

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 503 - Cosit**Data** 17 de outubro de 2017**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF****REMESSA DE VALORES AO EXTERIOR. DOAÇÃO A PESSOA FÍSICA.**

Não estão sujeitas ao IRRF as doações a pessoas físicas residentes ou domiciliadas no exterior. Contudo, para ser considerada uma doação, ela deve ser caracterizada pela liberalidade. Por esse motivo, não se considera doação, mas provento passível de retenção, a remessa de valores com natureza contraprestacional, salarial e remuneratória.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 690, inciso III.

Relatório

A interessada, acima identificada, formula consulta sobre a interpretação da legislação relativa à remessa de valores em espécie para o exterior.

2. Expõe que, a doação em espécie, para remessa do valor a pessoa física residente definitiva no exterior, no caso mãe doando para filha, estaria sujeita ao pagamento do Imposto de Renda na Fonte (IRRF), conforme previsto no art. 682, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999).

3. Assim, indaga se existe outra previsão legal, no RIR/99, que imponha à contribuinte a obrigação de pagar o IRRF, no caso de doação feita a pessoa física residente definitivamente no exterior.

Fundamentos

4. A consulta trata de doação feita a pessoa física residente no exterior, sendo relevante esclarecer sobre a isenção ou não de IRRF, em tal situação.

5. Assim, quanto à isenção do IRRF, lê-se no RIR/1999:

Art. 690. Não se sujeitam à retenção de que trata o art. 682 as seguintes remessas destinadas ao exterior:...

III - os valores dos bens havidos, por herança ou doação, por residente ou domiciliado no exterior; (grifos acrescentados)

(...)

6. Consta-se que esse dispositivo se refere a **doação**, recebida por residente ou domiciliado no exterior. Nesse sentido, é importante frisar que, para ser considerada uma verdadeira “doação”, a remessa dos valores deve ser caracterizada pela **liberalidade**:

“Indispensável à caracterização da doação é, com efeito, a intenção de praticar um ato de liberalidade. O doador deve ter a vontade de enriquecer o donatário, a expensas próprias. Se lhe falta esse propósito, o contrato não será de doação. É o animus donandi que o caracteriza. Não basta a gratuidade. Traço decisivo da doação é a liberalidade, a vontade desinteressada de fazer benefício a alguém, empobrecendo-se ao proporcionar à outra parte uma aquisição lucrativa causa.” (GOMES, Orlando. *Contratos*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 213.)

7. A identificação desse traço característico da doação – a liberalidade – é um pouco mais trabalhosa, mas ainda assim possível, até mesmo no caso de *doação modal* (*donatio sub modo*), também chamada de *onerosa* ou *com encargo*, prevista nos arts. 553 e 562 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil (CC). Ela “é aquela na qual a liberalidade vem acompanhada de incumbência atribuída ao donatário, em favor do doador ou de terceiro, ou no interesse geral” (VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. v. 3, p. 105). “Por exemplo, doação feita com a obrigação de construir o donatário, no terreno objetivado pela liberalidade, edifício para escola ou hospital” (MONTEIRO, Washington Barros. *Curso de direito civil*. 33ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 5, p. 126-7).

8. No caso de doação modal, “o encargo não tira à doação o seu caráter de liberalidade, porque, ordinariamente, não traz vantagens ao doador, e quando excepcionalmente as produza, sê-lo-á em proporção muito inferior às que receber o donatário” (BEVILAQUA, Clovis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil*. 7ª tir. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1984. v. 2, p. 281). Com isso, quer-se dizer que, para que não deixe de ser uma doação, o encargo “não pode ser de tal valor que torne contrato oneroso a doação” (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. 3ª ed. São Paulo: RT, 1984. t. 46, p. 206). Em outras palavras:

“La asunción de la carga por el donatario no es contraprestación de la liberalidad que recibe, transformándose la donación en un contrato de cambio, en un contrato oneroso.” (DÍEZ-PICAZO, Luis; GULLÓN, Antonio. *Instituciones de derecho civil*. 2ª ed. Madrid: Tecnos, 1998. v. 1, t. 2, p. 274.) Tradução livre: “a assunção do encargo pelo donatário não é contraprestação da liberalidade que recebe, transformando-se a doação num contrato de troca, num contrato oneroso.”

9. Sendo assim, se um contrato dito de “doação” modal impõe ao donatário um encargo muito oneroso e este o cumpre, o que há é uma prestação (p.ex., um serviço) e uma contraprestação (o pagamento), não uma doação. E se não é doação, evidentemente, a respectiva remessa de valores não se enquadra na isenção de IRRF, prevista no art. 690, inciso III, do RIR/1999.

10. A propósito de bolsas de estudo, o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 34, de 11 de novembro de 1993, esclarece que “1. *Caracterizam-se como doação as importâncias recebidas como bolsas exclusivamente para proceder a estudo ou pesquisa, desde que o resultado dessas atividades não represente vantagem para o doador e não caracterize contraprestação de serviços por parte do beneficiário.*”

11. Nesse sentido, pode-se recordar o Parecer PGFN/CAJE nº 593, de 31 de julho de 1990:

18. Assim, a doação de valores, em pecúnia ou em bens, com encargo ou remuneração imputada ao donatário, somente manterá íntegra sua natureza civil, se o encargo ou remuneração não representar vantagem para o doador, sob pena de caracterizar-se a relação de emprego contra salário.

19. Exemplificando: se o doador faz doação de valor, seja em bens ou em pecúnia mas atribui ao donatário o encargo de serviços a favor dele doador, na verdade se caracteriza contrato de emprego contra salário, in natura ou em bens, não se podendo vislumbrar o negócio civil da doação; se, todavia, o doador faz doação de valor, em bens ou pecúnia, atribuindo ao donatário o encargo de serviços, mas que não sejam a favor dele doador ou de pessoa interposta que lhe possa comunicar vantagem econômica, subsiste a doação civil como prevista no Código Civil e não a relação de emprego.

12. Com isso tudo, quer-se dizer que apenas a verdadeira *doação*, assim caracterizada pela liberalidade (*animus donandi*), se enquadra na citada isenção. E, mesmo assim, apenas se o donatário for pessoa física, conforme se pronunciou a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), na Solução de Divergência Cosit nº 16, de 26 de novembro de 2007 (ementa):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Remessas para o exterior. Heranças e doações.

Valor em espécie (dinheiro) é bem móvel e fungível e está incluído no campo semântico do termo “bens” constante do art. 690, inciso III, do RIR/99. O inciso III do art. 690 do RIR/99 aplica-se, unicamente, nas hipóteses em que o destinatário da remessa seja pessoa física.

13. Desta forma, no presente caso, como se trata de doação da consulente para sua filha, ou seja, doação a uma pessoa física residente no exterior, caracterizada como um ato de liberalidade, a hipótese se enquadra na isenção prevista no art. 690, inciso III, do RIR/1999.

Conclusão

14. À vista do exposto, conclui-se que a remessa de valores para pessoa física, residente ou domiciliada no exterior, a título de doação, não está sujeita ao IRRF, desde que seja efetivamente uma doação, ditada pela liberalidade, vale dizer, que não tenha natureza contraprestacional, nem salarial, remuneratória ou alimentar.

Propõe-se o encaminhamento deste processo ao SEORT/DRF/Belo Horizonte-MG, para dar ciência à consultante e demais providências cabíveis.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

RAQUEL PEREIRA CASTANHEIRA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinado digitalmente

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Disit – 9ª RF

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consultante.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit