



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 10ª RF

SRRF10/Disit

Fls. 37

Solução de Consulta nº 10.001 - SRRF10/Disit

Data 28 de fevereiro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À 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).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

REMESSA DESTINADA AO EXTERIOR. RETENÇÃO. GASTOS PESSOAIS. TREINAMENTO.

Estão sujeitos à retenção do Imposto sobre a Renda na fonte os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à contraprestação por serviços de treinamento de profissionais residentes no Brasil, estando submetidos à alíquota aplicável a serviços técnicos, por dependerem de conhecimentos técnicos especializados, de 15% (quinze por cento), desde que o beneficiário não seja pessoa jurídica domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, situação em que se sujeitam à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Portanto, o valor do custeio de treinamento de profissionais no exterior não é considerado como despesa educacional ou científica, para fins do disposto no art. 2º da Lei nº 13.315, de 2016, e no art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 2016, estando assim sujeitos à retenção do Imposto sobre a Renda na fonte.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 661, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 13.315, de 2016, arts. 1º e 2º; Lei nº 12.249, de 2010, art. 60; Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999), arts. 682 e 685; Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 2016, arts. 2º, § 2º, e 4º; Instrução

Normativa RFB nº 1.455, de 2014, art.17; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 22.

Relatório

1. A interessada, sociedade empresária, “com ramo de atividade de XXX”, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da incidência na fonte do Imposto sobre a Renda relativamente a rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior.

2. Informa que “é empresa legalmente constituída e plenamente habilitada pelas autoridades competentes à prestação de serviços de ‘XXX’”.

3. Na condição de “operadora de XXX”, “é obrigada a promover o treinamento de XXX”.

4. Em síntese, “para cumprimento da XXX”, “envia regularmente seus XXX no exterior”; “o valor do curso (taxa de inscrição) é pago pela Consulente por meio de regular operação de câmbio”.

5. Transcreve o *caput* do art. 60 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, com a redação dada pela Lei nº 13.315, de 20 de julho de 2016, que determina:

Art. 60. Até 31 de dezembro de 2019, fica reduzida a 6% (seis por cento) a alíquota do imposto de renda retido na fonte incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

6. Cita a revogada Instrução Normativa RFB nº 1.611, de 25 de janeiro de 2016, a qual, segundo ela, “regulamentando a nova redação do supracitado artigo legal, estabeleceu que não sofrem a retenção do Imposto de Renda as ‘remessas destinadas ao exterior para fins educacionais, científicos ou culturais’ (art. 3º)”. No seu entendimento, essa “previsão corrobora a previsão já contida no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, em seu artigo 690, inciso XI”.

6.1. Diz que a Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 30 de maio de 2016, que revogou a citada Instrução Normativa RFB nº 1.611, de 2016, aclarou ainda mais a questão ao estabelecer o seguinte:

Art. 4º Não estão sujeitas à retenção na fonte do imposto sobre a renda:

I - as remessas destinadas ao exterior para fins educacionais, científicos ou culturais, inclusive para pagamento de taxas escolares, de taxas de inscrição em

congressos, conclaves, seminários ou assemelhados e de taxas de exames de proficiência; e

II - as remessas efetuadas por pessoas físicas residentes no País para cobertura de despesas médico-hospitalares com tratamento de saúde, no exterior, do remetente ou de seus dependentes.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso I do caput, entende-se por remessa destinada ao exterior para fins educacionais, científicos ou culturais aquela relativa ao pagamento pela prestação de serviços de natureza educacional, científica ou cultural.

7. Então, defende que o treinamento realizado pelos XXX por ela contratados tem finalidade educacional, o que faz nestes termos:

Como cedição, o treinamento envolve a transmissão de conhecimentos específicos relativos ao trabalho e desenvolvimento de habilidades. Segundo CHIAVENATO (1985, p.288): “Treinamento é o processo educacional, aplicado de maneira sistêmica, através do qual as pessoas aprendem conhecimentos, atitudes e habilidades em função de objetivos definidos”.

Assim, o treinamento realizado pelos XXX contratados pela Consulente tem inquestionável finalidade educacional, essencial para o exercício regular da profissão. Como bem conceitua LEDA MACIAN" (1987, p. 9): “Treinamento é, assim urna forma de educação. Sua característica essencial consiste em educar para o trabalho.”.

8. Assim, entende que “as remessas efetuadas ao exterior, realizadas para pagamentos das taxas de inscrição nos cursos de treinamento para XXX que sejam seus empregados, não sofrem a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte”.

9. Observa, ainda, que:

(...) a previsão contida no artigo 2º da IN RFB 1.645/2016 refere-se apenas à cobertura de gastos pessoais em viagens de treinamento, que sofrem e incidência de IRRF com a alíquota de 6% (seis por cento), nas remessas até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês. Gastos pessoais são conceituados no próprio artigo 2º da IN RFB 1.645/2016, em seu § 2º como “as despesas para manutenção do viajante, tais como despesas com hotéis, transporte, hospedagem, ...”, concepção que não enquadra o pagamento do próprio custo do treinamento (inscrição, matrícula, taxas).

10. Cita como fundamentação legal de sua consulta o art. 60 da Lei nº 12.249, de 2010, “com a redação que lhe foi dada pela Medida Provisória 713/2016, convertida na Lei nº 13.315/2016”, o art. 690, inciso XI, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), o art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.611, de 2016, e os arts. 2º e 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 2016.

11. Finalizando, indaga:

1) *Está correto o entendimento da Consulente de que as remessas feitas para o exterior, a título de pagamento dos treinamentos em XXX, para seus empregados XXX, não sofrem a incidência da retenção na fonte de Imposto de Renda, desde a vigência da Instrução Normativa RFB nº 1.661/2016,*

permanecendo sem a incidência com a redação do artigo 4º da IN RFB 1.645/2016?

- 2) *Caso não esteja correto o entendimento exposto no Questionamento 1, a alíquota do IRRF incidente sobre o pagamento do treinamento em XXX para seus empregados XXX seria de 6% (seis por cento), até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês, e de 15%, caso ultrapassado referido limite, em razão do que dispõe a norma do artigo 3º da Medida Provisória nº 2.159-70/01??*

Fundamentos

12. A questão acerca da incidência do Imposto sobre a Renda na fonte sobre os valores remetidos ao exterior para pagamento de serviços de treinamento XXX já foi objeto de manifestação pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta Cosit nº 661, de 27 de dezembro de 2017, cuja Ementa, Relatório, Fundamentos e Conclusão serão a seguir reproduzidos, constituindo-se a solução desta consulta em uma Solução de Consulta Vinculada, conforme o art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013 (em destaque no original):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

REMESSA DESTINADA AO EXTERIOR. RETENÇÃO. GASTOS PESSOAIS. TREINAMENTO.

Estão sujeitos à retenção do Imposto de Renda na Fonte os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente e domiciliada no exterior, destinados à contraprestação por serviços de treinamento a profissionais residentes no Brasil, estando submetidos à alíquota aplicável a serviços técnicos, por dependerem de conhecimentos técnicos especializados, de 15% (quinze por cento), desde que não seja destinada a pessoa jurídica domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro 1996, situação em que sujeita à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Portanto, o valor do custeio de treinamento de profissionais no exterior não é considerado como despesas educacional ou científica, para fins do disposto no art. 2º da Lei nº 13.315/2016 e no art. 4º da IN RFB nº 1.645/2016, estando assim sujeitos à retenção do Imposto de Renda na Fonte.

Dispositivos Legais: Lei nº 13.315, de 20 de julho de 2016, arts. 1º e 2º; Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, art. 60; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 7º; Decreto nº 3.000, 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), notadamente os artigos 682 e 685; Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 30 de maio de 2016, arts. 2º, §2º e 4º; Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, art.17.

Relatório

A consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, atuante no ramo de “serviços de táxi aéreo”, formula consulta acerca de interpretação da legislação tributária, relativa à obrigatoriedade de prestação de informações relativa ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), à luz do disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 30 de maio de 2016.

2. *Argui a interessada que é pessoa jurídica dedicada à execução de serviços de transporte aéreo, na modalidade de táxi aéreo, bem como à representação de empresas estrangeiras fabricantes de aeronaves, peças, acessórios e equipamentos.*

2.1. *No mister de suas atividades, a consulente realiza treinamentos para pilotos, através do envio dos profissionais para receberem a capacitação em empresas sediadas no exterior, representadas no Brasil pela consulente. Conforme os contratos celebrados entre as empresas sediadas no exterior e a consulente, o custo dos referidos eventos ora é suportado pela consulente, ora por seus clientes, os quais podem ser outras empresas ou ainda Órgãos Governamentais, para os quais a consulente presta serviços.*

2.2 *Assim, a consulente pretende confirmar se os valores retidos a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) nos pagamentos efetuados às empresas estrangeiras comportariam o benefício da tributação mais favorecida, instituído pelo art. 60 da Lei nº 12.249, 11 de junho de 2010, alterado pela Medida Provisória nº 713, de 1º de março de 2016, convertida na Lei nº 13.315, 20 de julho de 2016, que reduziu à 6% a alíquota incidente nos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliados no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.*

3. *Em face desse contexto, propõe os seguintes questionamentos:*

1- Quando a consulente realiza a intermediação na contratação, para seus funcionários, pilotos, mecânicos ou técnicos, dos serviços de treinamento a serem realizados no exterior pelas empresas por ela representadas, absorvendo os respectivos custos, os valores por ela pagos às empresas estrangeiras estão sujeitos à incidência de IRRF?

2- Quando a consulente realiza a intermediação na contratação, para pilotos, mecânicos, ou técnicos, repassando os respectivos custos a seus clientes, de serviços de treinamento a serem realizados no exterior, os valores por ela repassados às empresas estrangeiras estão sujeitos à incidência de IRRF?

3- Quando a consulente realiza a intermediação na contratação, por órgãos governamentais brasileiros, de treinamento no exterior para seus respectivos pilotos, mecânicos e técnicos, os pagamentos por ela efetuados às empresas estrangeiras, cujo valor é repassado por tais órgãos governamentais, estão sujeitos à incidência de IRRF?

4- Caso positiva a resposta em quaisquer das hipóteses listadas nos itens “1” a “3” supra, deve ser aplicada a alíquota de IRRF de 6 % (seis por cento) descrita no caput do art. 60 da Lei nº 12.249/2010 (com a redação dada pelo art. 1º da Medida Provisória nº 713/2016)?

5- Sendo positiva a resposta ao item 4 supra, o limite global mensal de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) previsto no art. 60 da Lei nº 12.249/2010 (com a redação dada pelo art. 1º da Medida Provisória nº 713/2016), deve ser aplicado em relação a cada piloto, mecânico ou técnico, cujo serviço de treinamento é intermediado ou contratado pela consultante, ou deve ser aplicado para cada empresa contratante e para a própria consultante (caso a contratação seja para seus próprios funcionários)?

6- Ainda caso a resposta ao item 4 supra seja pela aplicação da alíquota de 6% (seis por cento) descrita no caput do art. 60 da Lei nº 12.249/2010 (com a redação dada pelo art. 1º da Medida Provisória nº 713/2016), haverá proporcionalidade no recolhimento do tributo, ou seja, os valores pagos até o limite global mensal de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) estarão sujeitos à alíquota de 6% (seis por cento) e a parcela que exceder a este limite à alíquota máxima?

4. *Ao final, declara que atende aos requisitos de validade do procedimento de consulta, previstos no art. 3º, § 2º, II, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.*

Fundamentos

5. *De início, registre-se – com espeque no art. 28 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 – que uma solução de consulta não confirma nem infirma fatos noticiados pela consultante, pois que juízos dessa natureza pressuporiam análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, o procedimento em curso presta-se tão somente a interpretar a legislação tributária em face do que fora noticiado; razão por que a eficácia de seu provimento está condicionada à realização dessas premissas fáticas, no plano das efetivas condutas.*

6. *O processo de consulta fiscal de que ora se cuida tem suas normas básicas consubstanciadas 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. Tais disposições foram consolidadas no Regulamento baixado pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.*

7. *No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a matéria é regulada pela IN RFB nº 1.396, de 2013, sob cuja égide foi deduzida a consulta em análise, e em cujo texto estão encartados os requisitos de admissibilidade da consulta.*

8. *Dito isso, declaro que a consulta deduzida na inicial atende aos requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, razão por que é eficaz e deve ser solucionada.*

9. *Indaga a consultante a respeito da incidência do Imposto de Renda retido na Fonte (IRRF), concernente a operações de remessa ao exterior de valores para fins educacionais e de treinamento, considerando o benefício fiscal advindo das alterações à Lei nº 12.249, 11 de junho de 2010, trazidas pela Lei nº 13.315, 20 de julho de 2016, resultante da conversão da Medida Provisória nº 713, de 1º de março de 2016.*

10. *Primeiramente, examinem-se as disposições da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999 e do Decreto nº 3.000, 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), notadamente os artigos 682 e 685, que tratam da incidência de tributação nas remessas de valores destinados ao exterior:*

Lei nº 9.779/99

Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão **e os da prestação de serviços**, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, **sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento)**. (Redação dada pela Lei nº 13.315, de 2016)

Decreto nº 3.000/99

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");

II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 17 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "b");

III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do § 1º do art. 19 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "c", e Lei nº 9.718, de 1998, art. 12);

IV - pelos contribuintes que continuarem a perceber rendimentos produzidos no País, a partir da data em que for requerida a certidão, no caso previsto no art. 879 (Lei nº 3.470, de 1958, art. 17, § 3º).

(...)

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.

11. *A leitura dos dispositivos supramencionados demonstra que a regra geral trazida pela legislação vigente é a tributação universal dos rendimentos auferidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no exterior provenientes de fontes situadas no Brasil, ressalvados os casos excepcionados ou diferenciados pela legislação.*

12. *A Lei nº 12.249/2010, antes de ser alterada pela Lei nº 13.315/2016, trazia um benefício de isenção do IRRF, atinente às remessas ao exterior efetuadas por fontes situadas no Brasil, referentes ao **custeio de gastos pessoais** de pessoas físicas residentes no Brasil em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).*

12.1 *Com a nova redação dada pela Lei nº 13.315/2016 ao art. 60 da Lei nº 12.249/2010, o benefício de isenção foi extinto e, no lugar, houve a tributação à alíquota de 6% referente às mencionadas remessas, conforme transcrito a seguir:*

Lei nº 12.249/2010

Art. 60. Até 31 de dezembro de 2019, fica reduzida a 6% (seis por cento) a alíquota do imposto de renda retido na fonte incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Lei nº 13.315, de 2016) (Grifos nossos)

§ 1º O limite global previsto no caput não se aplica em relação às operadoras e agências de viagem. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 2º Salvo se atendidas as condições previstas no art. 26, a redução da alíquota prevista no caput não se aplica ao caso de beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida ou de pessoa física ou jurídica submetida a regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 13.315, de 2016)

§ 3º As operadoras e agências de viagem, na hipótese de cumprimento da ressalva constante do § 2º, sujeitam-se ao limite de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) ao mês por passageiro, obedecida a regulamentação do Poder Executivo quanto a limites, quantidade de passageiros e condições para utilização da redução, conforme o tipo de gasto custeado. (Redação dada pela Lei nº 13.315, de 2016)

§ 4º Para fins de cumprimento das condições para utilização da alíquota reduzida de que trata este artigo, as operadoras e agências de viagem deverão ser cadastradas no Ministério do Turismo, e suas operações deverão ser realizadas por intermédio de instituição financeira domiciliada no País.

(Redação dada pela Lei nº 13.315, de 2016)

13. *A partir da nova redação do dispositivo retrocitado, a Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.645, 30 de maio de 2016, que revogou a IN RFB*

nº 1.611, de 25 de janeiro de 2016, para adequar a regulamentação à nova redação, conforme transcrito abaixo:

IN RFB nº 1.645/2016

Art. 2º Até 31 de dezembro de 2019, fica reduzida a 6% (seis por cento) a alíquota do IRRF incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês.

§ 1º A redução de alíquota somente se aplica às despesas com viagens internacionais de pessoas físicas residentes no Brasil.

§ 2º São gastos pessoais no exterior, para efeito da redução de que trata o caput, as despesas para manutenção do viajante, tais como despesas com hotéis, transporte, hospedagem, cruzeiros marítimos, aluguel de automóveis e seguro a viajantes. (Grifos nossos)

§ 3º A redução de alíquota de que trata o caput se aplica às remessas efetuadas por pessoa jurídica, domiciliada no País, que arque com despesas pessoais de seus empregados e dirigentes residentes no País, registrados em carteira de trabalho.

§ 4º A redução de alíquota de que trata o caput não se aplica no caso de beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida ou beneficiada por regime fiscal privilegiado, conforme constam nos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, salvo se atendidas, cumulativamente, as seguintes condições:

I - a identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, destinatário dos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a que se refere o caput;

II - a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação; e

III - a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço.

§ 5º O limite global previsto no caput não se aplica em relação às operadoras e agências de viagem.

§ 6º As operadoras e agências de viagem, na hipótese de cumprimento das condições do § 4º, sujeitam-se ao limite de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) ao mês por viajante.

§ 7º A hipótese de que trata o § 6º aplica-se somente aos gastos pessoais do viajante definidos no § 2º.

§ 8º Para fins de fruição da redução, não serão admitidas quaisquer outras despesas, além das mencionadas no § 2º do art. 2º, remetidas por operadoras e agências de viagens para pessoas físicas ou jurídicas residentes no exterior, tais como o pagamento de corretagens ou comissões.

(...)

Art. 4º Não estão sujeitas à retenção na fonte do imposto sobre a renda:

I - as remessas destinadas ao exterior para fins educacionais, científicos ou culturais, inclusive para pagamento de taxas escolares, de taxas de inscrição em congressos, conclave, seminários ou assemelhados e de taxas de exames de proficiência; e

II - as remessas efetuadas por pessoas físicas residentes no País para cobertura de despesas médico-hospitalares com tratamento de saúde, no exterior, do remetente ou de seus dependentes.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso I do caput, entende-se por remessa destinada ao exterior para fins educacionais, científicos ou culturais aquela relativa ao pagamento pela prestação de serviços de natureza educacional, científica ou cultural.

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Art. 6º Fica revogada a Instrução Normativa RFB nº 1.611, de 25 de janeiro de 2016. (Grifos nossos)

14. *Analizando-se as disposições das Leis e da IN RFB supramencionadas, nota-se que as operações de remessa ao exterior de valores referentes ao treinamento dos pilotos, mecânicos e técnicos, conforme descritas pela consultante, estão sujeitas à retenção de IRRF, eis que os fatos descritos podem ser definidos como prestação de serviço de natureza técnica e profissional, portanto sujeitos à retenção na fonte de que tratam os artigos 7º da Lei nº 9.779/1999 e arts. 682, I e 685 do RIR.*

14.1 *Portanto, independentemente da consultante contratar o serviço descrito para seus próprios profissionais, ou realizando intermediação em nome de seus clientes, sejam outras pessoas jurídicas, ou Órgãos Governamentais, em todos os casos os valores remetidos ao exterior estarão sujeitos à incidência de IRRF. Portanto, a resposta aos questionamentos “1”, “2” e “3” propostos pela consultante é **sim em todos os casos**.*

14.2 *De outra banda, defende a consultante que as remessas efetuadas ao exterior estariam amparadas pelo benefício da não retenção na fonte de que trata o art. 2º da Lei nº 13.315/2016, resultante da conversão da Medida Provisória nº 713/2016, pelo fato de que tais remessas se destinariam à contratação de serviços de treinamento, cujo conceito se enquadra nos exatos termos de evento com finalidade “educacional” e “científica”, descritas na norma mencionada.*

14.2.1 *Essa interpretação, todavia, não se coaduna ao conceito de **remessas para fins educacionais ou científicos**, pretendido pela norma. Veja-se que o referido dispositivo (art. 2º da Lei 13.315/2016) trouxe um benefício para incentivar o desenvolvimento de atividades educacionais, científicas ou culturais desempenhadas por residentes e domiciliados brasileiros em viagem ao exterior.*

14.2.2 *Quanto a esse conceito, a Instrução Normativa RFB nº 1.645/2016, ao dispor sobre a definição de tais atividades, estabeleceu que são consideradas como remessas para fins educacionais, científicos ou culturais, aquelas relativas ao pagamento pela prestação de serviços de natureza educacional, científica ou cultural. Dessa definição, denota-se clara pretensão do legislador em incentivar remessas com nítido cunho de custear serviços que se relacionam com atividades*

tipicamente acadêmicas ou culturais, não sendo possível estender esse conceito para qualquer outro tipo de atividade entendida como tal.

14.2.3 Deveras, tal exoneração, em princípio, estaria restrita às hipóteses em que tais remessas sejam especificamente para custear serviços que se relacionam com atividades tipicamente acadêmicas ou culturais, ex vi do disposto art. 2º da Lei nº 13.315/2016.

14.2.4 Excepcionar essa regra, de modo a alargar a incidência do preceito isentivo, a fim de alcançar remessas para custear prestação de um serviço de natureza técnica especializada, que é o caso de treinamento de funcionários, requereria norma específica que, de modo expresso, assim dispusesse.

14.2.5 É que matérias de nítido cunho excepcional – como é a isenção – devem ser interpretadas segundo o método literal – em que o intérprete cinge-se ao plano de expressão do comando jurídico –, ex vi do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN). Descarta-se, vale dizer, o recurso seja à interpretação extensiva, seja à analogia ou à equidade, como formas de integração¹.

14.3 Analisando-se os fatos descritos pela consulente, observa-se que a atividade desempenhada pelas empresas contratadas no exterior será a prestação de um serviço de natureza técnica especializada (o treinamento dos funcionários), cujos resultados serão revertidos economicamente em favor da consulente, ou de seus clientes intermediados. Não se trata de um puro e simples aperfeiçoamento educacional dos indivíduos (à semelhança de uma graduação ou pós-graduação acadêmica), nem tampouco há que se falar que o serviço seja voltado à produção científica na área da aviação, mas trata-se da prestação de um serviço de ordem técnica e especializada, cujos resultados serão aproveitados pela consulente ou seus representados, o que foge à caracterização de remessa para fins educacionais ou científicos.

14.4 Cumpre mencionar que para fins de IRRF a IN RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, expressa, no inciso II do 1º do seu art.17, o que se considera serviço técnico, restando claro que os serviços de treinamento de pilotos, mecânicos e técnicos de aeronave se alinham ao conceito:

IN RFB nº 1.455/2014

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior 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 sobre a renda na fonte à alíquota de **15% (quinze por cento)**.

§ 1º Para fins do disposto no caput:

(...)

II - considera-se:

¹ TORRES. Ricardo Lobo. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário, 2. ed., Forense, Rio de Janeiro apud CORRÊA, Sergio Feltrin. Interpretação e integração da legislação tributária. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord). Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive icms e iss. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 640.

a) **serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados** ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e

(...)

§ 3º Os rendimentos mencionados no caput **recebidos por pessoa jurídica domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida** a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de **25% (vinte e cinco por cento)**.

(grifos nossos)

15. Assentada a questão da incidência do IRRF nos referidos casos, analisa-se agora o questionamento “4” referente ao benefício trazido pelo art. 60 da Lei nº 12.249/2010, com a redação dada pela Lei nº 13.315/2016. Nota-se que a consulente realiza a contratação do serviço de treinamento junto às empresas sediadas no exterior, porém não especifica em momento algum que a contratação do serviço envolva também a cobertura dos gastos pessoais referentes às despesas necessárias para manutenção dos viajantes no exterior, fato esse necessário para caracterização do direito ao benefício da alíquota reduzida, conforme disposto no art. 2º, § 2º da IN RFB nº 1.645/2016.

16. Dessa forma, a contratação do serviço de treinamento não pode ser confundida com a remessa destinada à manutenção das pessoas físicas em viagem no exterior, haja visto a patente distinção entre as referidas situações, sob pena de afrontar o disposto no art. 7º da Lei nº 9.779/1999, bem como o art. 685 do RIR, estendendo indevidamente um benefício fiscal a uma situação incompatível com o fato gerador ensejado na situação.

16.1 Assim, no tocante ao questionamento nº “4” da consulente, a resposta é negativa. A remessa destinada ao exterior como contraprestação de serviço está sujeita ao IRRF à alíquota de 15% (vinte e cinco por cento), desde que não seja destinada a pessoa jurídica domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro 1996, situação em que sujeita à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), nos termos do art.17 da IN RFB nº 1.455/2014, parcialmente transcrito no parágrafo 14.4 da presente solução de consulta.

16.2 A remessa de valores ao exterior a pessoas físicas ou jurídicas para fins de cobertura de gastos pessoais de residentes no Brasil em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais é sujeita à retenção do IRRF à alíquota de 6% (seis por cento). Tais gastos devem ser entendidos como aqueles necessários à manutenção do viajante no exterior, como despesas com hotéis, alimentação, transporte, seguros de viagem e outros, conforme dispõe o art. 2º, §2º da IN RFB nº 1.645/2016.

16.3 As remessas destinadas ao exterior para fins educacionais, científicos ou culturais não se sujeitam à retenção do IRRF, devendo tais remessas serem entendidas como aquelas destinadas à contraprestação de serviços de natureza tipicamente educacional, científica ou cultural, conforme o disposto no art. 4º, I e parágrafo único da IN RFB nº 1.645/2016.

17. Tendo em vista a resposta negativa ao questionamento n.º “4” levantado pela consulente, ficam prejudicados os questionamentos “5” e “6” por perda de objeto.

Conclusão

18. Diante do exposto, responde-se à consulente que estão sujeitos à retenção do Imposto de Renda na Fonte os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente e domiciliada no exterior, destinados à contraprestação por serviços de treinamento a profissionais residentes no Brasil, estando submetidos à alíquota aplicável a serviços técnicos, por dependerem de conhecimentos técnicos especializados, de 15% (vinte e cinco por cento), desde que não seja destinada a pessoa jurídica domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro 1996, situação em que sujeita à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

19. Portanto, o valor do custeio de treinamento de profissionais no exterior não é considerado como despesa educacional ou científica, para fins do disposto no art. 2º da Lei n.º 13.315, 20 de julho de 2016, e no art. 4º da IN RFB n.º 1.645, de 25 de janeiro de 2016, estando assim sujeitos à retenção do Imposto de Renda na Fonte.

13. A Solução de Consulta Cosit n.º 661, de 2017, pode ser encontrada no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na internet (<http://rfb.gov.br>), no menu “Onde Encontro”, opção “Soluções de Consulta”, mediante a informação do seu número e ano de publicação.

Conclusão

14. Diante do exposto, conclui-se que estão sujeitos à retenção do Imposto sobre a Renda na fonte os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à contraprestação por serviços de treinamento de profissionais residentes no Brasil, estando submetidos à alíquota aplicável a serviços técnicos, por dependerem de conhecimentos técnicos especializados, de 15% (quinze por cento), desde que o beneficiário não seja pessoa jurídica domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro 1996, situação em que se sujeitam à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

15. Portanto, o valor do custeio de treinamento de profissionais no exterior não é considerado como despesa educacional ou científica, para fins do disposto no art. 2º da Lei n.º 13.315, de 2016, e no art. 4º da Instrução Normativa RFB n.º 1.645, de 2016, estando assim sujeitos à retenção do Imposto sobre a Renda na fonte.

Encaminhe-se para revisão.

Assinado digitalmente.
MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

Encaminhe-se à Chefe Substituta da SRRF10/Disit.

Assinado digitalmente.
CASSIA TREVIZAN
Auditora-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 661, de 27 de dezembro de 2017, com base nos arts. 22 e 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente.
LOURDES TERESINHA ROSSONI LUVISON
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe Substituta da SRRF10/Disit