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

PROCESSO Nº	**SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº**
*****	**336**, de 29 de novembro de 2004

INTERESSADO	**CNPJ/CPF**
*****	*****

DOMICÍLIO FISCAL
*****

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: GANHO DE CAPITAL – Imóvel Pertencente a Pessoa Jurídica Domiciliada no Exterior, em País com Tributação Favorecida.

RESPONSABILIDADE

O imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido por pessoa jurídica com sede no exterior, na alienação de bem imóvel localizado no Brasil, deve ser apurado, retido e recolhido pelo adquirente ou procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.

FATO GERADOR

Quando o valor de alienação é pago parceladamente, o ganho de capital é apurado como alienação à vista e o imposto deve ser pago de acordo com o recebimento das parcelas.

APURAÇÃO

O ganho de capital corresponde à diferença positiva, em Reais, entre o valor de alienação e o custo de aquisição atualizado até 31 de dezembro de 1995, 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 (vinculado à compra do bem) ou igual a zero.

ALÍQUOTA E PRAZO DE RECOLHIMENTO

Sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) o ganho de capital decorrente de operação em que o beneficiário é residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, devendo ser recolhido no momento do pagamento, credito, entrega, emprego ou remessa dos valores à pessoa jurídica domiciliada no exterior.

Dispositivos Legais: Arts. 17 e 18 da Lei nº 9.249, de 26.12.1995; art.685, I, "b" e § 2º, e art. 865, I, ambos do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999); e arts. 2º e 4º, I, 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 16.08.2004, o interessado solicita orientação sobre a interpretação (ou aplicação) da legislação do imposto sobre a renda, mais especificamente dos arts. 26, 47 e 90 da Lei nº 10.833, de 2003, e da Instrução Normativa SRF nº 407, de 17 de março de 2004.

2. Esclarece:

a) que efetuou a compra de um imóvel, no qual reside, através de instrumento particular de compra e venda, datado de ***** (protocolado no cartório de registro de imóveis em *****), com financiamento e pacto adjeto de alienação fiduciária, pelo valor de R$ 300.000,00, sendo: R$ 169.000,00 com recursos próprios, e R$ 131.000,00 financiado pelo *****;

b) que o vendedor é pessoa jurídica sediada na cidade *****, República do Panamá;

c) que o valor do financiamento foi liberado para o vendedor apenas em fevereiro de 2004, já na vigência da Lei nº 10.833, de 2003, não passando em momento algum pelas mãos do comprador do imóvel.

3. Afirma que a compra foi efetivada em 23.01.2004 e que o art. 26 da Lei nº 10.833, de 2003, entrou em vigor apenas em 1º de fevereiro de 2004, argumentando:

"Pela Lei nº 10.833/03 e a Instrução Normativa 407/04, na compra do imóvel, sendo o vendedor pessoa jurídica sediada fora do país e em locais com características de sua sede, beneficiada com legislação tributária, deve ser retido da venda o percentual de 25% (vinte e cinco por cento) a título de imposto de renda; tal retenção deve ser feita pelo adquirente a partir de 1º de fevereiro de 2004. Contudo, em momento algum o Consulente fora notificado da situação nem pelo banco nem pelo vendedor, somando-se ao fato de que a instrução normativa da Receita Federal ter sido posterior, mas retroagindo inclusive a fevereiro e não janeiro de 2004, época da compra; tendo sido todo o numerário da compra entregue ao vendedor, inclusive do valor do financiamento não ter passado pelas "mãos" do adquirente, entende que a retenção deverá ser feita pelo vendedor que já recebeu o total avençado e não por ele, com a devida comprovação para o Consulente do recolhimento da guia respectiva, inclusive para declaração do imposto de renda do ano de 2005." (sic)

4. Acrescenta ainda aos argumentos anteriores o fato de que a legislação anterior não remonta a fato que determinem a retenção pelo adquirente.

5. Diz também entender que conforme a legislação correspondente, a retenção deve ser feita sobre o valor pago em espécie, isto é R$ 131.000,00, e não sobre o valor integral, que em sua parte, foi pago com bens.

6. Por fim, pergunta se está correto o entendimento adotado; caso contrário, qual é o procedimento correto.

FUNDAMENTOS LEGAIS

7. Preliminarmente, convém ressaltar que segundo o disposto no art. 93, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a determinação contida em seu art. 26 se aplica a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004. Contudo, para fatos geradores ocorridos até 31 de janeiro de 2004, há que se observar o disposto no art. 685 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (republicado em 17 de junho de 1999) que trata da tributação dos rendimentos, ganhos de capital e demais proventos auferidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

8. O referido dispositivo, assim estabeleceu:

> "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;**
>
> (...)
>
> 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.
>
> (...)
>
> § 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. l8)." (grifou-se)

9. Analisando o dispositivo citado e transcrito, constata-se que (i) segundo o inciso I, alínea "b", estão sujeitos à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, os ganhos de capital auferidos por pessoa física ou jurídica residente no exterior na alienação de bens ou direitos; e (ii) que o § 2º (o qual deve ser lido inciso I, alínea "b", já que o este trata da tributação do ganho de capital, e não ao inciso II), determina que 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.

9.1 No presente caso, como o consulente informa às fls. 2 da petição que o imóvel adquirido pertencia a uma pessoa jurídica sediada na cidade *****, depreende-se da leitura daquela peça que o mesmo tinha conhecimento de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior. Portanto, fica descartada a hipótese de retenção do imposto de renda na fonte pelo procurador.

10. Assim sendo, na condição de responsável pela apuração do ganho de capital e retenção e recolhimento do imposto devido, o consulente é considerado sujeito passivo de obrigação tributária.

11. Com relação a apuração do ganho de capital, faz-se necessário analisar o disposto nos arts. 17 e 18 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que assim dispõem:

> "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.**" (grifou-se)

12. Analisando o disposto no art. 18 c/c o art. 17 da Lei nº 9.249, de 1995 (transcritos) e §3º do art. 685 do Decreto nº 3.000, de 1999 (transcrito no item 9) conclui-se que o ganho de capital 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 ser igual a zero. Tal entendimento foi manifestado pela Secretaria da Receita Federal por meio da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, ao dispor sobre a apuração de ganhos de capital auferidos no País por pessoa física não-residente.

13. Com relação ao momento de apuração do ganho de capital, cabe ressaltar que, pelo disposto no § 2º do art. 685 do Decreto nº 3.000, de 1999 (transcrito no item 9), está claro que a apuração do ganho de capital deve ser efetuada pelo valor total da transação, devendo, neste momento (alienação) ocorrer a retenção do imposto de renda, caso seja apurado ganho de capital. No entanto, cabe alertar que se o valor de alienação for pago em parcelas (sinal e financiamento), segundo o disposto no art. 140 do Decreto nº 3.000, de 1999, o ganho de capital é apurado como alienação à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas.

14. Quanto a apuração do imposto devido, 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**.
>
> (...)
>
> 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).**
>
> (...).

> Art. 4º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de:
>
> I - **1º de janeiro de 2004, quanto ao disposto no art. 2º**;
>
> (...).” (grifou-se)

15. Diante dos esclarecimentos contidos no referido ato normativo, conclui-se que a partir de 1º de janeiro de 2004, o ganho de capital auferido por beneficiário residente ou domiciliado em país com tributação favorecida deve ser tributado à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

15.1 Cabe destacar ainda que a Instrução Normativa SRF nº 188, de 6 de agosto de 2002, ao relacionar os países ou dependências com tributação favorecida, no inciso XLI, cita o Panamá. Assim sendo, a alíquota a ser aplicada na apuração do imposto devido deve ser de 25%.

16. No tocante 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)

16.1 Analisando o dispositivo citado e transcrito e os esclarecimentos contidos no art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 407, de 2004, verifica-se que o imposto de renda na fonte deve ser recolhido na data da ocorrência do fato gerador sob o código 0473, alertando-se, que no caso de beneficiário residente ou domiciliado no exterior, o art. 685 do Decreto nº 3.000, de 1999, determina que a incidência do imposto de renda (fato gerador) ocorre no momento do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de rendimentos, ganhos de capital e demais proventos.

17. Por fim, esclarece-se ainda que o imposto recolhido fora do prazo previsto no inciso I do art. 865 (transcrito no item 16), deve ser acrescido de juros e multa de mora, calculados de acordo com os arts. 949 e 950 do Decreto nº 3.000, de 1999, respectivamente.

CONCLUSÃO

18. Diante do exposto, responde-se ao consulente:

a) que a apuração do ganho de capital na aquisição de imóvel pertencente a pessoa jurídica domiciliada no exterior é de responsabilidade do adquirente, quando este tem conhecimento de tal fato;

b) que no caso de aquisição paga em parcelas (sinal e financiamento), o ganho de capital deve ser apurado como alienação à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas;

c) que para efeito de cálculo do ganho de capital deve-se tomar por base os valores de aquisição e alienação, em Reais;

d) que caso o resultado seja positivo, a retenção do imposto deve ser efetuada a cada pagamento, mediante a aplicação da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) sobre o ganho de capital diferido, por se tratar de alienante domiciliada em país com tributação favorecida (Panamá); e

e) que o imposto devido deve ser recolhido sob o código 0473, no momento de ocorrência do fato gerador.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

19. Encaminhe-se à Delegacia da Receita Federal em *****, 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, _____/_____/ 2004

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

*****

SRRF/8ª RF/DISIT
Fls. 8