

COMENTÁRIOS À SC COSIT Nº 2/2024: breve análise sobre a variação cambial na alienação a prazo por pessoa física

BRIEF ANALYSIS ON SC COSIT Nº 2/2024: brief analysis on exchange rate variation in asset disposals by natural person

Guilherme Martelli Moreira¹

Recebido/Received: 17.03.2024/Mar 17th, 2024

Aprovado/Approved: 15.05.2024/May 15th, 2024

RESUMO: O artigo analisa e tece breves comentários à Solução de Consulta COSIT nº 2/2024 da Receita Federal do Brasil, que trata da tributação da variação cambial em transações comerciais envolvendo moeda estrangeira no Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF). Para compreender a conclusão da Receita Federal, é essencial abordar o conceito de preço, definido como a quantia pela qual o comprador se compromete a pagar ao vendedor, podendo ser determinado ou determinável conforme o Código Civil. A interpretação da Receita Federal considerou que o acréscimo decorrente da variação cambial de parcela recebida na alienação a prazo de participação societária não integra o valor de alienação no cálculo do ganho de capital, de modo a ser tributado individualmente como rendimento de capital a título de juros. No entanto, essa abordagem pode ser contestada à luz do direito civil, que estabelece parâmetros claros para a determinação e execução do preço em transações comerciais. Utiliza-se do método hipotético-dedutivo a partir de uma revisão da bibliografia e da legislação atinente às normas tributárias e civis.

PALAVRAS-CHAVE: variação cambial; imposto sobre a renda da pessoa física; consulta fiscal; alienação de quotas; renda.

ABSTRACT: The article analyzes and provides brief comments on Consultation Solution COSIT No. 2/2024 issued by the Brazilian Federal Revenue Service, which deals with the taxation of exchange rate variations in commercial transactions involving foreign currency in the Individual Income Tax (IRPF). To understand the conclusion of the Federal Revenue Service, it is essential to address the concept of price, defined as the amount for which the buyer agrees to pay the seller, which may be determined or determinable according to the Brazilian Civil Code. The interpretation of the Federal Revenue Service considered that the increase resulting from the exchange rate variation of installments received in the deferred sale of corporate participation does not constitute part of the alienation value in the

¹ Doutorando e Mestre em Direito Econômico e Desenvolvimento pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR). Membro do Grupo de Pesquisas Tributação, Complexidade e Desenvolvimento (PPGD/PUCPR/CNPq). Pós-graduado em Direito Tributário Empresarial e Processual Tributário na Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR). Bacharelado em Direito pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Professor do Centro Universitário de Pato Branco (UNIDEP) e advogado. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1820888758307120>. Endereço eletrônico: gmartelli.moreira@gmail.com

calculation of capital gains, and should be individually taxed as capital income, akin to interest. However, this approach may be challenged in light of civil law, which establishes clear parameters for the determination and execution of price in commercial transactions. The hypothetical-deductive method is employed based on a review of the literature and legislation related to tax and civil norms.

KEYWORDS: exchange variation; income tax; tax consultation; asset disposal; income.

INTRODUÇÃO

No âmbito da legislação tributária, a Consulta Fiscal emerge como um instrumento preventivo essencial, distinto do processo administrativo fiscal, que visa contestar ou impugnar lançamentos ou ações fiscais. Ao contrário, a trata-se de uma conduta assumida pelo Consulente, ou o sujeito passivo da obrigação tributária, de forma a anteceder qualquer iniciativa do fisco, e destinada a esclarecer dúvidas ou questões interpretativas relacionadas à legislação tributária. Neste sentido, a Consulta Fiscal desempenha um papel fundamental na promoção da conformidade fiscal e na prevenção de litígios entre contribuintes e autoridades fiscais.

Almeja-se, com este instituto, contribuir a transparência e previsibilidade do sistema tributário, ao fornecer respostas claras e fundamentadas às consultas dos contribuintes. Ainda que não seja o foco deste artigo, poder-se-ia imaginar o favorecimento de um ambiente de negócios mais seguro e favorável, o qual incentiva o cumprimento voluntário das obrigações fiscais e reduzindo a incerteza jurídica para os contribuintes. Da mesma forma, o Fisco ganharia em eficiência, ao estimular a conformidade fiscal dos contribuintes.

Ao partir destas premissas, qual seja, que o Instituto da Consulta Fiscal desempenha um papel importante na harmonização das relações entre o Fisco e os contribuintes, ao mesmo tempo em que fortalece a segurança jurídica e a confiança no sistema tributário, este estudo visa estudar a SC nº 02/204, em que uma pessoa física não residente no Brasil desde janeiro de 2021 questionou a Receita Federal sobre a tributação da variação cambial em uma venda parcelada de participação societária em empresa brasileira.

Para tanto, será necessário abordar alguns pontos das transações comerciais, tais como a definição do preço. Ora, trata-se de um elemento fundamental que influencia não apenas as relações contratuais entre as partes envolvidas, mas também suas consequências jurídicas e tributárias. Explora-se o

regime jurídico aplicável ao preço estabelecido em contratos comerciais, com destaque para o contexto da compra e venda de quotas sociais por pessoa física, à luz da legisla civilista. Particularmente, examinaremos uma situação em que o preço foi fixado em dólares americanos, sem considerar a variação cambial, e as implicações legais e tributárias decorrentes dessa escolha.

Para isso, inicialmente, discutiremos as disposições do Código Civil que regem o preço em transações comerciais, destacando sua relevância para a compreensão das consequências legais dessa decisão. Em seguida, exploraremos as implicações tributárias decorrentes da fixação do preço em moeda estrangeira, analisando a possibilidade de incidência de Imposto de Renda sobre variações cambiais. Por fim, apresentaremos uma conclusão com base nas reflexões realizadas, destacando a importância de considerar cuidadosamente as ramificações legais e fiscais ao estabelecer o preço em contratos comerciais.

1 BREVE ANÁLISE DA CONSULTA FISCAL E DA SC 02/2024

A consulta fiscal é uma ferramenta fundamental no Direito Tributário, à medida em que oferece às empresas e aos indivíduos a oportunidade de esclarecer dúvidas e obter orientações específicas sobre questões fiscais. Este capítulo, portanto, buscará explorar o papel e a importância das consultas fiscais, destacando sua relevância na conformidade tributária e na mitigação de riscos para contribuintes e autoridades fiscais. Em ato contínuo, analisa-se Solução de Consulta nº 02/2024, ponto central deste artigo.

1.1 Breves reflexões sobre a consulta fiscal

A consulta fiscal desempenha um papel fundamental nas relações entre o sujeito passivo e ativo dentro do contexto tributário. À medida em que o Estado “transfere ao contribuinte a função de recolher os tributos por conta própria, bem como de fornecer uma série de informações por meio de obrigações acessórias” (SAMAH, 2019, p. 42), surge à administração tributária a obrigação de munir aos sujeitos passivos das informações necessárias para o cumprir com as obrigações tributárias principal e acessórias.

É por este motivo que Schoueri (1995, p. 1) classifica a consulta como:

o meio através do qual o sujeito passivo, efetivo ou potencial (a consulta pode, justamente, questionar se o consulente é, em determinado caso, sujeito passivo da obrigação tributária), ou entidade que o represente, ou, ainda, um órgão da administração pública, indaga, formalmente (em contraposição às “consultas informais”, formuladas verbalmente perante os “plantões fiscais”) ao órgão encarregado da Administração Tributária, sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

Neste sentido, Landi (2020, p. 126) compreende que a consulta fiscal objetiva o “o esclarecimento de dúvidas relacionadas à aplicação da legislação tributária”, razão pela qual, na experiência internacional “o processo de consulta fiscal tem, predominantemente, uma função instrumental, no sentido de esclarecer as normas tributárias ao contribuinte na esfera administrativa, de forma preventiva” ao início do contencioso tributário.

Salienta-se que a Consulta Fiscal não se destina a contestar ou impugnar lançamentos ou ações fiscais; para essa finalidade, existe o processo administrativo fiscal. A Consulta Fiscal é, na verdade, um meio preventivo realizado antes da iniciativa de qualquer procedimento ou lançamento por parte do fisco.

Samaha (2019, p. 129), ao compilar definições da consulta na experiência internacional, relata que o instrumento seria tanto “a resposta escrita proferida pela autoridade tributária, a partir de questionamento apresentado pelo contribuinte, por meio da qual a legislação tributária é interpretada à luz dos fatos narrados quando da apresentação do questionamento”.

A partir desta perspectiva, Samaha (2019) elucida que aqueles que seguem as leis também devem ter uma dose mínima de segurança em suas decisões, ao evitar erros e, conseqüentemente, a imposição de penalidades resultantes. A autora conclui que o acesso a tais informações sobre os princípios interpretativos utilizados na aplicação da legislação fiscal é essencial para reduzir o desequilíbrio causado pela transferência de responsabilidades de arrecadação para o contribuinte.

Para Gomes (2021), a Consulta Fiscal está relacionada com a efetivação da confiança no Direito Tributário. Por mais que as legislações federal, estaduais e municipais estipulam que a validade de uma resposta à consulta tributária é limitada aos consulentes, sem gerar efeitos sobre terceiros, o instrumento em comento estaria harmoniza o liame entre Fisco e contribuinte. Afinal, o sujeito passivo, ao buscar cumprir com suas obrigações tributárias, poderá estar diante de dúvidas ante à quantidade de leis e atos infralegais que regem determinado comportamento.

A fim de gerar maior confiabilidade e segurança ao sistema tributário, para além de “dirimir dúvidas acerca de interpretação da legislação e apuração dos tributos”, a Consulta Fiscal aproximaria “as partes da relação jurídico-tributária, construindo um relacionamento de confiança e cooperação entre Fisco e Contribuinte, afastando as respostas de contracontrole e distanciamento por parte do sujeito passivo” (PIMENTA; SCARABORA, 2023, p. 13).

Nesse sentido, Vasconcelos (2021, p. 5) aponta que:

o Estado, que, em razão de sua soberania, tem o direito de exigir o tributo que previamente estabeleceu em lei, tem a obrigação correlata de, quando solicitado, instrui o cidadão, esclarecendo e conferindo segurança sobre como e quanto deve pagar o mesmo tributo ou como deve cumprir determinada obrigação legal ou regulamentar (...). Portanto, a legitimidade da faculdade de consultar é o acesso ao direito à segurança jurídica na relação fisco-contribuinte gerando para a administração tributária o dever de prestar informação ao contribuinte.

O International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) (2018, p 22) entende que os meios eficazes de efetivar o direito de acesso à informação e o estabelecimento de formas não discriminatórias de cumprimento das obrigações tributárias aumentam a possibilidade de implementação de um diálogo construtivo entre as autoridades fiscais e os contribuintes, o que aprimora o sistema de autoavaliação fiscal ao permitir que as partes avancem suavemente para soluções acordadas para questões factuais e legais relacionadas à cobrança de impostos.

A Consulta Fiscal, seria um método efetivo para a criação de um vínculo constitutivo entre os sujeitos da obrigação tributária, razão pela qual Landi (2020, p 123) anota que ela seria um instrumento apto a oportunizar a segurança jurídica no Direito Tributário para que, ao final, a litigiosidade seja reduzida. A autora comenta, também que a “sua relevância é tamanha que o International Monetary Fund (FMI) e a OCDE a listaram, em estudo encomendado pelos líderes do G20, como um dos principais fatores garantidores da certeza tributária”.

Salienta Landi (2020, p. 124), também, que a presença de mecanismos de consulta seria uma característica comum a “dos sistemas tributários maduros e está presente em quase todos os países-membro da OCDE”.

Pontua, Gomes Moreira (2021), que Consulta Fiscal no sistema brasileiro aproveita terceiros se o Estado se manifesta de forma fundamentada a partir de elementos teóricos e práticos que embasaram sua interpretação, essa norma jurídica individual e concreta adquire o caráter de uma norma geral e abstrata, tendo eficácia *erga omnes*. Segundo a autora, essa eficácia implica na vinculação irrestrita

da Administração Pública a essa interpretação, ou seja, nas mesmas condições de fato e de direito, a mesma interpretação deve ser aplicada.

Informa Samaha (2019, P. 98) que até 2013, as respostas às consultas fiscais não geravam efeitos legais perante terceiros. Vale dizer, inexistia qualquer tipo de proteção legal que resguardasse os consulentes de interpretações diferentes daquelas expressas na resposta. Apenas com a introdução da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013 é que tal dinâmica foi alterada, dado que a norma estabelece que as soluções de consulta emitidas pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) e as soluções de divergência passaram a ter efeito vinculante dentro da Receita Federal do Brasil (RFB), garantindo proteção legal ao sujeito passivo que as adotar, independentemente de ser o consulente original ou um terceiro, contanto que este último se enquadre na situação abordada na resposta.

De toda forma, a Consulta Fiscal atua antes de um conflito entre o Estado e o sujeito passivo, posto que permite o acesso ao conhecimento de critério utilizados pela administração tributária para a efetivação da legislação tributária, de sorte a evitar surpresas e garantir a previsibilidade (SAMAHA, 2019, p. 178). Complementa a ideia Vasconcelos (2021, p. 18), quando propõe que o instituto analisado seria um instrumento orientador, preventivo, ou seja, “possibilita se antecipar para evitar possíveis danos. O consulente, ao antecipar-se a manifestação do fisco, solicitando uma orientação para sua conduta e, amparado em sua decisão”, programar-se em situações semelhantes e vindouras.

Nota-se, ao final, que a Consulta Fiscal seria um instrumento “gerador de confiança e segurança nas relações do fisco com o contribuinte”, de maneira a orientar o contribuinte a cumprir com seus deveres fiscais enquanto aumenta a Administração experienta um aumento na eficiência ao facilitar o cumprimento dos deveres por parte do sujeito passivo. Desta forma, o canal de “comunicação fisco-contribuinte gera produtividade e confiança para ambos os lados” (VASCONCELOS, 2021, p. 6).

1.2 Análise da SC 02/2024

Determinada pessoa física questionou a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil acerca da interpretação da legislação referente ao imposto sobre a renda da pessoa física (IRPF) e do imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF).

Para tanto, relatou ser pessoa física não residente no Brasil desde 27 de janeiro de 2021, quando apresentou a sua comunicação de saída. Em 2019, alienou a prazo de participação societária em empresa brasileira à empresa estrangeira sediada em Londres, Inglaterra. Na formalização da transação, acordou-se que o valor total da alienação e as parcelas seriam em dólares americanos. Desta forma, o consulente recebeu referidos numerários entre 2019 e 2022, após a conversão em reais nas respectivas datas dos adimplementos (BRASIL, 2024, p. 2).

Em seguida, o consulente explicou que recolheu o IRPF correspondente ao lucro obtido com a venda de seus bens entre 2019 e 2022, conforme o recebimento das parcelas. Ocorre que em 2021 e 2022, o dólar se valorizou frente ao real em relação à data da celebração do contrato, qual seja, 2019, de maneira que houve uma variação cambial (BRASIL, 2024, p. 2).

Ao apurar o seu IRPF, a pessoa física calculou o imposto considerando a inclusão da variação cambial, ou seja, apurou a alienação em reais com a majoração oriunda da valorização do câmbio.

Em um segundo momento, a pessoa física ficou em dúvida: “se a majoração das parcelas recebidas em 2021 e 2022 deveriam compor o valor da alienação na apuração do IRPF devido sobre ganho de capital”, na medida em que a SC SRRF/8ªRF/DISIT nº 200/2004 e a SC SRRF/8ªRF/DISIT nº 364/2008, assim como o documento Pergunta/Resposta IRPF 2022, no item nº 620, “orientariam no sentido da tributação em separado do acréscimo referente à variação cambial, critério diverso ao utilizado pelo consulente” (BRASIL, 2024, p. 2).

Sua conclusão, portanto, seria de que:

os valores recebidos a título de variação cambial positiva têm tratamento similar a reajuste de parcelas e não compõem o valor de alienação para apuração do ganho de capital, devendo ser tributados como juros recebidos com base na tabela progressiva do IRPF para os residentes no Brasil, nos termos do art. 677 do Regulamento do Imposto de Renda 2018 (RIR 2018).

A Receita Federal, ao seu turno, conclui que o aumento resultante da variação do câmbio das parcelas recebidas na venda parcelada de participação societária não deve ser considerado para fins de cálculo do ganho de capital. Com efeito, deveria ser “tributado individualmente como rendimento de capital, a título de juros”. Desta forma, “o pagamento do reajuste de parcela à residente no exterior, referente à variação cambial positiva, sujeita-se à retenção do IRRF à alíquota de

15% (quinze por cento), sob o regime de tributação exclusiva na fonte” (BRASIL, 2024, p. 9).

Ao fundamentar seu entendimento, a RFB entende que há uma situação especial, qual seja, a de que o consulente não é residente fiscal no Brasil. Conseqüentemente, “devem ser aplicados os dispositivos da legislação tributária do IRPF e IRRF que tratam do recebimento de juros e demais rendimentos no Brasil por pessoa física residente no exterior” (BRASIL, 2024, p. 5).

Ao aplicar no caso concreto, a RFB explicou que os pagamentos que sofreram variação cambial deveriam ter sido “quebrado em duas partes, sendo uma referente ao valor original em reais da parcela e a outra correspondente apenas ao acréscimo em função da variação cambial”. Ao valor bruto do acréscimo, o IRRF deveria ter sido recolhido à alíquota de 15%, nos termos dos artigos 760 e 761, ambos do Decreto nº 9.580/2018 (BRASIL, 2024, p. 6).

2 DEFINIÇÃO DE PREÇO

Para que a SC Cosit nº 2/2024 apresentasse a conclusão de que o “acréscimo decorrente da variação cambial de parcela recebida na alienação a prazo de participação societária não integra o valor de alienação no cálculo do ganho de capital” (BRASIL, 2024, p. 9), precisou a Receita Federal abordar o conceito de preço. Desta forma, passa o artigo à análise da dogmática civil.

Por definição, o preço deve ser compreendido como a quantia monetária em que o comprador se obriga a pagar o vendedor. Ao analisar as características deste instituto jurídico, Orlando Gomes (2022, p. 260) entende que ele deve constar no contrato, mas “não é preciso que seja determinado. Basta que possa ser determinado, como no caso de ser deixado à taxa do mercado, no de ser fixado mediante índices ou parâmetros, ou no de ser habitualmente pago”.

O preço, ao seu turno pode passar por um processo de determinação que resulta: “a) da livre estipulação das partes; b) do arbitramento de terceiro (arbitrador); c) da cotação da mercadoria em determinado dia e lugar; d) da aplicação de índices ou parâmetros objetivos” (GOMES, 2022, p. 260).

Ao analisar o preço determinável, ao seu turno, De Oliveira (2019) aponta que “que a noção de preço determinável não é mera criação doutrinária, pois é fato da

vida negocial que o direito visa regular, e encontra supedâneo no art. 487 da atual codificação civil”.

Ainda que o preço possa ser tanto determinado quanto determinável, observa-se que a sua cláusula é elemento obrigatório nos contratos de “compra e venda”, como aponta Minatel (2014, p. 5). Ao analisar a incidência das contribuições para o PIS (Programa de Integração Social) e para a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) sobre bonificações e descontos obtidos nas operações de compra e venda de bens, o autor compreende que o preço:

Aparece como indicativo de valor econômico, enquanto objeto da prestação do comprador que corresponde à pretensão do vendedor para entrega da coisa, impondo a lei o requisito da certeza no sentido de que o “preço” deve ser determinado, ou ao menos determinável. Como valor que remunera o negócio pactuado pelas partes, o “preço” não pode ser incerto. “Preço” determinado é o que não necessita de qualquer critério para posterior quantificação. Portanto, o “preço” deve ser ajustado, de forma determinada ou determinável, desde o momento da celebração do contrato (MINATEL, 2014, p. 5).

A definição e a diferenciação de preço determinado e determinável é relevante à ótica do Direito Tributário, sobretudo quanto à realização da renda no escopo do Imposto de Renda, especialmente em transações comerciais em moedas diferentes, tendo em vista a possibilidade de ocorrer a variação cambial.

Ao analisar a realização da renda e a sua aplicação para as pessoas jurídicas, Polizelli (2009, p. 235) conclui que “a observação dos fatos econômicos que geram a renda tributável revela que há distintos momentos temporais que poderiam ser eleitos como determinantes da realização”, esta que poderia ser compreendida como atrelada à capacidade contributiva. Entende, o autor, que os critérios usualmente adotados para identificar tal realização, sobretudo calcados “em eventos de troca provocam distorções de comportamento econômico (por causa dos efeitos de acumulação e trava), aumento de complexidade, bem como violação da igualdade e alteração da distribuição de riquezas” (POLIZELLI, 2009, p. 227).

Ocorre que a repercussão tributária entre a diferença de preço determinado e determinável repercute na base de cálculo do imposto a ser recolhido pela Pessoa Física. No caso concreto ora analisado, por mais que as partes realizem um contrato de alienação de cotas por preço determinado, a variável da diferença do câmbio independe de ações internas da empresa. Vale dizer, são hipóteses de alteração do patrimônio que decorrem de atividades externas, as quais modificam os valores outrora acordados, tal como será explorado no próximo tópico.

3 BREVES COMENTÁRIOS À SC COSIT Nº 2/2024

Como apontado anteriormente, a SC COSIT Nº 2024, publicado no Diário Oficial da União e, 29/01/2024, busca solucionar uma dúvida em relação à inclusão na base de cálculo de parcelas futuras determináveis por juros e variação cambial no Imposto sobre a Renda de uma pessoa física.

A Solução apresentada pela Receita Federal do Brasil poderia ser questionada sob o ponto de vista do Código Civil. Ocorre que a legislação permite que o preço de um negócio pode ser determinado ou determinável como requisito para um contrato, nos termos do seu artigo 487. Com efeito, a ideia de preço determinável não é apenas uma construção teórica, pois reflete uma realidade das transações comerciais que o direito busca regular, sendo respaldada legalmente.

A partir do momento em que se fixam as parcelas futuras em moeda estrangeira, cumpre-se o requisito da determinação. Ao fixar os valores, tem-se o preço e, conseqüentemente, o valor da alienação para fins de fixação da base de cálculo do IRPF. Ao buscar tributar a variação cambial decorrente da operação, estar-se-ia diante do risco de uma ilegalidade entre a SC Cosit em análise e o Código Civil brasileiro.

Num outro vértice, a solução apresentada pela RFB trata as pessoas físicas como pessoas jurídicas fossem. Afinal, contabiliza-se o valor apurado na alienação e se corrige conforme a variação cambial.

Quando se está diante de uma Pessoa Jurídica, Polizelli (2009, p. 246), propõe que a realização da renda pode ser verificada por:

fatores externos à empresa, (caso em que o elemento cumprimento da obrigação é amenizado). É o que se verifica na atualização dos valores de ativos e passivos, a qual pode decorrer de aplicação do princípio do menor valor de mercado ou também do princípio do custo corrente – sem efeitos tributários, porém. A tributação das variações monetárias é também exemplo desta modalidade de realização.

Este maior rigor à Pessoa Jurídica e a análise da realização de sua renda por de ser justificada pela observância de princípios contábeis que guiam a realização da renda. Segundo Polizelli (2009), a continuidade, a prudência e a objetividade devem pautar a atividade de apuração. Segundo o autor, a primeira transmite a noção de que empresa opera por prazo indeterminado, de maneira a continuar produzindo riquezas. Desta forma, torna-se necessário adotar a apuração periódica

do lucro. O princípio da prudência, ao seu turno, determina a “adoção de critérios os mais conservadores possíveis para a concretização do princípio da realização”, de maneira tal que a concretização da apuração do lucro pode ser adotada em situações em que o critério da realização não estiver pormenorizado em lei. Por último, o princípio da objetividade “impõe confiabilidade às demonstrações financeiras, reclamando a utilização de valores que sejam comprováveis por documentos e critérios objetivos”.

Ao analisar a incorporação, pelo Direito Tributário, de conceitos contábeis de receita. Nascimento (2020) argumenta que apesar da relevância desse conceito no sistema tributário, ele tem sido negligenciado pelo legislador, que muitas vezes o distorce em prol da arrecadação.

A adoção destes conceitos contábeis ao Direito Tributário, especialmente para Pessoas Jurídica, foi reforçada por Nascimento (2020), dado que o conceito contábil “revela melhor capacidade contributiva do que o conceito tributário trazido pela Lei n. 12.973/2014”, lei que, dentre outros objetivos, alterou a legislação tributária federal relativa ao IRPJ, à CSLL e ao PIS/PASEP.

Com efeito, Nascimento (2020) conclui que a capacidade contributiva seria o “critério constitucional para a eleição fatos econômicos, que servirão de base para a normatização de hipóteses de incidência de tributos não vinculados, a sua análise foi determinante para visualizar a receita contábil como melhor expressão de riqueza do que aquela trazida pela alteração legislativa”.

Nota-se, portanto, a importância de valores, princípios e noções da Contabilidade ao apurar o IRPJ. Todavia, a lógica de apuração da renda das Pessoas Jurídicas não poderia ser transplantada para o regime jurídico das Pessoas Físicas.

No caso analisado por este breve estudo, a discussão gira em torno do regime jurídico aplicável ao preço estipulado em uma transação comercial, especificamente no contexto da compra e venda de quotas sociais por pessoa física. O Código Civil apresenta disposições claras sobre a natureza e o tratamento legal do preço em transações comerciais, estabelecendo parâmetros e diretrizes para sua determinação e execução.

É importante ressaltar que, no contrato analisado, o Consulente assumiu obrigações de compra e venda de quotas sociais estipuladas em dólares estadunidenses, com a conversão para a moeda nacional, o real, a ser realizada na

data do pagamento. Esta abordagem demonstra uma escolha deliberada pelas partes em estabelecer o preço em uma moeda estrangeira, ignorando assim a variação cambial no momento da contratação.

Do ponto de vista tributário, essa escolha pode ter importantes implicações. Uma vez que o preço foi fixado em dólares americanos e não está sujeito à variação cambial durante o período contratual, isso pode afetar a incidência do Imposto de Renda sobre a transação. Geralmente, as variações cambiais podem gerar ganhos ou perdas cambiais que são tributáveis de acordo com as leis fiscais vigentes.

No entanto, no caso em análise, a ausência de uma cláusula de ajuste cambial pode resultar na não incidência de Imposto de Renda sobre a variação cambial. Isso se deve ao fato de que a tributação estaria condicionada à existência de um ganho efetivo decorrente da variação cambial entre a data da contratação e a data do pagamento, o que não ocorreria neste caso específico.

Portanto, a decisão de fixar o preço em dólares americanos, sem considerar a variação cambial, pode ter implicações relevantes tanto do ponto de vista jurídico quanto tributário, impactando a estrutura da transação e suas consequências fiscais.

Importa observar o que o art. 65, do Decreto 9.580/18 (BRASIL, 2018) dispõe que “Para fins de incidência do imposto sobre a renda, o valor da atualização monetária dos rendimentos acompanha a natureza do principal, ressalvadas as hipóteses específicas previstas neste Regulamento”. No ganho de capital, ao seu turno, ainda que não haja regra parecida, o Decreto em análise dispõe, no seu art. 151, que “nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerada a atualização monetária, se houver” (BRASIL, 2018).

Importa observar que a variação cambial, caracterizada pela diferença entre o valor da compra e o pago em função da flutuação de uma moeda para outra, difere da variação monetária, que é a valorização ou desvalorização de apenas uma moeda.

Por fim, aponta-se que a Administração Tributária Federal, no item Perguntas e Respostas da Pessoa Física 2024, trata o tema da variação cambial na pergunta 557. Prescreve-se que há isenção relativa ao ganho de capital no IRPF quando “a variação cambial decorrente das alienações de bens ou direitos adquiridos e das liquidações ou resgates de aplicações financeiras realizadas com rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira)”, desde que a que “a variação

cambial, sendo tributável o ganho obtido em moeda estrangeira” (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2024A, p. 226).

No âmbito infralegal, destaca-se a Instrução Normativa RFB nº 2180, de 11 de março de 2024. No seu art. 2º, a IN dispõe que haverá a incidência “Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF, pela pessoa física residente no País, os rendimentos” quando houver ganho de capital:

§ 5º (...) percebidos pela pessoa física residente no País na alienação, na baixa ou na liquidação de bens e direitos localizados no exterior que não constituam aplicações financeiras no exterior nos termos desta Instrução Normativa permanecem sujeitos às regras específicas de tributação previstas no art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, inclusive os ganhos na alienação de moeda estrangeira em espécie e os ganhos de variação cambial do capital aplicado em entidades controladas no exterior de que tratam os arts. 7º e 35 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2024B).

Diante da breve análise efetuada, concluir-se que a escolha deliberada pela Pessoa Física de fixar o preço em dólares americanos, sem considerar a variação cambial, pode ter implicações significativas tanto do ponto de vista jurídico quanto tributário. A aplicação do regime jurídico próprio estabelecido pelo Código Civil para o preço em transações comerciais é fundamental para compreender as consequências legais, especialmente quanto ao Imposto de Renda sobre a variação cambial.

CONCLUSÕES

A consulta fiscal desempenha um papel fundamental na relação entre os contribuintes e as autoridades fiscais, oferecendo clareza, segurança e previsibilidade no cumprimento das obrigações tributárias. Ao possibilitar o esclarecimento de dúvidas e a interpretação da legislação tributária, a consulta fiscal não apenas contribui para a conformidade tributária, mas também promove um relacionamento de confiança e cooperação entre o fisco e os contribuintes.

A eficácia da consulta fiscal vai além da resolução de questões pontuais, sendo reconhecida como um elemento essencial na garantia da segurança jurídica e na redução da litigiosidade no campo tributário. A sua importância é respaldada por organismos internacionais e reflete a maturidade dos sistemas tributários. Assim, é evidente que a consulta fiscal desempenha um papel central na construção de um ambiente tributário mais transparente, justo e eficiente. Investir na melhoria e no fortalecimento desse instrumento é fundamental para promover a conformidade

fiscal, fomentar o desenvolvimento econômico e garantir a equidade no sistema tributário.

Conclui-se, num primeiro momento, que a Consulta Fiscal emerge como uma ferramenta eficaz para promover a harmonia entre o Fisco e os Contribuintes, desde que seja utilizada de maneira estratégica.

Em relação a um segundo momento do artigo, em que se analisa e tece breves comentários sobre a SC 02/2024, resta evidenciada um primeiro nível de complexidade, qual seja, a intersecção entre a legislação tributária e civil, de sorte a suscitar questões sobre a adequação das soluções propostas pela Receita Federal do Brasil em relação aos princípios do Código Civil. Ainda, destaca-se a importância de considerar a capacidade contributiva como critério constitucional na tributação, o que sugere a necessidade de adotar conceitos contábeis ao Direito Tributário, especialmente para pessoas jurídicas. No entanto, é ressaltado que a lógica contábil das pessoas jurídicas não pode ser simplesmente transplantada para o regime jurídico das pessoas físicas.

Observa-se que a escolha deliberada de fixar o preço em moeda estrangeira, sem considerar a variação cambial, pode ter implicações jurídicas e tributárias significativas. A aplicação dos regimes jurídicos adequados e a consideração dos princípios contábeis são essenciais para compreender as consequências legais e fiscais dessas transações.

Logo, a questão da tributação sobre a variação cambial em transações comerciais requer uma análise cuidadosa e uma abordagem que leve em consideração tanto os aspectos legais quanto os contábeis, visando garantir uma tributação justa e equitativa, em conformidade com os princípios constitucionais e as normativas vigentes.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm. Acesso em: 10 março 2024.

DE OLIVEIRA. Ricardo Mariz. Entre Contratos e Receitas, as Obrigações de Desempenho. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis**. São Paulo: FIECAFI/IBDT/GEN/Atlas, 2019.

GOMES MOREIRA, Clara. Proteção da Confiança e Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 40, p. 102–129, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/564>. Acesso em: 9 mar. 2024.

GOMES, Orlando. **Contratos**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. *E-book*. ISBN 9786559645640. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645640/>. Acesso em: 13 mar. 2024.

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights - **2015-2017 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights**. 2018. Disponível em: <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2022-05/OPTR%202017%20General%20Report.pdf>. Acesso em 14 mar. 2024.

LANDI, Roberta Bordini Prado. **Medidas alternativas de diminuição do contencioso fiscal**: inspiração no Direito Internacional. 2020. 185 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo.

MINATEL, José. Antônio. Bonificações e Descontos Obtidos nas Compras: Qualificação Jurídica Impede a Incidência de PIS/COFINS. **O Direito Tributário Entre a Forma e o Conteúdo** - XI Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET. 01ed.São Paulo: Noeses, 2014, v. 01, p. 529-573. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/12/Jos%C3%A9-Antonio-Minatel-2.pdf>. Acesso em 13 mar. 2024.

NASCIMENTO, Luniza Carvalho. A Normatização do Conceito Contábil de Receita no Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 44, p. 321–357, 2020. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/658>. Acesso em: 17 mar. 2024.

PIMENTA, Bruno Rezende; SCABORA, Filipe Casellato. Conformidade Fiscal e Moral Tributária: uma Via de Mão Dupla?. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 53, p. 100–119, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.53.4.2023.2307. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2307>. Acesso em: 9 mar. 2024.

POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda e sua aplicação no imposto de renda de pessoas jurídicas**. 2009. 259 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL A. **Perguntas e Respostas 2023** - Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-irpf-2023/view>. Acesso em 16 de março de 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL B. **Instrução Normativa RFB nº 2180, de 11 de março de 2024** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=136603#25052>. Acesso em 16 de março de 2024.

SCHOUERI, L. E.. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. **Revista dos Tribunais** - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo, v. 3, n.10, p. 119-140, 1995.

SAMAHA, Stephanie. **Consulta fiscal na prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte**. 2019. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo.

VASCONCELOS, Manuel Erivelto. A Contribuição do Instituto da Consulta Fiscal como ferramenta de planejamento tributário. **Empreendedorismo, Gestão e Negócios**, v. 10, n. 10, Mar. 2021, p. 391-410.