



---

## Solução de Consulta nº 111 - Cosit

**Data** 29 de junho de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

**ISENÇÃO. INVESTIDOR ESTRANGEIRO. NÃO-RESIDENTE. GANHO DE CAPITAL. REGIME ESPECIAL.**

A pessoa física brasileira não-residente no País faz jus à isenção de rendimentos de ganho de capital auferidos por investidor estrangeiro não residente em País com Tributação Favorecida, nos termos da Lei nº 9.430, de 1996 (regime especial de tributação para investidores estrangeiros) a partir da data da saída definitiva, quando o momento da saída seja anterior a data criação da obrigação de apresentar Comunicação Definitiva de Saída do País (CDSO).

**Dispositivos Legais:** Art. 81, da Lei nº 8.891, de 20 de janeiro de 1.995; Art. 876, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018; arts. 88, 89 e 90, da Instrução Normativa RFB nº 1.585, de 31 de agosto de 2.015; arts. 2º, 3º e 10, §1º, da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002; art. 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.008, de 09 de fevereiro de 2010; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 1, de 18 de janeiro de 2016.

## **Relatório**

O interessado afirma que, em 30 de abril de 2005, deixou de ser residente brasileiro, conforme Declaração de Saída Definitiva do País (DSDP) transmitida nessa mesma data. Argumenta que, na ocasião, inexistia a obrigação acessória de Comunicação de Saída Definitiva do País (CSDP), instituída pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.008, de 9 de fevereiro de 2010.

2. O Consultante informa, ainda, que, desde 2002, antes mesmo de se tornar não residente, possuía conta em corretora de valores mobiliários, procedimento típico para custódia de ações adquiridas no mercado de capital brasileiro por residentes no país. No entanto, em 2007, adquiriu ações no mercado de capitais, utilizando-se dessa conta para custódia do ativo, sem se ater que essa modalidade de conta não se aplicava a não residentes.

3. Por sua vez, afirma que, depois de sua DSDP, foi lavrado contra si exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) incidente sobre ganhos de renda variável, em face de negociação de ações no mercado brasileiro, em 2010 e 2011, o que, inclusive, foi arrecadado. Segundo o Consulente, ao exigir o IRPF, não se observou o artigo 90, da IN RFB nº 1.585, de 31 de agosto de 2015. Confessa, por fim, que, por desatenção, não alterou o tipo de conta de custódia de ações para não residentes.

4. Na sequência, de acordo com o Consulente, em condição de não residente no país, ainda obtinha certa carteira de ações e decidiu custodiá-la em outra instituição financeira, oportunidade em que foi solicitada a abertura de conta típica para não residentes no país.

5. Porém, o Consulente informa que lhe obrigaram a comprovar a arrecadação do IRPF incidente sobre o ganho econômico de renda variável considerando a sua posição acionária do dia anterior ao da aquisição da condição de não residente fiscal, nos termos do ADI RFB nº 1, de 18 de janeiro de 2016.

6. Assim, dada a obscuridade interpretativa da condição de "residente" e "não residente" em face da alteração do canal bancário, o Consulente peticiona a presente consulta à interpretação da legislação tributária aplicável à matéria.

7. Em suma, a Consulente questiona:

*Diante do cenário fático delimitado, a legislação tributária que norteia a temática envolvida' e considerando que (i) à época da saída definitiva do Consulente, o que aconteceu em 2005, a legislação tributária exigia apenas a entrega da DSDP para que houvesse alteração no status tributário de residente fiscal para não residente fiscal, não existindo qualquer instrumento formal de comunicação às fontes pagadoras; e (ii) as ações que serão objeto de migração de instituição custodiante foram adquiridas após a entrega da competente DSDP, ou seja, foram adquiridas na condição de não residente fiscal no Brasil, **FORMULA-SE A SEGUINTE CONSULTA:***

*1. A mera portabilidade de custódia de ações entre contas bancárias de natureza regulatória distinta, conta comum de residente fiscal para conta específica de não residente fiscal (Conta 4.373), adquiridas em momento em que a pessoa física já possuía a condição de não residente fiscal junto à RFB, em razão da entrega tempestiva da DSDP, deve ocorrer a custo de aquisição? Tal situação caracteriza-se como fato gerador para a tributação de ganho de capital fictício?*

8. Por derradeiro, o consulente presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Assim, uma vez atendidos os critérios de admissibilidade, do processo de consulta toma-se conhecimento.

## Fundamentos

9. A Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

10. 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, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias.

11. A Solução de Consulta não presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a demonstrar a interpretação da legislação tributária conferida a estes. Nesse sentido, a Solução de Consulta eficaz não convalida nem invalida quaisquer informações, procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito, caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos não foram descritos adequadamente ou que houve omissão de dados necessários à interpretação da legislação.

12. Realizadas essas considerações, analisa-se a dúvida do Consulente que, em suma, questiona o tratamento tributário a não-residente que tenha transmitido a Declaração de Saída Definitiva do País em época ainda não vigente a Comunicação de Saída Definitiva do País (CSDP).

13. Preliminarmente, é importante destacar a obrigatoriedade de o contribuinte, pessoa física, informar a fonte pagadora a data da saída definitiva do País a fim de que seus rendimentos passem a se sujeitar à tributação definitiva ou exclusiva, conforme determina a Instrução Normativa nº208, de 27 de setembro de 2002.

*Art. 10. Os rendimentos recebidos de fontes situadas no Brasil pela pessoa física que se retirar em caráter permanente do território nacional sujeitam-se à tributação exclusiva na fonte ou definitiva, nos termos previstos nos arts. 26 a 45, a partir da data da saída definitiva do País.*

*§ 1º Para fins do disposto no caput, a pessoa física deve comunicar à fonte pagadora a data da saída definitiva do Brasil.*

*(...)*

14. Posteriormente, verifica-se se o comando avocado pelo consulente, em que se estabelece isenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) para ganhos de capital auferidos por pessoas caracterizadas como investidores estrangeiros, aplica-se a situação do brasileiro não-residente e, então, analisar se estaríamos efetivamente diante de um caso de não-residência.

15. A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, traz na seção que trata sobre a tributação das operações financeiras realizadas por residentes ou domiciliados no exterior, a hipótese de não incidência do IRRF para ganho de capital auferido ou distribuído.

*Art. 81. Ficam sujeitos ao Imposto de Renda na fonte, à alíquota de dez por cento, os rendimentos auferidos:*

*I - pelas entidades mencionadas nos arts. 1º e 2º do Decreto-Lei nº 2.285, de 23 de julho de 1986;*

*II - pelas sociedades de investimento a que se refere o art. 49 da Lei nº 4.728, de 1965, de que participem, exclusivamente, investidores estrangeiros;*

*III - pelas carteiras de valores mobiliários, inclusive vinculadas à emissão, no exterior, de certificados representativos de ações, mantidas, exclusivamente, por investidores estrangeiros.*

*§ 1º Os ganhos de capital ficam excluídos da incidência do Imposto de Renda quando auferidos e distribuídos, sob qualquer forma e a qualquer título, inclusive em decorrência de liquidação parcial ou total do investimento pelos fundos, sociedades ou carteiras referidos no caput deste artigo.*

*(...)*

16. A Instrução Normativa RFB nº 1.585, de 31 de agosto de 2015, em seu art. 90, por sua vez, regulamenta o regime especial de tributação para residentes e domiciliados no exterior:

*Art. 88. Esta Seção dispõe sobre a tributação dos rendimentos auferidos por investidor residente ou domiciliado no exterior, individual ou coletivo, que realizar operações financeiras no País de acordo com as normas e condições estabelecidas pelo CMN não residentes ou domiciliados em país com tributação favorecida nos termos do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, excetuado os fundos soberanos a que se refere o § 15 do art. 92.*

*(...)*

*Art. 90. Não estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda os ganhos de capital auferidos pelos investidores estrangeiros de que trata o art. 88.*

17. Nesse sentido, com base na regulamentação aplicável, é possível concluir que o benefício tem por critério a residência do investidor, ao utilizar o termo estrangeiro para se opor ao investidor nacional, que possui residência ou domicílio no país, não mantendo qualquer relação com a nacionalidade.

18. Desse modo, passa-se a analisar se o contribuinte já ostentava a condição de não-residente no País para fins fiscais, quando a instituição financeira solicitou a alteração de sua conta de investidor residente para não-residente. A Instrução Normativa RFB nº 208, de 27 de setembro de 2002, traz a definição de residente e não-residente nos seguintes termos:

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

*I - que resida no Brasil em caráter permanente;*

*II - que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior;*

*III - que ingresse no Brasil:*

*a) com visto permanente, na data da chegada;*

*b) com visto temporário:*

*1. para trabalhar com vínculo empregatício, na data da chegada;*

*1. para trabalhar com vínculo empregatício ou atuar como médico bolsista no âmbito do Programa Mais Médicos de que trata a Medida Provisória nº 621, de 8 de julho de 2013, na data da chegada; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1383, de 07 de agosto de 2013)*

*2. na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;*

*3. na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;*

*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.*

*V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1008, de 09 de fevereiro de 2010)*

*Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso III, " b" , item 2, do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.*

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

*I - que não resida no Brasil em caráter permanente e não se enquadre nas hipóteses previstas no art. 2º;*

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

*III - que, na condição de não-residente, ingresse no Brasil para prestar serviços como funcionária de órgão de governo estrangeiro situado no País, ressalvado o disposto no inciso IV do art. 2º;*

*IV - que ingresse no Brasil com visto temporário:*

*a) e permaneça até 183 dias, consecutivos ou não, em um período de até doze meses;*

*b) até o dia anterior ao da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;*

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

*§ 1º Para fins do disposto no inciso IV, " a" , do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.*

*§ 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.*

*Art. 4º A partir do momento em que a pessoa física adquira a condição de residente ou de não-residente no País, dar-se-á o retorno à condição anterior somente quando ocorrer qualquer das hipóteses previstas nos arts. 2º ou 3º, conforme o caso.*

19. Percebe-se que a legislação adota um critério material e objetivo para determinar quando a pessoa física deixa de ser residente do País: ausência do território nacional em caráter permanente ou em caráter temporário por mais de 12 meses consecutivos. A fim de tornar o processo de saída do País mais transparente e auxiliar a fonte pagadora dos rendimentos a identificar os contribuintes residentes e não-residentes foi instituída a obrigação acessória de apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, através da Instrução Normativa RFB nº 1.008, de 9 de fevereiro de 2010, que alterou a IN RFB nº 208/2002.

20. A CSDP não altera a data em que o contribuinte deixa de ser residente no Brasil, que permanece a data em que se retira do País, conforme interpreta-se da redação atual da IN RFB nº 208, de 2002. A ausência dessa comunicação, contudo, cria uma presunção de que o

contribuinte continua residente por um período de 12 meses, mesmo que já tenha deixado o território nacional com intuito de fixar residência em outro país.

21. Nesse sentido, a Cosit já se manifestou em diversas soluções de consulta: Solução de Consulta Cosit n.º 19, de 04 de novembro de 2013

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA.*

*EMENTA: CONDIÇÃO DE RESIDENTE OU NÃO-RESIDENTE. A condição de residente ou não-residente da pessoa física que se ausenta do Brasil em caráter temporário é a seguinte: nos primeiros doze meses consecutivos de ausência, será considerada como residente no País, tendo os seus rendimentos recebidos no Brasil tributados como os demais residentes; a partir do 13º mês consecutivo de ausência, será considerada como não-residente, tendo os seus rendimentos recebidos no Brasil tributados de forma exclusiva na fonte ou definitiva. Retornando ao País com ânimo definitivo é considerada residente na data da chegada, submetendo-se às normas vigentes na legislação tributária aplicável aos demais residentes no Brasil, inclusive, no tocante à apresentação da Declaração de Ajuste Anual. O empregado de empresa pública ou de sociedade de economia mista, quando a serviço específico da empresa no exterior, bem assim o contratado local de representações diplomáticas, não se enquadra no conceito de ausente no exterior a serviço do Brasil.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Instrução Normativa SRF n.º 208, de 27.09.2002, arts. 2º, inciso IV, 3º, inciso V, 6º a 11, 12, parágrafo único e 26 a 45.”*

Solução de Consulta n.º 169, de 26 de dezembro de 2019

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF*

*EMENTA: SAÍDA DO PAÍS EM CARÁTER PERMANENTE. APRESENTAÇÃO DA COMUNICAÇÃO DE SAÍDA DEFINITIVA DO PAÍS. EFEITOS.*

*A pessoa física que se retira do país em caráter permanente do território nacional e apresenta a Comunicação de Saída Definitiva do País (CSDP) dentro do prazo é considerada como não residente no Brasil na data de sua saída.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Instrução Normativa SRF n.º 208, de 27 de setembro de 2002, arts. 2º, 3º e 11-A.*

22. Nesse contexto, é possível asseverar que, embora o consulente já ostentasse a condição de não-residente, antes da criação da obrigação de apresentar a Comunicação de Saída Definitiva, houve o descumprimento da norma, conforme transcrito no parágrafo 13, ao não informar a fonte pagadora sobre sua condição. No entanto, a simples alteração do tipo de conta de residente para não-residente tem por finalidade cumprir a regulamentação do Banco Central, mas não modificar o **status** de investidor estrangeiro do interessado para fins de não incidência do Imposto sobre a Renda decorrente do ganho de capital auferido nas operações financeiras no País.

23. É importante destacar, que caso o contribuinte retorne ao Brasil em ânimo definitivo, passará a condição de residente desde a data de sua chegada, nos termos do art. 2º, inciso IV, da IN RFB n.º 208, de 2002.

24. Com relação ao responsável tributário, a RFB publicou o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 1, de 18 de janeiro de 2016, que determina as exigências que o responsável tributário deve fazer para que o contribuinte pessoa física, que se torne não residente, possa usufruir do regime especial de tributação para investidores estrangeiros:

*Art. 1º No caso de pessoa física residente no País que adquire a condição de não residente, para fins de aplicação do regime especial de tributação aplicável ao investidor estrangeiro não residente em país com tributação favorecida nos termos do art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deverá o responsável tributário:*

*I - exigir da pessoa física residente no País que adquire a condição de não residente a comprovação de que apresentou a Comunicação de Saída Definitiva do País à Secretaria da Receita Federal do Brasil; e*

*II - reter e recolher o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos auferidos até o dia anterior ao da aquisição da condição de não residente.*

*Art. 2º No caso de aplicações financeiras não sujeitas à retenção do imposto sobre a renda nos termos do inciso II do caput do art. 1º, deverá o contribuinte ou seu representante legal apurar e recolher o imposto na forma prevista na legislação vigente.*

*Art. 3º A pessoa física que adquire a condição de residente no Brasil deve comunicá-la à fonte pagadora.*

*Art. 4º Ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.*

25. Nesse passo, na portabilidade de custódia de ações entre contas bancárias de residente fiscal para conta específica de não residente fiscal, ocorrida após a aquisição da condição de não-residente pelo contribuinte, deve-se tão-somente avaliar se os ganhos auferidos até o dia anterior da aquisição da condição de não-residente foram tributados.

26. Dessa maneira, numa análise conjugada dos dispositivos mencionados nos itens anteriores, conclui-se que a pessoa física brasileira não-residente no País faz jus à isenção de rendimentos de ganho de capital auferidos por investidor estrangeiro não residente em País com Tributação Favorecida, nos termos da Lei nº 9.430, de 1996 (regime especial de tributação para investidores estrangeiros) a partir da data da saída definitiva.

## **Conclusão**

27. Tendo em vista o exposto, conclui-se que a pessoa física brasileira não-residente no País faz jus à isenção de rendimentos de ganho de capital auferidos por investidor estrangeiro não residente em País com Tributação Favorecida, nos termos da Lei nº 9.430, de 1996 (regime especial de tributação para investidores estrangeiros) a partir da data da saída definitiva, quando o momento da saída seja anterior a data criação da obrigação de apresentar Comunicação Definitiva de Saída do País (CDSO).

Assinado digitalmente  
IVONETE BEZERRA DE SOUZA OSTI  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributação Internacional (Cotin).

Assinado digitalmente  
ANDREA COSTA CHAVES  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação Internacional

De Acordo. Ao Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) para aprovação.

assinado digitalmente  
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Cotin

## **Ordem de Intimação**

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

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