



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

Processo n° 16561.720153/2015-46
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 2402-006.884 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de janeiro de 2019
Matéria IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE
Recorrente Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília
Interessado HYPERMARCAS S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 19/01/2011

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NO PAÍS. PESSOA JURÍDICA ALIENANTE DOMICILIADA NO EXTERIOR. REGRAS DE CUSTO DE AQUISIÇÃO. APORTES DE CAPITAL PELA INVESTIDORA.

Para apuração do ganho de capital auferido pelas pessoas jurídicas não residentes, na alienação de participação societária de investidas no Brasil, adquiridas por pessoa jurídica residente País, aplicam-se as mesmas regras que disciplinam a tributação de pessoas físicas, a teor do disposto na legislação tributária específica sobre operações dessa natureza.

O valor do ganho de capital é obtido pela diferença entre o preço de alienação e o custo de aquisição comprovado, nele computados os aportes de capital realizados pela investidora domiciliada no exterior, em moeda estrangeira, registrados no Banco Central do Brasil e convertidos em moeda nacional nos termos da legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocada em substituição ao conselheiro Paulo Sergio da Silva), Denny Medeiros da Silveira, Gregório Rechmann Junior, Jamed Abdul Nasser Feitoza, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luís Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, e Renata Toratti Cassini. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Paulo Sérgio da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), relativo a impugnação apresentada pelo sujeito passivo (154/169) em face da Notificação Fiscal de Lançamento de fls. 142/145.

Os motivos de fato e de direito que levaram à constituição do crédito tributário constam do TVF (125/140), resumido na decisão recorrida na forma que segue:

"A autoridade fiscal relata que foram realizadas reorganizações societária de 2007 a 2011, que geraram ágio por expectativa de rentabilidade futura e ganho de capital, de responsabilidade da impugnante. A auditoria analisou algumas operações e destacou, para o presente caso, a aquisição da Mabesa do Brasil Participações Ltda e subsidiárias (Mabesa Ltda.).

Em 5/8/2010 a impugnante apresentou à Famodo Netherlands B.V. (Famodo), sita nos Países Baixos, Proposta Vinculante para aquisição da totalidade das quotas da Mabesa do Brasil Participações Ltda. e subsidiárias. Conforme Fato Relevante publicado em 6/8/2010, o valor total da aquisição era de R\$ 350 milhões.

Em 19/1/2011, foi celebrado Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças entre a defendente e a Famodo, tendo como intervenientes a Mabesa Ltda., Mabesa do Brasil S.A. (Mabesa SA), Serenity S.A. (Serenity) e outros. Eis as características do referido contrato:

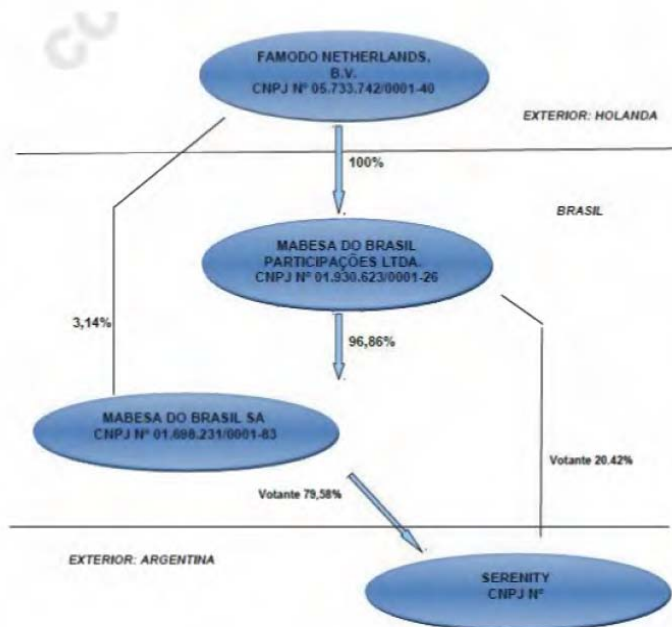
a) aquisição, pela impugnante, de 1.437.669.122 quotas da Mabesa Ltda.;

b) valor da aquisição: US\$ 194.524.000,00 (aquisição de quotas e de ações ordinárias)

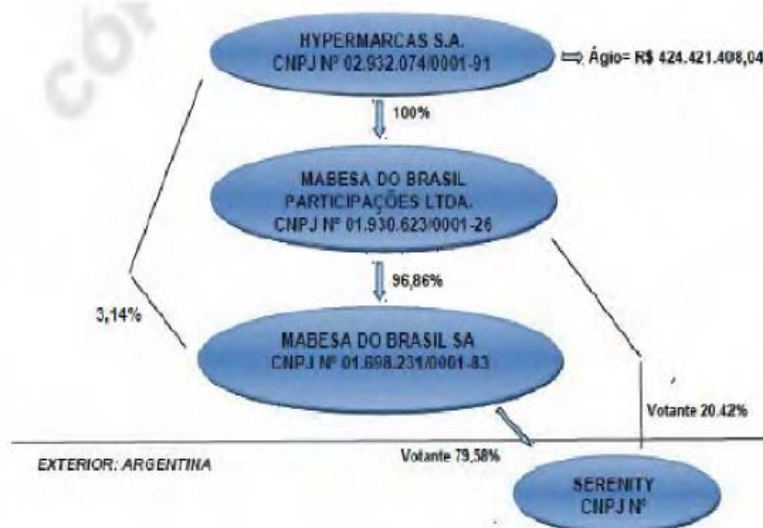
c) forma de pagamento: em 16/8/2010, US\$ 10.000.000,00, equivalentes a R\$ 17.568.000,00; na data do fechamento, US\$ 104.524.000,00, sendo US\$ 98.624.000,00 pelas quotas e US\$ 5.900.000,00 pelas ações; 12 meses após Data de Fechamento, US\$ 40.000.000,00, por meio de transferência bancária de fundos, destinados ao pagamento do Preço de Aquisição da Quotas; 24 meses após Data de Fechamento, US\$

40.000.000,00, por meio de transferência bancária de fundos, destinados ao pagamento do Preço de Aquisição da Quotas;

Antes da aquisição, a composição societária da Mabesa Ltda. era a seguinte:



Após a negociação, a configuração societária ficou da seguinte forma:



Em 20/1/2011, a Mabesa SA incorpora a Mabesa Ltda. e as participações societárias passaram a ser assim representadas:



No dia 30/12/2011 a impugnante incorpora a Mabesa SA e passa a amortizar, em 97 meses, a partir de janeiro de 2012, o ágio de R\$ 424.421.408,07 (quatrocentos e vinte e quatro milhões, quatrocentos e vinte e um mil, quatrocentos e oito reais e sete centavos). Este ágio foi assim demonstrado pela impugnante:

	R\$	R\$
Valor da aquisição, líquido do IRRF	325.699.091,88	} 361.718.522,65
IRRF pago na remessa	31.992.303,12	
Custos com Advogados, Corretores, Auditores, etc.	4.027.127,65	} (63.102.885,39)
PL constante do balancete de partida	(50.049.911,29)	
Ajuste do balancete de partida exigidos pela Auditoria, no período de 12 meses contados da aquisição	(13.052.974,10)	}
Total do ágio	424.421.408,04	

O Auditor-Fiscal destaca que o Patrimônio Líquido negativo, no valor de R\$ 63.102.885,39 (sessenta e três milhões, cento e dois mil, oitocentos e oitenta e cinco reais e trinta e nove centavos) foi considerado na composição do ágio, mas não integrou o ganho de capital. Além deste valor, foram considerados no montante do ágio os (i) custos com advogados, corretores, auditores etc, (ii) o IRRF pago na remessa, no valor de R\$ 31.992.303,12 (trinta e um milhões, novecentos e noventa e dois mil, trezentos e três reais e doze centavos). e (iii) o valor líquido (do IRRF) da aquisição, correspondente a R\$ 325.699.091,88 (trezentos e vinte e cinco milhões, seiscentos e noventa e nove mil, noventa e um reais e oitenta e oito centavos).

O ganho de capital (ajustado) apurado pela impugnante foi de R\$ 210.615.354,11 (duzentos e dez milhões, seiscentos e quinze mil, trezentos e cinquenta e quatro reais e onze centavos),

resultado de reajustamento da base de cálculo determinada pelo art. 725 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), de 1999. O imposto de renda retido na fonte (IRRF) declarado pela contribuinte foi assim calculado:

	R\$
Preço	327.150.463,20
Custo	(148.127.412,21)
Ganho de Capital	179.023.050,99
Ganho de Capital Ajustado	210.615.354,11
IRRF	31.592.303,11

O preço de aquisição de R\$ 327.150.463,20 (trezentos e vinte e sete milhões, cento e cinquenta mil, quatrocentos e sessenta e três reais e vinte centavos) é resultado da seguinte conversão de moeda:

Valor de Aquisição em US\$	Taxa de Conversão – R\$	Preço de Aquisição – R\$
194.524.000,00	1,6818	327.150.463,20

O custo considerado pela impugnante, no valor de R\$ 148.127.412,21 (cento e quarenta e oito milhões, cento e vinte e sete mil, quatrocentos e doze reais e vinte e um centavos), representa os aportes de capital efetuados pela Famodo em períodos anteriores à aquisição pela impugnante, registrados no Banco Central do Brasil. Este valor, constatou a autoridade fiscal, serviu para reduzir o ganho de capital, mas não o ágio, e foi integralmente consumido, pois tanto a Mabesa Ltda. quanto sua então investida Mabesa SA apresentavam Patrimônio Líquido negativo (Passivo a Descoberto), motivo pelo qual não representa custo da adquirente (defendente), a teor do disposto no § 3º do art. 685 do RIR/99, segundo o qual "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)".

A fiscalização entende que se a Famodo fosse residente no Brasil estaria obrigada a avaliar o investimento nas controladas (direta e indiretamente) Mabesa Ltda. e Mabesa SA pela equivalência patrimonial, por força do art. 248 da Lei da nº 6.404, de 1976.

Considerando que essas pessoas jurídicas apresentaram Patrimônio Líquido negativo, o custo calculado seria zero, pois, do contrário, estar-se-ia dando tratamento desigual e

desfavorável ao contribuinte residente, em afronta ao citado art. 685, § 3º, do RIR/99.

(...)

Conforme relato fiscal, a impugnante calculou indevidamente o ganho de capital pelo método do custo, reduzindo indevidamente o valor tributável ao considerar os aportes de capital realizados pela Famodo, que foram integralmente consumidos pelas controladas domiciliadas no Brasil, de modo que tal custo era inexistente no momento da alienação.

O recálculo do ganho de capital e correspondente IRRF devido foi efetuado a partir do preço de aquisição indicado pela impugnante, considerado líquido, conforme dispõe o art. 725 do RIR/99 para as hipóteses em que a fonte pagadora assume o ônus do imposto devido pelo beneficiário não domiciliado no Brasil. Eis o demonstrativo elaborado pela autoridade fiscal:

Preço Reajustado	384.882.897,88
Custo Contábil	zero
Ganho de Capital	384.882.897,88
IRRF – 15%	57.732.434,68
Preço indicado pela Hypermarcas	327.150.463,20

IRRF Devido	57.732.434,68
IRRF Declarado pela Hypermarcas	31.592.303,12
Diferença	26.140.131,56

A autoridade autuante informou que o IRRF declarado pela impugnante foi liquidado por meio de compensação em PER/DComp (fls. 221 a 292 e 334 a 350).

A contribuinte foi cientificada do lançamento de ofício em 23/11/2015, via postal, com Aviso de Recebimento. (fl.150)."

Não se conformando com o lançamento, a recorrente apresentou a impugnação de fls. 154/169, resumida na decisão recorrida conforme segue:

"Após contextualizar os fatos, a defendente destaca que a autoridade fiscal jamais colocou em dúvida a legitimidade do ágio por ela contabilizado, decorrente da aquisição da Mabesa Ltda. e Mabesa SA, versando o caso em tela exclusivamente sobre essa operação.

A impugnante assevera que utilizou como custo para o cálculo do ganho de capital da Famodo, na alienação das participações

societárias de suas controladas no Brasil, os valores de aporte de capital devidamente registrados no Banco Central do Brasil, no montante de R\$ 148.127.412,21 (cento e quarenta e oito milhões, cento e vinte e sete mil, quatrocentos e doze reais e vinte e um centavos).

Quanto aos dados quantitativos para o cálculo do ganho de capital (preço da operação e custo de aquisição), a contribuinte frisa que a autoridade fiscal não os contestou, mas questionou a metodologia adotada pela legislação aplicável para determinação do ganho de capital pela sociedade estrangeira.

Nas palavras da impugnante, a autoridade fiscal norteia o combatido auto de infração em uma pretensa necessidade de equiparação entre pessoas jurídicas situadas no território nacional e aquelas estabelecidas no exterior, ignorando toda a orientação formal e pacífica já editada pela própria Receita Federal. Prossegue, afirmando que na visão do Auditor-

Fiscal deveria haver uma correspondência necessária entre o valor do ágio contabilizado pela compradora e o valor do ganho de capital auferido pelo alienante, como se não pudesse haver qualquer divergência entre ambos.

Entende que a fiscalização adotou interpretação equivocada do art. 18 da Lei nº 9.249/95, contrariando expressamente o que dispõe o art. 26, caput, da Instrução Normativa nº 208/2002, segundo o qual "a alienação de bens e direitos situados no Brasil realizada por não-residente está sujeita à tributação definitiva sob forma de ganho de capital, segundo as normas aplicáveis às pessoas físicas residentes no Brasil" [grifo do original].

Assevera que, embora tenha indicado esta norma durante a ação fiscal, a autoridade autuante sequer a menciona, deixando claro seu intuito de fugir do caráter vinculante desse ato normativo, que visa garantir a segurança jurídica da relação entre Fisco e contribuinte.

A defendente rechaça a interpretação da autoridade fiscal de que a expressão "regras aplicáveis aos residentes no País" remete, no caso de alienação realizada por pessoa jurídica não residente, às regras aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Assevera que o art. 18 da Lei nº 9.249/95 é regulamentado pelos arts. 682 e 685 do RIR/99, e a remissão deste último à alíquota de 15% também deixa claro que o regime jurídico aplicável ao ganho de capital auferido pelo não residente, pessoa física ou jurídica, é aquele previsto para as pessoas físicas residentes no Brasil, uma vez que as pessoas jurídicas (no Brasil) estão sujeitas a uma alíquota total de 34%. Destaca que o RIR/99 não faz nenhuma equiparação entre o regime tributário da pessoa jurídica domiciliada no exterior com o da pessoa jurídica domiciliada no Brasil. A impugnante questiona a combinação singular de dois regimes, e defende a aplicação das regras das

peças físicas às jurídicas (não-residentes), nos seguintes termos (destaques da impugnante):

Nota-se, aliás, que o agente fiscal pretende fazer uma combinação singular dos dois regimes, pois, ao mesmo tempo em que calculou o montante do ganho de capital segundo as regras aplicáveis às pessoas jurídicas nacionais, de maneira claramente inconsistente, aplicou a alíquota de 15% prevista para as pessoas físicas, para fins do cálculo do IRRF supostamente devido pela IMPUGNANTE.

De maneira ainda mais evidente, nota-se que, ao esclarecer o alcance do art. 18 da Lei nº 9.249/95, a Receita Federal do Brasil, de maneira meramente didática, deixa claro que o ganho de capital do não residente, pessoa física ou jurídica, deve ser apurado de acordo com as regras aplicáveis às pessoas físicas brasileiras. [...]

[...]

Como se verifica, independentemente do alienante não residente ser pessoa física ou jurídica, o ganho de capital é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição do bem ou direito. Desta forma, não há dúvida de que a interpretação adotada pelo agente fiscal contraria expressamente o que dispõe a própria Receita Federal do Brasil [...]

Nota-se que não há, sequer, controvérsia sobre o assunto, sendo entendimento de que o ganho de capital do não residente, pessoa física ou jurídica, está sujeito ao regime tributário das pessoas físicas no país. Nesse sentido, leia-se a lição de ALBERTO XAVIER:

A base de cálculo do imposto devido por residentes no exterior referente a ganhos de capital na alienação de participações societárias deve encontrar-se, no próprio conceito de ganho de capital, consagrado na legislação do imposto de renda aplicável às pessoas físicas residente no país.

Essa conclusão - que já se depreendia do sistema anterior - foi consagrada, em termos definitivos, pela Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, cujo art. 18 estabelece que "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".

Com o objetivo de esclarecer o alcance do art. 18 da Lei n. 9.249/95, a Instrução Normativa n. 208, de 27.9.02, do Secretário da Receita Federal, dispõe no seu art. 26 que "a alienação de bens e direitos situados no Brasil realizada por não 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".

Referida orientação insere-se na velha tradição do nosso Direito Tributário, que sempre operou a definição dos rendimentos e ganhos de capital dos residentes no exterior por uma "remissão por absorção" para a disciplina do imposto de renda das pessoas físicas.

O ganho de capital das pessoas físicas residentes no País é sempre determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição (art. 3º, §2º, da Lei n. 7.713, art. 2o, §7º, da Lei n. 8.383/91, e art. 17 da Lei n. 9.249/95). Assim, haverá mera transferência de capital, não tributável, até o limite do custo de aquisição e ganho de capital, tributável, na parte do preço de alienação que exceder aquele limite.

[...] A peculiaridade da base de cálculo do imposto de renda sobre ganhos de capital na alienação de investimentos registrados no Banco Central reside em que, como o custo de aquisição se realizou em moeda estrangeira, a determinação do ganho realizar-se-á por comparação entre tal custo em moeda estrangeira e o contravalor do preço de venda também em moeda estrangeira (Portaria do MF n. 550/94, art. 2o, §1º).

[...]

Referidas disposições expressamente previstas para as pessoas físicas residente no Brasil são automaticamente aplicáveis aos residentes no exterior ex vi do art. 18 da Lei n. 9.249/95, segundo o qual "o ganho auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País".2

No que se refere especificamente à determinação do custo de aquisição do investimento detido pelo não residente, ALBERTO XAVIER também esclarece o seguinte:

É certo que o custo de aquisição coincide via de regra com os valores em moeda estrangeira constantes do registro, pois as participações societárias ou foram compradas a residentes no Brasil, mediante o ingresso no país das divisas correspondentes ao preço, ou forma subscritas mediante investimento inicial em divisas ou através de aumentos de capital por incorporação de lucros ou reservas registráveis no Banco Central como reinvestimentos.

Pode, assim, dizer-se que o registro exprime graficamente, via de regra, o preço da aquisição das participações societárias, constituindo um documento probatório do ganho de capital, similar ao que a escrituração mercantil representa para as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Assim, o entendimento tradicional do Fisco, segundo o qual a base de cálculo do imposto em causa é dada pelo valor do investimento e reinvestimento em moeda estrangeira constante do certificado é, em princípio, correto, na medida em que ele corresponde, via de regra, ao conceito de custo de aquisição,

que é por sua vez da essência do conceito de ganho de capital, como atrás já se demonstrou. 3

No mesmo sentido, a impugnante transcreve excertos do entendimento esposado por diversos outros doutrinadores, e traz à baila ementa do Acórdão n.º 03.24412/2008, da DRJ/BSB/2º Turma (destaques do original):

REINVESTIMENTO REGISTRADO EM DÓLAR NO BANCO CENTRAL DO BRASIL. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO. APURAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO EM DÓLAR. Aos não residentes no País aplica-se, em regra, a mesma legislação do ganho de capital aplicável aos residentes na alienação de investimentos societários (art. 685, § 3o do RIR/99 e art. 18 da Lei 9.249/95). Isso significa que: para investimentos societários em Reais, a apuração do ganho de Capital é em Reais quando da alienação do investimento (venda); para investimentos diretos em Dólar registrados no Banco Central do Brasil (investimento e reinvestimento), quando da alienação a apuração do ganho de capital é em Dólar, mediante conversão da base de cálculo em Dólar para Reais pela taxa de câmbio da data do fato gerador (MP 2.158-35/2001, art. 24, § 5o; IN SRF 118/2000, arts. 4o e 5o; e Portaria MF 550/94 (art. 2o). O ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias corresponderá à diferença positiva, apurada em moeda estrangeira, entre o valor de alienação e o custo de aquisição da participação societária. Considera-se como custo de aquisição os valores em moeda estrangeira registrados no Banco Central do Brasil, a título de investimento e reinvestimento, referentes ao capital estrangeiro (investimento externo direto).

[...]

Para a defendente, estando a apuração do ganho de capital do não residente, pessoa física ou jurídica, sujeito ao regime tributário das pessoas físicas residentes no país, não há que se falar em absorção de custos dos investimentos pelos prejuízos sofridos pelas sociedades investidas, em decorrência do método da equivalência patrimonial. Recorda que as pessoas físicas estão sujeitas ao método de custo, não sofrendo perda ou acréscimo no custo de aquisição das participações societárias, em razão da apuração de resultados positivos ou negativos pela sociedade investida."

A impugnação foi julgada procedente à unanimidade pela DRJ/RPO, que exonerou o crédito tributário (fls. 234/248), em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 19/01/2011

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NO PAÍS. PESSOA JURÍDICA ALIENANTE DOMICILIADA NO EXTERIOR. REGRAS DE CUSTO DE AQUISIÇÃO. APORTES DE CAPITAL PELA INVESTIDORA.

Para apuração do ganho de capital auferido pelas pessoas jurídicas não residentes, na alienação de participação societária de investidas no Brasil, adquiridas por pessoa jurídica residente País, aplicam-se as mesmas regras que disciplinam a tributação de pessoas físicas, a teor do disposto na legislação tributária específica sobre operações dessa natureza.

O valor do ganho de capital é obtido pela diferença entre o preço de alienação e o custo de aquisição comprovado, nele computados os aportes de capital realizados pela investidora domiciliada no exterior, em moeda estrangeira, registrados no Banco Central do Brasil e convertidos em moeda nacional nos termos da legislação de regência.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

A decisão foi, então, submetida à apreciação deste tribunal, conforme dispõe o art. 34 do Decreto nº 70.235/72 e a Portaria MF nº 03/08, em razão do valor exonerado ultrapassar o valor de alçada estabelecido à época por este ato normativo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini – Relatora

O recurso de ofício atende os requisitos de admissibilidade previstos no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97, c/c a Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, conforme se depreende do valor total do crédito tributário exonerado, abaixo indicado:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2932	26.140.131,56
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2015)		12.544.649,14
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		19.605.098,67
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		58.289.879,37
Valor por Extenso		
CINQUENTA E OITO MILHÕES, DUZENTOS E OITENTA E NOVE MIL, OITOCENTOS E SETENTA E NOVE REAIS E TRINTA E SETE CENTAVOS		

Portanto, deve ser conhecido.

Considerando os fundamentos da decisão recorrida, com os quais estou de pleno acordo, peço vênha para os reproduzir, adotando-os como razões de decidir:

"O cerne da questão é o custo considerado pela impugnante na apuração do ganho de capital da Famodo, para fins de incidência de IRRF, decorrente da alienação da participação societária, pela empresa situada no exterior (Países Baixos), das pessoas jurídicas Mabesa Ltda. e Mabesa SA, domiciliadas no Brasil.

A fiscalização discordou do valor do custo apurado pela defendente, concluindo que ela deveria ter considerado, para esse fim, o método de equivalência patrimonial, o que resultaria em custo de aquisição igual a zero, em razão do Patrimônio Líquido negativo das pessoas jurídicas adquiridas.

Para o deslinde da controvérsia, cumpre trazer à lume a legislação que rege a matéria. De se ver.

A legislação tributária que trata da tributação do ganho de capital auferido na alienação de bens ou direitos, no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, assim determina:

Art. 3º [omissis]

[...]

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

A Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 550, de 3 de novembro de 1994, instituída com base na Lei nº 7.713, de 1988, determinava, em seu art. 2º, que o ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior fosse apurado em moeda estrangeira, em razão da alienação de ações ou quotas, redução de capital para restituição aos sócios ou liquidação de empresas. Segundo o §2º do art 2º da referida Portaria, são considerados como custo de aquisição os valores em moeda estrangeira constantes dos itens Investimento e Reinvestimento do certificado de registro de capital estrangeiro emitido pelo Banco Central do Brasil:

PORTARIA MF Nº 550, DE 3 DE NOVEMBRO DE 1994 DOU. 04.11.94

Disciplina a tributação do ganho de capital auferido por residentes ou domiciliados no exterior em razão da alienação de ações ou quotas, redução de capital para restituição aos sócios ou liquidação de empresas:

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso de suas atribuições e tendo em vista as disposições da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962 e dos arts. 33 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 71 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989 e 3º da Lei nº 8.849, de 28 de janeiro de 1994, resolve:

[...]

Art. 2º O ganho de capital corresponderá à diferença positiva, apurada em moeda estrangeira, entre o valor da alienação, redução do capital ou liquidação e o custo de aquisição da participação societária.

§ 1º Para efeito de determinação do ganho de capital a que se refere este artigo, o valor de alienação, redução de capital ou liquidação deverá ser convertido em moeda estrangeira, tomando-se por base a taxa de câmbio fixada para venda, no dia da operação, ou na data do balanço de encerramento da empresa, no caso de liquidação.

§ 2º Consideram-se como custo de aquisição os valores em moeda estrangeira constantes dos itens Investimento e Reinvestimento do certificado de registro de capital estrangeiro emitido pelo Banco Central do Brasil, observado o disposto no art. 5º desta Portaria.” [grifei]

Por seu turno, o art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995, diz que "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".

Já o Decreto nº 3.000, de 1999, no Capítulo V, ao regulamentar a tributação dos “Rendimentos de Residentes ou Domiciliados no Exterior”, assim determina:

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:

[...]

b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;

[...]

§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).” [grifei]

Nesse ponto, é importante destacar que a Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, ao disciplinar o disposto no art. 18 da Lei nº 9.249/95, esclareceu em seu art. 26 (negritos acrescidos):

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

§ 1º O ganho de capital é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição do bem ou direito.

§ 2º O custo de aquisição dos bens ou direitos adquiridos:

I - até 1995 pode ser atualizado com base nos índices constantes no Anexo I;

II - a partir de 1996 não está sujeito a atualização.

§ 3º O valor de aquisição do bem ou direito para fins do disposto neste artigo deve ser comprovado com documentação hábil e idônea.

§ 4º Na impossibilidade de comprovação, o custo de aquisição é:

I - apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil, vinculado à compra do bem ou direito;

II - igual a zero, nos demais casos.

§ 5º Na apuração do ganho de capital de não-residente não se aplicam as isenções e reduções previstas para o residente no Brasil.”

Cabe esclarecer que para alienações ocorridas a partir de 1º de fevereiro de 2004, com a vigência do art. 26 da Lei nº 10.833, de 2003, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995 (anteriormente prevista no § 2º do art. 685 do Decreto nº 3.000, de 1999), passou a ser do adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior.

Analisando o disposto no art. 18 c/c o art. 17 da Lei nº 9.249, de 1995, no § 3º do art. 685 do Decreto nº 3.000, de 1999, bem como as orientações contidas no art. 26 da Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002, é de se concluir que o ganho de capital auferido por não-residente no País é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação (em Reais) e o custo de aquisição (em Reais) do bem, este podendo ser atualizado monetariamente até 31 de dezembro de 1995, sendo que, na impossibilidade de comprovação com documentação hábil e idônea, o custo de aquisição deve ser apurado com base no

capital registrado no Banco Central do Brasil (vinculado à compra do bem ou direito) ou ser igual a zero.

Também no tocante à apuração e recolhimento do imposto devido, após a vigência do art. 26 da Lei nº 10.833, de 2003 (1º de fevereiro de 2004), a Instrução Normativa SRF nº 407, de 17 de março de 2004, ao disciplinar o disposto no art. 18 da Lei nº 9.249, de 1995, assim dispôs:

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.

Art. 2º O ganho de que trata o art. 1º, decorrente de operação em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

§ 1º Para efeito deste artigo, considera-se país com tributação favorecida aquele que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota inferior a vinte por cento.

[...]

Art. 3º O imposto de renda na fonte a que se referem os arts. 1º e 2º deverá ser recolhido na data da ocorrência do fato gerador, sob o código 0473.”

Ainda com relação ao prazo para recolhimento do imposto, o art. 865 do Decreto nº 3.000, de 1999, assim determina:

Art.865.O recolhimento do imposto retido na fonte deverá ser efetuado (Lei nº 8.981, de 1995, arts. 63, §1º, 82, §4º, e 83, inciso I, alíneas "b" e "d", e Lei nº 9.430, de 1996, art. 70, §2º):

I-na data da ocorrência do fato gerador, no caso de rendimentos atribuídos a residente ou domiciliado no exterior;

[...]

[grifei]

Como se verifica da legislação acima transcrita, a apuração de ganho de capital auferido por pessoa jurídica domiciliada no exterior, decorrente de alienação de participação societária, detida no Brasil, para adquirente, pessoa jurídica, também

domiciliada no País, sujeita-se às mesmas regras de tributação aplicáveis a pessoas físicas residentes. É dizer, a diferença apurada entre o preço da alienação e o custo de aquisição está sujeita a tributação definitiva como ganho de capital, à alíquota de 15%.

Na apuração do ganho de capital das pessoas físicas residentes admite-se como custo o valor de aquisição, não se cogitando a possibilidade redução de tais custos com prejuízos sofridos, desvalorização do bem etc. Considerando que as pessoas jurídicas não residentes estão sujeitas às mesmas regras das pessoas físicas residentes, aplica-se, igualmente, o método de custo, de modo que eventuais prejuízos sofridos pelas sociedades investidas não devem interferir na apuração do ganho de capital.

No caso em concreto, o custo considerado pela impugnante, tem origem em aportes de capital efetuados pela Famobo (investimento externo) em suas investidas no Brasil (Mabesa Ltda. e Mabesa SA), em moeda estrangeira, devidamente registrados no Bacen (fls. 116 a 124), correspondentes, em moeda nacional, a R\$ 148 milhões. Este é o custo de aquisição comprovado pela alienante, cuja origem não foi contestada pela autoridade fiscal.

Não se pode olvidar que § 3º do art. 685 do RIR/99 tem como base legal o art. 18 da Lei nº 9.249/95, que foi regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002, de sorte que as "regras aplicáveis aos residentes no País", referidas no citado § 3º, dizem respeito à tributação de pessoas físicas (art. 26 da IN SRF nº 208/2002). A interpretação não é outra, sob pena de fazer incidir a norma geral e abstrata A ao fato tributável (concreto) regido pela norma geral e abstrata.

A analogia, como meio de integração do Direito Tributário, prevista no art. 108, inciso I, do CTN, somente deve ser aplicada in favorem ou no campo formal ou procedimental, jamais em relação aos elementos constitutivos da obrigação tributária (ex vi § 1º do art. 108 do CTN). O emprego da analogia para exigência de tributo colide com o princípio da estrita legalidade, que rege o Direito Tributário.

A pretensão da autoridade fiscal é a de admitir, para apuração do custo de aquisição das investidas no Brasil, o método da equivalência patrimonial, entendendo que essa seria a metodologia a que estaria sujeita a Famobo, se considerada na condição de residente no País. Essa foi a interpretação da fiscalização ao conteúdo da parte final do § 3º do art. 685 do RIR/99, equivocada, à luz do que até aqui foi exposto.

In casu, existem normas expressas disciplinando a tributação de pessoas jurídicas não residentes.

Com efeito, as disposições expressas na legislação sobre tributação de ganhos de capital de não residentes, pessoas jurídicas, determinam que a apuração do ganho de capital na alienação de participações societárias considere o método de

Processo nº 16561.720153/2015-46
Acórdão n.º **2402-006.884**

S2-C4T2
Fl. 273

custo, que é a disciplina do imposto sobre a renda de pessoas físicas residentes, aplicável a rendimentos dessa natureza.

Logo, acolho as alegações de fato e de direito da impugnante, para o fim de cancelar integralmente a exigência fiscal."

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini