



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13005.722498/2013-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.963 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2023
Recorrente IRACEMA CARMEN KANNENBERG
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. VALOR MENSURADO EM MOEDA ESTRANGEIRA. VALOR DA ALIENAÇÃO PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO COMO GANHO DE CAPITAL.

Restando indubitoso que o preço de venda restou definido em moeda estrangeira, eventual variação do preço em Reais, em decorrência da flutuação cambial entre a data de celebração do contrato e o pagamento de cada parcela, deve ser considerada como preço de venda e tributada segundo a sistemática do ganho de capital.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Miriam Denise Xavier (relatora), José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Wilsom de Moraes Filho que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Relatora e Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração com apuração de imposto de renda pessoa física - IRPF, fls. 622/633, anos-calendário 2009 a 2012, que apurou: a) imposto suplementar, acrescido de juros de mora e multa de ofício, em virtude de omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior e ganhos de capital na alienação de bens e direitos; e b) multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão.

Consta do Termo de Verificação Fiscal - TVF, fls. 584/617, conforme resumido no relatório do acórdão de impugnação:

O Termo de Verificação Fiscal, às fls. 584/617, detalha as circunstâncias envolvidas e as infrações cometidas, que sintetizo a seguir.

A fiscalização teve por objetivo apurar o ganho de capital decorrente da alienação, em 30/10/2009, das quotas de participação da contribuinte (meação do sócio Udo Arcides Kannenberg) no capital social da empresa Kannenberg & Cia Ltda (CNPJ 95.428.231/0001-07) para as empresas JT International Holding BV (CNPJ 05.712.107/0001-86) e JT International Netherlands BV (CNPJ 11.172.227/0001-30), ambas domiciliadas na Holanda. Ela era proprietária de 14% do capital social da empresa Kannenberg & Cia Ltda.

A contribuinte, juntamente com Bruno Bock, ajuizou ação ordinária de conhecimento nº 5004284-38.2011.404.7111/RS (com pedido de antecipação de tutela) contra a Fazenda Nacional, em 28/10/2011, objetivando a suspensão da exigibilidade – em relação às parcelas vincendas em 30/10/2011, 30/10/2012, 30/10/2013 e 30/10/2014 – do IR sobre o ganho de capital decorrente da alienação das quotas do capital social da empresa Kannenberg & Cia Ltda adquiridas ou subscritas até 1983, bem como a repetição do indébito que já fora recolhido conforme apuração do ganho de capital realizada em parcelas recebidas anteriormente.

A decisão do TRF4 transitou em julgado, em 07/11/2013, reconhecendo que os autores Bruno Bock e Iracema Carmen Kannenberg têm direito adquirido à isenção tributária prevista no artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, em relação ao lucro na alienação das participações societárias na sociedade Kannenberg & Cia. Ltda., que detinham até 31 de dezembro de 1983.

Desse modo, o crédito tributário que está sendo constituído neste Auto de Infração corresponde à matéria distinta objeto da ação judicial proposta pelo sujeito passivo. O objeto do presente lançamento circunscreve-se apenas ao IR sobre o lucro (ganho de capital) decorrente da alienação das quotas da sociedade adquiridas e subscritas após 1983 – considerando isento do IR o lucro decorrente da alienação das quotas adquiridas e subscritas até 1983, conforme decisão judicial transitada em julgado. (grifo nosso)

Além disso, parte dos valores recebidos nas parcelas a prazo (diferidas) constitui rendimentos não sujeitos à apuração como ganho de capital (tributação definitiva), pois são decorrentes do reajuste das parcelas diferidas como juros e variação cambial recebidos de fonte situada no exterior. Estes rendimentos decorrentes do reajuste das parcelas estão sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório do IR (carnê leão) e devem também compor a base de cálculo dos rendimentos na declaração de ajuste.

Esclarece-se que a atuada recolheu o IR apurado em relação a algumas parcelas e efetuou o depósito judicial das parcelas diferidas recebidas em 2011 e 2012, conforme demonstrativos de recolhimentos existentes nos sistemas informatizados da RFB (fls. 510 a 512) e comprovantes apresentados (fls. 396 a 398).

Como o sujeito passivo pleiteou na ação judicial a repetição do indébito em relação ao IR recolhido como ganho de capital – Código Tributário 4600 –, estes recolhimentos não foram considerados (abatidos) no presente auto de infração, sendo, portanto, desconsiderados na apuração do IR devido.

Dessa forma, a fiscalização constatou as seguintes infrações:

- 1) Omissão de rendimentos sobre ganhos de capital

1.1) Na alienação de quotas adquiridas/subscritas após 1983 –Todas as quotas subscritas a partir de 01/01/1984 não possuíam o prazo mínimo de 05 anos de permanência em poder do sujeito passivo (completados até 31/12/1988), de modo que todas as subscrições e demais aquisições de quotas ou outras operações em que houve alteração no capital social da sociedade a partir desta data (01/01/1984) não se incorporaram ao seu patrimônio jurídico do direito adquirido.

Foram 17 alterações de contrato social, a partir de 01/01/1984, em que houve subscrição de novas quotas ao capital social ou outra operação que importasse em alteração da participação societária da autuada, como doações de quotas aos familiares e aquisição de quotas de outros sócios. Portanto, **há uma parcela do valor de alienação correspondente às quotas do capital social subscritas até 31/12/1983 cujo ganho de capital é isento e outra parte do valor de alienação, que correspondem às quotas subscritas a partir de 01/01/1984, cujo ganho de capital é tributável, o qual foi apurado no presente lançamento.** (grifo nosso)

Dessa forma, conforme planilha Anexo I, as quotas subscritas até 31/12/1983 equivalem a 10,03% do total e as subscritas a partir de 1984, a 89,97%.

1.2) No ajuste de ativos –A fiscalização informa que parte do valor apurado como ganho de capital se refere a ajustes nos preços do ativo intangível da empresa, realizados em 06/05/2011 e 02/02/2012, que importou no imposto de renda de R\$ 162.183,10 e R\$ 7.227,77, respectivamente.

2) Omissão de rendimentos recebidos de fontes do exterior

2.1) Referente a juros incidentes nas parcelas diferidas – Os rendimentos provenientes do reajuste de parcelas como os juros recebidos não se submetem à sistemática da apuração do IR como ganho de capital. Sendo assim, a ação judicial proposta pelo sujeito passivo na Justiça Federal com o objetivo de ver declarado o direito adquirido à isenção do IR sobre o ganho de capital decorrente da alienação das quotas de capital social que lhe pertenciam até 31/12/1983 não tem qualquer influência ou efeito sobre a tributação dos rendimentos recebidos das adquirentes domiciliadas no exterior a título de reajuste do preço de alienação destas quotas, pois se tratam de formas de tributação completamente distintas.

2.2) Referente à variação cambial incidente em parcelas diferidas –Trata-se da variação cambial ocorrida entre a data do fechamento da transação, em 30/10/2009, e a data do recebimento das parcelas diferidas, tendo em vista que o contrato de alienação das quotas de capital social indexou o pagamento, pelas adquirentes, tanto da parcela inicial quanto das parcelas diferidas à moeda estrangeira, no caso o dólar norte americano. Assim como no recebimento dos juros – a ação judicial proposta pelo sujeito passivo e os respectivos depósitos judiciais efetuados até 2012 – não tem qualquer efeito ou influência sobre o IR devido em relação aos rendimentos recebidos decorrentes do reajuste das parcelas – no caso a variação cambial – pois o objeto da ação limitava-se à isenção do ganho de capital decorrente da alienação das quotas do capital social pertencentes ao sujeito passivo até 31/12/1983 e estes rendimentos possuem tributação completamente distinta e com este não se comunicam.

3) Multa Isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de Carnê-Leão – Como o sujeito passivo omitiu rendimentos – sujeitos ao pagamento mensal do IR – recebidos de fonte pagadora situada no exterior – JTI Holding BV –, cabe, ainda, a aplicação de multa isolada pela falta de antecipação quanto ao pagamento ou recolhimento a menor do valor mensal (carnê-leão) do IR devido conforme previsão do art. 44, II, 'a' da Lei nº 9.430/1996, a qual incide com percentual de 50% sobre o valor mensal do IR que deixou de ser recolhido, conforme os rendimentos decorrentes do reajuste das parcelas diferidas recebidas no período 2010 a 2012 a título de juros e de variação cambial.

Em impugnação de fls. 638/673, a contribuinte alega que há concomitância com processo judicial, que recolheu o IR sobre os juros conforme tabela progressiva, que a variação cambial deve ser tributada como ganho de capital, discorda da aplicação das multas isolada e de ofício e entende não incidir Selic sobre a multa.

A DRJ/POA julgou improcedente a impugnação, conforme Acórdão 10-57.352 de fls. 779/815 e não conheceu da parte com concomitância com ação judicial.

Consta do voto do acórdão de impugnação:

Visão Geral

Inicialmente, cabe esclarecer que o presente lançamento trata da apuração do imposto de renda devido na alienação das quotas de participação da contribuinte no capital social da empresa Kannenberg & Cia Ltda (CNPJ 95.428.231/0001-07) para duas empresas domiciliadas no exterior, sendo parte do valor recebido na operação, em 30/10/2009, e o restante em 04 parcelas vincendas em 30/10/2011, 30/10/2012, 30/10/2013 e 30/10/2014.

Antes do lançamento, em 07/11/2013, a Justiça Federal já havia reconhecido que Iracema Carmen Kannenberg têm direito adquirido à isenção tributária prevista no artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, em relação ao lucro na alienação das participações societárias na sociedade Kannenberg & Cia. Ltda., que detinha até 31 de dezembro de 1983. Assim, **neste lançamento apurou-se apenas o IR decorrente da alienação das quotas da sociedade adquiridas e subscritas após 1983.** (grifo nosso)

As infrações apuradas foram organizadas nos seguintes levantamentos:

- 1) Omissão de rendimentos sobre ganhos de capital
 - 1.1) Na alienação de quotas adquiridas/subscritas após 1983
 - 1.2) No ajuste de ativos da empresa
- 2) Omissão de rendimentos recebidos de fontes do exterior
 - 2.1) Referente a juros incidentes nas parcelas diferidas
 - 2.2) Referente à variação cambial incidente nas parcelas diferidas
- 3) Multa Isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de Carnê-Leão

A recente decisão judicial no processo de Apelação/Reexame Necessário nº 5002286-93.2015.4.04.7111/RS, anexada às fls. 770/773, reconheceu o direito da contribuinte à isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital decorrente da **alienação da totalidade da sua participação societária.** É o que se depreende da leitura dos excertos desta decisão, que colaciono a seguir:

“Desse modo, tendo sido declarado o direito adquirido dos embargados à isenção tributária prevista no artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, em relação ao lucro na alienação da participação societária na empresa Kannenberg & Cia. Ltda., que detinham até 31 de dezembro de 1983, tenho que essa isenção também alcança o 'lucro' na alienação de ações bonificadas (Lei nº 6.404, de 1976, art. 169), que se originaram das aquisições de participação societária, ocorridas até a mesma data.

(...)

Por fim, destaco que, embora as alterações das participações societárias dos embargados possuam diversas origens (subscrição de reservas e de lucros, doação e cessão de cotas, herança, etc - Evento 1, PLANILHA3), fato é que todas elas não se desvirtuam do conceito de ações bonificadas. Isso porque (1) foram distribuídas gratuitamente aos recorrentes, de forma proporcional à participação que já detinham (confira-se decisão transitada em julgada na

ação ordinária n.º 5004284-38.2011.404.7111 em que se verificou a manutenção dessa proporcionalidade - Evento 8, OUT2); bem como (2) não acarretam em qualquer alteração no patrimônio líquido ou no valor real das ações da empresa, já que se originam de incorporação de reserva, lucros em suspenso, ou cotas de outros sócios.”

(Grifei)

Portanto, a tributação sobre do IR sobre o ganho de capital decorrente da alienação de quotas do capital social da empresa Kannenberg & Cia Ltda está sendo discutida na Justiça Federal. Assim, relativamente a esta parte – omissão de rendimentos sobre ganhos de capital na alienação de quotas adquiridas/subscritas após 1983, inclusive os relativos ao ajuste de ativos da empresa –, deve ser declarada a renúncia à instância administrativa pela interposição de ação judicial.

Por outro lado, o restante do lançamento – omissão de rendimentos recebidos de fontes do exterior referente a juros e à variação cambial incidentes nas parcelas diferidas, bem como à multa isolada –, deve ser conhecido e julgado.

Não conhecimento da parte do lançamento referente à omissão de rendimentos sobre ganhos de capital na alienação de quotas adquiridas/subscritas após 1983, inclusive relativos ao ajuste de ativos da empresa

Como existe ação judicial tratando do mesmo objeto do presente processo administrativo, a questão se encontra sob a tutela autônoma e superior do Poder Judiciário. Este fato torna inútil qualquer pronunciamento de nossa parte quanto ao mérito do pleito contido na impugnação, pois está caracterizada a renúncia à esfera administrativa, na forma do parágrafo único do art. 38 da Lei n.º 6.830, de 1980, que tem a seguinte redação:

[...]

No tocante ao imposto de renda apurado sobre o ganho de capital referente a ajustes nos preços do ativo intangível da empresa – realizados em 06/05/2011 e 02/02/2012, nos valores de R\$ 162.183,10 e R\$ 7.227,77 –, cumpre observar que, conforme extrato do processo, às fls. 759/761, eles encontram-se extintos pelo pagamento em decorrência da apropriação de valores pagos/depositados.

Julgamento da parte do lançamento referente à omissão de rendimentos recebidos de fontes do exterior correspondentes a juros e à variação cambial incidentes nas parcelas diferidas, e à multa isolada

Conforme previsão do item 21, b, do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 7/2014, retro citado, a matéria distinta terá prosseguimento normal. Assim, relativamente ao restante do lançamento – omissão de rendimentos recebidos de fontes do exterior referente a juros e à variação cambial incidentes nas parcelas diferidas, bem como à multa isolada, conheço e entendo que não assiste razão à contribuinte. [...]

Conforme documento de fl. 794 os valores não conhecidos pela DRJ foram apartados para o processo 13005.722046/2016-51. Para a multa isolada consta pagamento com redução não alocado, pois ainda estão em discussão os juros Selic.

Cientificada do Acórdão em 12/9/2016 (Aviso de Recebimento - AR, fl. 797), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 10/10/2016, fls. 799/815, que contém, em síntese:

Entende sem sentido o desmembramento do processo, pois a ação judicial já transitou em julgado e o AI deveria ser cancelado. Assim, o processo 13005.722046/2016-51 deve ser extinto.

Sobre as rubricas ainda exigidas, alega que:

Quanto à variação cambial, assentiu com o entendimento de juros e aplicação da tabela progressiva e recolheu as diferenças.

Todavia, entende que a variação cambial deve ser tributada com ganho de capital. Diz que o erro foi apenas formal, pois recolheu o imposto sobre o ganho de capital na venda de participação societária, quando deveria ter recolhido sobre ganho de capital de moeda estrangeira. Errou no código do tributo, mas não deixou de pagá-lo.

Entende que o fundamento legal é a IN SRF 118/2000 que dispõe sobre a tributação do ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, adquiridos em moeda estrangeira, e não a IN SRF 84/2001, que cuida de alienações quando não presente a moeda estrangeira.

Cita os artigos 2º, 5º, 7º e 8º da IN SRF 118/2000 que adota a tributação pelo ganho de capital de 15% sobre a variação do capital.

Esclarece que vendeu as quotas da participação societária para receber o preço em dólar americano, de forma parcelada, no futuro. Na data da assinatura do contrato, passou a ter direito a receber moeda estrangeira a ser convertida em reais.

Aduz que a variação sobre a moeda estrangeira, existente entre a data da compra e a data da venda, deve ser tributada como ganho de capital, exclusivamente na fonte, à alíquota de 15%, calculado sobre a diferença entre o custo de aquisição do direito adquirido e o valor da alienação, na conversão da moeda estrangeira em nacional. Cita o “Perguntas e Respostas”, Resposta 593.

Conclui que deve ser cancelada a tributação da variação cambial como remuneração, até porque a variação foi negativa em algumas parcelas recebidas.

Consequentemente, deve ser excluída a multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão.

Além disso, entende imprópria a aplicação simultânea da multa isolada com a multa de ofício. Cita decisões do CARF.

Questiona a aplicação da taxa Selic sobre a multa de ofício.

Requer seja cancelado o imposto sobre a variação cambial com base na tabela progressiva, o lançamento da multa isolada e, se restar saldo de lançamento, a não incidência da taxa Selic sobre a multa. Requer ainda a extinção do processo 13005.722046/2016-51.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, deve ser conhecido.

PROCESSO 13005.722046/2016-51

Conforme documento de fl. 794 os valores não conhecidos pela DRJ foram apartados para o processo 13005.722046/2016-51.

Esclarece-se que referido procedimento é necessário para que seja baixado o crédito tributário no sistema informatizado da RFB, já que não cabe mais, administrativamente, qualquer discussão sobre a matéria, já apreciada judicialmente.

MÉRITO

A Lei 7.713/88, assim determina:

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

A recorrente insiste na tese apresentada na impugnação de que a tributação deve ser pelo ganho de capital, aplicando-se o comando da IN SRF nº 118/2000.

Referida IN dispõe sobre a tributação do ganho de capital decorrente da **alienação de bens ou direitos** e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, **adquiridos em moeda estrangeira**, e da **alienação de moeda estrangeira mantida em espécie**, de propriedade de pessoa física.

No caso, **o bem alienado não foi adquirido em moeda estrangeira**, o que afasta, de pronto, a tributação do ganho de capital na forma que entende a recorrente.

Sobre a questão, assim bem restou esclarecido no acórdão recorrido:

O caso em questão não trata de alienação de bens ou direitos que foram adquiridos em moeda estrangeira e **sim vendidos em moeda estrangeira**. Assim, a sua tributação deve observar o disposto na Instrução Normativa SRF nº 84, de 11/10/2001, que dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas. (grifo nosso)

Diante da determinação contida no § 6º do art. 123 do RIR/99, e dos esclarecimentos contidos no § 3º do art. 19 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, constata-se que **qualquer importância recebida a título de reajuste das parcelas, inclusive a variação cambial, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributada por meio do Recolhimento Mensal Obrigatório (Carnê-Leão) e na Declaração de Ajuste Anual, quando a alienação for para fonte pagadora situada no exterior**. (grifo nosso)

Portanto, correta a apuração do imposto de renda como remuneração, sujeito ao ajuste anual.

Sendo assim, também correta a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

MULTA ISOLADA

Quanto à multa isolada (carnê-leão), os rendimentos recebidos por pessoa física de fontes situadas no exterior se sujeitam ao pagamento mensal do imposto mediante o carnê-leão, conforme previsto na Lei 7.713/88, art. 8º.

Desta forma, sendo devido o imposto, deveria ter sido feito o recolhimento mensal por meio do carnê-leão, e como não houve tal recolhimento, a fiscalização apurou a multa isolada por falta de pagamento antecipado.

Com a edição da Medida Provisória 351/07, convertida na Lei 11.488/07, que alterou a redação do art. 44 da Lei 9.430/96, passou-se a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pela falta de pagamento ou recolhimento a menor do imposto sobre a renda (75%):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; [...]

Neste sentido, a Súmula CARF nº 147:

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

JUROS SOBRE MULTA

Quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício, a matéria encontra-se sumulada pelo CARF:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes, Redator Designado.

Conforme muito bem explicitado no voto apresentado pela Conselheira Miriam Denise Xavier, o litígio a ser objeto de apreciação resume-se a três questões, quais sejam:

- Definição da dimensão do ganho de capital quando o valor da alienação é estipulado em moeda estrangeira;

- Incidência de multa isolada sobre valores inadimplidos a título de recolhimento mensal obrigatório (*carnê leão*);

- Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício imposta em lançamento.

Relevante apontar, já nesse ponto, que a primeira questão é prejudicial à apreciação das subseqüentes, pois eventual provimento às razões do sujeito passivo em relação a tal temática acarreta i) o descabimento da multa isolada imposta em decorrência da falta de recolhimento do *carnê leão* e ii) a inexistência de penalidade remanescente bastante para a incidência de juros de mora.

Em relação à primeira matéria controvertida, é necessário relembrar o quanto exposto na autuação no tocante à tributação sobre a variação cambial:

Além da parcela referente aos juros recebidos nas quatro primeiras parcelas diferidas no período de 2010 a 2013 há um outro componente referente aos valores recebidos que precisa ser analisado.

Trata-se da variação cambial ocorrida entre a data do fechamento da transação, em 30/10/2009, e a data do recebimento das parcelas diferidas, tendo em vista que o contrato de alienação das quotas de capital social indexou o pagamento, pelas adquirentes, tanto da parcela inicial quanto das parcelas diferidas à moeda estrangeira, no caso o dólar norte americano.

Assim como no recebimento dos juros - a ação judicial proposta pelo sujeito passivo e os respectivos depósitos judiciais efetuados até 2012 - não tem qualquer efeito ou influência sobre o IR devido em relação aos rendimentos recebidos decorrentes do reajuste das parcelas - no caso a variação cambial - pois o objeto da ação limitava-se à isenção do GC decorrente da alienação das quotas do capital social pertencentes ao sujeito passivo até 31/12/1983 e estes rendimentos possuem tributação completamente distinta da do ganho de capital e com este não se comunica, como já esclarecido no tópico anterior.

Esclarece-se, ainda, que **o rendimento proveniente da variação cambial positiva ocorrida entre a data do fechamento da transação, 30/10/2009, e o mês do recebimento da parcela diferida não se confunde com a apuração do ganho de capital na alienação de moeda estrangeira que o sujeito passivo realizou em momento posterior**, pois nesta o que se tributa é o ganho da variação cambial ocorrida entre a data da aquisição da moeda estrangeira e a data de sua alienação, portanto, dois momentos distintos e completamente independentes para efeito de tributação dos rendimentos, inclusive com fatos geradores completamente distintos.

Todo o valor de alienação foi indexado ao dólar - pagamentos presentes e futuros - e assim como nos juros, a variação cambial quando positiva, implica em uma forma de reajuste do preço originalmente fixado e não compõem o valor de alienação, pois o valor total da alienação foi fixado em dólares convertidos para reais com a cotação do dia do fechamento da transação, em 30/10/2009, cujo valor importou em R\$ 1,7432 e que serviu de base à apuração do ganho de capital da parcela inicial e das diferidas, conforme demonstrativo de apuração do ganho de capital do exercício 2010 (fls. 529) realizado pelo sujeito passivo.

Mesmo que o contrato tenha fixado o valor do preço das parcelas na moeda estrangeira, tal cláusula não tem influência na forma de apuração do ganho de capital da operação, sendo que esta apuração deve se dar em reais, aliás como fora originariamente realizada pelo sujeito passivo.

Assim, toda a explanação realizada no tópico anterior que tratou da tributação dos juros serve também para a variação cambial positiva ocorrida no recebimento, em 30/10/2012 e 30/10/2013, da 3ª e 4ª parcelas diferidas, já quem 2010 e 2011 a cotação do dólar em relação ao real foi ligeiramente inferior à cotação do fechamento da transação, em 30/10/2009.

No caso, a Instrução Normativa SRF n.º 84/2001, ao disciplinar o dispositivo legal contido no art. 123, § 6º do RIR/99 citado e transcrito no tópico anterior, em seu art. 19, § 3º, esclarece que “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, mediante o Recolhimento Mensal Obrigatório (carnê-leão), quando a alienação for para fonte pagadora situada no exterior, e na Declaração de Ajuste Anual”.

Diante da determinação contida no § 6º do art. 123 do RIR/99, e dos esclarecimentos contidos no § 3º do art. 19 da Instrução Normativa SRF n.º 84/2001, constata-se que qualquer importância recebida a título de reajuste das parcelas, inclusive a variação cambial, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributada por meio do Recolhimento Mensal Obrigatório (se recebida de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior), e na Declaração de Ajuste Anual”. (g.n.)

Tendo em vista o excerto acima transcrito, resta claro que a fiscalização considerou que a alienação de bens com valor estipulado em moeda estrangeira e pagamento parcelado submeter-se-ia ao seguinte regime de tributação:

- Apuração de ganho ou perda de capital conforme a cotação da moeda estrangeira vigente na data da celebração do negócio (*acaso apurado ganho de capital, haveria regular tributação na modalidade definitiva conforme as parcelas fossem quitadas*);
- Apuração da variação cambial em relação a cada uma das parcelas percebidas pelo alienante (*acaso apurada variação cambial positiva, a tributação dar-se-ia na sistemática do ajuste anual, havendo a obrigatoriedade do recolhimento mensal obrigatório – carnê leão*).

Na apreciação da matéria em comento, divergi do entendimento prestigiado pela conselheira relatora, pois entendo que, havendo a alienação de bens cujo valor de venda resta estabelecido em moeda estrangeira, eventual variação cambial compõe o preço da própria alienação para fins de apuração do ganho de capital.

O entendimento mencionado no parágrafo anterior decorre tanto da própria sistemática de apuração do imposto de renda da pessoa física quanto de não se vislumbrar qualquer reajuste de preço em tal modalidade de alienação, conforme abaixo explicitado.

Antes de explicitar meu entendimento em relação à sistemática de tributação aplicável ao caso em análise, é importante apontar entender-se descabida a pactuação de preço de negócio celebrado no Brasil em moeda estrangeira, especialmente pelos diplomas que introduziram o Plano Real (Lei n.º. 8.880/1994) e disposições legais supervenientes (Lei n.º 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

Art. 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 n.º 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.

Contudo, necessário apontar que as proibições em foco afetam unicamente a exequibilidade da prestação entre as partes, não alterando a natureza do que as partes pactuaram como preço do negócio. Logo, ainda que seja vedada a estipulação contratual que mensura o valor a ser pago em dólares americanos, a tributação não pode ser impactada por tal vedação, em respeito à norma veiculada no inciso I do art. 118 do CTN, *in 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;

Superada a questão tratada no parágrafo anterior, é relevante destacar que a legislação do imposto de renda da pessoa física determina que tal tributo somente é devido quando da efetiva percepção do rendimento (*regime de caixa*). Na exata dicção do §2º do artigo 2º do então vigente Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º. 3.000, de 1999, “*o imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85*”.

Especificamente em relação à tributação dos ganhos de capital auferidos por pessoa física, a imposição da tributação segundo o regime de caixa é indubitosa, conforme previsto no artigo 117, §2º, do então vigente Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º. 3.000, de 1999:

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.

(...)

§ 2º **Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos** e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração. (g.n.)

Ainda de forma mais cristalina, o artigo 21 da Lei n.º. 7.713, de 1988, evidencia que a tributação do ganho de capital percebido por pessoa física em parcelas deve ocorrer conforme o recebimento dos valores pelo alienante, nos seguintes termos:

Art. 21. Nas alienações a prazo, **o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês**, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver. (g.n.)

Dada a disciplina legal supra, entendo que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, inclusive no que toca ao ganho de capital, tem por elemento temporal (*critério temporal da regra matriz de incidência tributária*) o momento em que a pessoa física tem a disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza.

Em reforço ao entendimento acima prestigiado, relevante destacar que há inúmeros precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais prestigiando a ideia de que o fato gerador do imposto de renda afeto ao ganho de capital auferido em alienação a prazo ocorre no momento em que cada pagamento é realizado e na exata medida deste cada qual. Cita-se, a título ilustrativo, os seguintes precedentes:

ACÓRDÃO N.º. 9202-010.196, SESSÃO DE 26 DE NOVEMBRO DE 2021

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE AÇÕES A PRAZO. FATO GERADOR.

Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

ACÓRDÃO Nº. 2201-008.192, SESSÃO DE 13 DE JANEIRO DE 2021

IRPF. DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. VENDA PARCELADA.

De acordo com a legislação de regência, em vendas parceladas, a contagem do prazo decadencial se inicia quando do recebimento de cada parcela. É esse o momento da ocorrência do fato gerador, sendo que o vendedor passa a ter incremento patrimonial que justifica a incidência do Imposto de Renda em face do ganho de capital ocorrido.

ACÓRDÃO Nº. 9202-003.770, SESSÃO DE 16 DE FEVEREIRO DE 2016

DECADÊNCIA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - GANHO DE CAPITAL.

Ganho de capital auferido na alienação do imóvel rural **o fato gerador se dá no momento do efetivo ganho de capital. Em sendo o pagamento parcelado o fato gerador também será tomado a cada parcela separadamente.**

Relevante citar, ainda, o seguinte excerto do Acórdão n.º. 2101-002.674, de 21 de janeiro de 2015:

Se a legislação tributária define que o fato gerador do imposto de renda ocorre com a disponibilidade econômica do contribuinte (art. 43 do CTN), e no caso de ganho de capital, o imposto é apurado e pago no mês do recebimento (art. 117, § 2º do RIR/99), e apenas na proporção das respectivas parcelas em caso de alienações a prazo (art. 140 do RIR/99), **a única conclusão plausível seria compreender o fato gerador da obrigação tributária quando ocorrido o efetivo acréscimo patrimonial.** (g.n.)

Sendo certo que o efetivo acréscimo patrimonial tributável em alienações a prazo de bens somente ocorre com o recebimento de cada uma de suas parcelas, insta perquirir se, antes do recebimento de cada parcela, seria possível definir-se o valor do ganho de capital tributável. Relevante relembrar, neste momento, que o valor da alienação, para fins da apuração do ganho de capital, deve corresponder ao preço efetivo da operação, na esteira da norma veiculada no inciso I do artigo 123 do então vigente Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º. 3.000, de 1999:

Art. 123. **Considera-se valor de alienação:**

I - **o preço efetivo da operação**, nos termos do § 4º do art. 117; (g.n.)

Em relação a tal temática, entendo que temos que divisar duas situações:

- O valor a ser recebido pelo alienante é certo, havendo apenas o diferimento temporal de seu recebimento;
- O valor a ser recebido pelo alienante encontra-se vinculado à ocorrência de evento futuro e incerto ou às oscilações de eventual indexador.

No primeiro caso, o ganho de capital auferido pelo alienante já seria passível de pronta apuração. Logo, ainda que o efetivo fato gerador do imposto de renda ocorra apenas com a percepção de cada parcela paga pelo alienante, o dimensionamento do tributo devido remonta ao momento da celebração do negócio. Assim, a incidência de juros sobre tais pagamentos, bem como eventuais e supervenientes repactuações, reajustes etc. não devem realmente integrar o valor da alienação e devem ser tributados separadamente.

Destaque-se que o exposto no parágrafo anterior guarda perfeita consonância com as normas veiculadas no §6º do artigo 123 do então vigente Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º. 3.000, de 1999, e no §3º do artigo 19 da Instrução Normativa n.º. 84, de 2001, *in verbis*:

Decreto n.º. 3.000, de 1999

Art. 123. Considera-se valor de alienação:

(...)

§ 6º. Os juros recebidos não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados na forma dos arts. 106 e 620, conforme o caso.

IN SRF n.º. 84, de 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.

Na segunda hipótese, por outro lado, entendo que o dimensionamento do ganho auferido pelo alienante somente é passível de apuração quando do recebimento de cada uma das parcelas. De fato, havendo a indexação do preço da alienação a ser percebido pelo alienante, por exemplo, o efetivo acréscimo patrimonial decorrente diretamente de tal alienação dependerá das oscilações de tal indexador até o momento do pagamento pelo adquirente. Assim, no momento da celebração do contrato de alienação, o dimensionamento do ganho de capital auferido pelo alienante não é passível de mensuração certa. O mesmo raciocínio aplica-se nos casos em que o valor da alienação resta vinculado à ocorrência de evento futuro e incerto.

Neste momento, relevante relembrar um pequeno excerto do Acórdão n.º. 2101-002.674, de 21 de janeiro de 2015, que prestigia entendimento consoante ao acima exposto:

(...) o caso em questão também se apresenta diferenciado dos julgados iniciais nesta Corte, pois se trata de **venda de participação societária a prazo, cujas parcelas estão indexadas pelo IGPM-FGV/SP**, conforme se observa no Segundo Aditamento e Re-Ratificação do Contrato de Opção de Compra de Quotas, mais especificamente nas fls. 88, 91, 93, 94, 98 e 107 dos autos, repetidas nas fls. 275, 278, 280, 281, 285 e 294.

Ou seja, a **quantificação do imposto a pagar sobre a disponibilidade econômica decorrente do recebimento das parcelas futuras depende de um índice variável que apenas será possível aferir no momento do efetivo recebimento da parcela.**

Nesse sentido não se poderia acolher a data do fato gerador do imposto de renda como sendo o momento da conclusão contratual, porquanto o ganho de capital decorrente de cada parcela é variável, figurando indexado, diferente do que ocorre em caso pagamento a vista. Este é o entendimento mais inteligente e justo desta Corte Tributária, conforme se observa na ementa de recente julgado:

(...)

Diante dos ensinamentos dispostos no citado julgado, percebe-se que **a operação de compra e venda a prazo indexada pende de uma variável futura, e apenas se aperfeiçoa no momento do recebimento, pois é nesse instante que se revela o quantum a ser pago pelo bem, comportando o preço da venda para fins de ganho de capital.**

Por sua vez, na conclusão da operação contratual de alienação de cotas participativas das empresas em questão, de forma parcelada e em valores indexados, não há definição de uma quantia certa e determinada a ser recebida pela venda, apenas projeções e expectativas.

Como **não se pode calcular imposto com base em projeções e expectativas, sendo necessário que se conheça o exato valor da venda (preço), e tal valor deve ser o efetivamente recebido pelo contribuinte, considerando que apenas o montante recebido enseja a tributação com base no acréscimo patrimonial para fins de apuração do ganho de capital**, também não se pode abrigar a tese da ocorrência do fato gerador do imposto no momento da conclusão contratual, em caso de alienação de bens a prazo, cujas parcelas são indexadas. (g.n.)

Aplicando o entendimento supra ao caso vertente, sendo certo que o valor da alienação restou fixado em dólares americanos, entendo que a variação cambial ocorrida entre a data da celebração da operação de alienação e o valor de cada parcela percebida pelo alienante integra o valor da própria alienação para fins de apuração do ganho de capital.

Frise-se, por oportuno, que há diversos precedentes no Conselho Administrativo Fiscal em consonância com o entendimento prestigiado no presente voto, citando-se, a título ilustrativo, a ementa e alguns excertos do Acórdão n.º 2402-005.279, sessão de 11 de maio de 2016, com destaque nos pontos mais relevantes:

GANHO DE CAPITAL. VARIAÇÃO CAMBIAL. PREÇO INDEXADO EM MOEDA ESTRANGEIRA.

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

(...)

No tocante à essas matérias, não dissentindo o entendimento deste relator, no essencial, das bem postas razões da relatora do Acórdão n.º 2201-002.264, já mencionado, peço a devida para transcrevê-las no corpo deste Voto, passando elas a integrar sua fundamentação:

Tributação da Variação Cambial

Inicialmente, cabe ressaltar que **a legislação tributária brasileira não aponta o regramento para cálculo do ganho de capital de bens alienados em moeda estrangeira por residentes no Brasil (operações indexadas ao dólar).**

Isso porque em face do curso forçado da moeda, tais operações indexadas em moeda estrangeira restariam vedadas. Assim, não há norma jurídica tributária que regule tal operação, pois, em tese, operações dessa natureza não deveriam ocorrer.

Porém, como o imposto de renda alcança qualquer acréscimo patrimonial, inclusive aquele oriundo de operações irregulares, cabe interpretar a legislação posta para o caso concreto em questão.

Na legislação tributária brasileira, há 02 normas para auferir a tributação do ganho de capital de bens alienados em moeda estrangeira, a saber: (i) bens adquiridos no exterior em moeda estrangeira com recursos originários denominados em Reais e (ii) bens adquiridos no exterior em moeda estrangeira com recursos originários denominados em moeda estrangeira.

Ao que parece o tratamento a ser dispensado ao caso concreto em julgamento mais se aproxima do item (i) acima, pois se trata de bem adquirido com recursos originariamente denominados em Reais e alienados em moeda estrangeira.

O ganho de capital dos bens adquiridos com recursos originários denominados em Reais, mas alienados em moeda estrangeira, deve levar em conta a variação

cambial referente à moeda nacional e à moeda estrangeira, a qual a operação é indexada. Isso porque **se entende que a pessoa física que atrela a venda de seus ativos adquiridos em moeda nacional à moeda estrangeira, além do ganho efetivo com a venda do ativo, concorre com a possibilidade de acréscimo ou decréscimo do valor a ser recebido pela venda, em razão da variação cambial. Assim, eventual variação cambial positiva representa um ganho tributável.**

Desta forma resta claro que a variação cambial decorrente de operações de alienação de bens, indexadas em dólar, quando os recursos originários para sua aquisição foram denominados em Reais, é tributável.

A fiscalização argumenta que a variação cambial positiva é tributável com base à tributação do ajuste anual (“tabela progressiva”), enquanto que o Contribuinte defende que a variação cambial deve ser tributada com base no ganho de capital, como preço de venda. A fiscalização também pontua que a variação cambial negativa não deve ser considerada como preço de venda.

A PGFN compreende que uma vez que o art. 140 do Decreto nº 3.000/99 determina que apuração do ganho do capital é feita como venda à vista, os elementos quantitativos do fato gerador devem ser apurados nesta ocasião. Logo, o valor da venda foi convertido para real com base na taxa de câmbio do dia 05/12/2007 (1.793 R\$/US\$), bem como o valor em Real de cada parcela.

Uma vez encerrado a apuração do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, as diferenças que o Contribuinte veio receber que superam o valor de cada parcela apurado em 05/12/2007, decorrente de variação cambial e correção monetária da moeda americana, uma vez que a apuração do imposto já foi encerrada, devem ser tratadas como reajuste de preço, na forma do § 3º do art. 19 da IN SRF nº 84/01, e assim tributáveis na DIRPF com base na alíquota progressiva:

Art. 19 . Considera-se valor de alienação:

I - o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos;

(...)

§ 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.”

Por outro lado, **o Contribuinte aponta que o valor do contrato, conforme a “cláusula III – O Preço” está em dólar, tanto o valor total como o valor de cada parcela.** O referido ponto foi observado inclusive pela autoridade fiscal no item 6 do Termo de Verificação Fiscal. Assim, o Contribuinte argumenta que a **variação cambial não se trata de reajuste de preço, mas o próprio preço, que era certo, porém determinável.**

Neste sentido, verifica-se que a lide reside na abrangência do conceito de “preço efetivo da operação” e “valor a título de reajuste”.

Conforme levantado pelo Contribuinte e verificado pela autoridade fiscal, o preço do contrato está em dólar US\$ 224.000.000,00 (2ª, 3ª e 4ª parcelas de US\$ 45.000.000,00 cada). Observa-se que a variação da moeda norte americana em relação ao Real não alterou o valor estipulado no contrato como preço e nem o valor de cada parcela determinada em dólar.

A ilação feita pela autoridade fiscal de que o contrato teria o valor de R\$ 401.632.000,00 (apuração em 03/12/2007 com a taxa de câmbio do dia para o Contribuinte R\$ 200.816.000,00 = US\$ 112.000.000,00), contraria a cláusula

de preço prevista no contrato, haja vista que o preço do contrato não está em Real.

A postura adotada pela autoridade lançadora, em afastar o preço estipulado pelas partes no contrato para adotar o valor correspondente em Real em 05/12/2007 tanto para o preço global quanto para as parcelas, configura arbitramento do valor da operação.

O art. 148 do CTN permite o arbitramento sempre que o preço apresentado pelo Contribuinte para operação não mereça fé, ou seja, omissos, confira-se:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O Termo de Verificação Fiscal não aduziu qualquer irregularidade no preço do contrato, não apontou sub-avaliação do direito transferido, dolo, fraude, simulação, abuso de forma ou imprecisão de informação do Contribuinte. Por consequência, a autoridade fiscal carece de fundamento legal para afastar o valor da operação estipulado pelas partes no contrato adotando valor distinto.

Isso posto, o valor do contrato é US\$ 224.000.000,00 com 1º parcela na assinatura do contrato de US\$ 44.000.000,00 e demais parcelas de US\$ 45.000.000,00. Desta feita, os valores da terceira e quarta parcelas são de US\$ 45.000.000,00 cada e não de R\$ 80.685.000,00 (= 45.000.000,00 x 1,793), conforme aponta o Termo de Verificação Fiscal.

Neste contexto a variação cambial entre o dia 05/12/2007 e 29/12/2008, de 1,793 para 2,363 R\$/US\$, não tem o condão de desnaturar a natureza do valor recebido pelo Contribuinte a título de preço contratual. Ou seja, a variação cambial não transmuda em juros aquilo que as partes pactuaram como preço. As partes pactuaram o preço em dólar e esse preço não foi alterado.

Em se utilizando a norma aplicável ao ganho de capital quando da aquisição de bens adquiridos em moeda estrangeira denominados originariamente em Reais, tem-se que a variação cambial positiva integra a base de cálculo do ganho de capital, conforme disposto no art. 24 da Medida Provisória nº 2.158/01.

Da mesma forma, quando a legislação tributária dispõe acerca da alienação de moeda estrangeira em espécie, eventual variação positiva apurada também é tributada com base no ganho de capital, confira-se o art. 24 da Medida Provisória nº 2.158/01:

Art. 24. O ganho de capital decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, de propriedade de pessoa física, adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira, será apurado de conformidade com o disposto neste artigo, mantidas as demais normas da legislação em vigor.

§ 1º. O disposto neste artigo alcança, inclusive, a moeda estrangeira mantida em espécie.

§ 3º. A base de cálculo do imposto será a diferença positiva, em Reais, entre o valor de alienação, liquidação ou resgate e o custo de aquisição do bem ou direito, da moeda estrangeira mantida em espécie ou valor original da aplicação financeira. (grifos nossos)

Assim, verifica-se que **a legislação tributária brasileira entende que ganho oriundo de variação cambial deve ser tributável com base na metodologia**

aplicável ao ganho de capital e não como rendimentos sujeitos à tributação anual (“tabela progressiva”).

Na mesma linha, já se manifestou essa Corte em decisão do d. Conselheiro Gustavo Liam Haddad, conforme ementa:

“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.”

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso Especial nº 137.686, Relator Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Acórdão nº 910201881 – 2ª Turma, sessão de 29/11/2001).

Assim, **resta a variação cambial caracterizada como preço de venda, acréscimo patrimonial materializado na apreciação de valor de ativo, previsto em negócio natureza do contrato de compra e venda**. Não se trata de rendimento do capital (juros, por exemplo) como pretendeu caracterizar a autoridade fiscal para aplicar a tributação pela tabela progressiva.

Neste sentido, o lançamento da fiscalização para considerar a variação cambial positiva como tributável com base na tabela progressiva resta prejudicado.

Da mesma forma, o lançamento da autoridade fiscal que visa considerar variação cambial negativa como preço de venda também não deve prevalecer.

2.2. Tributação da Correção Monetária do Preço

Como o preço estipulado no contrato resta em dólar norte-americano, com vistas a manter a coerência econômica da operação, as partes estipularam que as parcelas do preço (em dólar) seriam corrigidas com base na variação positiva do US CPI (cláusula III, item 2), sendo o US CPI índice divulgado pelo governo norte americano que reflete a inflação desse país.

Importante pontuar que o Contribuinte alega que fora utilizado um índice da economia norte-americana para correção do preço contratual, pois esse é estipulado em dólar. Assim, o índice da inflação americana aplicável ao valor em dólar é mais adequado que qualquer outro índice sob a ótica econômica.

No tocante à correção monetária do preço, a autoridade fiscal entende se tratar de rendimento sujeito à tributação com base na “tabela progressiva”, enquanto o Contribuinte pretende considerar tal parcela como tributável à título de ganho de capital.

No que concerne à correção do preço com base na correção monetária norte americana (US CPI), o acórdão recorrido toma por base a informação contida na resposta à pergunta 595 de orientação emitida pela Receita Federal do Brasil para os contribuintes na elaboração da Declaração de Imposto de Renda de 2009, denominado “Perguntas e Respostas”, afirmando que a correção monetária não integra o ganho de capital, devendo ser tributada em separado na declaração de ajuste anual:

595 — Qual o tratamento tributário das cláusulas de correção para venda parcelada de imóvel, previstas em contrato de compra e venda?

Independentemente da designação dada (juros, correção monetária, reajuste de parcelas etc.), qualquer acréscimo no valor da venda provocado pela divisão em parcelas do pagamento deve ser tributado em separado do ganho de capital, na fonte ou mediante recolhimento mensal obrigatório (carnê leão), conforme o caso, e na Declaração de Ajuste Anual correspondente ao ano-calendário de seu recebimento.

Exemplo:

Se no contrato estiver estabelecido que o valor da venda é de R\$ 100.000,00, em dez parcelas de R\$ 10.000,00 corrigidas pela variação do IGPM; R\$ 100.000,00 serão considerados como valor de alienação, R\$ 10.000,00 será o valor de cada parcela para fins de diferimento do ganho de capital. A parte correspondente à atualização da parcela pelo IGPM fica sujeita ao carnê-leão, quando recebida de pessoas físicas, e à tributação na fonte, quando recebida de pessoas jurídicas, bem como ao ajuste anual.”

(Instrução Normativa SRF n.º 84 de 11/10/2001, art. 19, § 3º)

Já a d. PGFN afasta a correção monetária do ganho de capital com base no inciso II do art. 17 da Lei n.º 9.249/95:

Art. 17. Para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas físicas e as pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real observarão os seguintes procedimentos:

I - tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro desse ano, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data;

II - tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer correção monetária.

Ambas as posições contrariam os preceitos normativos expostos no art. 21 da Lei n.º 7.713/88 e art. 140 do Decreto n.º 3.000/99, que preceituam que nas vendas a prazo a tributação será proporcional a cada parcela considerando a respectiva correção monetária, confira-se:

Art. 21. Nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver.

Art. 140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 21).

§1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida.

§2º O valor pago a título de corretagem poderá ser deduzido do valor da parcela recebida no mês do seu pagamento.

(grifos nossos)

O “Perguntas e Respostas” elaborado pela Receita Federal do Brasil possui força de Instrução Normativa, devendo ser interpretado em linha com a Lei. Assim, a fundamentação com base em Instrução Normativa é válida desde que alinhada com a Lei que a instrui e dentro dos limites aos quais lhe é atribuída competência. Neste sentido, por haver Lei formal que trata do tema, entendo por melhor a aplicação e interpretação da Lei ao caso concreto.

Neste contexto, passa-se a análise do art. 17 da Lei n.º 9.249/95 em face do art. 21 da Lei n.º 7.713/88. Inicialmente, uma vez que instrumento normativo que veicula o art. 17 é posterior a norma que veicula o art. 21, poder-se-ia cogitar que o art. 17 da Lei n.º 9.249/95 derogou o art. 21 da Lei n.º 7.713/88. Entretanto, em uma leitura mais acurada dos dispositivos verifica-se que abordam assuntos distintos.

O art. 17 da Lei n.º 9.249/95 aborda a avaliação do custo de aquisição. Isto é, o custo de aquisição, a partir de 01/01/1996, não comportará correção

monetária, verifique-se: “o custo de aquisição poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro desse ano, tomando se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data”.

Já o art. 21 da Lei nº 7.713/88 aborda correção monetária das parcelas (preço de venda) na hipótese de venda a prazo.

Note-se que o art. 17 da Lei nº 9.249/95 está em momento pretérito ao valor do ganho de capital, informando como será apurado o custo de aquisição que confrontado com o valor de alienação, para então obter o ganho de capital.

Já o art. 21 da Lei nº 7.713/88 está em momento posterior à apuração do ganho de capital. O ganho de capital, devido à hipótese de compra e venda a prazo, já apurado, será parcelado na proporção de cada parcela do contrato. O art. 21 da Lei nº 7.713/88 determina que a correção monetária incidente sobre a parcela do preço contratual sofrerá a incidência do ganho de capital.

Outra não poderia ser a conclusão em razão do princípio da gravitação jurídica, onde o acessório segue o principal, como levantou o Contribuinte em sua peça recursal. Ou seja, **se o valor da venda (preço) é tributado com base no ganho de capital, a correção monetária do preço da venda também restará sujeita ao ganho de capital.**

Assim, em face da legislação posta sobre o tema e tendo em vista que para fins de julgamento administrativo presume-se a constitucionalidade da norma, em razão do disposto no art. 21 da Lei nº 7.713/88, a correção monetária do preço deve ser considerada como preço para fins de apuração do ganho de capital.

Neste diapasão, verifica-se que a correção monetária do preço do contrato não é passível de tributação com base na tabela progressiva, restando afastada a autuação neste aspecto. (g.n.)

Assim, de todo o exposto, entendo **DOU PROVIMENTO** ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes