

Tributar permuta sem torna Ã© grave engano da administraÃ§Ã£o



Roberto Duque Estrada
advogado

“Tente passar pelo que estou passando/

Tente apagar esse teu novo engano/
Tente me amar, pois estou te amando/
Baby, te amo, nem sei se te amo.”
(*Pérola Negra*, Luiz Melodia)

Na semana passada, morreu Luiz Melodia, o poeta do Estácio. O Rio de Janeiro perdeu um cidadão de primeira grandeza, um homem de bem, um músico fantástico, um vascaíno ilustre, autor de clássicos que não deixarão nossas memórias^[1]. Quando criança, escutava a canção de abertura da novela *Pecado Capital*, “lava roupa todo dia, que agonia (...)”, escutava as canções de seus LPs com meu pai: *Pérola Negra*, *Estácio Holly Estácio* — “se alguém quer matar-me de amor, que me mate no Estácio/ o Estácio acalma os sentidos dos erros que eu faço” —, *Vale Quanto Pesa* — “sou forte feito cobra coral” —, entre muitas outras.

Estudante de Direito, com amigos de faculdade, curtimos muito Melodia. Sua poesia marcou nossas trajetórias, como os ensinamentos jurídicos dos grandes autores também nos marcam. São nos clássicos que buscamos o verdadeiro aprendizado, são nos clássicos que compreendemos as questões nas suas essências. É por isso que sempre precisamos voltar aos clássicos para apagarmos nossos enganos.

Lamentavelmente, o Ministério da Fazenda, por seus órgãos de julgamento e aconselhamento jurídico, cometeu novos enganos, incorrendo em grave retrocesso jurídico quando da análise de questões tributárias emergentes de operações de permuta, sem recebimento de torna, praticadas por contribuintes pessoas físicas ou jurídicas.

No que concerne aos órgãos de julgamento, referimo-nos especificamente à decisão tomada em 14 de junho de 2016, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do Carf no Acórdão 2201-003.203, que considerou imediatamente tributável o ganho de capital obtido em operação de permuta de ações feitas

por pessoa física, sem recebimento de torna, por entender, como se pode ler do seguinte trecho da sua ementa, que:

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. PERMUTA

O conceito de alienação de que trata o § 3º do art. 3º da Lei n.º 7.713/1988 engloba toda e qualquer operação que importe em transmissão de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos, sendo a permuta uma das espécies previstas no texto legal ao lado da compra e venda e de outras operações. Toda e qualquer operação de que se possa extrair uma alienação, ou os efeitos de uma alienação, também está sujeita à apuração do ganho de capital. A aceção utilizada pelo legislador foi a mais ampla possível.

GANHO DE CAPITAL. EVIDENCIAÇÃO.

Demonstrada a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e seu custo de aquisição, inclusive em operações de alienação realizadas mediante permuta, evidencia-se o ganho de capital a ser tributado pelo imposto de renda.

No que diz respeito aos órgãos de aconselhamento jurídico, referimo-nos ao Parecer PGFN/CAT 1.722/2013, que concluiu no sentido de que “39.1 o entendimento consubstanciado no Parecer PGFN/PGA/n.º 970/91 restringe-se ao âmbito do PND, não podendo ser estendido a situações outras que não aquelas especificamente tratadas no referido opinativo: 39.1.1 **é possível tributar pelo imposto sobre a renda a diferença positiva, via ganho de capital**, existente entre o custo de aquisição e o valor dos bens mobiliários permutados no momento em que é feita tal operação, **independentemente da existência de torna**” (grifos nossos).

A raiz do engano cometido pelo Ministério da Fazenda ao considerar imediatamente tributável o ganho apurado em operações de permuta sem recebimento de torna está em ter sido ignorado um princípio basilar que rege a incidência do imposto sobre a renda.

Ignora-se que a lei brasileira consagrou, em matéria de imposto sobre a renda, o *princípio da realização*, princípio segundo o qual os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos só podem ser submetidos a imposto quando efetivamente realizados, e não enquanto permanecerem num estado meramente potencial ou virtual.

E isso em decorrência do *princípio da capacidade contributiva*, de nível constitucional (artigo 145, parágrafo 1º da CF/88), que só se encontraria plenamente satisfeito se e quando o contribuinte dispuser efetivamente dos recursos econômicos suficientes para satisfazer o imposto.

O princípio da realização está expressamente afirmado no artigo 43 do CTN, nos termos do qual o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como *fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*: “I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

A exigência pelo CTN do requisito de disponibilidade econômica e jurídica, não só no que respeita à renda propriamente dita (inciso I), mas também no que concerne aos acréscimos patrimoniais (inciso II), foi influenciada pelo pensamento de Rubens Gomes de Sousa, que, em admirável parecer produzido em

1961, criticava com dureza a legislação brasileira da época, que considerava tributável toda e qualquer reavaliação do ativo^[2], afirmando:

“Qualquer lucro ou prejuízo efetivos somente podem ser realizados através de alienação do ativo, que confirmará ou desmentirá, em termos de dinheiro em caixa (inclusive pelo confronto entre o poder aquisitivo da moeda do preço de alienação com o da moeda do custo de aquisição) os resultados das retificações contábeis anteriormente procedidas”^[3].

A Exposição de Motivos do Decreto-lei 1.598/1977 — lei ordinária do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, alinhada com o figurino do imposto desenhado pelo CTN — foi categórica em acolher o princípio da realização, quando declara em seu item 17 que “o projeto adota a orientação geral de submeter os ganhos de capital ao imposto somente quando realizados, isto é, quando a pessoa jurídica tem condições financeiras para suportar o ônus tributário”.

Realizar significa tornar real, concreto, um acréscimo de valor. E daí que seja sempre necessário distinguir onde ocorre um fenômeno meramente substitutivo ou permutativo de onde se verifica um fenômeno de concretização de valores em que a realização consiste.

Como ensina Bulhões Pedreira, em seu livro clássico sobre Imposto de Renda^[4]:

“A aquisição de renda financeira não consiste no fato jurídico da aquisição de direitos patrimoniais, mas na disponibilidade do objeto desses direitos, que é moeda ou valor em moeda (v. obs. 1 ao nº 110). Se os direitos recebidos na troca são dinheiro, não há dúvida de que o lucro está realizado. Mas se não têm valor em dinheiro determinável com precisão, ou não podem, com facilidade, ser convertidos em dinheiro, ainda não há lucro real ou efetivo. É o caso, por exemplo, de permuta de um bem por outro cuja realização em dinheiro, ou em direitos com liquidez, depende de nova troca no mercado. Nesse caso não há realização do lucro potencial, mas sua transferência de um bem para outro”.

Essa opinião foi expressamente consagrada pelas autoridades fazendárias no parecer doutrinário PGFN/PGA 970, de 23/9/1991, de autoria do então procurador-geral-adjunto, Wagner Pires de Oliveira, e do jurista Tércio Sampaio Ferraz Junior, então procurador-geral da Fazenda Nacional.

Em referido parecer, a PGFN entendeu que a entrega pelo licitante vencedor de títulos de dívida pública federal ou de outros créditos contra a União, como contrapartida à aquisição das ações leiloadas no âmbito do Programa Nacional de Desestatização (PND), caracteriza-se como *permuta*, caso em que não incide o Imposto de Renda sobre ganho de capital pela só efetivação do leilão ou de celebração do contrato respectivo, e de que só ocorrerá ganho de capital tributável por ocasião da realização desse ganho pela alienação das ações adquiridas, por via de permuta.

O fundamento principal desta conclusão reside em que *na permuta não há realização do ganho de capital*: “Esta tributação, ainda, seria iníqua, pois como não foram recebidos cruzeiros, não haveria disponibilidade líquida do contribuinte e, em consequência naquele momento nenhuma base de cálculo para o fato gerador, pois a renda fica sujeita à tributação quando realizada e quantificada, o que evidentemente não é a hipótese sob exame”.

Essa orientação viria a ser positivada no artigo 65 da Lei 8.383/91:

“Art. 65. Terá o tratamento de permuta a entrega, pelo licitante vencedor, de títulos da dívida pública federal ou de outros créditos contra a União, como contrapartida à aquisição das ações ou quotas leiloadas no âmbito do Programa Nacional de Desestatização.

“§ 1º Na hipótese de adquirente pessoa física, deverá ser considerado como custo de aquisição das ações ou quotas da empresa privatizável o custo de aquisição dos direitos contra a União, corrigido monetariamente até a data da permuta”.

Apesar de parecer, à primeira vista, debruçar-se sobre o caso específico dos leilões de privatização, o referido preceito tem alcance bem mais amplo uma vez que ele determina que *terá o tratamento de permuta*, revelando, assim, que o regime específico dos leilões de privatização é idêntico ao regime genérico das permutas em geral. Ou seja, não existe um regime especial aplicável exclusivamente às operações de permuta realizadas em seu âmbito como quer fazer crer o novo Parecer PGFN/CAT 1.722/2013.

Não bastasse o já substancial Parecer 970/91, a PGFN emitiu um segundo parecer sobre a matéria — o Parecer 454, de 7 de maio de 1992, subscrito pelos mesmos juristas e aprovado pelo então ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, Marcílio Marques Moreira — que reiterou a mesma doutrina e, indo além, chega a admitir a *inconstitucionalidade da tributação da permuta*, nos seguintes termos:

“21. Criar-se, fictamente, na permuta de bens, um ganho de capital é violar o próprio patrimônio”. A sua tributação configuraria, por conseguinte, imposto sobre a propriedade e não sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Não existe lei mandando cobrar imposto na permuta de bens, não onerosa. Ainda que existisse tal diploma legal, seria fulminado pelo vício insanável da inconstitucionalidade.

“22. Consequência juridicamente possível a ser extraída do art. 65 da Lei nº 8.383/91, seria o seu **caráter interpretativo**, visando a espantar dúvidas quanto a não incidência de gravame fiscal nas trocas efetuadas no âmbito do Programa Nacional de Desestatização, e, ainda, oferecer claramente os critérios para os registros contábeis do negócio jurídico realizado” (grifos nossos).

A intributabilidade da permuta sem recebimento de torna vinha sendo a linha de orientação clássica, consistentemente adotada pelos julgados do então Conselho de Contribuintes, de que podemos citar como exemplos o Acórdão 103-14.353 (troca de cotas do Finor por ações) e o Acórdão 102-40.751 (permuta por pessoa física sem recebimento de torna).

A radical mudança de entendimento do Carf e a reversão da orientação que havia sido fixada no seio da PGFN, em pareceres doutrinários, só se explicam por um interesse arrecadatório desprovido de juridicidade. Não se nega que a permuta configura um ato de alienação e, como tal, suscetível de apuração de um eventual acréscimo patrimonial, na hipótese de diferença de valores. Mas o que não se pode negar é que, na inexistência de complemento em dinheiro (“torna”), o acréscimo patrimonial é meramente latente, virtual, potencial, não realizado. E, sem realização, o artigo 43 do CTN, lei complementar que define o fato gerador do Imposto de Renda, não autoriza a tributação. Tributar



acréscimos patrimoniais não realizados, como pretenderam o Carf, no Acórdão 2201-003.203 e a PGFN, no Parecer PGFN/CAT 1.722/2013, é um gravíssimo engano que não pode passar sem correção, sob pena de desvirtuamento total da regra matriz de incidência do Imposto de Renda.

Entramos na contagem regressiva para o 71º Congresso da International Fiscal Association (IFA), que começa no dia 27 de agosto, no Rio de Janeiro. As inscrições ainda estão abertas (www.ifa2017rio.com.br). O comitê organizador, do qual tenho a honra de fazer parte com diversos colegas, capitaneado por nosso presidente Gustavo Brigagão, está trabalhando intensamente para a realização de um evento memorável. Quem puder comparecer e desfrutar dessa experiência única não se arrependará.

[1] Recomendo a leitura da tocante homenagem de Miriam Leitão:

<http://g1.globo.com/politica/blog/matheus-leitao/post/devo-de-ir-o-sol-nao-adivinha.html>

[2] Cfr. Pareceres-2-Imposto de Renda, São Paulo 1975, 35 ss.

[3] Cfr. op. cit., 37.

[4] Cfr. Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas, I, 281, Ed. Justec, Rio de Janeiro, 1979.