

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: TRATAMENTO LEGAL E TRIBUTÁRIO DE BENS E RENDIMENTOS DE NÃO RESIDENTE NO BRASIL

GIOVANNI CAMPOS: Graduado em Ciências Contábeis (UnB) e Pós Graduado (Lato Sensu) em Gestão em Controladoria Governamental (Faculdade JK)

RESUMO: O estudo tem como objetivo evidenciar a importância do planejamento tributário no que diz respeito aos investimentos de pessoas físicas não residentes no Brasil. Com foco no uso do planejamento tributário como instrumento direcionador da decisão do investimento, o que faz do planejamento um diferencial, diante da redução de custos e da tranquilidade que proporciona. A pesquisa se torna relevante ao considerar a escassez de recursos financeiros como também o complexo sistema tributário brasileiro. Dessa forma, o planejamento vai em busca da legalidade e transparência, orientando a gestão dos recursos com segurança, fortalecendo a economia. No que se refere à legalidade, o planejamento vai além, verificando a adequação da legislação, assegurando a idoneidade dos acordos internacionais provenientes dos governantes dos países envolvidos. Para o desdobramento do planejamento foi necessário identificar o não residente no Brasil. Comenta-se ao final, como comporta o tributo em relação aos rendimentos de não residente por fontes situadas no Brasil.

Palavras-chave: investimento; rendimento; não residente; planejamento tributário, imposto de renda.

ABSTRACT: The study has the objective to evidence the importance of tax planning in relation to investments of physical people non-resident in Brazil. Focusing on the use of tax planning as the guiding instrument of decision to invest, which makes planning a differential, taking into account cost reduction and proportion of tranquility. The research becomes relevant considering the shortage of financial resources and the complexity of Brazilian taxes system. In this way, the planning looks for legality and transparence, conducting the management of resources safely, strengthening the economy. In terms of legality, the planning goes beyond verifying the adequacy of legislation, ensuring suitability to the international agreements from countries involved. In the deployment of planning, it had been necessary to identify the non-resident in Brazil. It is said in the end, how tribute behaves in relation to non-resident income with sources located in Brazil.

Key-words: investment; income; non-resident; tax planning; tax.

Sumário: 1.INTRODUÇÃO 2.DESENVOLVIMENTO 2.1 - A Importância do Planejamento e Controle Tributário 2.1.1 Elisão e Evasão 2.1.2 Tratados e Convenções Internacionais 2.2 - Identificação do Não Residente no Brasil Instrução Normativa SRF 208, de 27 de setembro de 2002. Comentada 2.3 - O Tratamento dos Bens e Rendimentos Auferidos no Brasil Instrução Normativa SRF 208, de 27 de setembro de 2002. Comentada. 2.3.1 Análise do Comportamento e Reflexo do Tributário em Relação aos Rendimentos do não Residente por Fontes Situadas no Brasil. 3 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. INTRODUÇÃO

Segundo estimativas do Censo divulgado pelo Instituto Brasileiro Geografia e Estatística (IBGE), o número estimado de brasileiros residentes no exterior chegou a 491.243 mil em 193 países do mundo em 2010. A emigração, sempre foi motivada principalmente pela busca de uma melhoria da condição de sobrevivência. O principal destino era os Estados Unidos, por ser um país desenvolvido e por manter infraestrutura adequada que contribui para conquista deste objetivo.

Assim, muitos brasileiros saem do país em busca de uma qualidade vida melhor e, ao se tornarem não-residente, ficam em dúvidas quanto a sua evolução patrimonial no Brasil e muitas vezes pensam que o dinheiro ganho em outro país com seu trabalho é ilícito. Chega-se a cogitar que pode ser confiscado pelo governo Brasileiro, assim, não sabem como tratá-lo no Brasil.

O planejamento e o controle tributário oferecem resultados satisfatórios e confiáveis para sanar essas dúvidas, tendo em vista que se respalda na legislação vigente e em acordos internacionais.

No Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) – CTN, o art. 96. cita que “A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a

eles pertinentes”. A lei mostra que deve ser feito um planejamento adequado, oferecendo um tratamento legal e tributário aos bens e rendimentos do não-residente no Brasil.

Porém, as alterações na legislação tributária são feitas constantemente, de forma impetuosa abusando-se de decretos e medidas provisórias (reedição que não é autorizada pela Constituição Federal – CF, art. 62.) que vem sendo consentida, inexplicavelmente, pelo Legislativo e pelo Judiciário. (FABRETTI, 2009).

Com essas frequentes modificações implantam-se os embaraços e a imprecisão relativo ao direito, gera-se aflição aos contribuintes e a incerteza de estar ou não em conflito com a lei, embora muitas vezes esta legislação seja contraditória.

Espera-se, com essa pesquisa, descrever os direitos e as obrigações do não-residente no Brasil, haja vista dúvidas quanto à evolução patrimonial existente e seu tratamento no que tange aos investimentos.

Assim, propõe-se identificar o não-residente, demonstrar o tratamento de bens e rendimentos auferidos no Brasil, evidenciar a importância do planejamento e do controle tributário.

Segundo Fabretti (2009, p.08), denomina-se Planejamento Tributário, “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas”.

Sendo assim surge o seguinte questionamento. Como o planejamento e o controle tributário pode ajudar o não-residente?

Certamente, compreendendo o planejamento tributário como um conjunto de atos antecedentes, objetivando a garantia de uma melhor opção tributária, se feito de forma racional e criteriosa, percebe-se grandes oportunidades de reduções legais da carga tributária.

O trabalho se torna relevante ao considerar a confusão tributária para o não-residente que investe no Brasil e, por ser o país de maior destino dos brasileiros, os Estados Unidos foi

escolhido como modelo para estudo, sendo que o Brasil mantém relações internacionais específica para cada país.

Enfim, o presente trabalho será dividido três partes, a saber: introdução, desenvolvimento. Aborda-se os seguintes tópicos: A importância do planejamento e do controle tributário; Identificação do não-residente no Brasil; Tratamento de bens e rendimentos auferidos no Brasil; Análise do comportamento e reflexo do tributário em relação aos rendimentos do não residente por fontes situadas no Brasil; e as considerações finais.

2. DESENVOLVIMENTO

2.1 - A Importância do Planejamento e Controle Tributário

Conforme gráficos apresentados a seguir (com série temporal de 2008 a 2015), é mostrado que o dólar americano, frente ao real, teve elevadíssima valorização. Este fato incentiva que mais pessoas busquem ganhar seus proventos nesta moeda estrangeira, pois assim ampliaria drasticamente seu respectivo poder de compra. No segundo gráfico é mostrado o PIB Brasileiro (para o mesmo período) com escala em dólar americano vem sofrendo decréscimo consecutivos. Este comportamento econômico coaduna, também, para que mais pessoas busquem oportunidades fora do Brasil.

DÓLAR COMERCIAL

Período a ser consultado:

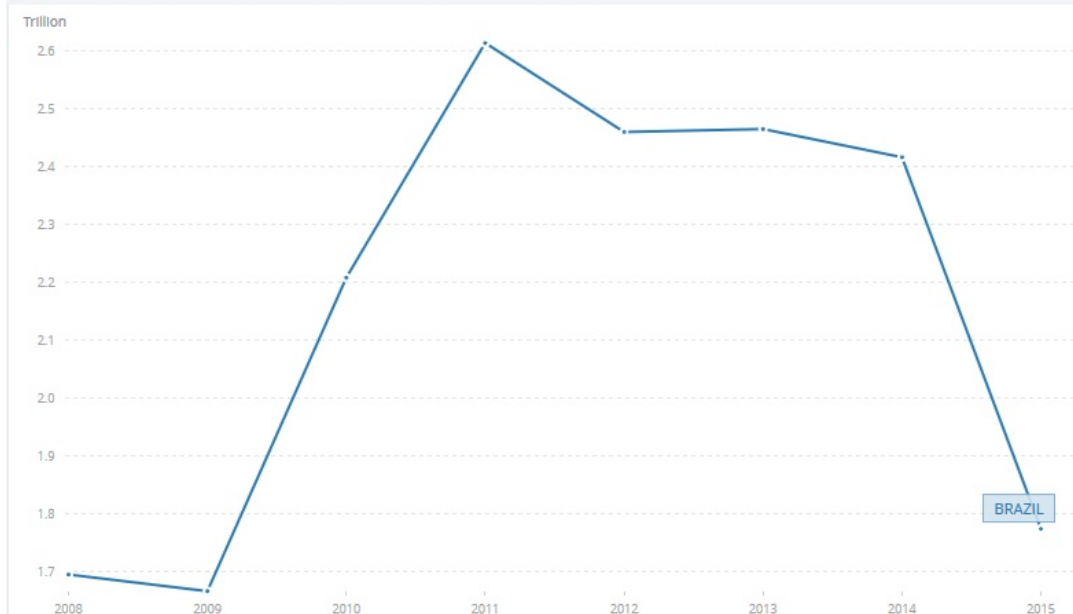
de a



Fonte  THOMSON REUTERS

GDP (current US\$)

World Bank national accounts data, and OECD National Accounts data files.



2008 - 2015

Fonte: OECD e Banco Mundial

A carga tributária no Brasil tem aumentado significativamente, em virtude de uma maior transferência da parcela de riquezas do particular para o Estado. Dessa forma, a necessidade de um planejamento tributário torna-se vital.

A evolução da carga tributária no Brasil impacta diretamente no baixo crescimento e desenvolvimento da economia, influenciando nos investimentos, pois, muitos investidores são surpreendidos por medidas e manobras do governo que alteram a legislação codificada. Destarte, sentem-se inseguros em investir sem um planejamento tributário, que contenha exposição detalhada e ordenada dos planos. Isto reflete diretamente na posição financeira das alternativas de investimentos, depois do fato gerador projetado. Assim, evita-se pagamentos desnecessários de tributos.

Estabelece o art. 3º CTN que tributo “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

No que se refere “sanção de ato ilícito” trata-se de penalidade como, por exemplo, multa que não se caracteriza dentre os tributos. Ensina Souza (2007, p.8) que “no caso da multa seu fato gerador é o ato ilícito, no caso do tributo o fato gerador é um ato lícito.” Sendo o fato gerador, o “fato” ocorrido que gera as obrigações. Descreve Oliveira (2007, p.29) o fato gerador como “situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência.

Com a identificação do fato gerador o ordenamento jurídico descreve como se chegar à base de cálculo. Tomando como exemplo o imposto de renda devido por pessoas físicas residentes no Brasil a legislação prevê a base de cálculo sendo as deduções legais que pode ser (despesas de gasto com saúde), que devem ser extraídas do total do rendimento bruto tributável, a partir disso se tem a base de cálculo do imposto. Menciona Oliveira (2007, p.28)

”base de calculo é o valor sobre o qual se aplica o percentual (ou alíquota com a finalidade de apurar o montante a ser recolhido”).

A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo. Por sua vez, a obrigação acessória decorre da legislação tributaria e tem por objeto as prestações de contas, ou seja, a apresentação das informações, positivas ou negativas, de interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos (art.113, do CTN). Na obrigação acessória não há um desembolso direto, mas há custos para se preparar e apresentar as informações exigidas.

O planejamento tributário deve empenhar-se no que diz respeito ao equilíbrio do contribuinte, e que contribuem com menor valor possível admitido na legislação. Quando o contribuinte decide planejar, buscando alternativas mais econômicas, projeta-se como em qualquer outro gasto. Neste caso, deve-se mensurar o gasto com todas as obrigações tributarias tanto a principal, quanto a acessória.

O planejamento tributário pode ser operacional ou estratégico sendo que o primeiro é a forma tradicional de se contabilizar, ou seja, seguindo a legislação sem lançar olhar às demais alternativas, tampouco realizar análises dos fatos projetados no tempo. Portanto, para o planejamento estratégico há outro desempenho, pois requer um estudo, estruturado nas bases contábil e jurídica, como menciona Oliveira (2011, p.207) “implica mudança de algumas características estratégicas, tais como: estrutura de capital, localização, tipos de empréstimos etc.”

Assim o planejamento tributário é o procedimento preventivo, que atua precisamente em momento prévio ao fato gerador, adiando, evitando ou reduzindo minimamente o tributo, trazendo a proteção patrimonial, a tranquilidade da certeza, de estar na melhor opção e em harmonia com o ordenamento jurídico. Ensina Oliveira (2011, p.193), que “a atuação do particular de se auto-organizar corresponde a um direito advindo da Constituição, pois é

absoluta a garantia ao exercício da autonomia privada dentro dos limites estabelecidos pelo Estado.”

Os investimentos precisam ser estruturados de acordo com os negócios, o que se almeja alcançar, a partir dos cenários propostos planeja-se a melhor alternativa para executar os investimentos. Ao planejar, deve ser considerada a incidência tributária na perpetuidade, como também os tributos incidentes na operação. Esse procedimento tem que ter contínuo ajustamento para garantir a redução ou a melhor opção do gasto com tributos, tornando-se fundamental para a viabilidade dos negócios.

2.1.1 Elisão e Evasão

Esclarecendo o planejamento tributário, menciona Oliveira (2007, p.40), “a vontade das partes não pode ser alterada ou modificada, após o fato gerador ter ocorrido. Contudo, nada impede que o contribuinte antecipe a ocorrência do fato gerador e comece a projetá-lo e a dimensioná-lo, objetivando a economia de impostos.”

Desta forma há uma clara distinção do que venha ser Elisão e Evasão. Considera Fabretti (2009, p.132) elisão fiscal “a economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei, [...] escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico.”

Ao contrário de evasão fiscal, que por meios ilícitos, evita-se o recolhimento do tributo já devido, pela ocorrência do fato gerador. A evasão está catalogada no rol da Lei 8137/90 (Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo).

A elisão fiscal pressupõe a licitude de comportamento do contribuinte que objetive identificar as consequências fiscais de uma decisão, resultando em uma economia de tributos, haja vista que dentro do direito de se auto-organizar, esta inserida a liberdade do contribuinte organizar seus negócios do modo menos oneroso sob o aspecto fiscal. (OLIVEIRA, 2011). Ao

se organizar de modo menos oneroso cria-se a oportunidade de expansão dos negócios na comunidade onde está inserido.

2.1.2 Tratados e Convenções Internacionais

O art. 21, inc. I, da CF 1988 cita que é de competência de a União “Manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais”. Este artigo prevê uma supremacia da União em relação aos assuntos internacionais, o qual sobrepõe aos estados que compõe a Republica Federativa do Brasil. Isto, por si só, facilita o planejamento tributário, para o não-residente que pretende investir no Brasil.

O art. 98, do CTN afirma que ”Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. A literatura prevaiente não estabelece diferença entre os termos tratados e convenção internacionais.

Os tratados e as convenções internacionais são acordos celebrados entre os Executivos de duas ou mais Nações, ou seja, pelos seus dirigentes máximo. No caso brasileiro tem de haver a aprovação do Congresso Nacional para que seja selado estes acordos. O art. 84, inc. VIII da CF 1988 assevera que “Compete privativamente ao Presidente da Republica celebrar tratados, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”.

O art. 99, do CTN ensina que “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecida nesta lei”. Sendo decreto o instrumento utilizado pelo Presidente da República para publicar os tratados e convenções internacionais. Compreende Souza (2007, p.66) que “o decreto presidencial é apenas ato do qual o Presidente da Republica se utiliza para promulgá-los e lhes dar publicidade.”

Ao mencionar este art. 99, tem-se que “o alcance dos decretos restringe-se aos das leis”. O artigo estabelece que, depois da promulgação do decreto, o mesmo tem força lei.

No planejamento e direito tributário, os tratados são importantes em relação aos impostos de importação, exportação e de renda, tendo o objetivo de evitar a bitributação internacional (SABBAG, 2007).

Ajustam-se, ao celebrar um tratado, as imposições perante os fatos geradores de forma a unificar ou até excluir a tributação, sempre apoiado no fator de avaliação de sua capacidade contributiva.

2.2 - Identificação do Não Residente no Brasil (Instrução Normativa – IN SRF 208, de 27 de setembro de 2002 – comentada)

O art. 3º desta IN impõe as regras para classificação de “não-residente”, sendo a pessoa física que não resida no Brasil, assim considera-se não-residente todo estrangeiro ou pessoa física que na condição de não-residente ingresse ao Brasil para prestar serviços como funcionário de órgão do governo estrangeiro. É considerada a condição de não-residente o estrangeiro que ingressa no Brasil até o dia anterior da obtenção do visto de permanência ou de vínculo empregatício se ocorrer antes dos 183 dias, consecutivos ou não, dentro de um período de doze meses. A partir dos 184 dias já será considerado automaticamente residente. Outrossim, são considerados não-residentes: aqueles que saem do Brasil em caráter permanente, na apresentação da comunicação de saída definitiva se tornam não-residente a partir da data da saída; aqueles que se ausentam do Brasil em caráter temporário e permanece por mais de um ano, nesse caso, a mudança de classificação ocorre no dia seguinte a este prazo.

O art. 4º do mesmo documento cita que “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”.

A Instrução normativa trouxe, a definição do não-residente se limitando ao inciso I, mencionando que é aquele que não se enquadre nas hipóteses do art. 2º que trata do conceito de residente.

Os arts. 2º e 3º que identifica o não-residente, se mostra muito conservador, ao considerar “não-residente” a pessoa que sai do país, sem entregar a comunicação de saída, após um ano ou 360 dias de sua saída. Analisando a consideração de “não-residente”, para os que vêm ao Brasil, este tem o período máximo é de 183 dias consecutivos ou não, dentro de um ano para permanecer nesta condição. A depender do normativo jurídico do país de origem desta pessoa, poderá haver hipótese em que poderá ser categorizada como “não-residente” em dois países, simultaneamente.

O art. 10, §2, determina que a pessoa física que se ausenta do país sem apresentar a comunicação da saída definitiva (permissão de saída) e nem declaração de saída definitiva do país (prestação de contas), é considerada residente durante os doze primeiros meses contados da data da saída. Portanto a legislação não faz distinção da situação de regularidade do não-residente em relação ao país onde mora.

2.3 - O Tratamento dos Bens e Rendimentos Auferidos no Brasil (Instrução Normativa SRF 208, de 27 de setembro de 2002 – comentada)

Não poderia deixar de destacar a diferença entre “não-residente” e “ausente” do Brasil.

O art. 12. diz que o ausente, é considerado residente no Brasil aquele que está no exterior a serviço do Brasil, em autarquias ou repartições do governo brasileiro. Há previsão no art. 17, §§ 1º e 3º, de tratamento diferenciado, para estas pessoas, reduzindo-se a base de cálculo do Imposto de Renda – IR para 25%, ou seja, somente 75% do salário dessas pessoas não são passíveis de incidência deste imposto. Nessas condições, sem prejuízos aos direitos as deduções tradicionais aplicadas aos demais residentes, os outros rendimentos recebidos no exterior pelas pessoas físicas que tratam esse artigo, aplicam-se as mesmas normas dos

residentes no Brasil e sujeitam-se à apresentação da declaração de ajuste anual. A condição de ausente do Brasil impõe um sacrifício ao brasileiro que sai em serviço do seu país, portanto em contrapeso, o governo brasileiro oferece o tratamento diferenciado.

Menciona o art. 5º que o não-residente que pretende investir no Brasil ou que possua bens e direitos, sujeitos ao registro público, obrigatoriamente tem de se inscrever no cadastro de pessoas físicas (CPF). A necessidade da inscrição é para assegurar a titularidade ou direito de propriedade, que é controlado e reconhecido com mais facilidade pelo CPF, e para identificação do recolhimento dos impostos dos rendimentos fruto dos investimentos.

O art. 10. estabelece que a pessoa física, que se retirar em caráter permanente do Brasil e que mantém investimentos no país, está sujeita a tributação do imposto de renda dos rendimentos auferidos no território brasileiro (é uma obrigação principal), a partir da data da saída definitiva do país. O pagamento do tributo deve ser efetuado no dia da ocorrência do fato gerador, de forma exclusiva na fonte, ou definitiva. O §1º orienta que, para fins do disposto no caput, a pessoa física deve comunicar a fonte pagadora a data da saída definitiva do Brasil. Já o parágrafo 2º diz que, caso a pessoa se retire sem apresentar a “comunicação de saída definitiva”, os rendimentos serão tributados nos doze primeiros meses como residente e a partir daí, de acordo com o disposto no art. 10, esse tratamento de retenção na fonte ou pagamento definitivo se justifica ao considerar que o não-residente não fica sujeito à declaração de ajuste anual. Já no caso de a pessoa que sai em caráter temporário, só será considerada residente no primeiro ano, assim podendo fazer os pagamentos na declaração de ajuste anual ou, conforme a data, na declaração de saída definitiva.

O art. 11. entende que, a pessoa física que se ausenta do país em caráter temporário e permaneça no exterior por mais de 12 meses consecutivos, deve apresentar a declaração de saída definitiva do país, relativa ao período em que tenha permanecido na condição de residente no Brasil, no ano calendário da caracterização da condição de não residente, até o

ultimo dia útil do mês de abril do ano calendário subsequente ao da caracterização, a fim de pagar os impostos, nelas apurados, ainda não quitados, que são considerados vencidos nessa data, ou seja, data de entrega, sendo considerados os rendimentos recebidos nos doze primeiros meses de ausência de fontes situadas no Brasil e no exterior como rendimentos recebidos pelos demais residentes, sendo que os rendimentos auferidos a partir do décimo terceiro mês sujeitam-se a tributação exclusiva na fonte ou definitiva. Sendo a condição de não-residente, nesse caso, reconhecida só após um ano, os rendimentos recebidos por eles, transferidos ou não para o País de fonte no exterior estão sujeitos à tributação com pagamento mensal e na declaração de ajuste. Pode-se fazer compensação somente em país com o qual o Brasil tenha acordo prevendo a compensação.

O art. 11-A. complementa dizendo que a pessoa física, que se retire do Brasil, deve apresentar a comunicação de saída definitiva do país, a partir da data da saída e até o ultimo dia do mês de fevereiro, se ocorreu em caráter permanente, se em caráter temporário, a partir da data da caracterização da condição de não residente, até o ultimo dia do mês de fevereiro do ano calendário subsequente, comenta ainda que a comunicação não dispensa a apresentação da declaração de saída definitiva do país. Esse artigo dá um fôlego maior, e uma oportunidade de regularização aos emigrantes que saem de forma definitiva do país clandestinamente, ou sem o visto de entrada no país de destino, quando prevê da “data da saída até o ultimo dia do mês de fevereiro”. Esta declaração deve ser transmitida via internet. Para os emigrantes que perderem esse prazo não há alternativa a não ser esperar os doze meses para se tornar não-residente.

Determina o art. 13. que na falta de apresentação das declarações acima mencionadas ou sua apresentação após o prazo fixado, o contribuinte fica sujeito às penalidades de multa de um por cento ao mês sobre o valor do imposto devido, com limite mínimo de R\$ 165,74

reais e máximo de vinte por cento do valor do imposto devido; não existindo imposto devido, multa de R\$ 165,74 reais.

O art. 19. expressa que os rendimentos da pessoa física que ingressar no Brasil com visto permanente, serão tributados tanto os de fonte brasileira como de estrangeira, a partir da data da chegada. Nesse caso, o visto permanente dá a condição de residente de imediato (assim é o tratamento para os demais residentes). No art. 16. está prevista a compensação do imposto pago no exterior, caso haja acordo entre os países e não seja compensado ou restituído no exterior esse o diferencial.

Determina o art. 20. que os rendimentos da pessoa física que ingressar no Brasil com visto temporário, serão tributados tanto os de fonte brasileira como estrangeira, a partir da data da condição de residente no país. Após 183 dias se torna residente como os demais.

Considera o art. 22. isentos do imposto, os rendimentos do trabalho assalariado recebidos no Brasil, por pessoa física não residente, de organismos internacionais que o Brasil faça parte, e aos quais se tenha obrigado, por tratado, acordo ou convênio, a conceder isenção. Os demais rendimentos recebidos no Brasil pelas pessoas referidas no caput são tributados.

O art. 23. salienta que dos recebimentos de órgãos de governo estrangeiro no Brasil, estão isentos do imposto os rendimentos do trabalho assalariado recebidos no Brasil, por servidor diplomático do governo estrangeiro, por servidor não brasileiro de embaixadas, por consulados e repartições oficiais de outros países no Brasil, desde que no país de sua nacionalidade seja assegurada a reciprocidade de tratamento aos brasileiros que lá exerçam idênticas funções. Justifica-se, pois, na diplomacia e outros órgãos citados exercem soberanamente a representação do seu Estado, por tanto este servidor é considerado residente para fins tributários no território que representa.

Pondera o art. 25. que estão isentos do imposto na fonte os rendimentos correspondentes a serviços prestados, por não residente como, assalariado ou não, recebidos

de autarquias ou repartições do Governo brasileiro situado fora do território nacional. O rendimento do não residente, auferido fora do território nacional, não sofre tributação do Brasil, ora não haveria lógica o Brasil, querer tributar por exemplo: dentro dos Estados Unidos, um serviço prestado por um americano autônomo ou não, nesse caso dentro da razão tributária a fonte está situada fora dos limites de tributação do Brasil.

Os arts. 26 e 27 tratam de ganho de capital de não residente da seguinte forma: na apuração do ganho de capital de não residente, o ganho de capital é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação, e o custo de aquisição do bem ou direito. Sendo o ganho de capital tributado na alíquota de 15%, ressalvada a existência de acordo, tratado ou convenção firmado entre o Brasil e o país de residência do alienante. É considerado custo todas as despesas de aquisição, e que integra ao patrimônio de forma positiva, ou seja, benfeitorias.

Descreve os arts. 35. e 36. sobre os rendimentos de não residente por fontes situadas no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto exclusivamente na fonte, de alíquota 25%, ressalvando o disposto no art. 37, assim não se aplicam às isenções e reduções previstas para o residente no Brasil.

Dispõe o art. 37. dos rendimentos a não residente de fontes situadas no Brasil a título de royalties de qualquer natureza, e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, sujeitam-se a incidência do imposto na fonte à alíquota de 15%, integra a base de cálculo qualquer compensação ou juros por atraso e, caso o país onde mora o não-residente tenha tributação favorecida à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 25%.

Determina o art. 38. que os rendimentos do não residente de fontes situadas no Brasil, a título de despesa com instalações e manutenção de escritórios comerciais e de representações, de armazéns, depósitos ou entrepostos, sujeitam-se a incidência do imposto na

fonte alíquota de 15%. Essa tributação favorecida se justifica pela preservação da infraestrutura ofertada por não-residentes.

No art. 39. comenta-se dos juros, despesas e descontos, decorrentes de colocação no exterior, previamente autorizado pelo Banco Central do Brasil, de títulos de créditos internacionais, inclusive *commercial papers* desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a 96 meses, pagos a não residente sujeitam-se à incidência do imposto à alíquota de quinze por cento.

Considera o art. 40. os rendimentos recebidos de fontes situadas no Brasil, por não residente, relativos a pagamento, de comissões por exportadores a seus agentes no exterior, de receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem assim de aluguel de containers, sobre estadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias, sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota zero. Parágrafo único. Os rendimentos mencionados no caput recebidos por residente em país com tributação favorecida sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de 25%. A alíquota zero favorece a expansão do mercado e comércio brasileiro.

Estabelece o art. 41. que os rendimentos a não residente de fontes situadas no Brasil, relativo ao pagamento de despesa relacionada com pesquisa de mercado para produtos brasileiros de exportação, decorrentes da participação em exposições e eventos, semelhantes vinculados à promoção de produtos brasileiros sujeitam-se a incidência do imposto alíquota zero. Os rendimentos mencionados no caput, recebidos por residente em país com tributação favorecida, sujeitam-se a incidência do imposto na fonte à alíquota de 25%. A alíquota zero tende a favorecer a exportação, tornando os produtos brasileiros mais competitivos.

Descreve o art. 42. sobre os demais rendimentos pagos a não residente, por fontes situadas no Brasil, inclusive a título de juros sobre o capital próprio, bem assim os decorrentes

de cessão de direitos de atleta profissional, solicitação, obtenção e manutenção de direitos de propriedades industriais no exterior, aquisição ou remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, e os relativos a comissões e despesas incorridas nas operações de colocação, no exterior, de ações de companhias abertas, domiciliadas no Brasil, desde que aprovadas pelo Banco Central do Brasil e pela Comissão de Valores Mobiliários, sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica prevista em lei.

No § 1º, é destacado que “Os juros e outros encargos pagos ou creditados pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas, calculados sobre os juros remuneratórios do capital próprio e sobre os lucros e dividendos por ela distribuídos, sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de vinte por cento”.

Em seguida § 2º, estabelece que “As normas referentes aos rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa aplicam-se aos juros e a outros encargos referidos neste artigo, pagos ou creditados pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas, e sobre os lucros e dividendos por ela distribuída observada a legislação vigente à época da apuração”.

Por fim o § 3º, menciona que “Os rendimentos mencionados no caput recebidos por residente em país com tributação favorecida sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de 25%”.

O art. 43. conceitua que o país com a tributação favorecida, sendo aquele que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota inferior a vinte por cento. Considerando separadamente a tributação do trabalho e do capital, bem assim as dependências do país de residência.

O art. 44. trata do recolhimento dos impostos retidos na fonte de que tratam os arts. 35 a 42 devem ser recolhidos na data da ocorrência do fato gerador.

O art. 45. compreende que não estão sujeitos à incidência do imposto os lucros e os dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir de 1º de janeiro de 1996 e pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas não-residentes. Nesse caso, não há que se falar em rendimento, trata-se de distribuição de lucro.

Finalmente, o art. 46. pondera que o imposto deve ser recolhido em nome do espólio, até o trânsito em julgado da decisão da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens, no caso de falecimento de não-residente no Brasil. A incidência de imposto aqui mencionada refere-se aos rendimentos dos investimentos e do ganho de capital auferida quando da transferência do titular ao herdeiro. O imposto do não-residente sempre vai ser pago no ato do fato gerador mesmo em nome do espólio. Quando há essa transferência, deve ser feito a atualização do custo do imóvel observando a data de aquisição com base na tabela constante nessa instrução normativa. Os arts. 6, 7 e 8 preveem, da mesma forma, como tratar aqueles que são afetados pela mudança da situação de não-residente para residente no Brasil. Desta maneira, deve-se comunicar à fonte pagadora a condição; considerar como custo o bem, atualizado até 31 de dezembro de 1995 disposto na lei 8383/91; e os bens situados no exterior devem ser convertidos em reais pela cotação do dólar fixada, para venda pelo Banco Central do Brasil e conforme a data que adquiriu tendo tratamento específico.

2.3.1 Análise do Comportamento e Reflexo do Tributário em Relação aos Rendimentos do Não-Residente por Fontes Situadas no Brasil.

Art. 1º Os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, inclusive de órgãos do Governo brasileiro localizados fora do Brasil, e os ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil, **bem assim os rendimentos recebidos e os ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil estão sujeitos à tributação pelo**

imposto de renda, conforme o disposto nesta Instrução Normativa, sem prejuízo dos acordos, tratados e convenções internacionais firmados pelo Brasil ou da existência de reciprocidade de tratamento. (grifado)

As disposições gerais da Instrução Normativa SRF 208 de 27 de setembro de 2002 representada em seu art. 1º (acima transcrito), o limite da incidência do imposto ao território. Portanto, não haveria lógica em pensar que o não-residente deva pagar impostos para o Brasil de rendimentos e ganhos auferidos em outro território.

Ao ser considerado residente em dois países no primeiro ano, em virtude da falta de entrega da comunicação de saída definitiva, o contribuinte, nesse caso, paga durante todo o exercício, sem compensações, os impostos nos dois países, de forma global, dos rendimentos que auferir dentro e fora do país.

Entretanto a Instrução Normativa 1246 de 3 de fevereiro de 2012, em seu art. 2º, não sujeita o não-residente à obrigação acessória, ou seja, a entrega declaração de ajuste anual. Faz-se da seguinte forma: “Está obrigado a apresentar a declaração o contribuinte residente no Brasil”, quando menciona o contribuinte residente o artigo desobriga o não residente a fazer a declaração, isso tem sua sustentação no art. 5º, inc. II, da CF 1988, que versa “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Assim, a lei não mencionou o não-residente na obrigação, mas essa desobrigação acessória consentida aos não-residentes que investem no Brasil, não os desobriga da principal, ou seja, do pagamento do tributo dos rendimentos e ganhos de capital auferidos, dentro do território nacional. Tampouco os desobrigam das formalidades de registro do patrimônio mantido no território brasileiro, quando da volta do emigrante ao Brasil, para investir, traz consigo um bem, tendo este comprovado a sua origem e sendo do país de sua residência, independente do valor ou de acordos internacionais, não sofre nenhuma tributação. Deste modo, justifica a evolução patrimonial. Pois esses rendimentos foram recebidos em outro território e está totalmente

tributado, ou não, mas compete à fonte situada no exterior origem do ganho questionar, analisando em outra ótica se o brasileiro junta um dinheiro e quer investir comprando um bem em outro país seria justo seu dinheiro ser tributado novamente? Certamente não, o que tem haver a renda adquirida aqui com aquele país?

O decreto 3000, de 26 de março de 1999 em seus arts. 682 e 705 diz que os rendimentos de imóveis situados no Brasil de não-residentes estão sujeitos à incidência de imposto na fonte à alíquota de quinze por cento, sendo que para fins de determinação da base de cálculo, será permitido deduzir, mediante comprovação as despesas previstas no art. 50. (que são de gastos com administração e manutenção para auferir o ganho). Hierarquicamente, esse decreto, em vigor, está acima dessa instrução normativa sobrepondo a contradição refletida em seus arts. 35, 36 e 37. Caso não houvesse essa hierarquia, compreende Oliveira (2011, p. 204), no âmbito do poder judiciário em relação a contradição entre as normas “no direito tributário, vige o princípio da dúvida em favor do contribuinte; assim compete a ele descobrir essas contradições”. Assim, de qualquer forma, o contribuinte não-residente teria uma redução de gastos com impostos de 10%. Dessa forma, a lei não faz nenhuma distinção entre os países, e equipara qualquer não-residente aos brasileiros, se não considerarmos a declaração de ajuste anual. Essa equiparação também foi evidenciada nos arts. 26 e 27 da IN 208, em se tratando do ganho de capital, que também é de 15%. Isto sem considerar o residente de país com tributação favorecida.

Percebe-se que o Brasil incentiva o investimento de não-residente e tende a favorecer a economia trabalhando de forma global.

Atualmente o Brasil não mantém acordo internacional com os Estados Unidos, referente aos bens e rendimentos de não-residente, o que limitou a pesquisa.

Os acordos celebrados entre os dois países referem-se aos rendimentos dos residentes, como não é o objetivo desse trabalho, destaca-se de forma simples e objetiva, um tratamento

diferenciado por acordo entre os dois países, que pode ser observado na descrição dos arts. 16 e 19 da IN 208.

3 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com finalidade de levantar a questão tributária do não-residente no Brasil, o trabalho demonstra o posicionamento da política econômica, ficando evidenciado um grande aumento de impostos que se pagam dia a dia, como também a confusão tributária ao perceber dois tratamentos distintos para o rendimento do não-residente com alíquotas diferentes, assim o planejamento se torna importante instrumento de esclarecimento, amenizando a confusão intelectual advinda do ordenamento jurídico brasileiro, oferecendo melhor preparo para o contribuinte, com a pretensão de conscientizar da importância do planejamento, tornando-o capaz de definir com essa ferramenta a forma mais adequada de se investir.

Mediante a revisão da legislação, a respeito do não-residente, a pesquisa vai à busca da compreensão a fim de oferecer um tratamento legal e tributário de seus investimentos, com intuito de melhor compreensão foi identificado o não-residente e ao descrever a legislação pertinente no que tange aos investimentos e rendimentos compreende-se prontamente através da análise final dos reflexos da legislação na vida do não-residente.

Conclui-se que há o respeito à competência de cada país, percebe-se um ordenamento jurídico que evita a bitributação, e que em relação ao não-residente existe uma única norma do Brasil para todos os países. Para maior entendimento do sistema tributário para pessoa física se faz oportuno prosseguir com a pesquisa de um planejamento para os residentes no Brasil, que fazem ou não investimento fora.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. 29 ed. Atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Diário Oficial da República Federativa do Brasil (DOU), rep.17 de jun de 99.

em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm> Acesso em 17/02/2017.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 1246, de 03 de fevereiro de 2012. Dispõe sobre a apresentação da declaração de imposto de renda. Referente ao exercício 2012 **Diário Oficial**

da República Federativa do Brasil (DOU), 03 de fev de 2012.

em:<http://www.receita.fazenda.com.br/legislação/Ins/2012/in12432012.htm>>. Acesso em 17/02/2017.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002. Dispõe sobre os rendimentos recebidos de fonte situada no exterior[...] os rendimentos recebidos e ganhos de

capital apurados no país por pessoa física não residente no Brasil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil (DOU)**, 1 de out de 2002.

<<http://www.receita.fazenda.com.br/legislação/Ins/2002/in2082002.htm>>. Acesso em 17/02/2017.

BRASIL. Lei nº 8137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da**

República Federativa do Brasil (DOU), 28 de dez de 1990.

em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18383.htm>. Acesso em 17/02/2017.

BRASIL. Lei nº 8383, de 30 de dezembro de 1991. Institui a unidade fiscal de referencia, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providencias. **Diário Oficial da República**

Federativa do Brasil (DOU), 31 de dez de 1991.

em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18383.htm>. Acesso em 17/02/2017.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GRÁFICO. PIB - BRASIL (2008-2015). **World Bank & OECD.**
<<http://data.worldbank.org/indicador/NY.GDP.MKTP.CD?locations=BR>>. Acesso em 17/02/2017.

GRÁFICO. COTAÇÃO DÓLAR AMERICANO. **Thomson Reuters.**
<<http://www.reuters.com/finance/currencies/quote?srcAmt=1.00&srcCurr=USD&destAmt=&destCurr=BRL>>. Acesso em 17/02/2017.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

OLIVEIRA, Luís Martins de. et al **Manual de contabilidade tributária**.6.ed.São Paulo: Atlas, 2007.

SABBAF, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Primer Máxima, 2007.

SOUZA, Anselmo.**Curso básico de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris,2007.

_____.Vade Mecum. 2. ed. São Paulo.2006.