviços, estão sujeitos à incidência do IRRF à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

10. Sustenta que a remessa dos valores que a consulente fará ao exterior não está relacionada a um pagamento por trabalho ou serviços prestados no estrangeiro. Assegura que a remessa em questão se refere, de fato, a um reembolso dos gastos incorridos pela companhia domiciliada no exterior, a título de pagamento de benefícios no estrangeiro, mas decorrem totalmente do trabalho a ser executado no Brasil, sob uma relação de trabalho aqui contratada e sujeita às regras previdenciárias e de trabalho pátrias.

11. Sublinha que os valores pertinentes ao reembolso dos gastos de benefícios, pagos no exterior, serão incluídos na base de cálculo dos encargos trabalhistas e previdenciários no Brasil, pelo que a consulente saldará o salário devido aos empregados, do que entende pela não incidência do IRRF na espécie.

12. Traz à baila a ementa da Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 73, de 26 de março de 2013, segundo a qual, a seu ver, em caso similar, a Receita Federal se pronunciou no sentido de reconhecer a não incidência do IRRF nas hipóteses de mero reembolso de despesa. Frisa que a mencionada ementa aborda hipótese semelhante, mas não idêntica à apresentada pela ora consulente, porque tratou de remessa à matriz controladora, para pagamento de sócio-administrador que se encontrava a serviço no País.

13. Argumenta que, no caso em tela, trata-se de reembolso a coligada, para que esta se encarregue de pagar, no exterior, despesas de responsabilidade da consulente relativas à contratação, sob regime de exclusividade, de conformidade com as regras trabalhistas e previdenciárias brasileiras, de profissionais que não possuem poder de comando na sua controladora, não se tratando de pagamento por serviços prestados por sociedade estrangeira.

14. Ao final, a peticionante requer a manifestação deste órgão a respeito da legislação tributária pertinente.

15. Em apertada síntese, é o relatório.

Fundamentos

16. Em relação à legislação tributária aplicável, é importante separar as duas potenciais incidências mencionadas pela consulente em sua exordial: a do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e a das Contribuições Sociais Previdenciárias.

17. Quanto à natureza das remessas que a consulente pretende fazer e sua relação com o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), cumpre destacar que esta Coordenação-Geral de Tributação já enfrentou a matéria, fixando entendimento pela não incidência do referido tributo nas hipóteses que menciona. Trata-se da Solução de Consulta nº 378, de 23 de agosto de 2017, à qual a presente se vincula, tendo disposto nos seguintes termos:

"8. Em relação ao Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF), o dispositivo legal de interesse aplicável é o art. 685 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que assim dispõe:

> *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*** *(grifei), 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****; (grifei)*
>
> *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.*

9. Deve-se mencionar, ainda, que no caso de reembolso de despesas na hipótese de o prestador de serviços se caracterizar como residente ou domiciliado no exterior, foi o seguinte o entendimento por parte da Coordenação Geral de Tributação, na forma do item 15 da Solução de Consulta Cosit nº 8, de 1º de novembro de 2012, abaixo reproduzido:

> *(...)*

15 . Ressalte-se que na hipótese em que uma pessoa jurídica no exterior efetue pagamento de serviços prestados por outra, também no exterior, em favor de uma terceira, localizada no Brasil, a remessa ao exterior pela entidade legal brasileira à primeira pessoa jurídica, a título de reembolso, deverá sofrer retenção de imposto de renda na fonte (IRRF), com fundamento no art. 685, do RIR/99, uma vez que se trata, ainda que não imediatamente, de remessa de rendimento ao exterior:

(...)

10. Acompanhando esse posicionamento, uma vez caracterizado o adiantamento de recursos por parte da matriz domiciliada no exterior a qualquer prestador de serviços ou funcionário residente ou domiciliado também no exterior, seguido de posterior reembolso pela subsidiária brasileira que se beneficiou do referido serviço ou do trabalho do funcionário, consubstanciam-se, respectivamente:

a) no caso do prestador não vinculado funcionalmente ao grupo empresarial, prestação de serviços à pessoa jurídica brasileira consulente, tendo como contrapartida o pagamento por tais serviços realizado pela consulente, com a controladora estrangeira agindo, na hipótese, como mera intermediária; ou

b) no caso de funcionário do grupo empresarial, a existência de rendimento do trabalho assalariado auferido por residente no exterior e pago pela consulente, ainda que se tenha a controladora como intermediária, através de prévio adiantamento.

11. Tem-se que, em quaisquer dos casos, restaria caracterizada a hipótese de incidência prevista no art. 685, II, "a", do RIR/1999, Decreto no 3.000, de 1999.

12. Todavia, mesmo considerado o entendimento acima manifestado, deve-se observar que a descrição pela consulente dos fatos objeto da consulta se afasta do paradigma estabelecido nos atos normativos supra mencionados. Com efeito, a consulente descreve como situação fática o reembolso a sua matriz ou a empresas do grupo empresarial de despesas relativas rendimento auferido por sócio-administrador ou funcionário expatriado residente no País para fins tributários. Nesta situação, caracterizam-se as remessas efetuadas como mero retorno de capital à empresa no exterior, não passíveis de retenção a título de IRRF.

13. Dessa maneira, os valores a serem reembolsados, até o limite do valor percebido no exterior pelo sócio-administrador ou pelo funcionário da consulente, residentes no Brasil, cujas despesas foram arcadas por empresa no exterior, não constituem rendimentos da empresa no exterior, não havendo incidência do imposto sobre a renda de que trata o art. 685, do RIR/1999, Decreto nº 3.000, de 1999. O reembolso ora em apreço,

portanto, não é renda ou provento, já que não significa acréscimo patrimonial por parte da empresa estrangeira que pagou tais, mas mero retorno de capital."

18. Por sua vez, quanto aos resultados tributários da operação levada a cabo pela consulente no tocante às Contribuições Sociais Previdenciárias, forçoso é concordar com a consulente quando esta afirma que:

> "A remessa refere-se, de fato, a um reembolso dos gastos incorridos pela (...) a título de pagamento de benefícios naquele país, mas que **decorrem totalmente de trabalho a ser executado no Brasil, sob uma relação de trabalho aqui contratada e sujeita às regras previdenciárias e de trabalho pátrias**.
>
> É importante ressaltar que os valores relativos ao reembolso dos gastos de benefícios, pagos (...), **serão incluídos na base de cálculo dos encargos trabalhistas e previdenciários no Brasil. Desse modo, a Consulente estará a saldar o salário aos empregados** e, portanto, entende pela não incidência do IRRF no caso descrito."
>
> (Grifos editados)

19. A dicção da consulente reconhece que a relação laboral, bem como todas as suas decorrências jurídico-tributárias, não desaparece pelo fato de o pagamento ser feito sob a égide de uma estrutura de remuneração em que o pagamento se dá no exterior com o subsequente reembolso feito pela pessoa jurídica brasileira. Insta salientar que tal arquitetura possui, como único beneficiário, os expatriados, ao argumento de que, assim, haveria um "atrativo para que tais profissionais aceitem a expatriação".

20. Neste sentido, é imperioso concluir não apenas pela aplicação ao caso dos artigos 20 e 22 da Lei 8.112, de 24 de julho de 1991, objeto desta decisão de consulta, mas de quaisquer outras exações, ainda que não alcançadas pela presente Solução de Consulta, mas cujo fato gerador encontra-se atrelado à referida relação laboral. Preleciona o referido dispositivo:

> *"Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela:*
>
> *(...)*
>
> *Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*
>
> *I - vinte por cento sobre o* ***total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados*** *e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços,* ***destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma****, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente*

prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave."

Grifos nossos.

21. Saliente-se que, como a própria consulente reconhece, o valor pago para manutenção do vínculo com a seguridade social norte-americana é devido em razão do serviço prestado pelo trabalhador cedido, com indubitável natureza remuneratória. Como tal, compõe o salário-de-contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias, nos moldes do disposto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

"Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)"

22. Acrescente-se que a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, em seu art. 6º, V, trata desse tipo de contratação. Veja-se:

"Art. 6º Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de segurado empregado:

(...)

V - o trabalhador contratado no exterior para trabalhar no Brasil em empresa constituída e funcionando em território nacional segundo as

leis brasileiras, ainda que com salário estipulado em moeda estrangeira, salvo se amparado pela previdência social de seu país de origem, observado o disposto nos acordos internacionais porventura existentes;

(...)"

23. O dispositivo ressalva da tributação os trabalhadores amparados por regime previdenciário no país de origem, observando-se o disposto em acordo internacional. Portanto, a ressalva apenas se aplica no caso de o Brasil ter acordo internacional sobre regras previdenciárias com o país de origem do trabalhador. Ocorre que não é o caso dos Estados Unidos da América. Existe proposta de decreto com esse fim tramitando no Congresso Nacional, mas ainda não aprovada.

24. Sendo assim, na falta de acordo internacional que afaste a tributação previdenciária brasileira, deve contribuir como segurado empregado o trabalhador contratado no exterior para trabalhar no Brasil em empresa constituída e funcionando em território nacional segundo as leis brasileiras, incidindo as contribuições devidas pela empresa contratante e pelo empregado sobre todo seu salário-de-contribuição, inclusive os valores remetidos à matriz ou a empresa do mesmo grupo empresarial no exterior para fins de reembolso dos gastos da com a manutenção do vínculo do trabalhador com a previdência social de seu país de origem.

Conclusão

25. Face ao exposto, soluciona-se a presente consulta concluindo-se que:

25.1 - Quando da remuneração por pessoa jurídica domiciliada no Brasil a sócio-administrador ou profissional expatriado residente no País, com pagamento no exterior realizado por sua matriz ou por empresa do mesmo grupo empresarial domiciliada no exterior, as remessas ao exterior a título de reembolso não deverão sofrer retenção de imposto de renda na fonte (IRRF), até o limite do valor percebido no exterior pelo sócio-administrador ou pelo profissional expatriado da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, por não se caracterizarem como rendimentos da empresa domiciliada no exterior.

25.2 - Na falta de acordo internacional que afaste a tributação previdenciária brasileira, deve contribuir como segurado empregado o trabalhador contratado no exterior para trabalhar no Brasil em empresa constituída e funcionando em território nacional segundo as leis brasileiras, incidindo as contribuições devidas pela empresa contratante e pelo empregado sobre todo seu salário-de-contribuição, inclusive os valores remetidos à matriz ou a empresa do mesmo grupo empresarial no exterior para fins de reembolso dos gastos da com a manutenção do vínculo do trabalhador com a previdência social de seu país de origem.

26. É o entendimento, que se submete à consideração superior.

Assinado digitalmente
MARCIO AUGUSTO CAMPOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente
RACHEL DE LIMA FALCÃO RUNG
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Senhora Coordenadora da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras – Cotir e, posteriormente à Senhora Coordenadora da Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação (Copen).

Assinado digitalmente
ANDREA COSTA CHAVES
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação Internacional

Assinado digitalmente
CARMEM DA SILVA ARAÚJO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias

De acordo. À Senhora Coordenadora-Geral da Cosit Substituta, para aprovação.

Assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a solução acima proposta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à interessada.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta