
Solução de Consulta nº 150 - Cosit**Data** 22 de setembro de 2021**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF****ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL-PORTUGAL. ALIENAÇÃO DE AÇÕES. INVESTIMENTO ESTRANGEIRO DIRETO. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.**

O ganho de capital auferido no Brasil por empresa portuguesa, decorrente da alienação de participação societária em empresa brasileira, sujeita-se ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 21; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 18; Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001 (ADT Brasil-Portugal), art. 13º e Protocolo, itens 6 e 9; Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, arts. 21 a 23.

Relatório

A interessada, pessoa jurídica de direito privado, atuante no ramo de holding de instituições não financeiras, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), concernente ao acordo para evitar dupla tributação entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa (ADT Brasil-Portugal), promulgado pelo Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001.

2. Esclarece que adquiriu, de empresa constituída sob as leis de Portugal, ações ordinárias nominativas de empresa brasileira, registradas como “investimento estrangeiro direto” junto à Autoridade Monetária Brasileira, nos termos da Lei nº 4.131, de 3 de setembro 1962 e dos regulamentos expedidos pelo Banco Central do Brasil.

3. A operação teria gerado ganho de capital em favor da empresa vendedora das ações. Porém, a consulente destaca que essa negociação não ocorreu em bolsa de valores ou mercado aberto, descaracterizando, assim, a isenção prevista no art. 16 da Medida Provisória nº 2.189-49/01, de 23 de agosto de 2001.

4. Diante disso, a consulente entende ser responsável pela retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), conforme o disposto no art. 26 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Por se tratar de investimento estrangeiro direto, entende ser aplicável o tratamento previsto no art. 18 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, bem como o art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o que resultaria em aplicação de alíquotas progressivas da ordem de 15% a 22,5%.

5. Cita ainda o parágrafo 4º do art. 13 do ADT Brasil-Portugal, que determina a tributação sobre os ganhos decorrentes de alienação de ações de sociedades brasileiras por residentes em Portugal, os quais estariam sujeitos às alíquotas no Brasil de 15% a 22,5% sobre o ganho de capital.

6. Ocorre que o Protocolo do ADT Brasil-Portugal, em seu item 6, determina que, na hipótese de o Brasil firmar com outro Estado não situado na América Latina uma Convenção que limite a tributação do ganho de capital no Brasil, tal limitação será automaticamente aplicável aos casos envolvendo Brasil e Portugal.

7. Com base nisso, a consulente invoca as disposições referentes ao Acordo para Evitar Dupla Tributação entre Brasil e Israel (ADT Brasil-Israel), no qual consta a limitação da tributação do ganho de capital no Brasil à alíquota máxima de 15% (quinze por cento) em operações envolvendo alienação de participação em sociedades brasileiras, no caso de a empresa alienante deter mais de 10% das ações da empresa alienada.

8. Afirma a interessada que tal disposição se enquadra no caso concreto e seria aplicável ao ADT Brasil-Portugal, por força do item 6 do protocolo referente ao tratado.

9. Em face do exposto, formula o seguinte questionamento:

1) Está correto o entendimento da consulente no sentido de que a tributação do ganho de capital decorrente da alienação de ações de companhia brasileira detida por companhia portuguesa sob o regime de investimento estrangeiro direto estaria limitada à alíquota de 15% em decorrência da aplicação do disposto no item 6 do Protocolo Brasil-Portugal, combinado com o artigo 13, parágrafo terceiro, do Tratado Brasil-Israel?

10. Ao final declara que atende aos requisitos previstos no art. 3º, §2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

11. O processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

12. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria está normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

13. Cumpre também destacar que o processo de consulta se destina à elucidação quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária, diante de dúvida quanto à sua aplicação a fato concreto. Não se destina, portanto, à convalidação de atos praticados nem de quaisquer das afirmativas da consulente, pois isso implicaria em análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta.

14. Dito isso, examinem-se as disposições dos atos normativos e legais citados pela interessada, a fim de verificar a hipótese descrita na petição inicial:

Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995

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.

(...)

Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995

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: (Redação dada pela Lei n.º 13.259, de 2016)

I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais); (Redação dada pela Lei n.º 13.259, de 2016)

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); (Redação dada pela Lei n.º 13.259, de 2016)

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 (Redação dada pela Lei n.º 13.259, de 2016)

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). (Redação dada pela Lei n.º 13.259, de 2016)

Decreto n.º 4.012, de 13 de novembro de 2001

Art. 1º A Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.

(...)

Artigo 13º

Mais-Valias ou Ganhos de Capital

1. Os ganhos que um residente de um Estado Contratante aufera da alienação de bens imobiliários considerados no Artigo 6º e situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte do ativo de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante, incluindo os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento estável (isolado ou com o conjunto da empresa), podem ser tributados nesse outro Estado.

3. Os ganhos provenientes da alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional, ou de bens mobiliários afetos à exploração desses navios ou aeronaves, só podem ser tributados no Estado Contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa.

4. Os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens ou direitos diversos dos mencionados nos n.ºs. 1, 2 e 3 podem ser tributados em ambos os Estados Contratantes.

15. Oportunamente, cita-se abaixo excerto da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 7 de março de 2014, que disciplinou a matéria tratada:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.455, DE 7 DE MARÇO 2014

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: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1732, de 25 de agosto de 2017)

I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1732, de 25 de agosto de 2017)

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); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1732, de 25 de agosto de 2017)

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 (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1732, de 25 de agosto de 2017)

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). (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1732, de 25 de agosto de 2017)

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1732, de 25 de agosto de 2017)

§ 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.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1732, de 25 de agosto de 2017)

§ 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. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1732, de 25 de agosto de 2017)

§ 4º O responsável pela retenção e recolhimento do imposto sobre a renda na fonte de que trata o caput será do: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1732, de 25 de agosto de 2017)

I - adquirente, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil; ou (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1732, de 25 de agosto de 2017)

II - procurador do adquirente, quando este for residente ou domiciliado no exterior. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1732, de 25 de agosto de 2017)

§ 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. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1732, de 25 de agosto de 2017) (destaque acrescentado).

(...)

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.

16. Preliminarmente, observa-se que de fato a operação descrita pela interessada estaria sujeita à retenção do imposto sobre a renda na fonte em alíquotas progressivas, conforme o disposto no art. 21 da Lei n.º 8.981, de 1995, combinado com o artigo 13º, item 4, da Convenção para Evitar Dupla Tributação entre o Brasil e Portugal (ADT Brasil-Portugal), promulgada pelo Decreto n.º 4.012, de 13 de novembro de 2001, observado ainda o disposto nos arts. 21 ao 23 da IN RFB n.º 1.455, de 2014.

17. De outro lado, o Protocolo do ADT Brasil-Portugal, conforme citado pela interessada, dispõe em seu item n.º 6 o seguinte:

6. Com referência aos Artigos 13º, n.º 4 e 14º, n.º 1

Fica entendido que, na eventualidade de, posteriormente à assinatura da presente Convenção, o Brasil concluir com um terceiro Estado não situado na América Latina uma Convenção que limite - com relação aos rendimentos referidos nos parágrafos mencionados - o poder de tributação do outro Estado Contratante que não seja aquele em que for residente o beneficiário dos rendimentos, uma limitação idêntica será automaticamente aplicada às relações entre o Brasil e Portugal.

18. Assim, estabeleceu-se uma forma de atualização automática da convenção entre Brasil e Portugal, em relação aos ganhos de capital previstos no art. 13º, item nº 4, hipótese na qual se enquadra a situação descrita pela consultante.

19. A Convenção para Evitar Dupla Tributação entre Brasil e Israel (ADT Brasil-Israel), citada pela consultante, foi celebrada em 12 de dezembro de 2002, promulgada pelo Decreto nº 5.576, de 8 de novembro de 2005, e assim dispôs quanto aos ganhos de capital:

DECRETO Nº 5.576, DE 8 DE NOVEMBRO DE 2005

ARTIGO 13

Ganhos de Capital

1. Os ganhos obtidos por um residente de um Estado Contratante da alienação de bens imóveis, conforme referidos no Artigo 6º, situados no outro Estado Contratante, poderão ser tributados nesse outro Estado.

2. Os ganhos obtidos por um residente de um Estado Contratante da alienação de ações ou outros direitos societários de uma sociedade da qual mais de metade dos ativos consiste, direta ou indiretamente, de propriedades imóveis situadas no outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado.

3. Os ganhos obtidos por um residente de um Estado Contratante da venda, troca ou outra forma de disposição, direta ou indiretamente, de ações de uma sociedade residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado, mas somente se o residente do primeiro Estado mencionado detiver a propriedade, direta ou indiretamente, a qualquer tempo no período de doze meses anterior a tal venda, troca ou outra forma de disposição, de ações dando direito a 10 por cento ou mais do direito de voto na sociedade. Todavia, o imposto assim cobrado não poderá exceder 15 por cento do montante bruto de tais ganhos. A expressão "detiver a propriedade indiretamente", conforme usada neste parágrafo, inclui, mas não está limitada, a propriedade por uma pessoa relacionada.

4. Os ganhos provenientes da alienação de bens móveis que façam parte do ativo de um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado Contratante possua no outro Estado Contratante, incluindo os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento permanente (isolado ou com o conjunto da empresa), poderão ser tributados nesse outro Estado.

5. Os ganhos provenientes da alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional ou de bens móveis alocados à exploração de tais navios ou aeronaves serão tributáveis apenas no Estado Contratante em que estiver situada a sede de direção efetiva da empresa.

6. Os ganhos provenientes da alienação de quaisquer bens diferentes dos mencionados nos parágrafos acima poderão ser tributados em ambos os Estados Contratantes. (destaque acrescentado)

20. Nota-se que de fato o ADT Brasil-Israel apresenta uma cláusula restritiva de tributação, cujo teor não encontra paralelo no ADT Brasil-Portugal. Dessa forma, uma vez atendidas as condições previstas no Protocolo (conclusão, pelo Brasil, de Convenção com outro Estado fora da América Latina, posteriormente ao ADT Brasil-Portugal), uma limitação

idêntica será automaticamente aplicável às operações realizadas entre sociedades brasileiras e portuguesas.

21. Assim, os ganhos de capital obtidos por um residente em Portugal, decorrente da alienação direta de ações de uma sociedade residente no Brasil, poderão ser tributados no Brasil à alíquota máxima de 15% (quinze por cento).

22. Ressalte-se que o ADT Brasil-Portugal possui uma ressalva quanto à aplicação das condições previstas na convenção, a qual foi expressa no Protocolo da seguinte forma:

9. Com referência às Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria e de Manaus, à SUDAM e à SUDENE

Fica entendido que os benefícios desta Convenção não serão atribuídos a qualquer pessoa que tenha direito a benefícios fiscais relativos ao imposto sobre o rendimento de acordo com os dispositivos da legislação e de outras medidas relacionadas com as Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria, de Manaus, a SUDAM e a SUDENE ou a benefícios similares àqueles concedidos, disponíveis ou tornados disponíveis segundo qualquer legislação ou outra medida adotada por qualquer Estado Contratante. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão sobre qualquer legislação ou medida similar e consultar-se-ão sobre a similaridade, ou não, de tais benefícios. (destaque acrescentado)

23. Vê-se que, ainda que não seja o caso descrito pela consulente, o ADT Brasil-Portugal faz uma ressalva expressa às pessoas beneficiadas por determinados regimes fiscais diferenciados ou benefícios similares a esses, o que amplia o rol de possibilidades de vedação para além dos regimes citados no item 9 do Protocolo.

24. Assim, incumbe à consulente atentar se a empresa beneficiada pelo tratado não faz jus a um dos regimes especificados ou outro semelhante a eles, o que tornaria inaplicável a limitação prevista na convenção e, portanto, sujeitaria a operação à incidência do imposto de renda conforme as alíquotas progressivas estabelecidas no art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995.

Conclusão

25. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que o ganho de capital auferido no Brasil por empresa portuguesa, decorrente da alienação de participação societária em empresa brasileira, sujeita-se ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

Assinado digitalmente

MARCIO HENRIQUE SALES PARADA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente

ALEXANDRE AKIO LAGE MARTINS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação Internacional (Ditin)

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-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

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta