



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 18471.000606/2006-68
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2202-01.591 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2012
Matéria IRPF - GANHOS DE CAPITAL
Recorrente EDUARDO FACÓ LEMGRUBER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

GANHO DE CAPITAL. APLICAÇÕES FINANCEIRAS NO EXTERIOR COM RENDIMENTOS AUFERIDOS ORIGINARIAMENTE EM REAIS. FUNDOS DE INVESTIMENTOS. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Considera-se ocorrido o fato gerador do ganho de capital nas aplicações financeiras realizadas em moeda estrangeira o momento do crédito dos rendimentos auferidos e se o valor creditado for passível de saque pelo beneficiário. Assim, os valores aplicados em fundos de investimentos, cujos resgates não são automáticos, o fato gerador somente ocorrerá no momento da liquidação ou do resgate.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Fez sustentação oral, seu advogado, Dr. José Mauricio F. Mourão, inscrito na OAB/RJ sob o nº 53.484.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Guilherme Barranco de

Souza, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

CÓPIA

Relatório

EDUARDO FACÓ LEMGRUBER, contribuinte inscrito no CPF/MF 179.777.707-68, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Rua Aperana, nº. 97 – apto 501 – Bairro Leblon, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária no Rio de Janeiro - RJ, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 84/89, prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ II, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 93/111.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 21/08/2006, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 46/51), com ciência pessoal, em 22/08/2006 (fls. 46), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 316.446,57 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Sobre Ganhos de Capital, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda sobre ganhos de capital, relativo ao exercício de 2003, correspondente ao ano-calendário de 2002.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA: Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho com vínculo empregatício, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988 e artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990.

2 – GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE MOEDA ESTRANGEIRA OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL SOBRE APLICAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADAS EM MOEDA ESTRANGEIRA: Ganho de capital auferido decorrente de aplicação financeira de moeda estrangeira aplicados no exterior, com rendimentos auferidos no Brasil, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração. Infração capitulada no art. 18, da Lei nº. 7.713, de 1988; artigos 97, §§ 3º ao 5º, 8º, alínea “b”, da Lei nº. 8.383, de 1991; artigo 22, inciso I, da Lei nº. 8.981, de 1995 e artigo 24 da MP nº. 1.858, de 1999.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 41/42), entre outros, os seguintes aspectos:

- que, nesta data, encerramos esta ação fiscal, iniciada em 19/01/2006, com ciência do Termo de Início da Ação Fiscal, ocorrida em 26/01/2006, com base no Mandado de Procedimento Fiscal 07.1.90.00-2006-00042-2. Esta ação fiscal foi originada por requisição do Ministério Público Federal;

- que, por meio do Termo de Início da Ação fiscal nº 1, solicitou-se que o contribuinte informasse os nomes dos Bancos, números de agências e contas de depósito, aplicação e/ou investimento (inclusive caderneta de poupança), de todas as instituições financeiras (no Brasil e exterior) em que manteve contas, no ano-calendário de 2002 e seus respectivos extratos, bem como se recebeu neste mesmo período rendimentos da Fundação Coppetec;

- que, em 20/02/2006, o contribuinte compareceu a esta Divisão de Fiscalização, para apresentar sua resposta, juntamente com as cópias dos extratos relativos as suas contas correntes por ele relacionadas e a cópia do comprovante de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda da fonte emitida pela Fundação Coppetec;

- que, no ano-calendário de 2002, o contribuinte recebeu da Fundação Coppetec, CNPJ no 73.060.999/0001-75, R\$ 12.000,00, com retenção na fonte no valor de R\$ 3.130,76;

- que ocorre que estes valores não foram oferecidos a tributação à época da entrega da Declaração de Ajuste 2003, relativa ao ano-calendário de 2002, que será agora tributado, como omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, devendo o imposto retido pela fonte ser compensado;

- que, em maio de 2002, o contribuinte enviou para o exterior, por intermédio do Banco Itaú, R\$ 1.565.000,00, recursos estes originados da sua conta bancária no Banco Itaú, no Brasil, (R\$ 951.784,33) e transferência de sua outra conta bancária no Banco do Brasil (R\$ 502.000,00). Estes recursos foram originados de resgates de aplicações financeiras. Nesta época o contribuinte também recebeu um depósito proveniente de lucros distribuídos pagos pela sua empresa OPTE, no valor de R\$ 135.000,00;

- que o contribuinte aplicou em cotas os recursos enviados, conforme extratos de fls. 15/20, cuja valorização juntamente com a variação cambial ocorrida entre maio de 2002 e dezembro de 2002, gerou ganho de capital, cuja tributação é prevista no art. 24 da Medida Provisória no 2.158 e reedições posteriores;

- que no demonstrativo de fls. 43/45, calculamos o ganho de capital e seu imposto correspondente, que será objeto de tributação neste auto de infração.

Em sua peça impugnatória (fls. 55/754), apresentada, tempestivamente, em 18/09/2006, o contribuinte se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência parcial do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que conforme comprova o DARF em anexo (doc. 1), o Impugnante procedeu ao pagamento de parte do Auto de Infração, qual seja, do imposto no valor principal de R\$ 169,24 (cento e sessenta reais e vinte e quatro centavos) decorrente de omissão de rendimentos de pessoa jurídica (Fundação Coppetec — CNPJ 73.060.999/0001-75) que, por equívoco, deixou de constar da sua declaração de Imposto de Renda;

- que o impugnante promoveu, nos termos e para os efeitos da Lei nº 9.073/98, ao depósito extrajudicial, em dinheiro, junto à Caixa Econômica Federal, da quantia de R\$ 319.161,10 (trezentos e dezenove mil cento e sessenta e um reais e dez centavos), relativa à parte do lançamento fiscal objeto da presente impugnação (doc. 2);

- que o lançamento ora impugnado, no valor correspondente a R\$ 319.161,10 (trezentos e dezenove mil cento e sessenta e um reais e dez centavos) nesta data, tem como

única fundamentação a omissão de receita decorrente de ganho de capital sobre aplicações financeiras em moeda estrangeira;

- que o impugnante tinha comprovada origem de rendimentos para efetuar as remessas que geraram aplicações no exterior. Os recursos foram aplicados em cotas de fundos administrados pelo Banco Itaú Europa, recursos estes que permaneceram aplicados até 14 de setembro de 2006. Durante todo este período, não ocorreu, em momento algum, nenhuma liquidação ou resgate da aplicação em benefício do impugnante, e também não foi procedido ao retorno de qualquer parcela do capital aplicado para o Brasil;

- que a presente autuação, portanto, não decorre de inexistência de origem para efetuar a aplicação financeira no exterior, ou do resgate dessa aplicação sem que tivesse sido pago o tributo referente ao ganho de capital obtido através da mesma;

- que de acordo com o exposto acima, o que se pretende através da presente autuação é a tributação de ganho de capital supostamente decorrente de aplicação que não foi resgatada ou liquidada pelo contribuinte. E tal situação, pela própria definição de ganho de capital, não pode ser admitida;

- que a legislação invocada pela própria fiscal para fundamentar a autuação, somente prevê a tributação do ganho de capital quando liquidada / ou resgatada a aplicação financeira em moeda estrangeira;

- que, com efeito, a Medida Provisória nº 2.158 e a Instrução Normativa SRF nº 118 não autorizam a cobrança de imposto sobre a variação cambial de aplicação financeira MANTIDA NO EXTERIOR, como é o caso do Impugnante;

- que consta expressamente da Instrução Normativa SRF nº 118 de 2000, que a mesma "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.";

- que, dessa forma, se na hipótese de aplicações financeiras realizadas em moeda estrangeira com rendimentos auferidos originariamente em reais, o ganho de capital corresponderá à diferença positiva, em reais, entre o valor da liquidação ou resgate e o seu valor original, como pôde a fiscal autuante calcular o ganho de capital se não houve essa liquidação ou resgate da aplicação financeira;

- que é óbvio que no caso desses autos não há que se falar em ganho de capital, se esse, por definição lógica e legal, só pode ser apurado quando do resgate ou liquidação da aplicação financeira. E o Impugnante, insistiu-se, até dia 14 de setembro de 2006, não efetuou qualquer resgate ou liquidação, ainda que parcial, da sua aplicação financeira mantida no exterior;

- que a inexistência de liquidação ou resgate da aplicação financeira do Impugnante, em momento nenhum foi questionada ou entendida de forma diversa pela autoridade autuante! Ao contrário a fiscal afirma expressamente que apenas a valorização da aplicação, juntamente com a variação cambial ocorrida entre maio de 2002 e dezembro de 2002, gerou ganho de capital;

- que a Instrução Normativa 118/2000, como não poderia deixar de ser sob pena de configurar-se mais uma ilegalidade, não pretendeu dar a interpretação estampada no presente processo, sendo relevante transcrever o disposto no artigo 8º que trata da apuração e recolhimento do imposto no caso em questão;

- que enquanto os recursos forem mantidos no exterior e em dólares norte americanos o ganho é potencial e não real. Não se pode pressupor a ocorrência de algum ganho antes da efetiva conversão dólares/reais, pois o mercado de câmbio é tão complexo e variável que, por exemplo, entre a data da liquidação de uma operação no exterior e o efetivo ingresso de recursos no País, o que poderia representar um ganho potencial pode tornar-se um prejuízo real quando da efetiva conversão da moeda, em razão da variação da sua cotação nesse período;

- que o Impugnante adquiriu a moeda estrangeira em 21/05/02 a uma cotação do dólar de R\$ 2,47. O suposto ganho de capital teria decorrido da variação cambial dessa data até 31/12/02, quando o dólar estava cotado a R\$ 3,53. Ocorre que quando o Impugnante efetuou o resgate e ingressou com os recursos no País — 14 de setembro de 2006 — o valor do dólar foi de R\$2.1340, conforme contrato de cambio em anexo (doc.3) Ou seja, o Impugnante não obteve qualquer ganho de capital em razão da variação cambial, ao contrário, nesse aspecto, TEVE PREJUÍZO;

- que em que pese todo o acima exposto, ou seja, a inexistência de qualquer norma a justificar a cobrança de ganho de capital em aplicação financeira mantida no exterior, e estando a Administração Pública adstrita ao princípio da legalidade, especialmente em matéria tributária, será demonstrada, por outras razões a improcedência da presente autuação;

- que isto porque, sendo o ponto nodal da questão a tributação da variação cambial — como ganho de capital — não existe qualquer justificativa para que recursos remetidos para o exterior e depositados em conta corrente ao invés de sempre aplicados, sejam merecedores de tratamento jurídico/tributário distinto e, conseqüentemente, não isonômico;

- que como cediço, a taxa SELIC é o valor apurado no Sistema Especial de Liquidação e Custódia, mediante cálculo da taxa média ponderada e ajustada das operações de financiamento por um dia;

- que, dessa forma, ela reflete, basicamente, as condições instantâneas de liquidez no mercado monetário e se decompõe em taxa de juros reais e taxa de inflação no período considerado;

- que é justamente em função desse duplo caráter da taxa SELIC, que resta prejudicada a sua aplicação cumulada com outras taxas de juros como vem pretendendo o Fisco Federal em suas autuações.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ II conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que não foi objeto de contestação a parte do auto de infração referente à omissão de rendimentos recebidos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica;

- que o crédito tributário ora discutido foi apurado a partir da constatação pela autoridade fiscal de falta de recolhimento de imposto relativo a ganho de capital decorrente de aplicação financeira realizada no exterior;

- que da leitura dos dispositivos legais transcritos, conclui-se que devem ser tributados como ganho de capital os rendimentos referentes A liquidação ou ao resgate de aplicações financeiras, de propriedade de pessoa física, adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira, independentemente da modalidade da aplicação;

- que é importante notar que, explicitando o sentido e alcance do art. 24 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, o ADI SRF nº 08/2003 esclarece que são tributáveis, como ganho de capital, os créditos dos rendimentos de tais aplicações, desde que o valor creditado seja passível de saque pelo beneficiário. Ou seja, segundo o disposto no ato interpretativo acima referido, o rendimento mensal creditado na conta de aplicação financeira, desde que passível para saque, implica na liquidação da aplicação financeira ensejando o cálculo do ganho de capital, nos termos do caput do art. 24 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001;

- que note que os Atos Declaratórios Interpretativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal (atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil) são instrumentos por meio dos quais é veiculada a interpretação adotada pelo órgão a respeito da matéria atinente aos tributos por ele administrados;

- que, sendo assim, por contrariar o entendimento expresso no ADI SRF nº 08/2003, o qual é de aplicação obrigatória por esta instância julgadora, não pode ser acatada a alegação do interessado no sentido de que o simples crédito de rendimentos não configura a hipótese definida em lei como fato gerador do imposto de renda;

- que, assim, mesmo que o valor inicialmente aplicado (US\$ 621.000,00) tenha permanecido na aplicação financeira durante todo o período auditado, conforme alegado e demonstram os extratos que serviram de base para o lançamento, considera-se que no momento em que houve crédito de rendimentos, o interessado auferiu ganho de capital representado pela diferença entre o valor da aplicação após tal evento e o valor originalmente aplicado;

- que, assim, como se vê, a isenção aplica-se tão-somente ao acréscimo patrimonial correspondente à variação cambial dos saldos de depósitos em moeda estrangeira mantidos no exterior, não podendo ser estendida às aplicações financeiras que geram rendimentos ao investidor, como é o caso dos autos;

- que, nesse ponto, vale salientar que, conforme disposto no art. 111, do Código Tributário Nacional, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Interpretar literalmente um determinado dispositivo significa não ampliar nem restringir o texto legal;

- que em se tratando de aplicação financeira há que se observar o contido no art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 15/2001, segundo o qual, a isenção deve ser aplicada apenas à parcela da variação cambial correspondente aos rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira;

- que assim é que na planilha As fls. 43/44, seguindo as regras contidas nos arts. 2º, 4º e 6º da Instrução Normativa SRF nº 118/2000, o ganho de capital foi apurado de duas formas distintas: (1) sobre a parcela da aplicação financeira oriunda de rendimentos auferidos no Brasil, o imposto foi calculado sobre os rendimentos recebidos e a variação cambial, enquanto que sobre a parcela oriunda de rendimentos auferidos em moeda estrangeira tributaram-se apenas os rendimentos;

- que em relação à alegação de que os depósitos remunerados e aplicações financeiras estão sendo submetidos a tratamentos tributários distintos o que afronta os princípios da igualdade e da isonomia consagrados na Constituição Federal, cumpre esclarecer que às Delegacias da Receita Federal de Julgamento compete tão-somente o controle da legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais em confronto com as normas legais vigentes. Neste contexto, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, o julgador deve limitar-se a verificar a sua aplicação ao caso concreto, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. A matéria não contestada expressamente na impugnação é considerada incontroversa e o crédito tributário a ela correspondente, definitivamente consolidado na esfera administrativa.

GANHO DE CAPITAL. APLICAÇÕES FINANCEIRAS NO EXTERIOR. FATO GERADOR. Considera-se ocorrido o fato gerador no momento do crédito de rendimentos, se o valor creditado for passível de saque pelo beneficiário. O ganho de capital deve ser calculado mensalmente, não sendo permitida a compensação entre ganhos e perdas, por falta de previsão legal.

GANHO DE CAPITAL. APLICAÇÕES FINANCEIRAS NO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL. Está sujeito a apuração do ganho de capital, na forma da IN SRF nº 118, de 2000, o acréscimo patrimonial decorrente da variação cambial do saldo da aplicação financeira mantida em instituições financeiras no exterior oriundo de rendimentos auferidos no Brasil.

JUROS DE MORA. A cobrança dos juros de mora por percentual equivalente à taxa Selic encontra amparo na legislação em vigor.

Impugnação Improcedente

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 30/11/2010, conforme Termo constante às fls. 90/91, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (27/12/2010), o recurso voluntário de fls. 93/111, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Não há argüição de qualquer preliminar.

Da análise dos autos do processo se verifica, que a motivação inicial para instaurar o procedimento fiscal foi a investigação do Ministério Público Federal abrangendo as transferências de recursos ao exterior. Posteriormente, a autoridade fiscal lançadora, após receber os extratos bancários do próprio contribuinte, restringiu o presente lançamento à omissão de rendimentos referentes a ganhos de capital em aplicação financeira em moeda estrangeira, já que, em maio de 2002, o contribuinte enviou para o exterior, por intermédio do Banco Itaú, R\$ 1.565.000,00, recursos estes originados da sua conta bancária no Banco Itaú, no Brasil, (R\$ 951.784,33) e transferência de sua outra conta bancária no Banco do Brasil (R\$ 502.000,00). Estes recursos foram originados de resgates de aplicações financeiras. Nesta época o contribuinte também recebeu um depósito proveniente de lucros distribuídos pagos pela sua empresa OPTE, no valor de R\$ 135.000,00.

A decisão de Primeira Instância manteve a tributação na forma lançada pela autoridade fiscal, sob o argumento base de que está sujeito a apuração do ganho de capital, na forma da IN SRF nº 118, de 2000, o acréscimo patrimonial decorrente da variação cambial do saldo da aplicação financeira mantida em instituições financeiras no exterior oriundo de rendimentos auferidos no Brasil.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi somente matéria de mérito, atacando a tributação de ganhos de capital em aplicação financeira em moeda estrangeira, amparado na tese de que não ocorreu nenhum resgate no ano-calendário em discussão.

Quanto a omissão de ganhos de capital de rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira / juros sobre aplicações financeiras em moeda estrangeira, tem-se que se depreende, da legislação de regência, que haverá incidência de imposto de renda sobre o ganho de capital para cada um dos depósitos de rendimentos em conta corrente no exterior.

A princípio a base de cálculo é o rendimento em dólares dos EUA, convertido para reais mediante a utilização da cotação do dólar fixada, para compra, pelo Banco Central do Brasil, para a data do recebimento. O imposto é devido no momento em que tais rendimentos se tornam disponíveis para saque, sendo que a alíquota aplicável é de 15% e o prazo para o recolhimento, o último dia útil do mês subsequente.

Da análise dos autos, observa-se que o recorrente insurge-se contra a autuação alegando, entre outras questões, que não teria ocorrido o depósito em conta, resgate ou liquidação da aplicação financeira no período do lançamento, hipóteses necessárias para se considerar ocorrido o fato gerador do imposto sobre ganho de capital. Reputa, ainda, incorreta a interpretação de que a simples possibilidade da presunção de auferir renda pela variação cambial ou o simples crédito de juros equivaleria à liquidação ou resgate da aplicação.

Enfim, o recorrente defende a tese de que para as aplicações em fundos de investimentos no exterior o momento da tributação só se daria por ocasião da liquidação ou resgate das aplicações efetuadas nestes fundos de investimentos, de acordo com seu sentido técnico e legal.

O assunto foi tratado, de forma clara, no art. 24 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, verbis:

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.

§2º Na hipótese de alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, o imposto será apurado na declaração de ajuste.

§ 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.

§4º Para os fins do disposto neste artigo, o valor de alienação, liquidação ou resgate, quando expresso em moeda estrangeira, corresponderá à sua quantidade convertida em dólar dos Estados Unidos e, em seguida, para Reais, mediante a utilização do valor do dólar para compra, divulgado pelo Banco Central do Brasil para a data da alienação, liquidação ou resgate ou, no caso de operação a prazo ou a prestação, na data do recebimento de cada parcela.

§ 5º Na hipótese de aquisição ou aplicação, por residente no País, com rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira, a base de cálculo do imposto será a diferença positiva, em dólares dos Estados Unidos, entre o valor de alienação, liquidação ou resgate e o custo de aquisição do bem ou do direito, convertida para Reais mediante a utilização do valor do dólar para compra, divulgado pelo Banco Central do Brasil para a data da alienação, liquidação ou resgate, ou, no caso de operação a prazo ou a prestação, na data do recebimento de cada parcela.

§ 6º Não incide o imposto de renda sobre o ganho auferido na alienação, liquidação ou resgate:

I - de bens localizados no exterior ou representativos de direitos no exterior, bem assim de aplicações financeiras, adquiridos, a qualquer título, na condição de não-residente;

II - de moeda estrangeira mantida em espécie, cujo total de alienações, no ano-calendário, seja igual ou inferior ao equivalente a cinco mil dólares norte-americanos.

§ 7º Para efeito de apuração do ganho de capital de que trata este artigo, poderão ser utilizadas cotações médias do dólar, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

Da mesma forma, a matéria está disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 118, de 27 de novembro de 2000:

Bens e Direitos Adquiridos e Aplicações Financeiras Realizadas com Rendimentos Auferidos Originariamente em Reais

Art. 2. Na hipótese de bens e direitos adquiridos e aplicações financeiras realizadas em moeda estrangeira com rendimentos auferidos originariamente em reais, o ganho de capital corresponderá à diferença positiva, em reais, entre o valor de alienação, liquidação ou resgate e o custo de aquisição do bem ou direito ou o valor original da aplicação financeira.

§ 1º O valor de alienação, liquidação ou resgate, quando expresso em moeda estrangeira, será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais, pela cotação do dólar fixada, para compra, pelo Banco Central do Brasil, para a data do recebimento.

§ 2º O custo de aquisição de bens ou direitos ou o valor original de aplicações financeiras, quando expresso em moeda estrangeira, será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais, pela cotação do dólar fixada, para venda, pelo Banco Central do Brasil, para a data do pagamento

(...).

Bens e Direitos Adquiridos e Aplicações Financeiras Realizadas com Rendimentos Auferidos Originariamente em Moeda Estrangeira

Art. 4º Na hipótese de bens e direitos adquiridos e aplicações financeiras realizadas em moeda estrangeira com rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira, o ganho de capital corresponderá à diferença positiva, em dólares dos Estados Unidos da América, entre o valor de alienação, liquidação ou resgate e o custo de aquisição do bem ou direito ou o valor original da aplicação, convertida em reais mediante a utilização da cotação do dólar fixada, para compra, pelo Banco Central do Brasil, para a data do recebimento.

Parágrafo único. Os rendimentos produzidos por aplicações financeiras em moeda estrangeira, ainda que decorrentes de

rendimentos auferidos originariamente em reais serão considerados rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira.

(...).

Bens e Direitos Adquiridos e Aplicações Financeiras Realizadas com Rendimentos Auferidos Originariamente Parte em Reais e Parte em Moeda Estrangeira

Art. 6º Na hipótese de bens e direitos adquiridos e aplicações financeiras realizadas em moeda estrangeira, com rendimentos auferidos originariamente parte em reais e parte em moeda estrangeira, os valores de alienação, liquidação ou resgate e os custos de aquisição do bem ou direito ou os valores originais da aplicação financeira serão determinados de forma proporcional à origem do rendimento utilizado na aquisição ou realização, para fins de apuração do ganho de capital, observado o disposto nos arts. 2º ao 5º.

(...).

Apuração e Recolhimento do Imposto

Art. 8º Nas alienações de bens e direitos e nas liquidações e resgates de aplicações financeiras de que tratam os arts. 2.a 6., o imposto sobre o ganho de capital será:

I - apurado em cada operação;

II - determinado à alíquota de quinze por cento;

III - recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Complementam a matéria em discussão os artigos pertinentes da Instrução Normativa SRF nº 15, de 06 de fevereiro de 2001:

Art. 5º Estão isentos ou não se sujeitam ao imposto de renda os seguintes rendimentos:

(...).

LV - variação cambial decorrente das alienações de bens e direitos adquiridos e aplicações financeiras realizadas com rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira;

(...).

Art. 8º Estão sujeitos à tributação definitiva:

(...)

II - ganhos de capital decorrentes da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, adquiridos em moeda estrangeira;

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, interpretando a legislação acima transcrita, editou o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 8, de 23 de abril de 2003, verbis:

Art. 1º. O crédito de rendimentos relativos a aplicação financeira, inclusive depósito remunerado, realizada em moeda estrangeira por pessoa física residente no Brasil, implica a apuração de ganho de capital tributável, desde que o valor creditado seja passível de saque pelo beneficiário. (o grifo não consta do original).

Da leitura dos dispositivos legais na restam dúvidas de que os rendimentos referentes à liquidação ou ao resgate de aplicações financeiras, de propriedade de pessoa física, adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira, devem ser tributados como ganho de capital, independentemente, da modalidade da aplicação.

Da análise dos autos, observa-se que os únicos indicativos de rendimentos auferidos em que a fiscalização se baseou encontram-se às fls. 18/24, que nada mais é do que a simples avaliação da carteira de investimentos.

Observou a autoridade fiscal de que, em maio de 2002, o contribuinte enviou para o exterior, por intermédio do Banco Itaú, R\$ 1.565.000,00, recursos estes originados da sua conta bancária no Banco Itaú no Brasil (R\$ 951.784,33) e transferência de sua outra conta bancária no Banco do Brasil (R\$ 502.000,00). Estes recursos foram originados de resgates de aplicações financeiras. Nesta época o contribuinte também recebeu um depósito proveniente de lucros distribuídos pagos pela sua empresa OPTE, no valor de R\$ 135.000,00.

Baseado nestes indícios, entendeu a autoridade fiscal lançadora de que o contribuinte aplicou em cotas os recursos enviados, conforme extratos de fls. 15/20, cuja valorização juntamente com a variação cambial ocorrida entre maio de 2002 e dezembro de 2002, gerou ganho de capital, cuja tributação é prevista no art. 24 da Medida Provisória no 2.158 e reedições posteriores.

Ora, com a devida vênia, o que a autoridade fiscal lançadora fez foi calcular os pretensos rendimentos mês a mês, através do Demonstrativo do Ganho de Capital Sobre Rendimentos em Moeda estrangeira (fls. 47) utilizando como parâmetro a simples avaliação da carteira de investimentos. Não há nos autos indicativos materiais, a exemplo dos extratos das contas bancárias, onde conste o crédito destes valores. Ou seja, não há nos autos prova material dos créditos de tais rendimentos, muito menos, que o valor creditado seja passível de saque pelo beneficiário sem que o mesmo solicite liquidação ou resgate.

Nesta linha de pensamento, só posso concordar com o recorrente de que os valores investidos em fundos de investimentos não funcionam como uma conta bancária em que os quotistas podem, a qualquer momento, efetuar saques de dinheiro. Sempre se faz necessário que as quotas sejam liquidas ou resgatadas.

O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 8, manifesta-se da seguinte forma:

IRPF - INVESTIMENTO NO EXTERIOR BASE DE CÁLCULO - A variação cambial decorrente de aplicações financeiras realizadas em moeda estrangeira com rendimentos auferidos originariamente em reais, integra a base de cálculo para fins de apuração do ganho de capital. FATO GERADOR - Considera-se ocorrido o fato gerador na data da alienação, liquidação ou resgate da aplicação financeira, bem como no momento do

crédito de rendimentos, se o valor creditado for passível de saque pelo beneficiário.

Ora, a hipótese prevista na norma, diz respeito ao crédito de rendimentos relativos a aplicação financeira de propriedade da pessoa física e passível de saque, entretanto, fica evidenciado nos autos que tais créditos não existiram nos valores e datas considerados pela fiscalização.

Diante do conteúdo dos autos, pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann