



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n°	16327.003072/2002-36
Recurso n°	139.223 Voluntário
Matéria	IRF - Ano(s): 1999
Acórdão n°	104-22.281
Sessão de	28 de março de 2007
Recorrente	BANCO ABN AMRO REAL S/A
Recorrida	1ª TURMA DRJ-CURITIBA/PR

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

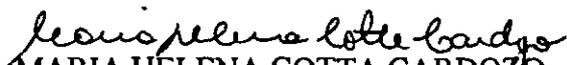
Ano-calendário: 1999

Ementa: GANHO DE CAPITAL. ALIENANTE, RESIDENTE NO EXTERIOR, DE BENS LOCALIZADOS NO PAÍS. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO – Após a vigência da Lei nº 9.249, de 1995, e antes da Lei nº 10.833, de 2003, o imposto sobre o ganho de capital na alienação de bens localizados no Brasil, por alienante residente no exterior, deveria ser recolhido pelo procurador do alienante. Não havia previsão legal para a retenção e recolhimento do imposto pelo adquirente.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO ABN AMRO REAL S.A.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Relator

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Oscar Luiz Mendonça de Aguiar, Heloísa Guarita Souza, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Remis Almeida Estol. Ausente justificadamente o Conselheiro Gustavo Lian Haddad. 

Relatório

Contra BANCO ABN AMRO REAL S/A foi lavrado o Auto de Infração de fls. 04/07 para formalização da exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF no montante de R\$ 51.145.040,64, acrescido R\$ 38.358.780,48, referente a multa de ofício de 75% e R\$ 23.102.214,85, a título de juros de mora, estes calculados até 31/07/2002.

Infração

A infração está assim descrita no Auto de Infração:

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRF SOBRE GANHO DE CAPITAL PAGO POR FONTE SITUADA NO PAÍS A PESSOA JURÍDICA RESIDENTE NO EXTERIOR – Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

Foi indicado no Auto de Infração o seguinte enquadramento legal: Decreto-lei nº 5.844/43 art. 100; Lei nº 3.470/58, art. 77; Lei nº 4.154/62, art. 5º; Lei nº 7.713/88, art. 3º; Lei nº 8.981/95, art. 63, Lei nº 9.240/95, art. 23, Lei nº 9.779/99, arts. 7º e 8º; RIR/99 arts. 117 e 685.

Os fatos que ensejaram o lançamento, descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 10/21 estão resumidos a seguir.

A autuada celebrou em 19/10/1999 com a empresa FORTBLANC SERVIÇOS S/A contrato de permuta de 69.394.520 ações nominativas preferenciais e 54.883.775 ações nominativas ordinárias, todas de emissão do Banco Real S/A, de propriedade da FORTBLANC, pela totalidade das ações da empresa MAXPAR PARTICIPAÇÕES S/A, no total de 89.581.035,00 ações nominativas ordinárias, das quais a Recorrente era a única proprietária.

A empresa FORTBLANC SERVIÇOS S/A é sociedade anônima constituída em 17/03/1999 para operar exclusivamente no âmbito institucional da Zona Franca da Madeira tendo como sócios ABRAM ABE SZAJMAN e sua mulher CECÍLIA ZACLIS SZAJMAN, CLÁUDIO SZAJMAN, ANDRÉ SZAJMAN, todos naturais no Brasil e, ainda, a empresa brasileira BR VALES LTDA e a empresa, sediada em Guersney, Ilha do Canal, MEADOWISE MANAGEMENT LIMITED.

O capital social inicial da Empresa FORTBLANC era de 641.423 Euros, divididos em 641.423 ações de um Euro cada uma e foi totalmente integralizado em dinheiro.

Em 24 de setembro de 1999, a referida empresa aumentou seu capital em 87.562.925,00 Euros (equivalentes a R\$ 175.244.060,00, considerando a cotação de R\$ 2,00135 por Euro), integralizado com 895.376 ações ordinárias e 542.114 ações preferenciais, de emissão do Banco Real S/A, de propriedade da sócia BR VALES LTDA e 53.988.399 ações ordinárias nominativas e 68.552.406 ações preferenciais nominativas, também de emissão do Banco Real S/A, de propriedade de VR PARTICIPAÇÕES LTDA que ingressara na sociedade.

Já a empresa MAXPAR PARTICIPAÇÕES S/A, cujo capital era de R\$ 100,00, teve esse capital aumentado para R\$ 465.066.057,07, em 19/10/1999, aumento esse totalmente integralizado nessa mesma data, sendo parte (R\$ 143.704.560,72) em dinheiro e parte (R\$ 321.361.396,35) com Certificado de Depósito Bancário efetuado junto ao Banco Chase Manhattan S/A e, na mesma assembléia que aprovou o aumento de capital, foram substituídos os diretores da empresa assumindo os cargos os Srs. Cláudio Szajman, André Szajman e Abram Abe Szajman.

A fiscalização entendeu que a alienação das ações do Banco Real S/A, ainda que tendo sido feita por meio de permuta está sujeita ao pagamento de imposto sobre o ganho de capital e que, tratando-se de rendimentos de residente no exterior, o imposto deveria ser exigido do adquirente, com fundamento no art. 685, § 2º do RIR/99.

Afirma a autoridade lançadora, no Termo de Verificação Fiscal, que:

A apuração de ganho de capital em operações de permuta é pacífica, sendo exceção somente as operações de permuta de unidades imobiliárias, sem torna, conforme disposto na Instrução Normativa 107/88.

No caso de permuta de ações, não há exceção e o ganho de capital deve ser apurado, sobre o qual haverá incidência de imposto."

A autoridade lançadora menciona expressamente o art. 3º da Lei 7.713, de 1988, também indicado nos fundamentos legais do Auto de Infração, o qual, no seu § 3º, inclui expressamente entre as hipótese de alienação nas operações de ganho de capital a permuta e, ainda, transcreve ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes que corroborariam essas conclusões.

Para fins de apuração do ganho de capital a autoridade lançadora considerou a diferença entre os ativos da empresa MAXPAR PARTICIPAÇÕES LTDA, representados pelo dinheiro e CDB relativos à integralização do aumento de capital, já referido acima (R\$ 465.065.597,00) e o ativo da empresa FORTBLANC SERVIÇOS S/A representado pelas ações do Banco Real S/A, relativos à integralização do aumento de capital, obtendo um valor de R\$ 289.821.897,00

Esse valor foi ainda reajustado, sob o fundamento de que a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto devido, passando, então, a base de cálculo do imposto, para R\$ 340.966.936,67 sobre o qual aplicou-se a alíquota de 15% apurando-se um imposto devido de R\$ 51.145.040,64.

Impugnação

Inconformada com a exigência, a Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 415/435, onde alega, em síntese:

- que, ainda que tivesse pago ganho de capital a um não-residente, não seria o responsável pela retenção do IRRF uma vez que, segundo o art. 685 do RIR/99, apenas no caso do inciso II do *caput* do referido artigo, que não é o caso dos autos, a responsabilidade pela retenção recairia sobre a fonte pagadora;

- que segundo o parágrafo único do art. 121 do CTN não sendo o sujeito passivo da obrigação o próprio contribuinte, a responsabilidade do terceiro somente pode decorrer de disposição expressa de lei e, se o § 2º remete ao inciso II, é assim que há de ser, ainda que essa remissão resulte de simples erro, de inadvertência ou deliberação consciente do legislador.

- que haveria, portanto, na espécie, ilegitimidade passiva da Recorrente.

- que o art. 63 da Lei nº 8.981, de 1995, referido no enquadramento legal, versa sobre prêmios e sorteios e, portanto, nada tem a ver com o caso concreto, e que o art. 5º da Lei nº 4.154, de 1962, o qual determina o reajustamento da base de cálculo, pressupõe um ato de vontade expresso e deliberado da fonte pagadora de assumir o ônus do imposto, e que essa vontade não pode ser presumida, sendo descabido, no caso, o reajustamento.

- que de acordo com o art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995 o ganho de capital é apurado pela diferença positiva entre o valor ou preço de alienação e o custo de aquisição do bem ou direito alienado e que é essencial, portanto, haver um valor de alienação, um preço no negócio porque, ao contrário, não seria possível a determinação da base de cálculo do imposto;

- que uma vez que a permuta em questão operou-se sem preço, tampouco sem torna, nenhuma das partes auferiu ganho sujeito à tributação pelo imposto de renda e, portanto, não se aplica no caso o § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988, invocado pelo auditor como fundamento da autuação;

- que embora o dispositivo acima referido mencione a permuta como forma de alienação, isso não elimina a necessidade de um valor, de um preço;

- que é irrelevante do ponto de vista fiscal o fato de os bens ou direitos permutados terem valores desiguais nas respectivas origens e que o ganho nesse caso é apenas potencial, só se realizando efetivamente quando da ulterior alienação do bem recebido na permuta, no caso as ações;

- que no caso de permuta, não ocorre a disponibilidade econômica de renda que só se verifica quando da venda do bem recebido na permuta, o que não ocorreu no caso, isto é, o patrimônio da FORTBLANC SERVIÇOS S/A não sofreu qualquer tipo de acréscimo bem como não sofreu qualquer tipo de acréscimo o patrimônio da Recorrente, as quais promoveram apenas mera substituição de ativos.

- que a permuta sem torna não implica ingresso de riqueza nova porque opera no ativo das permutantes mera substituição de expressões contábeis, sem alteração dos respectivos custos de aquisição;

- que, conforme se vê no art. 121, *caput* e § 2º, no art. 123, § 3º e art. 128, § 4º, todos do RIR/99, a legislação considera tão-somente a existência de torna, e não o valor dos bens permutados nas respectivas origens;

- que os art 65 da Lei nº 8.383, de 1991 manda que a operação nele especificada seja tratada como permuta, o que induz a convicção de que as permutas em geral, sejam quais forem os bens ou direitos permutados, as partes permutantes e o mercado ou programa em função do qual ocorram, não causam a incidência do imposto de renda sobre o "ganho" auferido pelo permutante que recebeu o bem ou direito;

- que tal conclusão está de acordo com o Parecer PGFN/PGA n.º 970/91 cuja conclusão é no sentido de que não há ganho de capital na mera troca de bens ou direitos, pois no momento da troca não ocorre o fato gerador do imposto de renda, o que só ocorrerá quando o particular vender a participação acionária trocada;

- que a mesma matéria foi objeto do Parecer PGFN/PGA n.º 454/92, cujas conclusões reforçam as teses da impugnante;

- que por força da Lei Complementar n.º 73, de 10/02/1993 os pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional aprovado pelo Ministro da Fazenda fixam a interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e dos demais atos normativos, no âmbito do Ministério, devendo ser uniformemente seguidos pelos órgãos e entidades da Administração Federal, vinculando a atuação de seus servidores;

- que o Supremo Tribunal Federal julgou que a transferência de bens em realização de capital subscrito não envolve lucro tributável, porque não se traduz em dinheiro, mas em ações correspondentes ao valor dos bens transferidos;

- que a circunstância de o patrimônio da empresa MAXPAR PARTICIPAÇÕES S/A, ao tempo dos fatos, ser constituído por dinheiro e certificado de depósitos bancários não caracteriza a realização do ganho por parte da FORTBLANC SERVIÇOS S/A, porque o que houve foi uma permuta, negócio jurídico típico, e não uma venda;

- que para tratar a permuta como venda só seria possível com a desconsideração do ato ou negócio válido em face da lei, introduzido pela Lei Complementar n.º 104, de 10/01/2001, a qual não pode ser aplicada a fatos anteriores a sua vigência.

- que, portanto, não havia qualquer fundamento para que a Impugnante retivesse imposto de renda na fonte na operação em apreço.

- que a exigência de juros moratórios com base na taxa Selic afronta o Código Tributário Nacional, uma vez que a referida taxa é um misto de juros e correção monetária, a qual não foi instituída por lei, em sentido estrito, e mais, que os juros máximos exigíveis no caso seriam de 1% ao mês, nos termos do art. 161, § 1º do CTN.

Com base nessas alegações pedia, por fim, a Impugnante, *verbis*:

Em face do exposto, considerando que o ganho de capital de não-residentes apuram-se pelas regras aplicáveis aos residentes; considerando que as regras aplicáveis aos residentes determinam a apuração do ganho de capital pela diferença positiva entre o preço da alienação e o custo de aquisição do bem ou direito alienado; considerando que a inexistência de preço na permuta versada nos autos impede a apuração de ganho; considerando que o valor contábil das ações permutadas não constitui elemento necessário à apuração de ganho de capital, porém mera indicação de eventual e incerta mais-valia; considerando que o fato gerador do imposto de renda pressupõe renda ou ganho realizado, no sentido de vertido em dinheiro ou em título hábil à versão em dinheiro; considerando a orientação da Procuradoria da Fazenda Nacional, com aprovação do Exmo.Sr. Ministro da Fazenda, nos Pareceres PGFN/PGA 970/91 e 454/92; considerando que essa orientação vincula a atuação dos servidores

federais; considerando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a permuta de bens por ações afasta a idéia de lucro porque não se traduz em dinheiro, mas em ações correspondentes ao valor dos bens, ainda que expressos nominalmente em quantias diversas; considerando, por fim, que a legislação em vigor ao tempo da celebração da permuta não autoriza a desconsideração de atos, negócios ou personalidades jurídicas de sociedades, o impugnante espera e confia, serenamente, em que V.Sa. bem ponderando os motivos e fundamentos acima deduzidos, e o mais que dos autos consta, se digne julgar procedente a presente impugnação para o fim de cancelar o lançamento ora impugnado, tudo sem prejuízo do argumento relativo à aplicação inconstitucional dos juros SELIC e das preliminares argüidas nos itens 6 e 10 da presente impugnação."

Decisão de Primeira Instância (anulada)

A DRJ-CURITIBA/PA julgou procedente o lançamento nos termos do Acórdão DRJ/CTA n.º 3.773, de 29 de maio de 2003 (fls. 491/513). Essa decisão, entretanto, foi anulada em julgamento desta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, nos termos do Acórdão n.º 104-20.222, de 20 de outubro de 2004.

Eis a ementa do Acórdão n.º 104-20.222, que consubstancia os seus fundamentos:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU – MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NA FUNDAMENTAÇÃO DA EXIGÊNCIA – IMPOSSIBILIDADE – NULIDADE DA DECISÃO – É nula a decisão de primeira instância que mantém a exigência formalizada em Auto de Infração com base em fundamentos diferentes dos apontados no instrumento de autuação, quando essa discrepância representa evidente mudança no critério jurídico do lançamento.

Decisão Anulada.

Segue-se síntese dos fundamentos do acórdão anulado:

A DRJ/CURITIBA-PR julgou procedente o lançamento nos termos das ementas a seguir reproduzidas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ano-calendário: 1999

Ementa: RENDIMENTOS PAGOS A NÃO-RESIDENTES - RESPONSABILIDADE DA FONTE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA.

Por força das matrizes legais dos arts. 682, I, 685, I, "a", do RIR/99, os ganhos de capital pagos por fonte situada no país a pessoa jurídica residente no exterior estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de 15%.

OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA SIMULADA DE PERMUTA.

Trata-se em verdade de compra e venda – simulada de permuta – a operação pela qual um grupo financeiro, como estratégia para adquirir o controle acionário de instituição bancária nacional, cria uma empresa com capital inicial de R\$ 100,00 e – após mantê-la inoperante por cerca de três meses – no mesmo instante e pelo mesmo ato: a) investe em sua diretoria os alienantes do controle acionário pretendido; b) transfere o endereço desta para o endereço das demais empresas daqueles; e c) aumenta seu capital em R\$ 143.704.560,72 em dinheiro, mais R\$ 321.361.396,35 em Certificado de Depósito Bancário emitidos naquela mesma data; e simultaneamente 'barganha' essa empresa – com o cofre agora recheado – pelas ações representativas do controle acionário desejado.

Neste caso, não prevalece o atribuído caráter de permuta porque a empresa dada em troca das ações – cujo capital era de apenas R\$ 100,00 até o momento do negócio – nem em hipótese pode ser considerada a verdadeira contraprestação pelas ações adquiridas, posto carecer de valor intrínseco de uso para as pessoas que a receberam, e funcionar apenas como invólucro do verdadeiro preço do negócio, que é o dinheiro colocado em seu cofre, em moeda e em CDB."

FALTA DE RETENÇÃO. REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

Por força do que dispõe o art. 5º da Lei nº 4.154/1962, o reajustamento da base de cálculo é consequência automática e necessária da ausência da retenção do Imposto de Renda na fonte, razão pela qual vincula a autoridade lançadora.

TAXA SELIC. ALEGAÇÕES VOLTADAS CONTRA A LEI.

Não compete ao julgador administrativo exercer o controle incidental da constitucionalidade das leis e eventualmente determinar o afastamento de sua aplicação. Ao julgador administrativo compete apenas declarar que a taxa SELIC deve ser exigida, porque prevista em lei vigente, cuja constitucionalidade se presume.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa a apreciação de arguições de inconstitucionalidade de atos legais e infralegais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional.

Lançamento Procedente".

A autoridade julgadora de primeira instância assim resumiu a controvérsia no que se refere à questão de mérito central objeto do processo, verbis:

"De um lado, o fisco entende ser devido o Imposto de Renda na fonte sobre o ganho de capital auferido pelos alienantes. Em contraposição, a impugnante advoga que a modalidade negocial utilizada – permuta, sem preço e sem torna – inviabiliza a pretensão fiscal, posto inexistir o

valor de alienação, cujo balanceamento com o custo de aquisição é procedimento indispensável para que exsurja o quantum do ganho de capital objeto da tributação."

Daí, conclui:

"Necessário, portanto, dissecar a operação com o objetivo de apurar se a aparência do negócio – permuta – coincide com sua natureza intrínseca, ou se, pelo contrário, sob o formato e denominação de permuta, encontra-se outra operação de natureza diversa – compra e venda."

Dessa análise a autoridade julgadora de primeira instância concluiu que,

"A criação das empresas Maxpar Participações S/A e Fortblanc Serviços S/A serviu apenas como simulacro, buscando travestir de permuta o que é uma autêntica compra e venda por preço pago em dinheiro contado".

E, ainda,

"a) ser plenamente possível neste caso concreto apurar o ganho de capital auferido pela família Szajman (empresa Fortblanc Serviços S/A) na alienação das ações do Banco Real S/A; b) que a impugnante, estando na condição de fonte pagadora dos rendimentos, sempre esteve ciente de sua obrigação de efetuar a retenção e o recolhimento respectivo mas, em vez de assim agir, optou por simular com a beneficiária dos rendimentos uma permuta envolvendo empresa criada para esse fim exclusivo, sem existência efetiva, e cujo único efeito foi de servir de embalagem para o preço pago em dinheiro; e c) é legal o reajustamento da base de cálculo, posto não ter havido a retenção do imposto na fonte."

Registro, para documentar, síntese das razões de recurso contra a decisão acima, constante do relatório do Acórdão desta Quarta Câmara que anulou a decisão de primeira instância:

Não se conformando com a decisão de primeiro grau, da qual tomou ciência em 23/07/2003 (fls. 516) o contribuinte apresentou em 21/08/2003 o recurso de fls. 517/534, com as razões de defesa a seguir resumidas.

Insiste a Recorrente na preliminar de ilegitimidade passiva sob o argumento de que a matéria se submete ao art. 685, § 2º do RIR/99, razão pela qual, ainda que verdadeira a acusação fiscal, não seria da Recorrente a responsabilidade pela retenção do imposto de renda na fonte, destacando que a obrigação tributária é ex lege e, portanto, não prevalece a afirmação de que o § 2º deveria referir-se ao inciso I e não ao inciso II.

Persiste também a Recorrente nas suas alegações contra o reajustamento da base de cálculo, afirmando que o art. 5º da Lei nº 4.154/62 não deixa dúvida no sentido de que pressupõe um ato de vontade, uma deliberação expressa da fonte pagadora de assumir o



ônus do imposto devido pelo beneficiário, não ensejando o emprego de presunção.

Relativamente à incidência dos juros Selic a Recorrente sustenta sua inconstitucionalidade e transcreve acórdão da 2ª Turma do STJ, no julgamento do RESP nº 215.881.

Quanto ao mérito, a Recorrente ataca as conclusões da autoridade julgadora de primeira instância de que a alienação das ações do Banco Real foi feita, de fato, por meio de uma operação de compra e venda e que a operação de permuta foi mera simulação.

Afirma que os contratantes, ao optarem por se aparelharem para concluir o negócio por meio de permuta, nada mais fizeram do que exercer a liberdade de contratar, utilizando meios lícitos, corolário do princípio da livre iniciativa.

Complementa, anotando que o conceito de simulação é fixado em lei, e menciona o art. 102 do Código Civil vigente à época dos fatos, para concluir que não incidiram em nenhuma das hipóteses caracterizadoras da simulação, nos termos do mencionado dispositivo.

Invoca, ainda, a Recorrente, diversas decisões do Conselho de Contribuinte, cujas ementas transcreve, todas versando sobre as condições necessárias para a caracterizar a hipótese de simulação.

E conclui afirmando que,

"inexistindo impedimento de ordem legal para a realização da permuta tal como realizada pelo Recorrente e sua contraparte, e não tendo o ato praticado natureza jurídica diversa daquela que aparenta ser, não cabe imputar ao negócio o vício de simulação. Conforme anotado pela Conselheira Mariam Saif no último acórdão acima citado, se o ato praticado é lícito, as conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como caso de elisão fiscal, nunca de evasão ilícita."

Na seqüência, insiste a Recorrente nos argumentos expendidos na impugnação quanto à não incidência do imposto, no caso de permuta.

Em 18/03/2004 a Recorrente apresentou as razões adicionais de fls. 585/595 onde acrescenta, em síntese, as seguintes alegações: (a) que houve erro na identificação do sujeito passivo, ao argumento de que a empresa FORTBLANC é offshore e que todos os sócios são residentes no Brasil e, portanto, a permuta foi feita com residentes não se aplicando, em conseqüência, a substituição tributária; (b) que a decisão recorrida inovou no lançamento ao introduzir novos fundamentos para a exigência, em violação do artigo 18, § 3º do Decreto nº 70.235, de 1972, o que ensejaria a nulidade da decisão.

Às razões adicionais acima resumidas, a Recorrente pede:

a) - que seja dado provimento ao recurso;

b) - o cancelamento da exigência por erro na identificação do sujeito passivo;

c) - a nulidade da decisão recorrida para que outra seja prolatada na boa e devida forma.

Decisão de Primeira Instância

A DRJ-CURITIBA/PR proferiu novo acórdão (fls. 718/746) onde decidiu pela procedência do lançamento, com base, em síntese, nas considerações a seguir resumidas.

Sobre a alegação de ilegitimidade passiva, a decisão recorrida destaca que o art. 45 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza que a lei atribua a terceiros o ônus de reter e recolher o Imposto de Renda, inclusive no caso de imposto devido sobre ganho de capital; e que o art. 685 do RIR/99 é claro ao estabelecer a responsabilidade do adquirente, residente no Brasil, no caso de ganho de capital obtido por residente no exterior, em relação a bens situados no País.

Ressalta que o parágrafo segundo do referido artigo ao se referir ao inciso II incorre em erro, pois o comando só teria sentido se se referisse ao inciso I, “b”. Menciona que o art. 685 do RIR/99 apenas reproduziu a mesma regra do art. 745 do RIR/94, inclusive quanto à menção ao inciso II, e daí o erro. Conclui que esse erro, todavia, não influi na obrigação legal da Impugnante – na condição de fonte pagadora – de reter e recolher o Imposto de Renda na fonte sobre rendimentos de ganho de capital que eventualmente tenha pago a residente no exterior.

Argumenta que os Códigos e os Regulamentos não enfeixam norma de forma aleatória, mas constituem um sistema lógico e racional e que o dispositivo em apreço é parte de um título que trata da tributação na fonte que contém uma norma geral – o art. 682 – segundo a qual estão sujeitos à retenção na fonte todos os rendimentos auferidos no país por não residentes.

Contesta argumentos do Impugnante segundo os quais o § 2º do art. 685 se refere de fato ao inciso II, o que afastaria a responsabilidade do adquirente no caso de ganho de capital obtido por não residente. Diz que, “sabendo-se que se trata indiscutivelmente de imposto de renda na fonte – a se afastar a responsabilidade do adquirente, não restaria outro responsável.

Daí conclui:

Que não é o §2º do art. 685 do Regulamento do Imposto de Renda baixado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 – RIR/99, que atribui à impugnante a condição de responsável pelo crédito tributário discutido nestes autos. Pelo contrário, sua responsabilidade se evidencia pelas matrizes legais daquelas normas que se encontram enfeixadas nos arts. 682 e 685 do mesmo Regulamento. Improcedente, portanto, a alegação.

Quanto ao reajustamento da base de cálculo, a decisão recorrida, embora reconheça a impertinência do art. 63 da Lei nº 8.981, de 1995, mencionado como fundamento da autuação, com essa matéria, sustenta a validade do procedimento, com base no art. 5º da Lei nº 4.154, de 1962, também referido na fundamentação legal da autuação.

Sustenta que,



Uma vez que definitivamente não houve a retenção e o recolhimento, o único aspecto que cabe ser discutido é se houve ou não o pagamento do ganho de capital. Isso porque, caso não tenha havido, simplesmente descabe falar de retenção de imposto na fonte. Na hipótese contrária, tendo havido o pagamento, o imposto é devido e o reajustamento da base de cálculo é mera consequência legal do inadimplemento, por parte da fonte pagadora, de sua obrigação. Não se trata de questão prejudicial, portanto, e sim do próprio mérito do lançamento.

A DRJ-CURITIBA/PR contesta a alegação da defesa, apresentada em razões adicionais, no sentido de que, ao contrário do que foi dito na autuação, os alienantes são residentes no Brasil, verdadeiros proprietários das ações transacionadas, e que a empresa no exterior, em nome de quem se fez a transação – Fortblanc Serviços S/A, foi criada apenas para esse fim. Sustenta que a permuta, conforme instrumento firmado entre as partes, se deu entre a Impugnante e a Fortblanc, que tem personalidade distinta de seus sócios. Argumenta, ainda, que a Impugnante conhecia essa situação e assentiu em realizar a transação nessas condições.

Tece considerações sobre as condições em que se deu a permuta das ações, externando o entendimento de que houve uma forma de planejamento, mas conclui que,

...consciente de que as ações do Banco Real S/A pertenciam a residentes no Brasil, negociou com essas pessoas a aquisição das ações. Todavia, de livre e espontânea vontade consentiu que tais ações fossem transferidas para empresa estrangeira sediada em paraíso fiscal. Por último, voluntariamente participou de um negócio jurídico pelo qual as ações foram adquiridas da pessoa alienígena, e não de pessoas nacionais. Em todas as etapas desse processo sempre esteve consciente de que participava de um planejamento tributário do qual procurou auferir vantagem. É descabido, agora, tentar retratar-se e atribuir à operação contornos que ela, voluntariamente, subtraiu.

Quanto ao mérito, destaca que a incidência do imposto de renda sobre ganho de capital se dá com a alienação do bem, sem que a legislação faça distinção entre as formas de alienação, ao contrário, refere-se a alienação “a qualquer título”. Portanto, no caso de permuta, sendo essa uma forma de alienação, é devido o imposto, cuja base, no caso, deve ser a diferença entre o valor das ações recebidas com o valor contábil das ações entregues. Diz:

Fácil é de se concluir, portanto, que a não-incidência de tributo é causada pela ausência de valor tributável; por não ter ocorrido mudança quantitativa em seu patrimônio, e não por alguma característica intrínseca que as operações de permuta eventualmente possuam

Conclui que, neste caso,

A permuta provocou sim um acréscimo patrimonial para a empresa FORTBLANC SERVIÇOS S/A., uma vez que seu patrimônio foi desfalcado de um ativo registrado pelo valor de R\$ 175.244.060,00, ao tempo em que foi acrescido de um ativo que a lei manda avaliar em R\$ 465.066.05. Significa, portanto, que o ativo de FORTBLANC SERVIÇOS S/A foi majorado em R\$ 289.821.997,07, importância que corresponde à base de cálculo tributável do lançamento, conforme demonstrado no campo próprio do Termo de Verificação Fiscal.

Rebate argumentos do Impugnante, baseados nos Pareceres nº 970/91 e 454/92 no sentido da não incidência do Imposto de Renda, no caso de permuta de ações. Diz que as conclusões desses pareceres alcançam apenas as operações realizadas no âmbito do Programa Nacional de Desestatização, vinculando as autoridades administrativas somente nesses casos e que, no mais, *“o aproveitamento dos pareceres trazidos à colação fica a depender do juízo lógico percorrido pelo parecerista; sua capacidade de influir no convencimento.”* E que nos mencionados pareceres *“não se apresenta qualquer orientação – quanto mais uniforme – das autoridades fiscais no sentido da inexistência de ganho de capital em operações de permuta. Definitivamente, não deriva, portanto, aludida conclusão de juízo lógico percorrido pelo parecerista. Logo, não se impõe ao convencimento”*.

E arremata:

Deve se destacar, também, a constatação óbvia de que, se existisse mesmo uma norma geral excluindo o ganho de capital em permutas, com a amplitude pretendida pela Impugnante, esse fato teria sido declarado desde logo – e em termos explícitos – pelos pareceristas e pelo Sr. Ministro. Aliás, se a jurisprudência e a orientação uniforme das autoridades fiscais confluíssem mesmo no sentido de inexistência de ganhos de capitais na mera troca de bens, por certo sequer seria necessária a elaboração de pareceres. Logo, se foi necessária a edição de pareceres – e texto legal específico – para tornar explícita a não incidência tributária em permuta celebrada no âmbito do Programa Nacional de Privatização, é porque as demais permutas não se encontram em situação idêntica.

À guisa de resumo e conclusão das considerações sobre o mérito do lançamento, a decisão recorrida faz as seguintes ponderações:

Restringindo mais uma vez o foco para a operação de permuta tratada nestes autos, constato que são inequívocos os seguintes fatos:

a) que a empresa estrangeira FORTBLANC SERVIÇOS S/A recebeu em permuta, às 11:30 horas do dia 19/01/1999, ações correspondentes a 100% (cem por cento) do capital social da empresa MAXPAR PARTICIPAÇÕES S/A., cujo patrimônio líquido, desde meia hora atrás, totalizava a importância de R\$ 465.066.057,07;

b) que essa operação foi formalizada em terras brasileiras e versa sobre ações de empresa brasileira. Logo, se sujeita às leis tributárias brasileiras;

c) que a lei brasileira (Lei nº 6.404, de 1976) determina que o ingresso no patrimônio da empresa adquirente (FORTBLANC SERVIÇOS S/A.) ocorra pelo valor de R\$ 465.066.057,07, que corresponde ao percentual de participação na empresa investida (100%);

d) que a empresa estrangeira (FORTBLANC SERVIÇOS S/A.), ao receber um ativo avaliado em R\$ 465.066.821,07, em contraprestação de um ativo que lhe custou apenas R\$ 175.244.060,00, obteve um ganho de R\$ 289.821.997,07;

e) que nenhum dispositivo, jurisprudência ou orientação administrativa existe que afaste a incidência tributária sobre esse ganho;

f) que, e se tratando de beneficiária não-residente, esse ganho é tributado na fonte, cabendo a responsabilidade pela retenção e recolhimento à fonte pagadora;

g) que, não tendo havido a retenção, o ganho é considerado líquido, devendo ser reajustada a base de cálculo do imposto.

Estando tais fatos positivados de forma inequívoca, resta perquirir apenas (i) se a legislação qualifica esse resultado positivo como ganho de capital; e (ii) se a legislação atribui a responsabilidade pelo seu recolhimento à fonte pagadora.

A ambas as indagações a decisão recorrida responde afirmativamente, com os fundamentos já apresentados acima.

Por fim, quanto aos juros cobrados com base na taxa SELIC, a decisão recorrida ressalta que se trata de exigência definida em disposição expressa de lei cuja validade não pode ser negada pela autoridade julgadora administrativa.

Os Fundamentos da decisão recorrida estão consubstanciados nas seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ano-calendário: 1999

Ementa: RENDIMENTOS PAGOS A NÃO-RESIDENTES. RESPONSABILIDADE DA FONTE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA.

Por força das matrizes legais dos arts. 682, I e 685, I, "a", do RIR/99, os ganhos de capital pagos por fonte situada no País a pessoa jurídica residente no exterior estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de 15%.

FALTA DE RETENÇÃO. REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

Por força do que dispõe o art. 5º da Lei nº 4.154, de 1962, o reajustamento da base de cálculo é consequência automática e necessária da ausência da retenção do Imposto de Renda na fonte, razão pela qual vincula a autoridade lançadora.

PERMUTA. GANHO DE CAPITAL.

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação a qualquer título, inclusive permuta. Nem a legislação, nem a jurisprudência e nem a orientação das autoridades administrativas reconhecem a existência de ganhos de capital em operações de permuta de bens, independentemente do âmbito em que formalizadas e da natureza dos bens permutados.

PERMUTA DE AÇÕES. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Sempre que a pessoa jurídica auferir lucro na alienação de ações, quer esta se opere sobre a forma de venda, troca por bens de outra natureza

ou permuta por outras ações, será ele necessariamente submetido à tributação.

PERMUTA. VALOR DAS AÇÕES RECEBIDAS QUE CONFIGUREM INVESTIMENTO EM SOCIEDADE CONTROLADA.

Caso as ações adquiridas – inclusive por permuta – totalizem 100% (cem por cento) do capital da empresa investida, esta se caracterizará como empresa controlada. Nesse caso, por força do inciso III do art. 183, combinado com o inciso II do art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor do patrimônio líquido da investida, do percentual de participação do seu capital (100%).

BASE TRIBUTÁVEL NA PERMUTA DE AÇÕES.

Na permuta de ações, a base de apuração do resultado é o valor de aquisição das ações cedidas, em confronto com o valor atribuído às ações recebidas na permuta.

TAXA SELIC. ALEGAÇÕES VOLTADAS CONTRA A LEI.

Não compete ao julgador administrativo exercer o controle incidental da constitucionalidade das leis e eventualmente determinar o afastamento de sua aplicação. Ao julgador administrativo compete declarar que os juros calculados com base na taxa SELIC devem ser exigidos, porque previstos em lei vigente, cuja constitucionalidade se presume.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa a apreciação de arguição de inconstitucionalidade de atos legais e infralegais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional.

Lançamento Procedente.

Recurso

Cientificado da nova decisão de primeira instância em 08/02/2006 (fls. 750), a Contribuinte apresentou, em 10/03/2006, o Recurso de fls. 751/770, onde argúi, preliminarmente, a sua ilegitimidade passiva, com base em três fundamentos, a seguir, sintetizados.

Primeiramente, contesta a conclusão da decisão recorrida de que a menção feita no § 2º do art. 685 do RIR/99 ao inciso II, ao invés do inciso I, representaria mero equívoco normativo, insusceptível de influir na responsabilidade do adquirente.

Um segundo fundamento seria a ausência de texto de lei que dê suporte ao art. 685 do RIR/99, e à atribuição de responsabilidade ao adquirente. Invoca dispositivo do CTN segundo o qual somente a lei poderia atribuir responsabilidade pela retenção e recolhimento de Imposto e diz que nem o art. 682 do RIR/99, nem tampouco o art. 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943 que lhe dá fundamento atendem a essa exigência de legalidade. Argumenta que à época da edição do referido Decreto sequer o ganho de capital obtido por não residentes era objeto de tributação pelo Imposto de Renda. Portanto, conclui, nem esses dispositivos, nem o

art. 685 do RIR/99, nem os demais dispositivos legais citados como fundamentos da autuação atribuem expressamente a responsabilidade ao adquirente pela retenção e recolhimento do Imposto.

Sustenta que somente a Lei n.º 10.833, de 2003, no seu art. 26, atribui expressamente a responsabilidade do adquirente pela retenção e pagamento do Imposto de Renda no caso de alienante residente no exterior. Argumenta que várias Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal que tratam da tributação do ganho de capital das pessoas físicas e de não residentes manifestavam esse entendimento, e menciona as Instruções Normativas n.º 31/96, 48/98, 73/98, 84/2001 e 208/2002.

Como terceiro fundamento aduz que os alienantes são pessoas residentes no Brasil, fato que, segundo afirma, teria sido reconhecido pela própria autoridade julgadora de primeira instância. A Recorrente refere-se aos membros da família Szajman que originalmente detinham a propriedade das ações e que com elas integralizaram o capital da empresa Fortblanc Serviços S/A.

Quanto ao mérito, a Recorrente reproduz, em síntese, as alegações da Impugnação quanto à não incidência do Imposto de Renda sobre ganho de capital no caso de alienação mediante permuta de ações. Repete, também, a menção aos pareceres da PGFN n.º 970/91 e 454/92 os quais diz serem normas complementares, que não poderiam ser desprezadas pela Administração Tributária. O seguinte trecho bem sintetiza as razões de defesa quanto a esse ponto, *verbis*:

A realização de permuta sem torna não implica, portanto, ingresso de riqueza nova porque opera, no ativo das permutantes, mera substituição de investimento, sem alteração dos respectivos custos de aquisição. Não há acréscimo patrimonial ou ganho tributável, que somente ocorrerá se e quando o bem ou o direito recebido em permuta vier a ser alienado por valor superior ao custo de aquisição.

Por fim insurge-se contra os critérios de apuração da base de cálculo, que levou em conta a totalidade dos valores dos ativos recebidos na permuta, sendo que, desses, somente 30% foram recebidos em dinheiro, e, portanto, à vista, e os demais 70% era representados por CDB's, portanto, refere-se a venda a prazo, e sustenta que, somente com a realização desse ativo (CDB) estaria configurado o fato gerador do imposto.

Contesta, também, o reajustamento da base de cálculo. Diz que o art. 5º da Lei n.º 4.154/62 pressupõe uma atitude deliberada da fonte pagadora de arcar com o ônus do Imposto, o que não seria o caso.

A Recorrente formula pedido nos seguintes termos:

Em face de todo o exposto, requer-se o provimento do recurso para o fim de, à luz das razões de mérito, ser julgada desde logo improcedente a ação fiscal, deixando-se de pronunciar a nulidade pelo erro quanto à identificação do sujeito passivo, na forma do art. 59, § 3º, do Decreto n.º 70.235/72.

Na remota hipótese de vir ser acolhida pretensão de tributação do ganho de capital na operação de permuta, bem assim sua exigibilidade em face do Recorrente e, não, dos alienantes beneficiários pelo

imputado ganho de capital – o que se admite apenas em razão do princípio da eventualidade, requer-se o provimento do recurso para que a tributação observe a efetiva disponibilidade e proporcionalidade do preço recebido.

Ainda em caráter subsidiário, o Recorrente requer sejam excluídas as penalidades, os juros de mora e a atualização da base de cálculo do tributo, afastando-se, sem prejuízo da eventual aplicação da regra da exclusão prevista no parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional, o reajustamento da base de cálculo do tributo.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele Conheço.

Fundamentação

De início, cumpre deixar assentado que a situação fática que enfrentamos neste processo é a de alienação de bens localizados no Brasil, por alienante residente no exterior (Fortblanc Serviços S/A), para adquirente residente no Brasil (Banco ABN AMRO REAL). A autoridade lançadora indicou o adquirente como sujeito passivo, na condição de responsável, com fundamento precisamente no fato de o alienante ser residente no exterior.

E compulsando os autos, não restam dúvidas de que, pelo menos do ponto de vista formal, o alienante é pessoa jurídica residente no exterior. Por outro lado, não se cogita, nos fundamentos da autuação, de qualquer acusação de que a operação objeto do lançamento tenha sido simulada. É de se afastar, portanto, do exame da matéria, qualquer argumento nesse sentido, tanto por parte da decisão de primeira instância, como esforço para legitimar a exigência, quanto por parte da defesa, como tentativa de conduzir à conclusão de que os alienantes eram, de fato, residentes no Brasil e, assim, afastar a responsabilidade do adquirente.

Dito isso, passo ao exame da alegação preliminar de erro na identificação do sujeito passivo com base na alegação de que à época dos fatos o adquirente não era responsável pela retenção e pagamento do imposto. Sustenta a Recorrente, em síntese, que não há dispositivo de lei que atribua ao adquirente a responsabilidade pela retenção na fonte do imposto de renda sobre o ganho de capital no caso de o alienante ser residente no exterior.

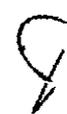
A autuação e a decisão de primeira instância, por sua vez, fundamentam a exigência no art. 685 do RIR/99, a seguir reproduzido:

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

I - à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;*
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;*
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;*
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;*

II - à alíquota de vinte e cinco por cento:



a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;

b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.

§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento (Decreto-Lei nº 2.308, de 1986, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

§ 2º No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.

§ 3º O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País (Lei nº 9.249, de 1995, art. 18).

Tanto a autoridade lançadora quanto a decisão de primeira instância anotam que o § 2º, ao mencionar o inciso II, quer se referir, na verdade, ao inciso I, “b”, posto ser essa a única hipótese que daria sentido ao dispositivo; que, portanto, haveria um erro na redação do referido artigo, o qual, todavia, argumentam, não retiraria sua eficácia.

A Recorrente, por sua vez, rejeita esse argumento e insiste em que não há base legal para a autuação, posto que não existia à época dos fatos, lei que previsse a responsabilidade do adquirente pela retenção do imposto.

Feitas essas considerações iniciais, e sem prejuízo da discussão sobre a ocorrência, ou não, do referido erro na redação do § 2º do art. 685 do RIR/99, examinaremos em seguida o cerne do argumento da defesa no que se refere à alegação de ilegitimidade passiva por ausência de lei que estabeleça a responsabilidade do adquirente.

É cediço, que a sujeição passiva tributária, ou mais especificamente, como neste caso, a responsabilidade tributária, deve ser expressamente prevista em lei. É o núcleo do princípio da legalidade e é norma expressamente prevista no art. 121 do CTN, a saber:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único – o sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Também é evidente e dispensa maiores comentários, que o Regulamento do Imposto de Renda, como norma complementar que é, destinada apenas a consolidar e

sistematizar a legislação, não pode inovar o ordenamento jurídico tributário e, muito menos, criar obrigação, devendo observar a moldura da lei.

Vale ressaltar que até a edição da Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003, não havia dispositivo de lei, em sentido estrito, que atribuísse, expressamente, a responsabilidade do adquirente pela retenção do imposto sobre o ganho de capital, no caso de alienante residente no exterior ou em qualquer outra situação. Nenhum dos dispositivos de lei referidos na fundamentação legal tem tal previsão.

O que havia era a atribuição genérica da responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do Imposto de Renda no caso de remessa, pagamento, entrega, etc. de rendimentos a residente no exterior. Essa previsão está na legislação do Imposto de Renda no Brasil desde o Decreto nº 5.844, de 1943, saber:

Decreto-Lei nº 5.844, de 1943:

Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão da taxa de 10% os rendimentos percebidos:

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro;

(...)

Art. 100. A retenção do imposto, de que tratam os arts. 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento.

Parágrafo único. Excetuam-se os seguintes casos, em que competirá ao procurador a retenção:

a) quando se tratar de aluguéis de imóveis;

b) quando o procurador não der conhecimento à fonte de que o proprietário do rendimento reside ou é domiciliado no estrangeiro.

Parece claro que é essa previsão genérica, aliás, mencionada expressamente com matriz legal dos artigos 682 e 685 do RIR/99, que dava fundamentos ao dispositivo do Regulamento que atribuía responsabilidade ao adquirente, na qualidade de fonte pagadora.

Ocorre que o art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995, igualou o tratamento tributário do ganho de capital dos residentes no exterior ao dos residentes no Brasil, e que não prevê a hipótese de retenção na fonte, a saber:

Lei nº 9.249, de 1995:

Art. 18. O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País.

Logo, a partir da Lei nº 9.249, de 1995, não mais havia a responsabilidade do adquirente, como fonte pagadora, de proceder à retenção do imposto na fonte sobre o ganho de capital auferido por residentes no exterior, pela simples razão de que não mais havia a previsão de incidência do imposto na fonte nesses casos.

Somente com a edição da Medida Provisória n.º 135, de 2003, convertida na Lei n.º 10.833, de 2003, é que se passou a ter previsão legal específica de retenção do imposto na fonte, no caso de ganho de capital de não residentes, com responsabilidade do adquirente pela retenção e recolhimento do Imposto. É o que se extrai do art. 26 da referida Lei:

Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.

É esse, pelo menos, o entendimento da própria Secretaria da Receita Federal, manifestado por meio dos seus atos normativos. Com efeito, a partir da edição da Lei n.º 9.249, de 1995 e antes da Lei n.º 10.833, de 2003, em nenhuma das Instruções Normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal havia a previsão da responsabilidade do adquirente na hipótese sob exame, diferentemente do que veiculado nas Instruções Normativas editadas antes da lei n.º 9.249, de 1995 e depois da Lei n.º 10.833, de 2003. Vejamos as Instruções Normativas n.º 31/1996 (art. 41), n.º 48/1998 (art. 26), 73/1998 (art. 27), 84/2001 (art. 84) e 208/2002 (art. 27):

Instrução Normativa SRF n.º 31, de 1996:

Art. 41. O ganho de capital nas alienações efetuadas por residentes ou domiciliados no exterior, a partir de 1.º de janeiro de 1996, de bens ou direitos situados no Brasil, será determinado pela diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição, atualizado monetariamente até 1.º de janeiro de 1996, aplicando-se os coeficientes previstos no art. 9.º.

(...)

§ 5.º O recolhimento de imposto sobre o ganho de capital deve ser efetuado no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o procurador do alienante.

Instrução Normativa SRF n.º 48, de 1998:

Art. 26. O imposto devido sobre os ganhos de capital de que trata esta Instrução Normativa deve ser pago pelo:

I - alienante, se residente ou domiciliado no País;

II - procurador do alienante, se este for residente ou domiciliado no exterior;

III - inventariante, nos casos de transferências causa mortis;

IV - doador, no caso de doação em adiantamento da legítima;

V - cônjuge ou companheiro a quem, na dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar, for atribuído o bem ou direito objeto da tributação.

§ 1º O DARF relativo ao pagamento do imposto será preenchido em nome:

a) do alienante, nas hipóteses dos incisos I e II;

(...)

§ 2º Na hipótese da alínea "a" do parágrafo anterior, quando o alienante for residente no exterior, no DARF será indicado o número de inscrição no CPF do procurador.

Instrução Normativa SRF nº 73, de 1998:

Art. 26. A alienação de bens e direitos situados no Brasil realizada por residente no exterior está sujeita à tributação definitiva sob a forma de ganho de capital, segundo as normas aplicáveis às pessoas físicas residentes no País.

Art. 27. A diferença positiva entre o valor da alienação e o custo de aquisição sujeita-se ao recolhimento do imposto à alíquota de quinze por cento, ressalvada a existência de acordo, tratado ou convenção firmado entre o Brasil e o país de residência do alienante.

§ 1º O recolhimento do imposto sobre o ganho de capital deverá ser efetuado na data da alienação, sendo responsável o alienante ou o seu procurador.

(...)

Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001:

Art. 30. O imposto devido sobre os ganhos de capital de que trata esta Instrução Normativa deve ser pago pelo:

I - alienante, se residente no País;

II - procurador do alienante, em nome deste, se este for não-residente no País;

III - inventariante, em nome do espólio, nos casos de transferências causa mortis;

IV - doador, no caso de doação, inclusive em adiantamento da legítima;

V - ex-cônjuge ou ex-convivente a quem, na dissolução da sociedade conjugal ou da união estável, for atribuído o bem ou direito objeto da tributação;

VI - cedente, na cessão de direitos hereditários.

§ 1º Na hipótese do inciso II do caput, quando o alienante não for inscrito no Cadastro das Pessoas Físicas (CPF), no Darf é indicado o número de inscrição do procurador.

(...)

Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002:

Art. 27. *O imposto sobre o ganho de capital é:*

I - determinado à alíquota de quinze por cento, ressalvada a existência de acordo, tratado ou convenção firmado entre o Brasil e o país de residência do alienante;

II - recolhido pelo alienante ou seu procurador na data da alienação.

Por outro lado, como já mencionado, antes da vigência da Lei nº 9.249, de 1995 a Instrução Normativa SRF nº 39, de 1993 previa que a fonte pagadora, no caso, o adquirente, seria o responsável pela retenção e recolhimento do imposto sobre o ganho de capital, no caso de alienante residente no exterior, a saber:

Art. 39. O ganho de capital nas alienações efetuadas por residentes ou domiciliados no exterior, de bens ou direitos situados no Brasil, será determinado pela diferença, em Ufir, entre o valor de alienação e o custo de aquisição.

§ 1º (...)

§ 4º A retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável a fonte pagadora, ou seja, o adquirente.

§ 5º A responsabilidade pela retenção e recolhimento recairá sobre o procurador do alienante, quando não for dado conhecimento à fonte pagadora trata-se de bem ou direito pertencente a residente no exterior.

Da mesma forma, após a edição da Lei nº 10.833, de 2003, como não poderia deixar de ser, os atos normativos da Secretaria da Receita Federal passaram a prever a responsabilidade do adquirente pela retenção e recolhimento do imposto. É o que se vê da Instrução Normativa SRF nº 407, de 2004, no seu art. 1º, *verbis*:

Art. 1º Estão sujeitos à incidência do imposto de renda, à alíquota de quinze por cento, os ganhos de capital auferidos no País, por pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que alienarem bens localizados no Brasil.

Parágrafo único. O responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda de que trata o caput será:

I - o adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil; ou

II - o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior.

Em reforço, cumpre assinalar que a própria exposição de motivos da medida Provisória nº 135, de 2003 deixa claro que sua edição representaria uma mudança de regime jurídico em relação a essa matéria ao dizer que “atualmente cabe ao alienante a apuração e recolhimento do tributo”, conforme se extrai do seguinte trecho:

O artigo 24 tem por objetivo reduzir a possibilidade de não pagamento pelo contribuinte não-residente do imposto de renda incidente sobre os

ganhos de capital apurados na alienação de seus bens localizados no Brasil, pois atualmente cabe ao alienante a apuração e recolhimento do tributo o que dificulta a fiscalização do cumprimento da obrigação tributária, sobretudo pela não-residência do contribuinte em território nacional. (grifos nossos)

Registre-se, ainda, que essa matéria já foi enfrentada neste Conselho de Contribuintes. A Sexta Câmara apreciou questão semelhante no julgamento, frise-se, de recurso de ofício, tendo concluído exatamente no mesmo sentido. Trata-se do Acórdão n.º 106-15.151, de 08 de dezembro de 1995, de relatoria da Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES BRITTO, e cuja ementa reproduzo a seguir:

IRRF. SUJEITO PASSIVO DO IMPOSTO – O ganho de capital apurado pelo residente e domiciliado no exterior está sujeito à tributação definitiva e o responsável pelo recolhimento do imposto é o alienante ou o seu procurador.

De todo o exposto, é forçoso concluir que, em relação ao período objeto do lançamento, o ano de 1999, não pesava sobre o adquirente, por absoluta falta de previsão legal, específica ou genérica, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, na hipótese de alienante residente no exterior ou qualquer outra situação.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 28 de março de 2007


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA