



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 663 - Cosit

Data 27 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA. ALIENAÇÃO A PRAZO. PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. ALÍQUOTA.

O ganho de capital auferido por pessoa jurídica domiciliada no exterior, na alienação a prazo de participação societária, deve ser apurado como se a venda fosse efetuada à vista, e o imposto de renda sobre ele incidente pode ser pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida. Para alienações ocorridas em 2016, o imposto devido relativo a cada parcela recebida, ainda que o recebimento se dê a partir de 2017, deve ser apurado à alíquota de quinze por cento, em se tratando de pessoa jurídica domiciliada no exterior em país sem tributação favorecida. A base de cálculo do imposto é o valor obtido a partir da aplicação, sobre o valor da parcela recebida, do percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação. O imposto deve ser recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento de cada parcela.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 144; Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, arts. 97, alínea “a” e 100; Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, art. 77; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 21; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 21, §1º; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 18; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 140; Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, art. 31; Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, arts. 20, 21, “caput” e §§ 1º, 5º e 7º, e 22.

Relatório

O interessado acima qualificado formula consulta acerca de alíquota do Imposto sobre a Renda incidente sobre alienação a prazo de ações, resumida a seguir:

- 1.1. O consultante informa ser fundo de investimento domiciliado no Brasil;

-
- 1.2. Afirma que juntamente com dois sócios possuíam participação societária em empresa também domiciliada no Brasil;
 - 1.3. Explica que um desses sócios *é pessoa jurídica* domiciliada na Espanha;
 - 1.4. Acrescenta que adquiriu a participação acionária que esse sócio domiciliado na Espanha detinha na mesma empresa domiciliada no Brasil;
 - 1.5. Relata que o preço de aquisição seria pago, acrescido de atualização remuneratória ajustada entre as partes, em duas parcelas, a primeira até 20 de outubro de 2016 e segunda até 31 de julho de 2018, podendo o vencimento dessa segunda parcela ser postergado até 30 de junho de 2019;
 - 1.6. Aduz que o preço foi acordado em dólares norte-americanos equivalente a valores fixos em reais, sendo cada parcela convertida de acordo com a média diária da taxa de compra do dólar publicada pelo Banco Central, conforme datas estabelecidas contratualmente;
 - 1.7. Esclarece que a transferência das ações do sócio domiciliado na Espanha ao Consulente foi integralmente concluída em 30 de junho de 2016, não estando dependente de nenhuma condição suspensiva nem resolutiva;
 - 1.8. Alega que o arranjo comercial descrito consiste em mero parcelamento do preço de aquisição da participação acionária;
 - 1.9. Relata que, em razão da alienação da participação societária do sócio domiciliado na Espanha ao Consulente, aquele apurou ganho de capital na qualidade de não residente;
 - 1.10. Menciona o art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995, que determina que o ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior deve ser apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no Brasil;
 - 1.11. Sustenta a interpretação de que a referência feita nesse artigo aos residentes no Brasil abrangeria apenas pessoas físicas, não compreendendo as pessoas jurídicas, sendo assim aplicável àqueles residentes ou domiciliados no exterior, na hipótese de ganho de capital, a legislação do Imposto sobre a Renda pertinente à pessoa física;
 - 1.12. Cita os arts. 682 e 685 do Regulamento do Imposto sobre a Renda de 1999 (RIR/1999), que estabeleceriam nessa hipótese a alíquota de 15% (quinze por cento), sendo essa majorada para 25% (vinte e cinco por cento) caso o pagamento, crédito ou remessa seja realizada para beneficiário domiciliado ou residente em jurisdição com tributação favorecida;
 - 1.13. Ressalta que o art. 140 também do RIR/1999 estabelece que, caso a alienação ocorra de forma parcelada, o ganho de capital da *pessoa física* será apurado como venda à vista e pago de forma proporcional a cada parcela;

- 1.14. Acrescenta que a Lei nº 13.259, de 2016, majorou, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2017, as alíquotas do Imposto sobre a Renda incidentes sobre ganho de capital;
- 1.15. Aponta que, embora a alienação das ações em debate e o pagamento da primeira parcela tenham ocorrido quando vigorava a alíquota de 15% (quinze por cento), o pagamento da segunda parcela ocorrerá em 2018, na vigência das alíquotas majoradas pela mencionada Lei nº 13.259, de 2016;
- 1.16. Defende o entendimento de que o pagamento da segunda parcela não deveria se sujeitar às referidas alíquotas majoradas;
- 1.17. Ampara sua interpretação no argumento de que o art. 140 do RIR/1999 seria aplicável ao presente caso e teria diferido somente a retenção e recolhimento do IR, mas não a apuração do ganho de capital, que deve ser feita na data da operação;
- 1.18. Fundamenta esse entendimento também no art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, que dispõe de forma semelhante sobre a apuração de ganho de capital da *pessoa física* nas alienações a prazo;
- 1.19. Cita, igualmente em apoio à interpretação defendida, a ementa da Solução de Consulta nº 10 - SRRF07/Disit, de 14 de fevereiro de 2011, a seguir reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

ALIENAÇÃO À VISTA. PARTE PAGAMENTO COM NOTA PROMISSÓRIA COM CLÁUSULA PRO SOLUTO. FATO GERADOR DO GANHO DE CAPITAL

A alienação de bens e/ou direitos, por meio de escritura definitiva, com quitação integral registrada sem quaisquer ônus sobre o imóvel, sendo parte do preço paga mediante nota promissória desvinculada do contrato pela cláusula pro soluto, é considerada como sendo operação à vista, para todos os efeitos fiscais, computando-se o valor total da venda no mês da alienação, independentemente de serem os títulos quitados ou não posteriormente, visto que fica caracterizada a disponibilidade jurídica para efeito de incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital.

Dispositivos Legais: Lei n.º 5.172/1966, arts. 43, caput, e incisos; 117, inciso II; Lei n.º 7.713/1988, art. 3.º; Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/1999), art. 2.º, caput; IN SRF n.º 84/2001, arts. 2.º; 3.º, inciso I; 4.º, inciso I; 5.º a 8.º; 17; 18 e incisos; 19 e incisos; 27; 30; e 32, incisos I e II; PN CST n.º 130/1975, item 3.º

2. Depois da descrição da questão, questiona se o ganho de capital relativo à segundo parcela do preço de aquisição, a qual será paga até 31 de julho de 2018, deverá ser tributado pelo imposto de renda retido na fonte (IRRF) à alíquota de 15% (quinze por cento).
3. Indicou os seguintes dispositivos legais como ensejadores da dúvida:

-
- 3.1. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 21;
 - 3.2. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 18;
 - 3.3. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 26;
 - 3.4. Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016, arts. 1º, 2º e 5º;
 - 3.5. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 140, 682 e 685 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999);
 - 3.6. Instrução Normativa nº 407, de 17 de março de 2004, art. 1º;
 - 3.7. Instrução Normativa nº 84, de 11 de outubro de 2001, art. 31;
 - 3.8. Ato Declaratório Interpretativo nº 3, de 27 de abril de 2016.

Fundamentos

4. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

5. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

6. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

7. Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

8. Os arts. 2º, 3º e 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, estabelecem respectivamente quem possui legitimidade para apresentar consulta, requisitos para sua apresentação e situações

em que ela é ineficaz. Verifico que estão presentes todas as condições de eficácia. Passo, portanto, à solução da consulta.

9. O art. 144 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) determina que o tributo deve ser apurado de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, *in verbis*:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

10. O caso sob consulta reporta-se à tributação do ganho de capital auferido na alienação de participação societária, cujo fato gerador ocorre no momento da transferência da propriedade das ações, a qual se efetiva, de acordo com o art. 31 e o § 1º do art. 35 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, na data de lavratura de termo no livro de "Transferência de Ações Nominativas", ou, para as ações escriturais, na data do lançamento efetuado pela instituição depositária em seus livros, a débito da conta de ações do alienante e a crédito da conta de ações do adquirente:

Ações Nominativas

Art. 31. A propriedade das ações nominativas presume-se pela inscrição do nome do acionista no livro de Registro de Ações Nominativas"ou pelo extrato que seja fornecido pela instituição custodiante, na qualidade de proprietária fiduciária das ações.

§ 1º A transferência das ações nominativas opera-se por termo lavrado no livro de Transferência de Ações Nominativas," datado e assinado pelo cedente e pelo cessionário, ou seus legítimos representantes.

(...)

Ações Escriturais

Art. 34. O estatuto da companhia pode autorizar ou estabelecer que todas as ações da companhia, ou uma ou mais classes delas, sejam mantidas em contas de depósito, em nome de seus titulares, na instituição que designar, sem emissão de certificados.

(...)

Art. 35. A propriedade da ação escritural presume-se pelo registro na conta de depósito das ações, aberta em nome do acionista nos livros da instituição depositária.

§ 1º A transferência da ação escritural opera-se pelo lançamento efetuado pela instituição depositária em seus livros, a débito da conta de ações do alienante e a crédito da conta de ações do adquirente, à vista de ordem escrita do alienante, ou de autorização ou ordem judicial, em documento hábil que ficará em poder da instituição.

(...)

11. Sendo assim, considerando-se que a alienação das ações e a respectiva transferência de sua propriedade ocorreu em 2016, a alíquota aplicável é de 15%, para pessoa jurídica que não esteja domiciliada em país com tributação favorecida. Tal alíquota tem por fundamento legal o art. 97 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, observadas as modificações por dispositivos legais posteriores, como segue:

Decreto-Lei nº 5.844, de 23.09.1943

Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão de 15% os rendimentos percebidos. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947)

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro;

(...)

Art. 100. A retenção do imposto, de que tratam os arts. 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar; empregar, remeter ou entregar o rendimento.

(...)

Lei nº 3.470, de 28.11.1958

Art. 77. O item 1º do art. 97, do Regulamento do Imposto de Renda passa a vigorar com a seguinte redação:

§ 1º à razão de 25% (vinte e cinco por cento):

I - os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no estrangeiro, inclusive aqueles oriundos da exploração de películas cinematográficas;

(...)

Lei nº 9.249, de 26.12.1995

Art. 28. A alíquota do imposto de renda de que tratam o art. 77 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958 e o art. 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, com as modificações posteriormente introduzidas, passa, a partir de 1º de janeiro de 1996, a ser de quinze por cento.

12. Os arts. 1º e 2º da Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016, na sequência citados, por meio de alteração do art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, definiram alíquotas progressivas para apuração do Imposto sobre a Renda incidente sobre ganho de capital na alienação de bens e direitos auferido por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas que não sejam tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado:

Lei nº 13.259, de 2016.

Art. 1º O art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas:

I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais);

II - 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

III - 20% (vinte por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais); e

IV - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

(...)

§ 3º Na hipótese de alienação em partes do mesmo bem ou direito, a partir da segunda operação, desde que realizada até o final do ano-calendário seguinte ao da primeira operação, o ganho de capital deve ser somado aos ganhos auferidos nas operações anteriores, para fins da apuração do imposto na forma do caput, deduzindo-se o montante do imposto pago nas operações anteriores.

§ 4º Para fins do disposto neste artigo, considera-se integrante do mesmo bem ou direito o conjunto de ações ou quotas de uma mesma pessoa jurídica.

§ 5º (VETADO).” (NR)

Art. 2º O ganho de capital percebido por pessoa jurídica em decorrência da alienação de bens e direitos do ativo não circulante sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com a aplicação das alíquotas previstas no caput do art.

21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e do disposto nos §§ 1º, 3º e 4º do referido artigo, exceto para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

(...)

Art. 5º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

§ 1º (VETADO).

§ 2º (VETADO).

13. Não obstante o art. 5º da Lei nº 13.259, de 2016, tenha fixado 1º de janeiro de 2016 como data inicial de sua produção de efeitos, o Secretário da RFB, em respeito à limitação imposta no § 2º do art. 62 da Constituição Federal de 1988, editou o Ato Declaratório Interpretativo nº 3, de 27 de abril de 2016, a seguir transcrito, declarando que os aludidos arts. 1º e 2º da Lei nº 13.259, de 2016, produziram efeitos a partir de 1º de janeiro de 2017:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XXVI do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 62 da Constituição Federal, declara:

Art. 1º Os arts. 1º e 2º da Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016, conversão da Medida Provisória nº 692, de 22 de setembro de 2015, produzirão efeitos a partir de 1º de janeiro de 2017.

14. A Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 06 de março de 2014, com a redação dada pelas Instruções Normativas RFB nº 1.662, de 30 de setembro de 2016, nº 1.664, de 11 de outubro de 2016 e 1.732, de 25 de agosto de 2017, dispõe atualmente sobre a tributação do ganho de capital de pessoa jurídica domiciliado no exterior da seguinte forma:

Art. 20. Os ganhos de capital apurados no País por pessoa jurídica domiciliada no exterior estão sujeitos à tributação conforme o disposto neste Capítulo, sem prejuízo dos acordos, tratados e convenções internacionais firmados pelo Brasil.

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa jurídica domiciliada no exterior em decorrência da alienação de bens e direitos do ativo não circulante localizados no Brasil sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, mediante aplicação das seguintes alíquotas:

I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais);

II - 17,5% (dezesete inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

III - 20% (vinte por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais); e

IV - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Na hipótese de alienação em partes do mesmo bem ou direito, a partir da segunda operação, desde que realizada até o final do ano-calendário seguinte ao da primeira operação, o ganho de capital deve ser somado aos ganhos auferidos nas operações anteriores, para fins de apuração do imposto na forma prevista no caput, deduzindo-se o montante do imposto pago nas operações anteriores.

§ 3º Para fins do disposto neste artigo, considera-se integrante do mesmo bem ou direito o conjunto de ações ou quotas de uma mesma pessoa jurídica.

§ 4º O responsável pela retenção e recolhimento do imposto sobre a renda na fonte de que trata o caput será do:

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

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

§ 5º Deverá ser observado o disposto em convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre a renda existentes no Brasil e no país de residência do alienante.

§ 6º Nas operações de incorporação de ações que envolvam valores mobiliários de titularidade de investidores estrangeiros, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto sobre a renda na fonte de que trata o caput será da incorporadora no Brasil, conforme previsto no art. 26 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 7º Aplica-se a alíquota de 15% (quinze por cento) do imposto sobre a renda retido na fonte incidente sobre o ganho de capital de que trata o caput aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2016.

Art. 22. O ganho de que trata o art. 21, decorrente de operação em que o beneficiário seja domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Art. 23. O ganho de capital auferido no País é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação em Reais e o custo de aquisição em Reais do bem ou direito.

§ 1º O valor de aquisição do bem ou direito para fins do disposto neste artigo deve ser comprovado com documentação hábil e idônea.

§ 2º Na impossibilidade de comprovação, o custo de aquisição será igual a zero.

§ 3º Na hipótese prevista no § 3º do art. 21, o ganho de capital auferido no Brasil será determinado pela diferença positiva entre o valor das ações emitidas

pela empresa incorporadora no Brasil em reais e o custo de aquisição em reais das ações transferidas pela pessoa, física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior.

15. A Receita Federal do Brasil, portanto, já se pronunciou quanto à alíquota aplicável na retenção do imposto de renda relativo aos ganhos de capital de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, sendo que para fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2016 a alíquota é de 15%, em consonância com a legislação anteriormente referida.

16. Estabelecida a alíquota aplicável, cabe indagar se existe permissão para postergar o pagamento do imposto, na hipótese de recebimento do preço de forma parcelada.

17. O art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995, determina que 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:

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.

18. Apesar de a legislação tributária brasileira não primar pela precisão no emprego dos termos “residente no exterior” e “domiciliado no exterior”, é certo que eles são normalmente utilizados ao se fazer referência a pessoas físicas e jurídicas, respectivamente. Sendo assim, e a não ser que haja norma específica determinando de outra forma, as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior submetem-se, a princípio, às regras de apuração e tributação das pessoas físicas residentes no País, no que forem aplicáveis, ressalvada a existência de normativo específico que afaste tal equiparação nas hipóteses por ele alcançadas.

19. Recorde-se, a esse respeito, que há mais similaridades entre a forma de tributação de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e a de uma pessoa física residente no País do que entre aquela e a de uma pessoa jurídica domiciliada no País.

20. As pessoas jurídicas domiciliadas no País apuram o imposto de renda, como regra geral, a partir do seu resultado contábil, reconhecendo os rendimentos pelo regime de competência, o que não ocorre com as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, cuja tributação pelo IRRF se dá a cada operação realizada, aplicável normalmente o regime de caixa, e neste aspecto há uma maior aproximação com as regras das pessoas físicas residentes no País.

21. No caso da tributação dos ganhos de capital auferidos na alienação a prazo de bens ou direitos, a pessoa física residente no País pode postergar o pagamento do imposto de renda, nos termos do art. 21 da Lei nº 7.713, de 1988, o que se mostra adequado à regra geral de tributação pelo regime de caixa. O mesmo se pode dizer em relação às pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, e portanto este é um exemplo de normativo dirigido às pessoas físicas residentes no País que tem a sua aplicação estendida àquelas pessoas jurídicas.

22. Assim, permite-se às pessoas jurídicas domiciliadas no exterior tributar o ganho de capital, apurado na venda a prazo, proporcionalmente às parcelas recebidas, nos termos do art. 21 da Lei nº 7.713, de 1988, e do art. 140 do Decreto nº 3.000, de 1999:

Lei nº 7.713, de 1988

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

(...)

Art. 21. Nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver.

(...)

Regulamento do Imposto sobre a Renda de 1999 (RIR/1999)

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

(...)

Art. 140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).

§ 1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida.

§ 2º O valor pago a título de corretagem poderá ser deduzido do valor da parcela recebida no mês do seu pagamento.

(...)

23. A base de cálculo para aplicação da alíquota de 15% será o valor obtido com a multiplicação de cada parcela recebida pela relação entre o ganho de capital e o valor da alienação. Considerando hipoteticamente um ganho de capital de R\$ 20,00 em uma alienação cujo preço total seja de R\$ 100,00, tal relação seria de 0,20. Se o preço for recebido em duas parcelas, de R\$ 40,00 e R\$ 60,00, a base de cálculo será, respectivamente, de R\$ 8,00 por ocasião do recebimento da primeira parcela, e de R\$ 12,00 quando do recebimento da segunda parcela, sobre os quais incide a alíquota de 15%, resultando em valores de imposto a pagar de R\$ 1,20 e R\$ 1,80.

24. Quanto ao vencimento do imposto, até o ano de 2016 não havia dispositivo específico para o imposto sobre ganhos de capital das pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, mas apenas a regra geral do art. 70 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005:

Art. 70. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2006, os recolhimentos do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF serão efetuados nos seguintes prazos:

I - IRRF:

a) na data da ocorrência do fato gerador, no caso de:

1. rendimentos atribuídos a residentes ou domiciliados no exterior;

(...)

25. Tal regramento geral, entretanto, não pode ser aplicado na hipótese de alienação a prazo, pois isso equivaleria a neutralizar a regra que permite postergar a tributação para o momento do recebimento das parcelas, ao impor o recolhimento do imposto na data de ocorrência do fato gerador, ou seja, no momento da transferência da propriedade.

26. Por isso, o dispositivo a ser levado em conta neste caso é o §1º do art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995, na sua redação original:

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

27. Observo que o §1º do art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995, não foi alterado pela Lei nº 13.259, de 2016, e que a partir de 2017 esta mesma lei expressamente manda aplicá-lo às pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, entre as quais se incluem as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

28. Acrescente-se, por fim, que na hipótese de recebimento do preço da alienação em parcelas, a expressão “percepção dos ganhos” deve ser entendida como “recebimento das parcelas”. É exatamente esta a cognição do art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001:

Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

(...)

Conclusão

29. _____ Por todo o exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo ao consulente que:

- a) o ganho de capital auferido por pessoa jurídica domiciliada no exterior, na alienação a prazo de participação societária, deve ser apurado como se a venda fosse efetuada à vista, e o imposto de renda sobre ele incidente pode ser pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida;
- b) para alienações ocorridas em 2016, o imposto devido relativo a cada parcela recebida, ainda que o recebimento se dê a partir de 2017, deve ser apurado à alíquota de quinze por cento, em se tratando de pessoa jurídica domiciliada em país sem tributação favorecida;
- c) a base de cálculo do imposto é o valor obtido a partir da aplicação, sobre o valor da parcela recebida, do percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação;
- d) o imposto deve ser recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento de cada parcela.

À consideração do Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit