



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

<b>PROCESSO Nº</b> *****	<b>SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº</b> <b>417</b> , de 16 de outubro de 2006
<b>INTERESSADO</b> *****	<b>CNPJ/CPF</b> *****
<b>DOMICÍLIO FISCAL</b> *****	

**Assunto:** Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

**Ementa:** RETENÇÃO NA FONTE – Beneficiários de Rendimentos Auferidos no Mercado Financeiro e de Valores Mobiliários, Domiciliados no Exterior.

**CONCEITO DE NÃO-RESIDENTE.**

Considera-se não-residente no Brasil, a pessoa física que se retira em caráter permanente do território nacional e, na data da saída, entrega a Declaração de Saída Definitiva do País, ou, aquela que se ausenta do Brasil em caráter temporário ou se retira em caráter permanente sem entregar a referida declaração, a partir do dia seguinte àquele em que completar doze meses consecutivos de ausência.

**RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA**

Compete à fonte pagadora efetuar a retenção do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos por tais beneficiários. Tratando-se de pessoa física não-residente no Brasil, para que seja feita a retenção do imposto de renda é necessário que o beneficiário comunique, por escrito, a fonte pagadora sobre tal situação, que pode ocorrer na data da saída com a entrega da Declaração de Saída Definitiva do País, ou a partir do dia seguinte àquele em que completar doze meses consecutivos de ausência.

Na mudança de domicílio fiscal (do Brasil para o Exterior e do Exterior para o Brasil) a fonte pagadora utiliza a data da saída ou do retorno apenas para verificar para quem está efetuando o pagamento do rendimento, sendo irrelevante se o investimento foi realizado na condição de residente ou não-residente no Brasil.

**Dispositivos Legais:** Arts. 684, 701 e 727 a 786 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999); arts. 37 a 40 da Instrução Normativa SRF nº 25, de 6.03.2001; e arts. 2º, 3º, 28 a 30 e 35 da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27.09.2002.

**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 25.05.2006, o interessado (por intermédio de seu procurador) solicita orientação sobre a interpretação da legislação tributária aplicável a investidor não-residente no Brasil, mais especificamente o § 3º do art. 16 do Decreto nº 3.000, de 1999.

2. Informa que: (i) atua em diversos ramos da atividade bancária, acolhendo depósitos a prazo sempre destinados à realização de investimentos disponíveis no mercado financeiro e de valores mobiliários; e (ii) parte desses investimentos é realizada por investidores residentes fora do país.

3. Alega que tem se deparado com situações cotidianas para as quais não logrou identificar dispositivo normativo ou legislativo aplicável ao caso.

4. Transcreve o § 3º do art. 16 do Decreto nº 3.000, de 1999, afirmando que: (i) seriam considerados não-residentes para fins fiscais, os brasileiros que, sem entregarem a Declaração de Saída Definitiva do País se ausentassem do Brasil por mais de treze meses, fato este relevante já que acarretaria redução da carga tributária sobre os rendimentos produzidos a partir do referido mês; e (ii) a lei silencia em relação à metodologia de cômputo daquele prazo de treze meses, acarretando assim dúvida sobre a qualificação dessa espécie de cliente.

5. Esclarece que mantém:

- a) contas conjuntas tituladas por residentes e não-residentes, estes últimos brasileiros que passaram a residir fora do país e entregaram Declaração de Saída Definitiva no momento da transferência de domicílio; podendo ocorrer casos em que a conta pode ser movimentada livremente tanto pelo residente como pelo não-residente, acarretando confusão entre os patrimônios dos correntistas o que impede a definição, com clareza, que classificação deve ser dada à conta, para fins tributários. Nesses casos, a lei silencia e não define se, apesar de o valor do investimento poder ser integralmente resgatado pelo co-titular residente no país, o rendimento produzido deve ser tratado pela fonte pagadora como pago a residente ou não-residente; e
- b) contas individuais tituladas por não-residentes que entregaram a Declaração de Saída Definitiva do País e, por não-residentes que não

entregaram a referida declaração e tampouco requereram a certidão negativa para saída definitiva, argumentando que na legislação vigente não há disposição que imponha ao investidor a obrigação de noticiar sua ausência, imediatamente após sua saída do país, portanto, não há mecanismo que lhe permita auferir, com segurança, o início da contagem do prazo de treze meses, para fins de atribuição do tratamento tributário mais benéfico.

6. Argumenta ainda que: (i) não descarta a possibilidade de o cliente sair e retornar ao país antes do decurso daquele prazo legal, concebendo assim, a hipótese teórica de o cliente comunicar sua saída do país, mas aguardar para um momento futuro a comunicação de seu retorno, prevalecendo-se, assim, injustamente de um tratamento tributário mais benéfico para os seus investimentos; e (ii) pela falta de dispositivo legal determinando que fato deve ser considerado como marco inicial da contagem do prazo, não resta outra alternativa senão a de aguardar que as comunicações sejam prestadas pelo próprio investidor.

7. Diz que identificou também situações nas quais investidores brasileiros que entregaram declaração de saída definitiva do país ou ausentaram-se do país por período igual ou superior ao previsto e posteriormente retornaram ao país, afirmando que nesses casos, enquanto residente no país, os rendimentos pagos foram tributados segundo a legislação aplicável aos investidores locais, porém a legislação tributária não esclarece o procedimento a ser adotado no caso de mudança de domicílio, se deve estabelecer uma “linha de corte” entre os investimentos anteriores e posteriores à alteração do domicílio, ou, tributar na fonte todo o rendimento de todos os investimentos, anteriores e posteriores a mudança de domicílio, segundo à alíquota aplicável aos não-residentes, indagando ainda qual forma de tributação deve ser adotada.

8. Diante do exposto, pergunta que tratamento tributário deve ser aplicado aos rendimentos pagos a:

- (i) correntistas não-residentes que mantêm contas-conjuntas no Brasil com brasileiros residentes, contas essas alimentadas em Reais e que podem ser livremente movimentadas tanto pelo brasileiro, quanto pelo não-residente, isoladamente;
- (ii) brasileiro que se ausenta do país, sem a entrega da declaração de saída definitiva e para o qual não dispõe de controle sobre seu eventual retorno ao país, seja ele anterior ou posterior ao prazo de treze meses fixado no art. 16, § 3º do Decreto nº 3.000, de 1999. Neste caso, como deve agir em relação aos rendimentos produzidos após a entrega da declaração de saída definitiva ou o prazo de treze meses; existem tratamentos tributários diferenciados. Quanto à forma de comprovação, como pode legalmente se resguardar perante o fisco contra riscos de tributar irregularmente os rendimentos de investidor que não comunica seu retorno ao país antes do prazo legal de treze meses, uma vez que a legislação não impõe dever ao investidor de comunicar o fato imediatamente à instituição financeira depositária;
- (iii) brasileiro que, por informações recebidas do próprio cliente, reside no exterior a mais de treze meses, mas que continua a

realizar investimentos em Reais no Brasil a partir de fonte pagadora igualmente localizada no país;

- (iv) brasileiro residente no exterior a mais de treze meses, que anualmente continua a entregar a Declaração de Ajuste Anual.

9. Por fim, pergunta ainda qual o tratamento tributário aplicável no momento da mudança da condição do investidor, de residente para não-residente ou vice-versa, relativamente aos investimentos e operações financeiras não resgatadas ou liquidadas.

---

## FUNDAMENTOS LEGAIS

---

10. Preliminarmente é oportuno lembrar a orientação há muito estabelecida pelo Parecer Normativo CST nº 342, de 1970 (DOU de 22.10.1970), no sentido de que, para serem eficazes, as consultas devem trazer uma exposição detalhada, completa e minuciosa dos fatos enfrentados pelo contribuinte interessado, devidamente correlacionados ao direito que lhes seja aplicável, isto é, aos dispositivos da legislação tributária pelos quais são regidos, e cuja correta interpretação, conforme adotada pela Secretaria da Receita Federal, deseja-se obter. Orienta ainda que, nesses pleitos, é sempre necessário neles expor os fatos enfrentados à luz dos correspondentes dispositivos de regência, deixando claro o fundamento das dúvidas encontradas e possibilitando à Administração visualizar os limites do pleito sob análise, aos quais se restringem seus efeitos protetivos.

11. No presente caso, o consultante informa que acolhe depósitos a prazo destinados à realização de investimentos no mercado financeiro e de valores mobiliários, sendo parte deles realizados por investidores residentes fora do país (sem contudo, citar quais são as modalidades de investimento), indicando apenas o § 3º do art. 16 do Decreto nº 3.000, de 1999, como dispositivo legal sobre o qual recai a dúvida; dispositivo este que versa sobre a transferência de residência para o exterior de pessoa física que se ausenta do país sem entregar a Declaração de Saída Definitiva do País. Sendo assim, a consulta versará sobre os investimentos de modo geral, realizados por investidores (pessoas físicas residentes no exterior), bem como deve ser apurado o imposto de renda a ser retido, levando-se em conta a situação dos beneficiários.

11.1 Nesse ponto, é importante esclarecer que para efeito de apuração do imposto renda é irrelevante o momento em que ocorreu o investimento, mas sim a situação em que se encontra o investidor quando do pagamento do rendimento auferido em tais investimentos.

12. O conceito de “não-residente” encontra-se disciplinado no art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, que ao dispor sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil, assim esclarece:

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

(...)

IV - brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada;

**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.**

(...)

Art. 3º **Considera-se não-residente no Brasil, a pessoa física:**

(...)

**II - que se retire em caráter permanente do território nacional, na data da saída, ressalvado o disposto no inciso V do art. 2º;**

(...)

**V - que se ausente do Brasil em caráter temporário, a partir do dia seguinte àquele em que complete doze meses consecutivos de ausência.**

(...)

**§ 2º A pessoa física não-residente que receba rendimentos de fonte situada no Brasil deve comunicar à fonte pagadora tal condição, por escrito, para que seja feita a retenção do imposto de renda, observado o disposto nos arts. 35 a 45.” (grifou-se)**

12.1 Da leitura dos incisos II e V do art. 3º c/c o inciso V do art. 2º, da Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002, constata-se que residente no exterior é a pessoa física que se retira em caráter permanente do território nacional e, na data da saída, entrega a Declaração de Saída Definitiva do País, ou, aquela que se ausenta do Brasil em caráter temporário ou se retira em caráter permanente sem entregar a referida declaração, a partir do dia seguinte àquele em que completar doze meses consecutivos de ausência.

12.2 Pelos esclarecimentos contidos no § 2º do art. 3º, verifica-se ainda que, para efeito de retenção do imposto de renda, se a pessoa física não-residente receber rendimentos de fontes situadas no Brasil deverá comunicá-las, por escrito, tal condição (residente no exterior). Caso 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, deverá comunicar as fontes pagadoras no dia seguinte àquele em completar doze meses consecutivos de ausência.

13. Quanto ao tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos auferidos por não-residentes no Brasil, tanto o art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 25, de 6 de março de 2001, como o art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002, esclarecem que ressalvado os “Investimentos Sujeitos a Regime Especial”, de que tratam os arts. 39 e 40 da Instrução Normativa SRF nº 25, de 2001, e arts. 29 e 30 da Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002, os não-residentes sujeitam-se às mesmas normas de tributação pelo imposto de renda previstas para os residentes no Brasil, em relação aos: (i) rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa e em fundos de investimento; (ii) ganhos líquidos

auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas; (iii) ganhos líquidos auferidos na alienação de ouro, ativo financeiro, e em operações realizadas nos mercados de liquidação futura, fora de bolsa; e (iv) rendimentos auferidos nas operações de *swap*.

13.1 Nesse ponto, cabe destacar que a tributação dos rendimentos auferidos em “Investimentos Sujeitos a Regime Especial” encontra-se prevista nos arts. 783 e 784 do Decreto nº 3.000, de 1999.

14. No tocante à responsabilidade pela retenção e pagamento do imposto, o art. 785 do Decreto nº 3.000, de 1999, assim determina:

“Art. 785. Ficam responsáveis pela retenção e pelo o pagamento do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 78, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 69):

I - a instituição administradora do fundo, da sociedade de investimento ou da carteira, de que tratam os arts. 782 e 783, no caso de operações realizadas em mercados de liquidação futura, fora de bolsa, com qualquer ativo;

**II - o representante legal do investidor estrangeiro, em relação aos ganhos referidos nos arts. 778, II e 779;**

**III - a pessoa jurídica que efetuar o pagamento dos rendimentos, nos demais casos.**

**Parágrafo único. O imposto será retido e pago nos mesmos prazos fixados para os residentes ou domiciliados no País, sendo considerado exclusivo de fonte ou pago de forma definitiva.”** (grifou-se)

14.1 Diante da determinação contida no art. 785 do Decreto nº 3.000, de 1999, e dos esclarecimentos contidos nas referidas instruções normativas, tem-se que a forma de apuração do imposto de renda devido pelos não-residentes no Brasil, exceto em relação aos “Investimentos Sujeitos a Regime Especial”, é igual à aplicável aos residentes no país, inclusive quanto ao regime de tributação (exclusivo na fonte).

14.2 Entretanto, pelo fato de: (i) o art. 685 do Decreto nº 3.000, de 1999, determinar que a incidência na fonte, no caso de pessoa física ou jurídica residente no exterior, ocorre no momento do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa; (ii) o art. 35 da Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002, esclarecer que “os rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos a não-residentes por fontes situadas no Brasil estão sujeitos à incidência do imposto exclusivamente na fonte, observadas as normas legais cabíveis”; e (iii) o Ato Declaratório COSAR nº 20, de 21 de julho de 1995, estabelecer códigos diferenciados para recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte, para residentes e não-residentes, a fonte pagadora dos rendimentos deve adotar controles internos.

15. Com relação às contas-conjuntas tituladas por residentes e não-residentes, livremente movimentada por ambos os titulares, em que a consulente pressupõe

confusão entre os patrimônios, a Secretaria da Receita Federal, na ausência de disposição expressa, tem orientado que para fins de preenchimento da “Declaração de Bens e Direitos”, a mesma deve constar da declaração da pessoa possuidora do bem (dinheiro), uma vez que se o co-titular declarar tal importância poderá ter problemas de variação patrimonial a descoberto. Assim sendo, tal tratamento poderá ser estendido aos rendimentos auferidos em aplicações oriundas de tais disponibilidades.

16. Por fim, cabe esclarecer ainda que o Decreto nº 3.000, de 1999 (atual Regulamento do Imposto sobre a Renda) ao dispor sobre a Saída do País em Caráter Definitivo, no art. 16, não mais obriga a requisição de certidão de quitação de tributos federais como previa o art. 14 do Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (revogado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, atualmente vigente).

---

## CONCLUSÃO

---

17. Diante do exposto, responde-se ao consulente que para efeito de retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre rendimentos auferidos em investimentos realizados no mercado financeiro e de valores mobiliários, por residentes no exterior, para efeito de caracterização da condição de não-residente no país, o investidor deve informar, por escrito, a data de sua saída do Brasil, que pode ocorrer com a entrega da Declaração de Saída Definitiva do País no momento que deixar o território nacional, ou, no dia seguinte àquele que completar 12 meses consecutivos de ausência. De igual modo, deve informar a data de sua chegada ao Brasil, quando retornar ao país com ânimo definitivo de aqui permanecer.

---

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

---

18. 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, \_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_/2006.**

---

**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

\*\*\*\*

Fls. 8

---