

## Uruguai institui o imposto sobre a renda de pessoas físicas não residentes.

Elisa Nanni Castelli \*

A partir de 1º de Julho de 2007 entrará em vigor a Reforma Tributária em território da República Oriental do Uruguai (Lei nº. 18.083 de 2006 e Decretos nº. 148, nº. 149 e nº. 150, todos de 2007), fundamentada em princípios constitucionais uruguaios, tais como o da justiça social e o da distribuição eqüitativa da renda.

Vale ressaltar, no entanto, que o princípio da territorialidade (linha mestra do sistema tributário uruguaio para fins de delimitação da tributação da renda) permanecerá inalterado. Segundo o princípio da territorialidade, somente será tributada toda e qualquer renda auferida por meio de atividades desenvolvidas, bens situados ou direitos utilizados economicamente em território uruguaio.

---

### **O Impuesto a las Rentas de No Residentes (IRNR) e o novo conceito de residência para fins tributários:**

O *Impuesto a las Rentas de No Residentes* (imposto sobre a renda de não-residentes) gravará as rendas auferidas em território uruguaio por pessoas físicas não-residentes ou por entidades sediadas no exterior não enquadradas como estabelecimentos permanentes.

No que tange à pessoa física, o conceito de residência uruguaia para fins tributários compreende fundamentalmente três situações: a) Permanência da pessoa física em território uruguaio por prazo superior a 183 (cento e oitenta e três dias) durante o ano-calendário; b) Base de atividades ou interesses econômicos da pessoa física em território uruguaio; c) Quando residam em caráter de habitualidade seu cônjuge e filhos menores de idade.

Abordaremos, neste artigo, a repercussão tributária de mencionada reforma nas principais operações realizadas por pessoas físicas não-residentes em território uruguaio, quais sejam:

- a) Alienação de imóvel;
- b) Locação de imóvel; e
- c) Investimento em *portfólio*.

---

### **1. Alienação de imóvel situado em território uruguaio realizada por pessoas físicas não-residentes:**

A receita originada da alienação de imóveis situados em território uruguaio por pessoas físicas não-residentes, desde que realizada de forma que não se caracterize como habitual, será tratada como *incremento patrimonial* (incremento patrimonial) e estará sujeita ao recolhimento do *Impuesto a la Renta de No Residentes* (IRNR).

Ressaltamos os principais aspectos de mencionado tributo:

- Agentes de retenção do imposto: *Escribano público* que lavrará a escritura pública do imóvel.

- Sujeito passivo: Alienante do imóvel.

- Base de cálculo do imposto: Preço de venda do imóvel menos o valor atualizado e fixado pelo órgão *Dirección General del Catastro Nacional y Administración de Inmuebles del Estado*, sendo descontado do resultado final o valor pago pelo alienante a título de *Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales*.

Frisa-se que os valores pagos em razão de benfeitorias realizadas ao imóvel poderão ser descontados do preço de venda do imóvel.

- Alíquota aplicável: 12% (doze por cento) sobre a renda auferida.

- Pagamento (retenção) do imposto: Quando da lavratura da escritura pública.

- Isenções: A alienação de imóvel de valor inferior a UI 30.000 (trinta mil unidades indexadas), o equivalente aproximado a USD 2.088,00 (dois mil e oitenta e oito dólares norte-americanos) estará isenta do pagamento do imposto. O montante de vendas de imóveis não poderá

ultrapassar, no curso do ano-calendário, o valor de UI 90.000 (noventa mil unidades indexadas), o equivalente aproximado a USD 6.264,00 (seis mil duzentos e sessenta e quatro dólares norte-americanos).

### **1.a. Do sistema de arrecadação do *Impuesto a la Renta de No Residentes* - alienação de imóveis:**

Teremos aqui duas formas de arrecadação do *Impuesto a la Renta de No Residentes* para pessoas físicas não-residentes: (i) recolhimento definitivo (retenção definitiva) e (ii) recolhimento antecipado (retenção antecipada) com posterior apresentação de *Declaración Jurada* pelo contribuinte.

i) Tributação definitiva: Retenção definitiva dos valores devidos a título do *Impuesto a la Renta de No Residentes* quando da alienação do imóvel. Trata-se de tributação instantânea e exclusiva.

Vantagens da tributação definitiva:

- Pessoas físicas não-residentes estarão desobrigadas a efetuar a inscrição de seu representante legal junto a *Dirección General Impositiva*.

- Pessoas físicas não-residentes estarão dispensadas de apresentar *Declaración Jurada*.

Sugerimos tal regime de arrecadação para as pessoas físicas não-residentes que desempenhem unicamente a atividade de alienação de imóveis.

ii) Recolhimento antecipado do tributo (em forma de retenção) com posterior apresentação de *Declaración Jurada*. Para que se possa efetuar o cálculo do imposto em 31 de Dezembro de cada ano, as seguintes etapas deverão ser observadas:

1º) Cálculo do *Impuesto a la Renta de No Residentes* considerado "Primário" (IRNR Primário) por meio da somatória das receitas de uma mesma classe auferidas ao longo do ano-calendário, seguida da aplicação de uma alíquota fixa. A somatória global dos resultados de todas as classes será considerado o *Impuesto a la Renta de No Residentes* "Primário" (IRNR Primário);

2º) Cálculo do *Impuesto a la Renta de No Residentes* considerado "Dedução" (IRNR Dedução) por meio da somatória das despesas e dos créditos incobráveis incorridos ao longo do ano-calendário e dos prejuízos (até dois anos) de uma mesma categoria, seguida da aplicação de uma alíquota fixa. A somatória global dos resultados de todas as classes será

considerado o *Impuesto a la Renta de No Residentes* "Dedução" (IRNR Dedução);

3º) Realizar a subtração entre IRNR Primário e IRNR Dedução. A tal resultado daremos o nome de *Impuesto a la Renta de No Residentes* "Anual" (IRNR Anual);

4º) Realizar a somatória de todos os valores retidos a título de *Impuesto a la Renta de no Residentes* ao longo do ano-calendário. A tal resultado daremos o nome de *Impuesto a la Renta de No Residentes* "Retido" (IRNR Retido); e

5º) Finalmente, realizar a subtração ente IRNR Anual e IRNR Retido. Se positivo o resultado, teremos o pagamento de *Impuesto a la Renta de No Residentes* por parte do contribuinte. Se negativo, terá a pessoa física não-residente direito à restituição.

Para a modalidade de recolhimento antecipado do tributo (retenção antecipada) com posterior apresentação de *Declaración Jurada*, a normativa uruguaia tratou de disponibilizar mecanismos para que o valor final devido a título de *Impuesto a la Renta de No Residentes* seja considerado zero.

Para que se considere o recolhimento antecipado do imposto com apresentação de *Declaración Jurada*, deverá a pessoa física não-residente obrigatoriamente efetuar a inscrição de seu representante legal junto à *Dirección General Impositiva* bem como apresentar *Declaración Jurada*.

Vantagens do recolhimento antecipado do tributo (em forma de retenção) com posterior apresentação de *Declaración Jurada*:

- Dedução de despesas, créditos incoobráveis e prejuízos: as despesas, créditos incoobráveis e prejuízos oriundos de uma mesma classe poderão ser deduzidos.

Recomendamos a tributação antecipada com apresentação de *Declaración Jurada* na seguinte hipótese:

a) Que a pessoa física não-residente desempenhe mais de uma atividade em território uruguaio;

b) Que todas as atividades desenvolvidas sejam de uma mesma categoria; e

c) Que pelo menos uma das atividades desempenhadas não esteja sujeita à retenção antecipada.

## **1.b. O que mudou?**

A alienação de imóveis situados em território uruguaio já se encontrava gravada pelo *Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales* (cuja alíquota para o alienante é de 2% - dois por cento – sobre o valor atualizado e conferido ao imóvel pelo órgão *Dirección General del Catastro Nacional y Administración de Inmuebles del Estado*).

Teremos, dessa forma, um incremento na carga tributária para esse tipo de atividade a partir da vigência do *Impuesto a la Renta de No Residentes* (IRNR).

---

## **2. Locação de imóvel situado em território uruguaio realizada por locadores pessoas físicas não-residentes:**

A receita originada da locação de imóveis situados em território uruguaio por pessoas físicas não-residentes será considerada *rendimiento del capital inmobiliario* (ganho de capital imobiliário) e estará sujeita ao recolhimento do *Impuesto a la Renta de No Residentes* (IRNR).

### **2.a. Pessoas físicas não-residentes em território uruguaio que contratem diretamente com o locatário do imóvel:**

Para os casos em que não existam intermediários no contrato de locação (*e.g.* imobiliárias e administradoras de imóveis), o *Impuesto a la Renta de no Residentes* (IRNR) será considerado um imposto anual e deverá ser calculado em 31 de Dezembro de cada ano. Para que possam optar por essa espécie de recolhimento, as pessoas físicas não-residentes deverão designar uma pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em território uruguaio para que as represente junto à *Dirección General Impositiva* bem como estarão sujeitas à apresentação de *Declaración Jurada*.

Ressaltamos os principais aspectos de mencionado tributo:

- Sujeito passivo: Locador do imóvel.

- Base de cálculo do imposto: Somatória de todos os valores mensais cobrados ao longo do ano-calendário a título de aluguel mesmo que não recebidos (*principio de lo devengado* ou do regime de competência), sendo permitidas as seguintes deduções:

a) *Créditos incobrables*: Créditos considerados "incobráveis" serão todos aqueles vencidos há mais de 03 (três) meses da data pactuada para o pagamento do aluguel;

b) Honorários profissionais vinculados à formalização e renovação de contratos de locação;

d) *Impuesto al valor agregado (IVA)*; e

e) *Contribución Inmobiliaria e Impuesto de Enseñanza Primaria*.

- Alíquota aplicável: 12% (doze por cento).

- Isenções: Serão permitidas isenções desde que cumpridas conjuntamente as seguintes situações:

a) Que a totalidade das rendas auferidas por meio da locação do imóvel não ultrapasse 40 BPC (*Bases de Prestaciones y Contribuciones*) no ano-calendário, o equivalente aproximado a USD 2.727,00 (dois mil setecentos e vinte e sete dólares norte-americanos);

b) Que os demais ganhos de capital auferidos pelo contribuinte não excedam a 03 BCP (*Bases de Prestaciones y Contribuciones*) em mencionado período, o equivalente aproximado a USD 204,00 (duzentos e quatro dólares norte-americanos); e

c) Que o contribuinte autorize expressamente a quebra do sigilo bancário.

## **2.b. Pessoas físicas não residentes em território uruguaio que não contratem diretamente com o locatário do imóvel:**

Para os casos em que há intermediários no contrato de locação, teremos a retenção mensal do *Impuesto a la Renta de No Residentes (IRNR)* realizada por meio de imobiliárias e de administradoras de imóveis. A base de cálculo do imposto compreenderá o valor total do aluguel mensal (não serão admitidas deduções), sendo-lhe aplicada uma alíquota de 10,5% (dez e meio por cento).

Ressaltamos os principais aspectos de mencionado tributo:

- Agentes de retenção do imposto: Imobiliárias e administradoras de imóveis quando do recebimento do aluguel.

- Sujeito passivo: Locador do imóvel.

- Base de cálculo do imposto: Valor mensal recebido a título do aluguel, não sendo permitidas deduções.

- Alíquota aplicável: 10,5% (dez e meio por cento) sobre o valor do aluguel.

- Pagamento (retenção do imposto): Mensal, quando do recebimento do aluguel.

Nesse caso, caberá à física não-residente optar pela tributação definitiva do *Impuesto a la Renta de No Residentes* (retenção exclusiva e definitiva) ou pela retenção antecipada do imposto. Para a modalidade de recolhimento antecipado, deverá a pessoa física não-residente obrigatoriamente efetuar a inscrição de seu representante junto a *Dirección General Impositiva* bem como apresentar *Declaración Jurada*.

### **2.c. O que mudou?**

As rendas provenientes de aluguéis de imóveis auferidas por pessoas físicas (residentes ou não-residentes em território uruguaio) passam a ser gravadas.

---

### **3. Investimento em *portfólio* realizado por pessoas físicas não-residentes:**

A receita originada do investimento em *portfólio* realizado por pessoas físicas não-residentes somente estará sujeita ao recolhimento do *Impuesto a la Renta de No Residentes* (modalidade *rendimientos del capital mobiliário* – ganho de capital mobiliário) caso os valores estejam depositados em uma instituição financeira domiciliada em território uruguaio.

Ressaltamos os principais aspectos de mencionado tributo:

- Agentes de retenção do imposto: Instituições financeiras

- Sujeito passivo: Pessoas físicas não-residentes com investimentos em *portfólio*.

- Base de cálculo do imposto: Receitas originadas do investimento em *portfólio*.

- Alíquotas aplicáveis:

a) Para receitas oriundas de depósitos com mais de um ano, constituídos em pesos uruguaio ou em Unidades Indexadas (U.I.): 3% (três por cento);

b) Para receitas oriundas de depósitos com menos de um ano, constituídos em pesos uruguaios e sem cláusula de reajuste: 5% (cinco por cento);

c) Demais receitas: 12% (doze por cento).

- Pagamento (retenção) do imposto: Quando do creditamento das receitas originadas do investimento em *portólio*.

- Isenções: Rendas provenientes de reajustes nos investimentos ou em função da variação cambial do montante depositado.

### **3.a. Do sistema de arrecadação do *Impuesto a la Renta de No Residentes* (IRNR) - investimento em *portfólio*:**

Teremos em território uruguaio duas formas de arrecadação do *Impuesto a la Renta de No Residentes* para pessoas físicas não-residentes: (i) recolhimento definitivo (retenção definitiva) e (ii) recolhimento antecipado (retenção antecipada) com posterior apresentação de *Declaración Jurada* pelo contribuinte.

i) Tributação definitiva: Retenção definitiva dos valores devidos a título do *Impuesto a la Renta de No Residentes* quando do creditamento das receitas originadas do investimento em *portólio*. Trata-se de tributação instantânea e exclusiva.

Vantagens da tributação definitiva:

- Pessoas físicas não-residentes estarão desobrigadas a efetuar a inscrição de seu representante legal junto à *Dirección General Impositiva*.

- Pessoas físicas não-residentes estarão dispensadas de apresentar *Declaración Jurada*.

Sugerimos tal regime de arrecadação para as pessoas físicas não-residentes que realizem unicamente investimentos em *portfólio*.

ii) Recolhimento antecipado do tributo (em forma de retenção) com posterior apresentação de *Declaración Jurada*. Para que se possa efetuar o cálculo do imposto em 31 de Dezembro de cada ano, as seguintes etapas deverão ser observadas:

1º) Cálculo do *Impuesto a la Renta de No Residentes* considerado "Primário" (IRNR Primário) por meio da somatória das receitas de uma mesma classe auferidas ao longo do ano-calendário, seguida da aplicação de uma alíquota fixa. A somatória global dos resultados de todas as classes será

considerado o *Impuesto a la Renta de No Residentes* "Primário" (IRNR Primário);

2º) Cálculo do *Impuesto a la Renta de No Residentes* considerado "Dedução" (IRNR Dedução) por meio da somatória das despesas e dos créditos incobráveis incorridos ao longo do ano-calendário e dos prejuízos (até dois anos) de uma mesma categoria, seguida da aplicação de uma alíquota fixa. A somatória global dos resultados de todas as classes será considerado o *Impuesto a la Renta de No Residentes* "Dedução" (IRNR Dedução);

3º) Realizar a subtração entre IRNR Primário e IRNR Dedução. A tal resultado daremos o nome de *Impuesto a la Renta de No Residentes* "anual" (IRNR Anual);

4º) Realizar a somatória de todos os valores retidos a título de *Impuesto a la Renta de No Residentes* ao longo do ano-calendário. A tal resultado daremos o nome de *Impuesto a la Renta de No Residentes* "Retido" (IRNR Retido); e

5º) Finalmente, realizar a subtração ente IRNR Anual e IRNR Retido. Se positivo o resultado, teremos o pagamento de *Impuesto a la Renta de No Residentes* por parte do contribuinte. Se negativo, terá a pessoa física não-residente direito à restituição.

Para a modalidade de recolhimento antecipado do tributo (retenção antecipada) com posterior apresentação de *Declaración Jurada*, a normativa uruguaia tratou de disponibilizar mecanismos para que o valor final devido a título de *Impuesto a la Renta de No Residentes* seja considerado zero.

Para que se considere o recolhimento antecipado do imposto com apresentação de *Declaración Jurada*, deverá a pessoa física não-residente obrigatoriamente efetuar a inscrição de seu representante legal junto à *Dirección General Impositiva* bem como apresentar *Declaración Jurada*.

Vantagens do recolhimento antecipado do tributo (em forma de retenção) com posterior apresentação de *Declaración Jurada*:

- Dedução de despesas, créditos incobráveis e prejuízos: as despesas, créditos incobráveis e prejuízos oriundos de uma mesma classe poderão ser deduzidos.

Recomendamos a tributação antecipada com apresentação de *Declaración Jurada* na seguinte hipótese:

- a) Que a pessoa física não-residente desempenhe mais de uma atividade em território uruguaio;
- b) Que todas as atividades desenvolvidas sejam de uma mesma categoria; e
- c) Que pelo menos uma das atividades desempenhadas não esteja sujeita à retenção antecipada.

### **3.b. O que mudou?**

As rendas provenientes de investimentos em *portfólio* realizados por pessoas físicas (residentes ou não-residentes em território uruguaio) passam a ser gravadas.

\* advogada, especialista em Direito Tributário pelo IBET, especialista em Imposto de Renda Pessoa Jurídica pela APET

Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10063>