



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
 SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
 8ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº *****	SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 79 , de 09 de março de 2007
INTERESSADO *****	CNPJ/CPF *****
DOMICÍLIO FISCAL *****	

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA (AÇÕES) - Adquirida de Pessoas Jurídicas Domiciliadas no Exterior.

APURAÇÃO

O ganho de capital corresponde à diferença positiva, em Reais, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, se possível a sua comprovação. Na impossibilidade de sua comprovação, o custo de aquisição deve ser apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil ou igual a zero.

Quando os valores de alienação e aquisição forem expressos em moeda estrangeira, devem ser convertidos em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais, pela cotação do dólar fixada pelo Banco Central do Brasil, para compra (alienação) e para venda (aquisição).

ALÍQUOTA E PRAZO DE RECOLHIMENTO

Sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento) o ganho de capital decorrente da operação de alienação de participação societária, devendo ser recolhido na data em que ocorrer o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa do respectivo valor às pessoas jurídicas com sede no exterior.

O ganho de capital decorrente de operação em que o beneficiário for residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, está sujeito à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%.

RESPONSABILIDADE

Na alienação de bens (participação societária) localizados no Brasil, pertencentes à pessoa jurídica com sede no exterior, o imposto incidente sobre o ganho de capital deve ser apurado, retido e recolhido pelo adquirente domiciliado no País. Caso o adquirente seja pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, a responsabilidade pela apuração, retenção e recolhimento do imposto devido é do procurador.

Dispositivos Legais: Arts. 17 e 18 da Lei nº 9.249, de 26.12.1995; art. 26 da Lei nº 10.833, de 29.12.2003; art. 685, I, “b” e §§ 2º e 3º, e art. 865, I, ambos do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999); art. 26 da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27.09.2002; e arts. 1º a 3º, da Instrução Normativa SRF nº 407, de 17.03.2004.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A 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).

RELATÓRIO

Em consulta protocolizada em 26.12.2006, o interessado (por intermédio de seu representante legal), na qualidade de responsável tributário, solicita orientação sobre a interpretação da legislação tributária relativa ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre o ganho de capital auferido por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, expondo que:

- a) por ser o fundo de investimento em participações um condomínio fechado que tem como objeto social a aquisição de ações e de outros títulos e valores mobiliários conversíveis ou permutáveis em ações de emissão de companhias abertas ou fechadas, no curso habitual de seus negócios, adquire e aliena, de e para terceiros, ações de diversas companhias domiciliadas em território nacional, conforme regulamentação da Instrução Normativa CVM nº 391, de 2003;
- b) pretende adquirir ações de emissão da *****, domiciliada no Brasil, que atualmente são detidas por acionistas domiciliados no exterior, quais sejam, “*****” (domiciliada nos *****) e “*****”, constituída sob as leis das *****, domiciliada em *****.

2. Esclarece que: (i) a “*****” detém 12.021.655 (doze milhões, vinte e uma mil, seiscentas e cinqüenta e cinco) ações de emissão da *****, na forma de investimento direto, registrado no Banco Central do Brasil no valor de US\$ 2.724.583,17 (dois milhões, setecentos e vinte e quatro mil, quinhentos e oitenta e três dólares norte-americanos e dezessete centavos de dólar norte-americano); (ii) a “*****”, detém 997 (novecentos e noventa e sete) ações de emissão da *****, também na forma de investimento direto, registrado no Banco Central do Brasil no valor de US\$ 400,00 (quatrocentos dólares norte-americanos); e (iii) pretende adquirir todas as ações de emissão da *****, objeto do investimento dos acionistas estrangeiros, mediante contrato de Compra e Venda de Ações a ser firmado, pelo valor de R\$ 6.969.400,82 (seis milhões, novecentos e sessenta e nove mil e quatrocentos reais e oitenta e dois centavos).

3. Alega que por força do art. 26 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, caso venha a apurar ganho de capital tributável, está obrigado a efetuar a retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) por ocasião do pagamento do preço de aquisição das ações de emissão da *****, detidas pelas pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

Portanto, na qualidade de responsável legal pela retenção e recolhimento integral do imposto porventura devido pelas alienantes domiciliadas no exterior, visando agir em conformidade com a legislação, solicita orientação quanto à forma de apuração do custo de aquisição das ações alienadas.

4. Argumenta que o art. 26 da Lei nº 10.833, de 2003, ao determinar que o adquirente domiciliado no Brasil de bens e direitos pertencentes a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior é responsável pela apuração, retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital, faz menção ao art. 18 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. No entanto, a Instrução Normativa SRF nº 407, de 17 de março de 2004, ao regulamentar o referido dispositivo legal, apenas tratou, entre outros assuntos, da responsabilidade pela apuração do ganho de capital, silenciando-se quanto a forma de apuração do custo de aquisição.

5. Após transcrever o art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995 (reproduzido no § 3º do art. 685 do Decreto nº 3.000, de 1999) e o art. 17 da mesma lei (parcialmente reproduzido no art. 131 do mesmo decreto), afirma que tais dispositivos admitiram somente a atualização monetária com base no valor da UFIR, não prevendo qualquer outra forma de atualização ou modificação de custo de aquisição, seja por índice inflacionário, por cotação ou por variação de moeda, ressaltando que por força do art. 17 da Lei nº 9.249, de 1995, na apuração do ganho de capital de residente ou domiciliado no exterior, aplica-se as mesmas regras do residente ou domiciliado no País.

6. Por outro lado, afirma que a Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002, no inciso I do § 4º do art. 26, esclarece que, na impossibilidade de comprovação, o custo de aquisição é apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil, vinculado à compra do bem ou direito, concluindo que o referido ato normativo, além de reproduzir os conceitos legais expostos nos arts. 17 e 18 da Lei nº 9.249, de 1995, fez referência expressa à possibilidade de o custo de aquisição na apuração do ganho de capital na alienação de um bem a ser efetuada por pessoa jurídica no exterior (no caso em questão, as ações de emissão da *****) ser determinado com base no valor do capital registrado no Bacen.

7. Quanto ao registro de investimento de capital estrangeiro perante o Bacen, após transcrever o art. 4º da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, esclarece que: (i) o Conselho Monetário Nacional editou a Resolução nº 2.337, de 28 de novembro de 1996, autorizando o Bacen a adotar as providências necessárias para o registro de investimento em participação societária no País por empresa domiciliada no exterior a ser efetuado de forma declaratória e por meio eletrônico; e (ii) seguindo a ordem das normas aplicáveis, o anexo da Circular do Bacen nº 2.997, de 15 de agosto de 2000, instituiu e regulamentou o registro declaratório eletrônico, estabelecendo, em seu art. 2º, que são registrados no item investimento, na moeda estrangeira efetivamente ingressada no País, os valores correspondentes à integralização da participação de não-residente no capital social, subscrito ou destacado, de empresas no País, ou relativos ao pagamento pela aquisição de ações ou quotas integralizadas

detidas por residentes no capital social de empresas no País, mediante utilização de moeda, direitos creditórios ou bens conferidos, na forma das normas vigentes e nos termos deste mesmo anexo.

8. Em virtude da aplicação dos dispositivos citados, afirma que é possível concluir que a Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002, refere-se ao valor do capital registrado no Banco Central do Brasil necessariamente considerado como valor total em moeda estrangeira “efetivamente ingressada no País”, que, no caso em questão, corresponde ao valor global de US\$ 2.724.983,17 (dois milhões, setecentos e vinte e quatro mil, novecentos e oitenta e três dólares norte-americanos e dezessete centavos de dólar norte-americano). Sendo assim, entende que a cotação de conversão da moeda estrangeira para Reais deve ser determinada na mesma data do contrato de câmbio que serviu como base para registro do investimento estrangeiro perante o Banco Central do Brasil, ou seja, a cotação do dólar para venda de 03 de novembro de 2004 no valor de R\$ 2,855, conforme contrato de câmbio, que, multiplicado pelo valor em moeda estrangeira, resulta em um custo de aquisição de R\$ 7.779.826,95 (sete milhões, setecentos e setenta e nove mil, oitocentos e vinte e seis reais e noventa e cinco centavos).

9. Ressalta que: (i) este entendimento foi consistentemente adotado por esta Superintendência em duas soluções de consulta proferidas recentemente, quais sejam, Solução de Consulta nº 132, publicada no DOU de 14 de julho de 2006, e Solução de Consulta nº 115, publicada no DOU de 06 de julho de 2006, das quais transcreve as ementas; e (ii) as soluções de consulta corroboram o entendimento no sentido de que o custo de aquisição do investimento direto por parte dos acionistas estrangeiros deve ser determinado em Reais, de acordo com a taxa de câmbio vigente à época do efetivo ingresso desses recursos no País, posicionamento este que melhor se coaduna com o próprio conceito de custo de aquisição.

10. Reafirmando que a cotação utilizada foi a da data de ingresso de recurso no País (3 de novembro de 2004), requer seja confirmado o seu entendimento no sentido de que o custo de aquisição para fins de apuração de eventual ganho de capital na alienação em comento deve ser determinado mediante a multiplicação do valor em moeda estrangeira de US\$ 2.724.583,17 (dois milhões, setecentos e vinte e quatro mil, quinhentos e oitenta e três dólares norte-americanos e dezessete centavos de dólar norte-americano), constante dos registros dos acionistas estrangeiros junto ao Banco Central do Brasil, pela cotação do dólar para venda em 03.11.2004, apurando-se um custo de aquisição de R\$ 7.779.826,95 (sete milhões, setecentos e setenta e nove mil, oitocentos e vinte e seis reais e noventa e cinco centavos).

11. Por fim, requer ainda, na forma do art. 48 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a suspensão da exigibilidade do IRRF até o 30º dia subsequente ao da ciência, por não se tratar de consulta de Imposto de Renda na Fonte retido e não recolhido, de que trata o art. 49 do mesmo decreto.

FUNDAMENTOS LEGAIS

12. Primeiramente é importante ressaltar que o processo de consulta regido pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, não constituindo, portanto, documento hábil para verificação de cálculo do ganho de capital.

13. A legislação tributária que trata da tributação do ganho de capital auferido na alienação de bens ou direitos, no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, assim determina:

“Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.”
(grifou-se)

13.1 Nesse ponto, é importante destacar que a Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, ao disciplinar o disposto no art. 18 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (determina que o ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País), esclarece em seu art. 26, que “a alienação de bens e direitos situados no Brasil realizada por não-residente está sujeita à tributação definitiva sob a forma de ganho de capital, segundo as normas aplicáveis às pessoas físicas residentes no Brasil”.

14. A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, ao tratar da tributação do ganho de capital, assim dispõe:

“Art. 17. Para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas físicas e as pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real observarão os seguintes procedimentos:

I - tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro desse ano, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data;

II - tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer correção monetária.

Art. 18. O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País.”

15. O Decreto nº 3.000, de 1999, no Capítulo V, ao regulamentar a tributação dos “Rendimentos de Residentes ou Domiciliados No Exterior”, assim determina:

“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:

(...)

b) **os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;**

(...)

§ 2º No caso do inciso II, **a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente** ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.

§ 3º **O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País** (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).” (grifou-se)

15.1. Aqui, cabe esclarecer que para alienações ocorridas a partir de 1º de fevereiro de 2004, com a vigência do art. 26 da Lei nº 10.833, de 2003, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995 (anteriormente prevista no § 2º do art. 685 do Decreto nº 3.000, de 1999), passou a ser do adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior.

15.2 No presente caso, como o consultante informa que a totalidade do capital da empresa que pretende adquirir (*****) pertence a duas pessoas jurídicas sediadas nos ***** e na ***** (pertencente às *****), depreende-se que o mesmo tem conhecimento de que as alienantes são residentes ou domiciliadas no exterior, ficando, portanto, descartada a hipótese de retenção do imposto de renda na fonte pelo procurador.

16. Sendo assim, na condição de responsável pela apuração do ganho de capital, retenção e recolhimento do imposto devido, o consultante é considerado sujeito passivo de obrigação tributária.

17. Com relação à apuração do ganho de capital, faz-se necessário observar as orientações contidas no art. 26 da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, que assim esclarece:

“Art. 26. **A alienação de bens e direitos situados no Brasil realizada por não-residente está sujeita à tributação definitiva**

sob a forma de ganho de capital, segundo **as normas aplicáveis às pessoas físicas residentes no Brasil.**

§ 1º O ganho de capital é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição do bem ou direito.

§ 2º O custo de aquisição dos bens ou direitos adquiridos:

I - até 1995 pode ser atualizado com base nos índices constantes no Anexo I;

II - a partir de 1996 não está sujeito a atualização.

§ 3º O valor de aquisição do bem ou direito para fins do disposto neste artigo deve ser comprovado com documentação hábil e idônea.

§ 4º **Na impossibilidade de comprovação, o custo de aquisição é:**

I - apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil, vinculado à compra do bem ou direito;

II - igual a zero, nos demais casos.

§ 5º Na apuração do ganho de capital de não-residente não se aplicam as isenções e reduções previstas para o residente no Brasil.” (grifou-se)

18. Analisando o disposto no art. 18 c/c o art. 17 da Lei nº 9.249, de 1995 (transcritos no item 14), no § 3º do art. 685 do Decreto nº 3.000, de 1999 (transcrito no item 15), bem como as orientações contidas no art. 26 da Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002 (transcrito no item 17) é de se concluir que o ganho de capital auferido por não-residente no País é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação (em Reais) e o custo de aquisição (em Reais) do bem, este podendo ser atualizado monetariamente até 31 de dezembro de 1995, sendo que, na impossibilidade de comprovação com documentação hábil e idônea, o custo de aquisição deve ser apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil (vinculado à compra do bem ou direito) ou ser igual a zero.

19. Nesse ponto, é importante ressaltar que a Instrução Normativa SRF nº 118, de 27 de dezembro de 2000, ao disciplinar o disposto no art. 24 da Medida Provisória nº 2.037, de 2000 (atualmente art. 24 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), que versa sobre a tributação do ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos, de propriedade de pessoas físicas, adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira, assim esclarece:

“Art. 2º **Na hipótese de bens e direitos adquiridos** e aplicações financeiras realizadas **em moeda estrangeira** com rendimentos auferidos originariamente em reais, **o ganho de capital corresponderá à diferença positiva, em reais, entre o valor de alienação**, liquidação ou resgate **e o custo de aquisição do bem** ou direito ou o valor original da aplicação financeira.

§ 1º **O valor de alienação**, liquidação ou resgate, **quando expresso em moeda estrangeira, será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais, pela cotação do dólar fixada, para compra, pelo Banco Central do Brasil**, para a data do recebimento.

§ 2º **O custo de aquisição de bens ou direitos** ou o valor original de aplicações financeiras, **quando expresso em moeda estrangeira, será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais, pela cotação do dólar fixada, para venda, pelo Banco Central do Brasil, para a data do pagamento.**” (grifou-se)

20. No tocante à apuração e recolhimento do imposto devido, após a vigência do art. 26 da Lei nº 10.833, de 2003 (1º de fevereiro de 2004), a Instrução Normativa SRF nº 407, de 17 de março de 2004, ao disciplinar o disposto no art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995, assim esclarece:

“Art. 1º **Estão sujeitos à incidência do imposto de renda, à alíquota de quinze por cento, os ganhos de capital auferidos no País, por pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que alienarem bens localizados no Brasil.**

Parágrafo único. **O responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda** de que trata o caput **será:**

I - **o adquirente**, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil; ou

II - o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior.

Art. 2º **O ganho** de que trata o art. 1º, **decorrente de operação em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%** (vinte e cinco por cento).

§ 1º Para efeito deste artigo, considera-se país com tributação favorecida aquele que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota inferior a vinte por cento.

(...)

Art. 3º **O imposto de renda na fonte** a que se referem os arts. 1º e 2º **deverá ser recolhido na data da ocorrência do fato gerador, sob o código 0473.**” (grifou-se)

21. Com relação ao prazo para recolhimento do imposto, o art. 865 do Decreto nº 3.000, de 1999, assim determina:

“Art. 865. **O recolhimento do imposto retido na fonte deverá ser efetuado** (Lei nº 8.981, de 1995, arts. 63, § 1º, 82, § 4º, e 83, inciso I, alíneas "b" e "d", e Lei nº 9.430, de 1996, art. 70, § 2º):

I - **na data da ocorrência do fato gerador, no caso de rendimentos atribuídos a residente ou domiciliado no exterior;**

(...).” (grifou-se)

21.1 Analisando o dispositivo citado e transcrito e os esclarecimentos contidos no art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 407, de 2004 (transcrito no item 20), verifica-se que o imposto de renda na fonte deve ser recolhido na data da ocorrência do fato gerador sob o código 0473, que segundo o disposto no art. 685 do Decreto nº 3.000, de 1999, é o momento do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de rendimentos, ganhos de capital e demais proventos.

22. Por fim, não procede a preocupação do consulente em requerer a suspensão da exigibilidade do IRRF até o 30º dia subsequente ao da ciência da solução desta consulta, uma vez que, pela informação prestada de que “pretende adquirir” todas as ações da empresa *****, constata-se que o fato gerador (aquisição) ainda não ocorreu.

CONCLUSÃO

23. Diante do exposto, responde-se ao consulente que: (i) a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que venha a adquirir participação societária de empresas com sede no exterior é responsável pela apuração do ganho de capital e recolhimento do Imposto de Renda, caso seja apurado ganho de capital tributável; e (ii) se os valores de alienação e aquisição forem expressos em moeda estrangeira, para efeito de apuração do ganho de capital, devem ser convertidos em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais, pela cotação do dólar fixada, respectivamente, para compra e para venda, pelo Banco Central do Brasil.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

24. Encaminhe-se à *****, para conhecimento, ciência ao interessado e demais providências.

Desta solução de consulta não cabe recurso nem pedido de reconsideração. Cabe, entretanto, recurso de divergência à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), no prazo de 30 dias contados da ciência deste ato, mediante prova de solução diversa relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, sem efeito suspensivo.

São Paulo, ____/____/2007.

Hamilton Fernando Castardo
Chefe da Divisão de Tributação

Portaria SRRF 0800/G Nº 1.193/2004 (DOU de 11/10/2004)
Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)
alterada pela Portaria SRRF 0800/G nº 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

MLE/mash