



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA

147 – COSIT

DATA

27 de maio de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL-BÉLGICA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. INVESTIMENTO ESTRANGEIRO DIRETO. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.

O ganho de capital auferido no Brasil por empresa belga, decorrente da alienação de participação societária em empresa brasileira, sujeita-se ao IRRF à alíquota de 15%.

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 75.542, de 30 de julho de 1973 (ADT Brasil-Bélgica), art. 13 e Protocolo; Decreto nº 5.576, de 8 de novembro de 2005, art. 13; Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, arts. 21 a 23.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta apresentada sob o rito da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

2. A interessada é pessoa jurídica de direito privado, do tipo sociedade limitada, cujo objeto principal é ser *holding* de instituições não-financeiras. Em 07/11/2022, a consultante celebrou “contrato de compra e venda de quotas e outras avenças” com empresa “constituída e existente de acordo com as leis da Bélgica”.

2.1. Por meio desse contrato, a consultante adquiriu “quotas representativas de até 40% (quarenta por cento) do total de quotas de emissão” de sociedade limitada brasileira. O fechamento da operação ocorreu em 17/01/2023.

2.2. As quotas detidas pela empresa belga foram devidamente registradas como “investimento estrangeiro direto”, nos termos da Lei nº 4.131, de 1962, e dos regulamentos expedidos pelo Banco Central do Brasil.

3. A venda das quotas resultou em ganho de capital apurado pela empresa belga. A consulente é a responsável pela retenção e recolhimento do imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF), por força do disposto no art. 26 da Lei nº 10.833, de 2003.

3.1. Os ganhos de capital auferidos por residentes ou domiciliados no exterior são apurados e tributados de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no país (art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995).

3.2. As regras a que se refere o art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995, estão definidas no art. 21 da Lei nº 8.981, de 1995, com redação dada pela Lei nº 13.259, de 2016. Este dispositivo prevê alíquotas progressivas que variam de 15% a 22,5%.

4. Não obstante, a consulente entende que o ADT Brasil-Bélgica (internalizado pelo Decreto nº 72.542, de 1973) limita a alíquota aplicável a 15%. O item 2 do Protocolo desse acordo determina 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 mencionados no artigo 13, § 3º, e artigo 14, § 1º - o poder de tributação do outro Estado Contratante que não seja aquele em que for residente e beneficiário dos rendimentos uma limitação idêntica seria automaticamente aplicada às relações entre o Brasil e a Bélgica.

4.1. De acordo com a consulente, o Art. 13 do ADT Brasil-Israel (internalizado pelo Decreto nº 5.576, de 2005) enquadra-se na precitada cláusula da nação mais favorecida do Protocolo do ADT Brasil-Bélgica. Abaixo, transcrevemos o Art. 13 do ADT Brasil-Israel (grifos nossos):

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.

4.2. A consulente aduz ainda que esse entendimento já foi expresso por esta Cosit em relação ao ADT Brasil-Portugal (internalizado pelo Decreto nº 4.012, de 2001) na Solução de Consulta Cosit nº 150, de 2021. Este acordo possui cláusula da nação mais favorecida de igual teor ao do ADT Brasil-Bélgica.

5. Ao final, a consulente apresenta o questionamento abaixo:

Está correto o entendimento da Consulente no sentido de que o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre o ganho de capital auferido por pessoa jurídica residente na Bélgica em decorrência da alienação de participação societária de empresa brasileira sob o regime de investimento estrangeiro direto está limitado à alíquota de 15% em decorrência da aplicação do disposto no item 2 do Protocolo Brasil-Bélgica, combinado com o artigo 13, parágrafo 3 do Tratado Brasil-Israel?

FUNDAMENTOS

6. O procedimento de consulta é disciplinado nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972 e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996. Sua regulamentação em âmbito federal encontra-se no Decreto nº 7.574, de 2011 e na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. A consulta fiscal tem por finalidade dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal aplicável à luz de um caso concreto. Por esse motivo, as soluções de consulta não convalidam ou invalidam as afirmativas do consulente. Sua eficácia pressupõe a conformidade entre a narrativa apresentada e a realidade fática.

7. A tributação dos ganhos de capital é tratada no Art. 13 do ADT Brasil-Bélgica. Ressalte-se que esse dispositivo não foi alterado pelo Decreto nº 6.332, de 2007, que alterou partes daquele acordo.

7.1. Abaixo transcrevemos o Art. 13 do ADT Brasil-Bélgica (grifos nossos):

ARTIGO 13**GANHOS DE CAPITAL**

1. Os ganhos provenientes da alienação de bens imobiliários, conforme são definidos no parágrafo 2º do artigo 6º são tributáveis no Estado Contratante em que esses bens estiverem situados.

2. Os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte do ativo de um estabelecimento permanente que uma empresa em Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante, ou de bens, mobiliários constitutivos de uma instalação fixa que um residente de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante para o exercício de uma profissão liberal, incluindo os ganhos provenientes da alienação global desse estabelecimento permanente (só ou com o conjunto da empresa) ou dessa instalação fixa, são tributáveis nesse outro Estado. Todavia os ganhos provenientes da alienação de navios ou aeronaves explorados no tráfego internacional e de bens mobiliários vinculados à exploração de tais navios ou aeronaves só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede de direção efetiva da empresa.

3. Os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens ou direitos diferentes dos mencionados nos parágrafos 1 e 2 são tributáveis em ambos os Estados Contratantes.

7.2. O ganho de capital proveniente da alienação de quotas de sociedade limitada enquadra-se no Art. 13 (3) acima transcrito. Portanto, o direito de tributar é compartilhado entre os Estados da fonte e da residência.

7.3. A dupla tributação será evitada por meio da aplicação do Art. 23 do ADT Brasil-Bélgica.

8. O argumento da consulente é o de que, se as cláusulas da nação favorecida forem substancialmente iguais em ambos os acordos, o mesmo raciocínio desenvolvido na Solução de Consulta Cosit nº 150, de 2021 deve ser aplicado no caso do ADT Brasil-Bélgica.

8.1. Assim, primeiro compararemos as cláusulas da nação mais favorecida em ambos os acordos (ADT Brasil-Bélgica e ADT Brasil-Portugal) e, posteriormente, analisaremos o raciocínio por trás da Solução de Consulta Cosit nº 150, de 2021.

9. O quadro abaixo compara as cláusulas da nação mais favorecida de cada um dos acordos de bitributação:

ADT Brasil-Portugal	ADT Brasil-Bélgica
6. Com referência aos Artigos 13º, nº 4 e 14º, nº 1 Fica entendido que, na eventualidade de, posteriormente à assinatura da presente Convenção, o Brasil concluir com um terceiro	2. Ad/Artigo 13, § 3º e Artigo 14, § 1º 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 -

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.	com relação aos rendimentos mencionados no artigo 13, § 3º, e artigo 14, § 1º - o poder de tributação do outro Estado Contratante que não seja aquele em que for residente e beneficiário [sic] dos rendimentos uma limitação idêntica seria automaticamente aplicada às relações entre o Brasil e a Bélgica.
---	---

9.1. A leitura das cláusulas acima permite-nos concluir que elas são substancialmente iguais.

10. Passando à análise da Solução de Consulta Cosit nº 150, de 2021, verificamos que sua ementa dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASILPORTUGAL. 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.*

10.1. Os fundamentos da solução de consulta mencionam que o art. 21, § 5º, da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014, determina a observância dos ADTs celebrados pelo Brasil (grifos nossos):

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% (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); (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)

[...]

§ 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 nº 1732, de 25 de agosto de 2017)

10.2. A seguir a fundamentação faz referência ao item 6 do Protocolo do ADT Brasil-Portugal. Esse item contém a cláusula da nação mais favorecida que, como vimos, é substancialmente semelhante àquela constante do ADT Brasil-Bélgica.

10.3. Ao final, a Solução de Consulta Cosit nº 150, de 2021 refere-se ao Art. 13 do ADT Brasil-Israel, reconhecendo que, em regra, a cláusula da nação mais favorecida é aplicável limitando a tributação do ganho de capital à alíquota máxima de 15%.

11. Verifica-se que a situação objeto desta consulta é essencialmente igual à tratada na Solução de Consulta Cosit nº 150, de 2021: trata-se de alienação de partes societárias representativas de até 40% do total. Além das semelhanças em relação aos fatos, o conteúdo das normas aplicáveis também é substancialmente o mesmo. Logo, deve-se reconhecer que o raciocínio desenvolvido naquela solução de consulta é aplicável ao ADT Brasil-Bélgica.

CONCLUSÃO

12. Pelo exposto, conclui-se que o ganho de capital auferido no Brasil por empresa belga, decorrente da alienação de participação societária em empresa brasileira, sujeita-se ao IRRF à alíquota de 15%.

Assinatura digital

OSCAR DIAS MOREIRA DE CARVALHO LIMA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotin.

Assinatura digital

IVONETE BEZERRA DE SOUZA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação Internacional

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinatura digital

DANIEL TEIXEIRA PRATES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Tributação Internacional

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação