



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

133 – COSIT

DATA

16 de maio de 2024

INTERESSADO

CLICAR PARA INSERIR O NOME

CNPJ/CPF

00.000.000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

RESIDÊNCIA FISCAL DA PESSOA FÍSICA. AUSÊNCIA DO TERRITÓRIO NACIONAL. MANUTENÇÃO DA CONDIÇÃO DE RESIDENTE NO BRASIL. TELETRABALHO.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, trabalhando temporária e remotamente fora do País em regime de teletrabalho, nos termos da Portaria RFB nº 2.383, de 13 de julho de 2017, e que não completar 12 meses consecutivos de ausência do território brasileiro, é considerada residente no País para fins fiscais.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil não tem a prerrogativa de optar por sua saída definitiva do território brasileiro quando seu afastamento do País decorrer de autorização para desenvolver suas atividades em regime de teletrabalho no exterior, nos termos da Portaria RFB nº 2.383, de 13 de julho de 2017.

A partir do dia seguinte àquele em que a consulente completar doze meses consecutivos de ausência do País, seus rendimentos decorrentes do trabalho, auferidos de fontes brasileiras, estarão sujeitos à tributação pelo IRRF mediante a aplicação da alíquota fixa de 25% (vinte e cinco por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 8.112, de 1990, arts. 81 e 84; Decreto nº 91.800, de 1985; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), arts. 14, 15, 37, 38, 677, 684, 685, 741 e 746; Decreto nº 11.072, de 2022; Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002; Parecer Normativo Cosit nº 3, de 1995; Portaria RFB nº 2.383, de 2017, e alterações posteriores.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta interposta pela contribuinte em epígrafe, que se qualifica como Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil. A consulente inicia sua narrativa referindo-se a uma portaria editada em 2021, em que o Senhor Subsecretário-Geral desta Secretaria Especial (fl. 8) autorizou o seu afastamento do País, com ônus limitado, condicionado ao exercício das suas atividades funcionais na modalidade de teletrabalho, a partir de 1º de março de 2021, nos termos da Portaria RFB nº 2.383, de 13 de julho de 2017 (Portaria RFB 2.383/2017), enquanto mantido o afastamento de seu cônjuge (que não é servidor público).

2. A consulente informa ter se mudado do Brasil para o exterior em 24 de fevereiro de 2021, onde mora até o presente, não tendo apresentado Comunicação de Saída Definitiva do País, alegando dúvidas quanto à sua necessidade. De um lado, o art. 3º da Instrução Normativa nº 208, de 27 de setembro de 2002 (IN 208/2002), a caracterizaria como não residente no Brasil. De outro, o art. 2º da mesma norma traz exceções a esta regra que poderiam, em tese, se aplicar à sua situação.

3. Assim, a consulente questiona se a execução das atividades funcionais na modalidade de teletrabalho no exterior, amparada por autorização concedida por órgãos do governo brasileiro, a exemplo desta Secretaria Especial, enquadraria a servidora na situação estabelecida pelo inciso II do art. 2º da IN 208/2002.

4. A consulente prestou as declarações exigidas pelo art. 14, incisos I a III, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

5. Esse é o relatório.

FUNDAMENTOS

6. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta dúvida à Administração Pública sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado relacionado à sua atividade, de modo a que se lhe possa propiciar o correto cumprimento das obrigações tributárias principal e acessória, bem como a prevenção de eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo a lhe possibilitar acesso à interpretação normativa formulada pela Fazenda Pública.

7. A consulta corretamente formulada configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimento fiscal sobre a consulente e a não aplicação de multa ou juros de mora relativos à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data de ciência da respectiva solução.

8. Importa ressaltar, ainda, que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos expostos pela consulente, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária sobre os fatos narrados na consulta, partindo da premissa de que haja

conformidade entre narrativa e realidade. Nesse sentido, não convalida nem invalida informações, interpretações, ou classificações fiscais feitas pela consulente, bem como atos por ela praticados, pois isso importaria em análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta.

9. A solução de consulta também não se presta a funcionar como instrumento declaratório de determinada condição da consulente, para reconhecimento de direitos ou obrigações ou para prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal, tal como resolver ou orientar na resolução de questões procedimentais a ela relacionados. Essa tarefa de fazer a subsunção do caso concreto à norma que lhe seja aplicável cabe à própria pessoa interessada, que se reveste na condição de sujeito passivo das obrigações tributárias, sejam acessórias ou principal.

10. A dúvida apresentada pela consulente gravita ao redor da caracterização de sua residência fiscal, envolvendo, porém, duas situações distintas. A primeira diz respeito à necessidade, ou não, de apresentação de Comunicação de Saída Definitiva do País no momento de sua mudança para o exterior. A segunda compreende os efeitos decorrentes da passagem do período de doze meses após este evento. Para o deslinde do caso, a consulente destaca o que entende ser uma novidade não prevista por quem elaborara a norma em análise. Por estar em teletrabalho no exterior, ela desempenha suas atividades por atribuição de autorização de órgão do Estado brasileiro. Este fato novo, portanto, impõe responder se o teletrabalho retira a consulente da situação preconizada pelo art. 3º da IN 208/2002 e a submete ao inciso II do art. 2º da mesma IN.

RESIDÊNCIA FISCAL

11. O Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR), estabelece:

Art. 15. As pessoas físicas **residentes no território nacional**, ausentes no exterior a serviço do País, que recebam rendimentos do trabalho assalariado, **em moeda estrangeira**, de autarquias ou de repartições do governo brasileiro **situadas no exterior**, ficam sujeitas à tributação na forma estabelecida no parágrafo único do art. 37 e no art. 684 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 5º, caput).

(...)

Art. 37. Na hipótese de rendimentos do trabalho assalariado recebidos **em moeda estrangeira** por servidores ausentes no exterior a serviço do País de autarquias ou de repartições do governo brasileiro situadas no exterior, consideram-se tributáveis vinte e cinco por cento do total recebido (Lei nº 9.250, de 1995, art. 5º, caput, e § 3º).

Parágrafo único. Os rendimentos serão convertidos em reais por meio da utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América divulgado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento do rendimento (Lei nº 9.250, de 1995, art. 5º, § 1º).

(...)

Art. 684. As pessoas físicas residentes no País que recebam rendimentos de trabalho assalariado, **em moeda estrangeira**, de autarquias ou de repartições do governo brasileiro, situadas no exterior, ficam sujeitas ao imposto sobre a renda

na fonte, calculado de acordo com as tabelas progressivas constantes do art. 677 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 5º, caput).

§ 1º Os rendimentos em moeda estrangeira serão convertidos em reais, por meio da utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América estabelecido para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento do rendimento (Lei nº 9.250, de 1995, art. 5º, § 1º).

§ 2º A base de cálculo do imposto sobre a renda corresponde a vinte e cinco por cento do total dos rendimentos do trabalho assalariado recebidos nas condições estabelecidas neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 5º, § 3º).

§ 3º Para fins de determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda, serão permitidas as deduções a que se referem os art. 708 ao art. 710 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, caput, incisos II a V).

§ 4º As deduções de que tratam os art. 709 e art. 710 serão convertidas em reais por meio da utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, estabelecido para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao de pagamento do rendimento (Lei nº 9.250, de 1995, art. 5º, § 2º).

(Grifos editados)

12. Por sua vez, a IN SRF 208/2002 estabelece que:

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

(...)

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

(...)

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.

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1008, de 09 de fevereiro de 2010)

(...)

Art. 3º 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;

(...)

Art. 11-A. A pessoa física residente no Brasil que se retire do território nacional deve apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1008, de 09 de fevereiro de 2010)

I - a partir da data da saída e até o último dia do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente, se esta ocorreu em caráter permanente; ou (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1008, de 09 de fevereiro de 2010)

II - a partir da data da caracterização da condição de não-residente e até o último dia do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente, se a saída ocorreu em

caráter temporário. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1008, de 09 de fevereiro de 2010)

§ 1º A Comunicação de que trata o caput não dispensa a apresentação da Declaração de Saída Definitiva do País de que tratam os arts. 9º e 11. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1008, de 09 de fevereiro de 2010)

(...)

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.

(...)

Art. 17. Os rendimentos do trabalho assalariado recebidos **em moeda estrangeira por residente no Brasil** ausente no exterior a serviço do País, de autarquias ou repartições do governo brasileiro situadas no exterior, estão sujeitos ao imposto na fonte, observado o disposto no § 5º do art. 16.

§ 1º Na determinação da base de cálculo mensal são considerados como tributáveis 25% do total dos rendimentos referidos no caput deste artigo.

(Grifos editados)

13. Perceba-se que a hipótese prevista no inciso II do art. 2º da IN SRF 208/2002 não se confunde com a de realização de teletrabalho no exterior autorizado nos termos da Portaria RFB 2.383/2017, uma vez que não se trata de trabalho executado para órgãos da Receita Federal do Brasil situados no estrangeiro. Neste sentido, veja-se o que estipula o Decreto nº 11.072, de 17 de maio de 2022:

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre o Programa de Gestão e Desempenho - PGD da administração pública federal direta, autárquica e funcional.

(...)

Art. 6º O PGD poderá ser adotado nas seguintes modalidades:

I - presencial; ou

II - **teletrabalho.**

(...)

Teletrabalho no exterior

Art. 12. Além dos requisitos gerais para a adesão à modalidade, o teletrabalho com o agente público residindo no exterior somente será admitido:

(...)

VI - por prazo determinado;

VII - com manutenção das regras referentes ao pagamento de vantagens, remuneratórias ou indenizatórias, como se estivesse em exercício no território nacional; e

VIII - em substituição a:

(...)

e) licença para acompanhamento de cônjuge que não seja servidor público deslocado para trabalho no exterior, nos termos do disposto no caput do art. 84 da Lei nº 8.112, de 1990.

(...)

§ 9º O prazo de teletrabalho no exterior será de:

(...)

II - nas hipóteses previstas no inciso VIII do caput, o tempo de duração do fato que o justifica.

§ 10. Na hipótese prevista na alínea "e" do inciso VIII do caput, caberá ao requerente comprovar o vínculo empregatício do cônjuge no exterior (...)

Normas transitórias

Art. 17. O disposto neste Decreto aplica-se às situações em curso na data de sua entrada em vigor.

Art. 18. O agente público em teletrabalho no exterior na data de entrada em vigor deste Decreto deverá adequar-se às suas disposições até 1º de dezembro de 2022, nos termos do disposto no art. 12, ou voltar a residir no País.

(Grifos editados)

14. Vale destacar que a legislação tributária estabelece que o residente no Brasil perderá tal condição quando se retirar em caráter definitivo do território nacional. Tal é o que dispõem o art. 14 do RIR e o art. 3º, inciso II, da IN SRF 208/2002:

Art. 14. Os residentes no País que se retirarem em caráter definitivo do território nacional no curso de um ano-calendário, além da declaração correspondente aos rendimentos do ano-calendário anterior, ficam sujeitos à apresentação da Declaração de Saída Definitiva do País correspondente aos rendimentos e aos ganhos de capital percebidos no período de 1º de janeiro até o dia anterior à data da saída do País, observado o disposto no art. 918 (Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, art. 17, caput e § 2º).

§ 1º O imposto sobre a renda devido será calculado por meio da utilização dos valores correspondentes à soma das tabelas progressivas mensais relativas aos meses do período abrangido pela tributação no ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 15).

§ 2º Os rendimentos e os ganhos de capital percebidos após a data da saída definitiva do País ficarão sujeitos à tributação exclusiva na fonte ou definitiva, na forma estabelecida no Capítulo V do Título I do Livro III, e, quando couber, na forma estabelecida neste Livro (Lei nº 3.470, de 1958, art. 17, § 3º; e Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 18).

§ 3º As pessoas físicas que se ausentarem do território nacional sem apresentar a Declaração de Saída Definitiva do País terão seus rendimentos tributados como residentes no País, durante os primeiros doze meses de ausência, observado o disposto no § 1º, e, a partir do décimo terceiro mês, na forma estabelecida no Capítulo V do Título I do Livro III (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, caput, alínea "b", e Lei nº 3.470, de 1958, art. 17).

15. Esta Coordenação-Geral de Tributação já se manifestou inúmeras vezes no sentido de que, para ser considerado como não residente, o contribuinte deve se retirar do País com *animus* definitivo. Assim, a mera saída do território nacional não é condição suficiente para caracterizar a perda de residência fiscal, exigindo-se que o afastamento seja acompanhado de um elemento de vontade específico.

16. O contribuinte que se retirar em caráter permanente deverá apresentar à administração tributária a Comunicação de Saída Definitiva, nos termos do artigo 11-A da IN SRF 208/2002. Importante destacar que a Comunicação de Saída Definitiva possui natureza

meramente declaratória, não sendo capaz de caracterizar, por si só, a condição de não residente do declarante. Em outras palavras, a residência ou não residência do contribuinte se define pelo seu *animus* de permanência (ou não), conforme os elementos definidos pela legislação. Com isso, para que o contribuinte passe a ser considerado como não residente, a Comunicação de Saída Definitiva deve refletir a vontade de se ausentar em caráter permanente do País. A Comunicação que não estiver revestida deste pressuposto volitivo não merece fé, não sendo suficiente para que o contribuinte brasileiro passe a ser considerado, para fins fiscais, como não residente.

17. A determinação do *animus* passa primordialmente pela análise da intenção do contribuinte, elemento de caráter subjetivo, de natureza psicológica e íntima, consistente na vontade de fixar-se no exterior de modo permanente. Entretanto, a apreciação desse elemento pessoal deve ser realizada à luz das condições objetivas do contribuinte e do contexto legal em que este se encontra. Nesse sentido, o simples desejo de residir em outro país não descaracteriza a residência fiscal do contribuinte, sendo necessário que esta vontade esteja amparada pelo ordenamento jurídico.

18. Ocorre que a situação jurídica da consulente não lhe permite optar pela saída definitiva do território nacional como resultado de sua mera vontade. Conforme reconhecido pela própria, a alteração de seu domicílio se deu com a finalidade de acompanhar seu cônjuge, em situação temporária, já que o regime jurídico de seu vínculo de trabalho com o Estado brasileiro pressupõe que a servidora deva voltar ao exercício de suas funções no local de sua lotação. Em outras palavras, a autorização dada pela Portaria da RFB para que a consulente desempenhe suas atividades em regime de teletrabalho no exterior é precária, existindo somente enquanto perdurar o evento que justificou sua concessão.

19. Sendo assim, pode-se afirmar que, mesmo com sua mudança para residir no exterior, a consulente manteve inicialmente a sua residência fiscal no Brasil. Cumpre destacar que nem mesmo a apresentação de Comunicação de Saída Definitiva do País constituiria expediente capaz de afastar sua condição de residente fiscal no Brasil, pois, ainda que a consulente tivesse a real vontade de sair definitivamente do País, este desejo não seria juridicamente válido uma vez que ele contrasta com as normas que regem sua situação.

20. Diante disso, enquanto a consulente se mantiver sob a condição de residente fiscal no País, ainda que em regime de teletrabalho no exterior, os rendimentos deste trabalho devem ser tributados pela regra geral, assim como ocorreria se estivesse exercendo suas atividades presencialmente no Brasil. Em outras palavras, tais rendimentos se sujeitam à sistemática de retenção na fonte mediante a aplicação da tabela progressiva, nos termos dos arts. 677 e 685 do RIR, devendo ser submetidos à incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF na Declaração de Ajuste Anual, conforme o art. 38 do mesmo regulamento.

21. Essa sistemática de tributação permanece válida enquanto não sobrevier fato novo capaz de alterar a condição da consulente de residente para não residente no País.

RETIRADA DO PAÍS POR PERÍODO SUPERIOR A DOZE MESES

22. Conforme dispõe a legislação, os contribuintes residentes no País que estiverem ausentes no exterior por período superior a doze meses passarão a ser tributados como não residentes, submetendo seus rendimentos recebidos de fontes situadas no Brasil à tributação exclusiva na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). Esta situação apresenta um marco temporal objetivo e independe de quaisquer especulações sobre eventual *animus* de definitividade do contribuinte ao deixar o território nacional. Esse é o teor do art. 741 do RIR:

Art. 741. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, observado o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

(...)

II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por período superior a doze meses, exceto aqueles mencionados no art. 15 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, caput, alínea “b”);

(...)

Art. 746. Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os rendimentos da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, excepcionado, no que se refere a serviços, o disposto no art. 765 (Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º).

23. Na mesma linha, dispõe o Parecer Normativo Cosit nº 3, de 1º de setembro de 1995, publicado no Diário Oficial da União de 5 de setembro daquele ano:

Manutenção da condição de residente no Brasil

4. As pessoas físicas que se ausentarem do País, sem *animus* definitivo, terão seus rendimentos tributados em razão do prazo de permanência no exterior na forma a seguir (arts. 14, § 3º, e 743 do RIR/94).

4.1. Durante os primeiros doze meses de ausência, contados de data a data, os rendimentos estarão sujeitos à tributação vigente no Brasil, por manter a pessoa física a condição de residente no País. Os rendimentos de fonte estrangeira, transferidos ou não para o Brasil, serão tributados sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão). O contribuinte, mesmo que ainda se encontre no exterior, sujeita-se aos mesmos prazos e condições de obrigatoriedade de entrega da Declaração de Ajuste Anual;

4.2. **Após doze meses de ausência, os rendimentos recebidos de fontes situadas no Brasil passarão a ser tributados exclusivamente na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), por passar, a pessoa física, à condição de residente no exterior,** sujeitando-se a apresentar a declaração abrangendo os rendimentos auferidos no período de 1º de janeiro até o mês em que se caracterizar a perda da condição de residente no Brasil.

(Grifos editados)

24. Diante disso, a partir do dia seguinte àquele em que a consulente completar doze meses consecutivos de ausência do País, seus rendimentos decorrentes do trabalho, auferidos de fontes brasileiras, estarão sujeitos à tributação pelo IRRF mediante a aplicação da alíquota fixa de

25% (vinte e cinco por cento). Neste caso, a fonte pagadora deverá, ao realizar a remessa ou o pagamento dos rendimentos à consulente, efetuar a retenção do imposto, observando a referida alíquota. Tratando-se de tributação na modalidade exclusiva, tais rendimentos não deverão sofrer nova tributação pelo Imposto sobre a Renda no Brasil.

CONCLUSÃO

25. Diante do exposto, responde-se à consulente nos seguintes termos:

25.1 A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, trabalhando temporária e remotamente fora do País em regime de teletrabalho, nos termos da Portaria RFB nº 2.383, de 13 de julho de 2017, e que não completar 12 meses consecutivos de ausência do território brasileiro, é considerada residente no País para fins fiscais.

25.2 A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil não tem a prerrogativa de optar por sua saída definitiva do território brasileiro quando seu afastamento do País decorrer de autorização para desenvolver suas atividades em regime de teletrabalho no exterior, nos termos da Portaria RFB nº 2.383, de 13 de julho de 2017.

25.3 A partir do dia seguinte àquele em que a consulente completar doze meses consecutivos de ausência do País, seus rendimentos decorrentes do trabalho, auferidos de fontes brasileiras, estarão sujeitos à tributação pelo IRRF mediante a aplicação da alíquota fixa de 25% (vinte e cinco por cento).

À consideração superior.

Assinatura digital

Marcio Augusto Campos
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotin.

Assinatura digital

Ivonete Bezerra de Souza Osti
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Ditin

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação.

Assinatura digital

Daniel Teixeira Prates
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotin

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

Dê-se ciência à consulente.

Assinado Digitalmente
Rodrigo Augusto Verly de Oliveira
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação