



Solução de Consulta nº 221 - Cosit

Data 22 de dezembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

REMESSAS AO EXTERIOR. INDENIZAÇÃO DE REPRESENTAÇÃO NO EXTERIOR. AUXÍLIO-FAMILIAR. INCIDÊNCIA.

As remessas realizadas ao exterior por autarquia federal a seus servidores públicos a título de Indenização de Representação no Exterior e Auxílio-Familiar estão sujeitas à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.809, de 10 de outubro de 1972, arts. 8º, III, “a” e “b”, 16, 20 e 21; Regulamento do Imposto de Renda (RIR 2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 36, incisos I e X.

Relatório

O interessado, autarquia federal, protocolou consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. Afirma que a Lei nº 5.809, de 10 de outubro de 1972, que dispõe sobre a retribuição e direitos do pessoal civil e militar em serviço da União no exterior, regulamentada pelo Decreto nº 71.733, de 18 de janeiro de 1973, estabelece, em seu art. 8º, que a retribuição no exterior é composta por: Retribuição Básica; Gratificação; Indenizações; décimo terceiro salário e acréscimo de 1/3 (um terço) de férias.

3. Informa que a presente consulta versa acerca da eventual incidência do Imposto sobre a Renda sobre a Indenização de Representação no Exterior e o Auxílio-Familiar, itens relacionados, respectivamente, nas alíneas “a” e “b” do inciso III, art. 8º, da Lei nº 5.809, de 1972, inciso este denominado “Indenizações”. Alega ter encontrado dispositivos na legislação federal que permitiriam enquadrar os rendimentos elencados nas demais alíneas do inciso III (“c” a “f”) como não sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte (IRRF). Relaciona neste sentido o art. 25 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e o art. 35, incisos I, alíneas “c”, “f” e “h”; e II, alínea “k”, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR 2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Aduz que só

restaria dúvida quanto à incidência do IRRF sobre a Indenização de Representação no Exterior e sobre o Auxílio-Familiar, cujos conceitos são trazidos pelos arts. 16, 20 e 21 da Lei nº 5.809, de 1972.

4. Afirma que a dúvida quanto à incidência do imposto sobre os rendimentos mencionados no item anterior poderia ser analisada sob dois prismas:

4.1. Incidência do imposto, ao se considerar o disposto no art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), nos arts. 3º e 7, inciso I, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, e no art. 5º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

4.2. Não incidência do imposto, ao se entender que a Indenização de Representação no Exterior e o Auxílio-Familiar, rendimentos relacionados nas alíneas “a” e “b” do inciso III do art. 8º da Lei nº 5.809, de 1972 integrariam, com as demais alíneas do inciso (para as quais argumentou haver legislação a afastar a incidência de Imposto sobre a Renda, na forma do parágrafo 3), “conjunto cuja natureza dos demais elementos não estaria sujeita ao tributo sobre a renda”.

5. Alega que esta última tese seria fundamentada no fato de a Indenização de Representação no Exterior, conforme a definição que lhe é dada pelo art. 16, *caput*, da Lei nº 5.809, de 1972, possuir caráter compensatório. Igual entendimento aplicar-se-ia ao Auxílio-Familiar, tanto pela sua finalidade quanto pelo seu cálculo derivar da Indenização de Representação no Exterior, de acordo com os arts. 20 e 21 da Lei nº 5.809, de 1972, respectivamente.

6. Argumenta que o Auxílio-Familiar apresentaria conceito similar ao do salário-família, arts. 197 e 200 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Destaca que o citado art. 200 afasta a incidência de qualquer tributo sobre o salário-família, e o exclui de base para qualquer contribuição, inclusive previdenciária. O argumento de similaridade seria fortalecido pelo cotejamento entre o art. 197 da Lei nº 8.112, de 1990, com os arts. 20 e 21 da Lei nº 5.809, de 1972, e o art. 67 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991.

7. Declara que tem adotado a sistemática consignada no parágrafo 4.1., embora acredite que a tese indicada no 4.2 afigurar-se-ia como a mais apropriada, o que seria reforçado pelo recente posicionamento do Ministério da Economia que, por meio da Nota Técnica SEI nº 14567/2020/ME, de 22 de maio de 2020, teria ratificado o entendimento da natureza indenizatória da Indenização de Representação no Exterior e, também, do Auxílio-Familiar, tanto pelo *caput* do inciso III, art. 8º, da Lei nº 5.809, de 1972, quanto pela própria finalidade de ambos os itens de remuneração nos termos dos arts. 16 e 20 da Lei nº 5.809, de 1972.

8. Aponta como dispositivos da legislação tributária que ensejaram a consulta o CTN; a Lei nº 5.809, de 1972; o Decreto nº 71.733, de 1973; a Lei nº 7.713, de 1988; a Lei nº 8.112, de 1990; a Lei nº 8.213, de 1991; a Lei nº 9.250, de 1995; a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001; a Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002; a Instrução Normativa nº 1500, de 29 de outubro de 2014; o Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018; e a Nota Técnica SEI nº 14567/2020/ME, de 22 de maio de 2020.

9. Questiona:

A Indenização de Representação no Exterior e o Auxílio-Familiar sujeitam-se à incidência do imposto de renda ao se considerar o disposto no art. 43, da Lei nº 5.172, de 1966, nos arts. 3º e 7º, inciso I, da Lei nº 7.713, de 1988, e no art. 5º da Lei nº 9.250, de 1995, ou não deve haver a citada incidência por entender que integram conjunto (art. 8º, inciso III, da Lei nº 5.809, de 1972) cuja natureza dos demais elementos não está sujeita ao tributo sobre a renda, sendo que a Indenização de Representação no Exterior possui caráter compensatório, conforme explicitado na própria definição (art. 16, caput, da Lei nº 5.809, de 1972), enquanto que o Auxílio-Familiar pela sua própria finalidade (art. 20 da mesma Lei), pelo seu cálculo derivar do valor da Indenização de Representação no Exterior (art. 21, caput, idem) e pela similaridade com o salário-família (arts. 197 e 200 da Lei nº 8.112, de 1990) ostenta a mesma condição da mencionada Indenização.

Fundamentos

10. Preliminarmente, registre-se que esta Solução de Consulta não convalida nem invalida nenhuma das afirmativas do consulente, pois isso importa em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que elas se limitam a interpretar a legislação tributária aplicável a tais fatos, partindo da premissa de que eles estão corretos e vinculando sua eficácia (das soluções de consulta) à conformidade entre fatos narrados e a realidade.

11. O interessado, na condição de fonte pagadora, questiona sobre a eventual incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre a Indenização de Representação no Exterior e o Auxílio-Familiar, inseridos no inciso III do art. 8º da Lei nº 5.809, de 1972 (sem destaque no original):

“da Lei nº 5.809, de 1972

Art 8º A retribuição no exterior é constituída de:

(...)

III - Indenizações:

a) Indenização de Representação no Exterior;

b) Auxílio-Familiar;

c) Ajuda de Custo de Exterior;

d) Diárias no Exterior; e

e) Auxílio-Funeral no Exterior.

f) Auxílio-Moradia no Exterior; (Incluído pela Lei nº 13.328, de 2016)

(...)”

12. É importante destacar que a pessoa física que se ausenta do País para prestar serviços como assalariada a autarquia ou repartição do Governo brasileiro situadas no exterior

mantém a condição de residente no Brasil, de acordo com o art. 2º, II, da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002:

“Art. 2º 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;

(...)”

13. O CTN, em seu art. 43, prevê que o Imposto sobre a Renda tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Outrossim, a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento. Dessa forma, o fato de um rendimento ser denominado de indenização não o afasta necessariamente da incidência do imposto, sendo essencial analisar se há um efetivo acréscimo patrimonial ou apenas uma mera reposição da renda a fim de compensar alguma despesa extraordinária ou perda, sem que haja incremento no patrimônio do contribuinte.

“CTN

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

(...)”

14. Assim, uma indenização que traduza mera reposição patrimonial decorrente de uma perda não está sujeita a tal incidência por ter natureza efetivamente compensatória. A Indenização de Representação no Exterior, contudo, é recebida a título de auxílio de representação decorrente do trabalho desenvolvido por servidor civil ou militar em serviço da união no exterior, e sua percepção se dá de forma contínua e em valor uniforme calculado na forma do art. 11 do Decreto nº 71.733, de 1973, sem a exigência de qualquer comprovação de gastos ou contrapartida específica, características próprias dos rendimentos de natureza remuneratória. O fato de o art. 16 da Lei nº 5.809, de 1972, conter em seu tipo que a Indenização de Representação no Exterior seria destinada a “compensar as despesas inerentes a missão” do servidor no exterior não lhe atribui, por si só, caráter compensatório, tampouco descaracteriza a natureza remuneratória do rendimento e a conseqüente ocorrência do fato gerador do imposto nos termos do art. 43 do CTN.

15. Nesse mesmo sentido os incisos I e X do art. 36 do RIR 2018, que tratam dos rendimentos do trabalho:

“RIR 2018

Art. 36. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei Complementar nº 109, de 2001, art. 68 ; Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 14 ; Lei nº 4.506, de 1964, art. 16 ; Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º ; Lei nº 8.383, de 1991, art. 74 ; Lei nº 9.250, de 1995, art. 33; Lei nº 9.532, de 10 dezembro de 1997, art. 11, § 1º ; e Lei nº 12.663, de 2012, art. 46):

I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa e remuneração de estagiários;

(...)

X - verbas, dotações ou auxílios para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego;

XI – (...)”

16. O mesmo entendimento pela tributação da Indenização de Representação no Exterior foi consolidado por meio do Acórdão DRJ/BSA nº 1562, de 29 de abril de 2002:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998

Ementa: RESTITUIÇÃO. INDENIZAÇÃO DE REPRESENTAÇÃO NO EXTERIOR - IREX.

Os valores recebidos a título de IREX sujeitam-se à tributação pelo imposto de renda, vez que tal indenização não se enquadra como rendimento isento ou não tributável (art. 40 do RIR/94).”

17. Assim sendo, estando a Indenização de Representação no Exterior no campo de incidência do Imposto sobre a Renda nos termos do art. 43 do CTN e dos incisos I e X do art. 36 do RIR, de 2018, a sua não tributação dependeria de norma legal expressa, por força do inciso VI, art. 97, do CTN. Em busca, contudo, não se identifica dispositivo na legislação tributária definindo a Indenização de Representação no Exterior como rendimento isento, este o fundamento do Acórdão DRJ/BSA nº 1562, de 2002, trazido no parágrafo precedente. A própria consulente informa ter encontrado normas isentivas para as alíneas “c” a “f” do inciso III, art. 8º, da Lei nº 5.809, de 1972 (fora do escopo desta consulta) sem, contudo, ter identificado normas específicas a tratar das alíneas “a” e “b”. Cabe registrar que a eventual existência de normas isentivas relativas a algumas alíneas de um mesmo inciso de lei não tem o condão ou autoriza a extensão dos efeitos dessas leis isentivas específicas às demais alíneas na forma pretendida pela consulente que questiona se não seria afastada “a citada incidência por entender (a Receita Federal) que integram um conjunto (art. 8º, inciso III, da Lei nº 5.809, de 1972) cuja natureza dos demais elementos não está sujeita ao tributo sobre a renda”. Ao contrário de afastar a tributação das alíneas “a” e “b” do inciso III do art. 8º da Lei nº 5.809, de 1972, a eventual existência de normas isentivas relativas às demais alíneas do inciso em verdade reforça a incidência do imposto sobre aquelas para as quais não há.

18. Em se tratando de Auxílio-Familiar, este é “devido ao servidor, em serviço no exterior, a título de indenização para atender, em parte, à manutenção e às despesas de educação e assistência” a seus dependentes, como descreve o art. 20 da Lei nº 5.809, de 1972.

Da mesma forma que a Indenização de Representação no Exterior, em função da qual ele é calculado na forma do art. 21 da Lei nº 5.809, de 1972, o Auxílio-Familiar é pago de forma contínua e independente de comprovação efetiva de qualquer despesa realizada pelo servidor no exterior denotando sua natureza remuneratória que não traduz mera reposição patrimonial decorrente de uma perda, mas sim acréscimo patrimonial sujeito ao Imposto sobre a Renda na forma do art. 43 do CTN. Assim como para a Indenização de Representação no Exterior, não há previsão legal para a isenção do Auxílio-Familiar.

19. A consulente também argumenta que o Auxílio-Familiar apresentaria “conceito similar” ao do salário-família previsto no art. 197 da Lei nº 8.112, de 1990, cujo art. 200 prevê que o benefício complementar “não está sujeito a qualquer tributo, nem servirá de base para qualquer contribuição”. Importa registrar, contudo, que os institutos apresentam características bastante distintas pois enquanto o Auxílio-Familiar, nos termos do art. 21 da Lei nº 5.809, de 1972, será pago ao servidor civil ou militar em serviço da união no exterior que tiver dependentes, independentemente do montante de sua remuneração, o salário-família é um direito do trabalhador com matriz constitucional orientado à complementação da renda exclusivamente das famílias dos trabalhadores de baixa-renda.

“Constituição Federal

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XII - salário-família pago em razão do dependente do trabalhador de baixa renda nos termos da lei; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)”

20. Quanto ao argumento trazido pela consulente relativamente à manifestação do Ministério da Economia expresso pela Nota Técnica SEI nº 14567/2020/ME, de 2020, cabe registro que tal documento é da lavra da Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital e seu escopo está restrito à análise da inclusão das verbas de Indenização por Representação no Exterior e Auxílio-Familiar na base de cálculo da gratificação natalina e do adicional de férias.

Conclusão

21. Com base no exposto, conclui-se que a Indenização de Representação no Exterior e o Auxílio-Familiar estão sujeitos à incidência do IRRF.

Assinado Digitalmente
ISABEL MIOTTO JUCHEM
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora-Geral de Tributação Substituta.

Assinado digitalmente

ALEXANDRE AKIO LAGE MARTINS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação Internacional (Ditin)

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente

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