



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10940.001861/2003-08
Recurso nº	137.686 Especial do Procurador
Acórdão nº	9102-01881 – 2ª Turma
Sessão de	29 de novembro de 2011
Matéria	IRPF
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	SEBASTIÃO CEZAR MENDES TRAMONTIN

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Não se pode conhecer do recurso especial de divergência quando a decisão recorrida e o acórdão apontado como paradigma analisaram questões fáticas distintas (multa isolada exigida pelo não recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão e multa isolada incidente sobre a CSLL devida a título de estimativa mensal), cujas penalidades decorrentes das infrações apuradas têm fundamentos legais diversos (artigo 44, § único, inciso III, da Lei nº 9.430/96, para o primeiro caso e artigo 44, § único, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, para o segundo, com a redação vigente à época dos fatos em apreço).

GANHO DE CAPITAL. VARIAÇÃO DO PREÇO DE VENDA. MOEDA ESTRANGEIRA.

Eventual variação do preço em decorrência da flutuação cambial havida para com o valor em Real deve ser considerada como preço de venda e tributada segundo a sistemática do ganho de capital.

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

O Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil,

deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF” (Art. 62-A do anexo II).

O STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC definiu que “o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação” (Recurso Especial nº 973.733).

O termo inicial será: (a) Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

Recurso especial conhecido e provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, para excluir a multa isolada/multa de ofício. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a decadência relativa a junho de 1998 com retorno à câmara de origem para análise das demais questões. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Susy Gomes Hoffmann que negavam provimento.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Relator

EDITADO EM: 02/12/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Sebastião Cezar Mendes Tramontin foi lavrado o auto de infração de fls. 290/297, objetivando a exigência de imposto de renda pessoa física dos anos-calendário de 1997 a 1999, tendo sido apuradas infrações relativas a (i) omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, (ii) diferenças no resultado tributável da atividade rural e (iii) diferenças no resultado de ganho de capital auferido.

A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao apreciar o recurso voluntário interposto pela contribuinte, exarou o acórdão nº 102-47.324, que se encontra às fls. 348/370 e cuja ementa é a seguinte:

“GANHO DE CAPITAL — VARIAÇÃO DO PREÇO DE VENDA — MOEDA ESTRANGEIRA - Válida a vinculação do preço de venda de bem imóvel à moeda estrangeira, a diferença havida para com o valor em Real é considerada de mesma espécie do primeiro e de igual tributação.

GANHO DE CAPITAL — DECADÊNCIA — Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se da ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do artigo 150 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO CUMULADA COM A MULTA ISOLADA — Pacífica a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes no sentido de que não é cabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício com multa isolada.

Recurso provido.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Câmara, por maioria de votos, acolheu a preliminar de decadência em relação ao ganho de capital, e, também por maioria de votos, deu provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos e Alexandre A. L. Da Fonte Filho tão-somente em relação ao item 1 do auto de infração (exigência de tributação sobre parcela do preço decorrente de variação cambial tratada como juros pela fiscalização).

Intimada pessoalmente do acórdão em 04/05/2007 (fls. 371) a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs os embargos de declaração de fls. 372/375, que foram rejeitados pelo despacho nº 102-0.421/2007 de fls. 376/377.

Ciente do r. despacho em 13/03/2008 (fls. 377) a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de fls. 380/404, em que sustenta, em apertada síntese, que (i) a contagem do prazo decadência deveria observar o disposto no artigo 173, I, do CTN, (ii) o v. acórdão recorrido afrontou o disposto no artigo 55, XVI do RIR/99 ao determinar que a tributação dos juros decorrentes de alienação de bem imóvel deveria observar a sistemática de

ganho de capital e (iii) apontou divergência entre a decisão recorrida e o acórdão nº 101-94.858 no tocante à concomitância entre multa isolada e multa de ofício.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 400, de 06/06/2008 (fls. 427/430).

Intimado sobre a admissão do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional o contribuinte apresentou suas contra-razões de fls. 438/442.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Inicialmente analiso a admissibilidade do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Como relatado anteriormente, a decisão proferida pelo v. acórdão se deu por maioria, tendo a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentado recurso especial (i) por contrariedade à lei no tocante a decadência e a tributação de parcela do preço vinculada a variação cambial e (ii) de divergência no tocante à concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada, nos termos do artigo 7º, incisos I e II, do antigo Regimento Interno desta Câmara Superior.

No tocante ao recurso especial por contrariedade à lei verifico que foram cumpridos os pressupostos de admissibilidade, tendo sido referidas matérias sido decididas por maioria.

Com relação ao recurso especial de divergência, verifico que para comprovar o entendimento divergente que lhe aproveitaria a Procuradoria da Fazenda Nacional utilizou o acórdão nº 101-94.858, assim ementado:

*"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – AC.
1998*

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE – Descabe em sede de instância administrativa a discussão acerca da ilegalidade de dispositivos legais, matéria sob a qual tem competência exclusiva o Poder Judiciário.

NORMAS PROCESSUAIS - CONCOMITÂNCIA DE RECURSO ADMINISTRATIVO E AÇÃO JUDICIAL – A impetração de Ação Judicial para discussão da mesma matéria tributada no Auto de Infração, importa em renúncia ao litígio administrativo, impedindo o conhecimento do mérito do recurso, resultando em constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa.

LANÇAMENTO DE MULTA DE OFÍCIO – CABIMENTO - SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO INFRINGENTES APÓS LANÇAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO – PROCESSO JUDICIAL EM CURSO – É cabível a manutenção de multa de ofício lançada na ausência de condição

suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. Apesar dos efeitos infringentes da decisão nos Embargos de Declaração publicados depois da ciência do lançamento, na data deste não havia suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A pendência de decisão judicial é questão prejudicial à exclusão da multa de ofício, por isso, esta deve ser mantida até a decisão judicial do mérito, que se for favorável à tese da autuada resultará em sua extinção.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - VALOR DECLARADO COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA – INEXISTÊNCIA DE CONDIÇÃO SUSPENSIVA – DECLARAÇÃO INEXATA - CABIMENTO – Cabível o lançamento de ofício de parcela equivocadamente informada na DIPJ como estando com sua exigibilidade suspensa, por caracterizar a "declaração inexata" constante da parte final do inciso I do artigo 44 da lei nº 9.430/1996.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – Cabível a aplicação de multa de ofício, aplicada isoladamente, na falta de recolhimento da CSLL com base na estimativa dos valores devidos, por expressa previsão legal.

MULTA DE OFÍCIO – MESMA BASE DE CÁLCULO – APLICAÇÃO EM DUPLICIDADE – O lançamento de duas multas de ofício, sobre a mesma base de cálculo, é possível, visto tratar-se de duas infrações à lei tributária, tendo por consequência a aplicação de duas penalidades distintas.

Recurso voluntário não provido."

Tendo citado, ainda, em suas razões de recurso (fls. 397) o seguinte trecho constante do voto condutor do acórdão paradigma, *in verbis*:

"Quanto à alegada aplicação em duplicidade de multa de ofício sobre a mesma base de cálculo ser vedado pelo ordenamento jurídico, não há que ser acatado, tendo em vista que são duas penalidades por duas infrações à legislação tributária: a uma, a falta de recolhimento mensal da CSLL com base em estimativa (artigo 44, parágrafo único, inciso IV); a duas, a falta de recolhimento da CSLL apurada no ajuste do período de apuração (artigo 44, I)."

Entendo, no entanto, não restar configurada a divergência na medida em que as decisões analisam situações fáticas distintas, como já reconhecido por esta C. Câmara Superior em diversas outras oportunidades.

A esse respeito transcrevo abaixo o voto do I. Conselheiro Gonçalo Bonet Allege, proferido no Acórdão nº 9202-00.700, em sessão de 12/04/2010 desta 2ª Turma, cujas razões adoto como fundamento no presente voto:

"Pode-se perceber que o acórdão apontado como paradigma manteve a exigência da multa isolada prevista no artigo 44, § único, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, para situação em que

determinada empresa deixou de recolher a CSLL devida a título de estimativa mensal.

No caso em apreço, a decisão recorrida cancelou a exigência da multa isolada prevista no artigo 44, § único, inciso III, da Lei nº 9.430/96, em lançamento no qual a autoridade lançadora apurou omissão de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, sujeitos ao recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

As situações fáticas dos acórdãos são distintas, além do que o fundamento legal das penalidades também é diferente.

Diante de tal constatação, penso que o acórdão recorrido não deu à lei tributária interpretação divergente daquela manifestada pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no acórdão nº 101-94.858, na medida em que aquele afastou a penalidade isolada estabelecida à época no artigo 44, § único, inciso III, da Lei nº 9.430/96, enquanto este manteve a multa isolada então prevista no 44, § único, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.”

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, somente em relação (i) à aplicação do artigo 173, I, do CTN para contagem do prazo decadência e (ii) ao regime de tributação da parcela de variação cambial do ganho de capital.

Decadência

O v. acórdão, no tocante à decadência, determinou a aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, *verbis*:

“Art. 150 –

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação” (destacamos).

Já manifestei meu entendimento em diversas oportunidades segundo o qual o IRPF é tributo sujeito ao lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para efetuar o lançamento de tal tributo seria, em regra, o do art.150, §4º do CTN. Dessa forma, o prazo decadencial para o lançamento seria de cinco anos a contar do fato gerador.

Ocorre que o Regimento Interno deste E. Conselho, conforme alteração promovida pela Portaria MF nº 586/2010 no artigo 62-A do anexo II, introduziu dispositivo que determina, *in verbis*, que:

“As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”

Assim, no que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o RESP nº 973.733, nos termos do artigo 543-C, do CPC, consolidou entendimento diverso, conforme se verifica da ementa a seguir transcrita:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.

IMPOSSIBILIDADE.

1. *O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, inilvidavelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoados prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed.,*

Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3^a ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

Dessa forma, com o advento da decisão acima referida, tem-se que nos casos em que não houve antecipação de pagamento deve-se aplicar a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, contar-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nos casos em que há recolhimento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o prazo inicia-se na data do fato gerador.

No presente caso o acórdão recorrido acolheu a alegação de decadência em relação ao ganho de capital apurado em junho de 1998.

Como se verifica do voto vencedor em relação a decadência, aplicando-se a regra insculpida no artigo 150, §4º do CTN, e considerando que no caso de ganho de capital referido ganho deve ser considerado como auferido no mês de alienação do imóvel, reconheceu-se que o crédito já havia decaído quando o lançamento foi notificado ao contribuinte (18/06/2003).

No entanto, conforme se verifica da Declaração de Ajuste Anual (fls. 252/260), da Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais (fls. 295/297) e dos demonstrativos de apuração (fls. 269/270), não foi recolhido qualquer valor a título de imposto de renda sobre o ganho de capital, exigência esta que é definitiva e autônoma em relação àquela apurada no ajuste anual (razão pela qual os recolhimentos a este relativos não lhe aproveitam para fins de decadência).

Logo, aplica-se no presente caso, a teor da exigência regimental acima referida, o disposto no artigo 173, inciso I do CTN, sendo que o início do prazo de decadência se dá a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Considerando que a venda do imóvel se deu em junho de 1998, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde a 1º/01/2000. Quando o contribuinte foi notificado do lançamento em 18/06/2003 não havia transcorrido o prazo de decadência.

Afastada a decadência, cabe verificar se haveria outras alegações no recurso voluntário que ainda não teriam sido examinados pela segunda instância, hipótese em que os autos deveriam ser devolvidos para a turma de origem.

No presente caso o Contribuinte sustentou em seu recurso voluntário que não há imposto devido já que o valor de aquisição foi superior ao de alienação. Assim, como tal argumento não foi analisado pelo E. Colegiado *a quo*, entendo necessária a devolução dos autos à segunda instância para novo julgamento.

Variação do Preço de Venda - Apuração do Ganho de Capital

Por outro lado, no tocante à variação do preço de venda objeto do lançamento por omissão de rendimentos, verifico, inicialmente, que a situação fática objeto do lançamento foi a venda do imóvel rural situado em Tibagi, PR.

Consoante instrumento particular de fls. 213/124 o pagamento se deu em duas parcelas sendo a primeira, no valor de R\$500.000,00, à vista, e a segunda fixada em USD 317.222,23 para pagamento em 15/04/1999.

Na data do pagamento da segunda parcela a conversão do saldo em dólares americanos para Reais resultou em uma parcela de R\$495.000,00.

A autoridade fiscal entendeu que o montante de R\$95.000,00, que corresponde à diferença entre o saldo original em Reais na data da pactuação (R\$ 400.000,00) e o valor da parcela recebida (R\$495.000,00), deveria ser tratada como juros e não como parte do preço, sujeitando-se ao regime de tributação pela tabela progressiva (carnê-leão) e não ao regime de tributação definitiva como ganho de capital, assim consignando no auto de infração (fls. 292): “*Nos termos do referido Contrato Particular, a 2' parcela foi indexada pela cotação do dólar comercial dos Estados Unidos da América; portanto, a importância acima descrita, R\$95.000,00, é tributada na declaração de ajuste anual como juros na alienação de bens, nos termos do art. 55, inciso XVI, do citado Regulamento, e sujeito, ainda, ao 'recolhimento mensal obrigatório ou carnê-leão, conforme art. 106 do Regulamento mencionado.*”

Transcrevo, inicialmente, o contrato particular de fls. 213/214 que, ao definir o preço de venda e a forma de pagamento, assim dispõe:

“*VALOR: O preço ajustado pela venda do referido imóvel é da importância de R\$900.000,00 (novecentos mil reais);*

FORMA DE PAGAMENTO: *a)- neste ato a título de sinal de negócio e princípio de pagamento os vendedores recebem dos compradores a importância da R\$500.000,00 (quinhentos mil reais), em moeda corrente deste País, que contou(aram) e achou(aram) exata, da qual dá(ão) ao(à)(s) mesmo(a)(s) comprador(a)(es) plena, geral e irrevogável quitação de pago(a)(s) e satisfeito(a)(s) para nunca mais o repetir(em), b)- e o restante ou sejam R\$400.000,00 (quatrocentos mil reais), será paga em uma única parcela com o vencimento para o dia quinze (15) de abril (04) do ano de mil novecentos e noventa e nove (1.999), no valor em moeda corrente nacional, igual e equivalente nesta data à US\$347.222,23 (trezentos e quarenta e sete mil, duzentos e vinte e dois dólares e vinte e três centavos de dólar norte americano), na cotação do dólar comercial, ficando estabelecido desde já, que o valor a ser pago será obtido, multiplicando-se o valor da referida parcela pela cotação do dólar comercial do dia do efetivo pagamento da mesma.”*

É fato que a pactuação de vinculação de preço a moeda estrangeira é vedada pela legislação federal que rege o uso da moeda, mais particularmente pelos diplomas que introduziram o Plano Real (Lei n. 8.880/1994) e medidas a ele complementares (Lei n. 10.192/2001)

Lei n. 8.880, de 27 de maio de 1994

Art. 6º É nula de pleno direito a contratação de reajuste vinculado à variação cambial, exceto quando expressamente autorizado por lei federal, e nos contratos de arrendamento mercantil celebrados entre pessoas residentes e domiciliados no País, com base em captação de recursos provenientes do exterior.

Lei n. 10.192, de 14 de fevereiro de 2001

rt. 1º As estipulações de pagamento de obrigações pecuniárias exequíveis no território nacional deverão ser feitas em Real, pelo seu valor nominal.

Parágrafo único. São vedadas, sob pena de nulidade, quaisquer estipulações de:

I - pagamento expressas em, ou vinculadas a ouro ou moeda estrangeira, ressalvado o disposto nos arts. 2º e 3º do Decreto-Lei nº 857, de 11 de setembro de 1969, e na parte final do art. 6º da Lei nº 8.880, de 27 de maio de 1994;

II - reajuste ou correção monetária expressas em, ou vinculadas a unidade monetária de conta de qualquer natureza;

III - correção monetária ou de reajuste por índices de preços gerais, setoriais ou que reflitam a variação dos custos de produção ou dos insumos utilizados, ressalvado o disposto no artigo seguinte.

Entendo, no entanto, que tal proibição afeta a exeqüibilidade da prestação entre as partes, mas não transmuda em juros aquilo que as partes pactuaram como parcela do preço, nos termos na disposição contratual acima transcrita.

Tal constatação tem amparo, inclusive, no enunciado informador da qualificação dos fatos em matéria tributária veiculado pelo art. 118 do CTN, segundo o qual a identificação do fato gerador é afeita abstraindo-se a validade dos atos praticados pelo sujeito passivo, verbis:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

A meu ver, resta claro que a determinação do pagamento de parcela à vista em moeda nacional e da vinculação de saldo a moeda estrangeira é critério de fixação do preço da compra e venda entre as partes, formando o valor de alienação que compõe o cálculo do ganho de capital, sendo este o regime adequado de tributação.

Como bem observado pelo v. acórdão recorrido no trecho transscrito abaixo, outra não foi a condição entre as partes, devendo esse ser o valor de alienação considerado para fins de apuração de eventual ganho de capital, *verbis*:

"Sob outra perspectiva, quando a pessoa fiscalizada resolveu vender o imóvel em questão, além de ter por objeto receber um preço adequado ao mercado e ao seu interesse, visou, também, em acordo com a situação econômica do País, proteger a parcela do preço que permaneceria sem adentrar ao seu patrimônio no momento da venda. Essa proteção foi a vinculação do preço a receber ao dólar norte-americano, de forma ilegal, diga-se de passagem, porque em contrário às determinações da lei nº 10.192, de 2001, artigo 1º²).

Observe-se que a escritura de compra e venda, à fl. 38-verso, não contém a cláusula de vinculação da parcela a receber com equivalência em moeda norte-americana, mas o contrato particular evidencia essa condição. Assim, foram feitos dois acordos para um mesmo fim, sendo que o particular, não descaracterizado pelo fisco, serviu, por extensão, para firmar a condição de recebimento em dólares da parcela não paga à vista.

A punição a esse tipo de infração é a descaracterização da condição, conforme previsto no parágrafo único do referido artigo. Segundo essa linha de raciocínio, o valor recebido a maior não corresponderia a correção do preço do imóvel, porque estaria descaracterizada a condição. No entanto, a vedação legal não se presta para alterar a interpretação a respeito do fato ocorrido, para fins da incidência tributária."

Em outras palavras, a norma tributária deve colher os fatos tal como qualificados no direito privado, a menos que haja regra específica que imponha qualificação diversa para fins fiscais, o que não me parece ser o caso.

Trata-se a variação cambial de parte do preço de venda, acréscimo patrimonial materializado na apreciação de valor de ativo, previsto em negócio jurídico não descaracterizado pelo Fisco (ao contrário, o Fisco em momento algum afastou a natureza do contrato de compra e venda).

Não se trata de rendimento do capital (juros) como pretendeu caracterizar a autoridade fiscal para aplicar a tributação pela tabela progressiva.

Por outro lado, também não é aplicável ao caso o entendimento da administração fiscal acerca do tratamento de cláusula de reajuste, nos termos do artigo 19, parágrafo 3º da Instrução Normativa nº. 84, de 2001, e do entendimento expresso no Perguntas e Respostas 2001, *verbis*:

IN SRF 84/2001

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

(...)

§ 3º Os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual.

Pergunta 601 do Perguntas e Respostas 2011

VALOR DA ALIENAÇÃO RECEBIDO PARCELADAMENTE

601 - Como apurar o ganho de capital quando o valor da alienação é recebido parceladamente?

O ganho de capital é apurado como alienação à vista e o imposto deve ser pago de acordo com o recebimento das parcelas, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento. O ganho de capital diferido é calculado aplicando-se o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e o valor total da alienação sobre o valor de cada parcela recebida.

Se o parcelamento incluir cláusula de reajuste, qualquer que seja a designação dada à mesma (juros, correção monetária, reajuste de parcelas etc.), a parte correspondente ao reajuste deve ter tratamento tributário de juros.

(Instrução Normativa SRF n º 84, de 11 de outubro de 2001, art. 31)

(original sem grifo)

A uma porque, no caso em questão, a fundamentação da autuação foi a de que se tratava de juros, não tendo o fundamento se pautado na tributação de valores previstos em cláusula de reajuste.

Além disso, não se trata na espécie de cláusula de reajuste de parcela de preço – como na hipótese de pagamento a prazo com indexação à inflação ou acréscimo de juros – mas sim de critério de fixação do próximo preço, neste caso pautada em moeda estrangeira.

A confirmação desta conclusão se impõe pela constatação de que, caso a variação cambial tivesse sido negativa no período, haveria reajuste negativo ou juros negativos, resultado obviamente desprovido de lógica.

Logo, correta a decisão proferida pelo v. acórdão recorrido ao determinar que essa diferença a maior seja considerada como rendimento tributável, sujeito às regras de tributação pelo ganho de capital, e não como rendimento do capital equiparado a juros para aplicação da tabela progressiva.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional para, no mérito, DAR LHE PARCIAL PROVIMENTO para afastar a decadência relativa ao mês de junho de 1998, devendo os autos ser remetidos ao CARF para novo julgamento exclusivamente em relação a esse período.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad