

COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO

PROJETO DE DECRETO LEGISLATIVO Nº 3, DE 2022

Susta os efeitos da solução de consulta
nº 214 de 2021 da Receita Federal

Autor: Deputado KIM KATAGUIRI

Relator: Deputado CHIQUINHO BRAZÃO

I - RELATÓRIO

O Projeto de Decreto Legislativo nº 3, de 2022, susta, nos termos do art. 49, V da Constituição Federal, os efeitos da solução de consulta nº 214, de 2021, da Receita Federal.

Conforme o autor da proposição, o nobre Deputado Kim Katagui, a Receita Federal, ao responder à solução de consulta mencionada, decidiu que a permuta de criptoativos é fato gerador de imposto de renda.

Sua Excelência entende que tal solução é ilegal, tendo sido criada nova modalidade de tributação por meio de imposto de renda, sem qualquer previsão nas leis que tratam de tal imposto.

Prossegue ele afirmando que o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, conforme definido no art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), e que a própria regulamentação sobre a apuração e pagamento do IRPF estabelece que somente haverá ganho de capital em permutas com torna (arts. 134 e 136 do Decreto 9.580 e 2018), o que não é o caso de operações com criptoativos, em que não há troca envolvendo contrapartida em moeda, ou seja, torna, trocando-se um criptoativo por outro, inexistindo, portanto, acréscimo patrimonial.



Conclui o nobre Deputado afirmando que, caso a União queira tributar a permuta de criptoativos, será necessária inovação legal - e, mesmo neste caso, poderão ser suscitadas dúvidas acerca da constitucionalidade da nova lei.

A matéria foi distribuída à Comissão de Finanças e Tributação, para análise dos aspectos orçamentários e financeiros e do mérito, conforme previsto no art. 54, II, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RICD) e à Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, para análise dos aspectos de constitucionalidade, juridicidade, legalidade e técnica legislativa, na forma do art. 54, I, também do RICD, e do mérito.

A Proposição está sujeita à apreciação do Plenário e tramita pelo regime ordinário previsto no art. 151, III, do RICD.

É o relatório.

II - VOTO DO RELATOR

Da Adequação Orçamentária e Financeira

O Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RI, arts. 32, X, “h”, e 53, II) e a Norma Interna da Comissão de Finanças e Tributação (NI CFT) definem que o exame de compatibilidade ou adequação se fará por meio da análise da conformidade da proposição com o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual. Além disso, a NI/CFT prescreve que também nortearão a análise outras normas pertinentes à receita e despesa públicas. Entre tais normas, citam-se, especialmente, a Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal-LRF (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000).

O art. 1º, §1º, da NI/CFT define como compatível “a proposição que não conflita com as normas do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias, da lei orçamentária anual e das demais disposições legais em vigor” e, como adequada, “a proposição que se adapte, se ajuste ou esteja



abrangida pelo plano plurianual, pela lei de diretrizes orçamentárias e pela lei orçamentária anual”.

Dados os contornos do exame de compatibilidade e adequação orçamentária e financeira, não se pode olvidar, contudo, que a competência para sustar atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de eventual delegação legislativa foi expressamente deferida ao Congresso Nacional pela Constituição da República de 1988, em seu art. 49, inc. V, instrumentalizando o parlamento para o exercício de sua atribuição, também, exclusiva, de “zelar pela preservação de sua competência legislativa em face da atribuição normativa dos outros Poderes” (CF/88, art. 49, inc. XI). Trata-se de prerrogativa que guarda singular importância para o regular funcionamento do sistema constitucional de freios e contrapesos que, por seu turno, resguarda as esferas de atuação dos Poderes constituídos da República.

O exercício da prerrogativa em comento configura-se, portanto, em exercício de controle de constitucionalidade político e repressivo, voltado a restabelecer balizas constitucionais afetas à separação de poderes, cláusula pétrea de nosso ordenamento jurídico fundamental.

A sustação prevista na CF/88 é, destarte, ato essencialmente limitado pela própria Constituição – e somente por ela –, cabível apenas na hipótese de ato do Poder Executivo que configure abuso de poder e usurpação de competência do Legislativo. Nesse sentido, não cabe, no contexto do processo legislativo ordinário, opor razões de cunho financeiro e orçamentário ao exercício da jurisdição constitucional deferida ao Congresso – mesmo quando de tal exercício possam advir reflexos sobre receitas ou despesas públicas – pois tal proceder acarretaria o esvaziamento do comando constitucional em tela. Assim, a análise de adequação e compatibilidade orçamentária e financeira não deve subsistir, por não aplicável, no caso em exame.

Quanto ao mérito, conforme o art. 49, inciso V, da Constituição, é da competência exclusiva do Congresso Nacional sustar os atos normativos



do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa.

Da Possibilidade de Sustação de Efeitos de Soluções de
Consulta da Receita Federal

Pode-se questionar se essa competência é cabível a interpretações em processos de consulta, razão pela qual passamos a analisar este aspecto antes de adentrar no tema específico da proposição, qual seja, a Solução de Consulta nº 214, de 2021, da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), da Receita Federal.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), dispõe, em seu art. 161, o seguinte:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com as alterações da Lei nº 12.788, de 14 de janeiro de 2013, assim dispõe sobre o Processo Administrativo de Consulta no âmbito da Receita Federal:

Processo Administrativo de Consulta

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá ser atribuída: (Redação dada pela Lei nº 12.788, de 2013)

I - a unidade central; ou (Redação dada pela Lei nº 12.788, de 2013)



II - a unidade descentralizada. (Redação dada pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 2º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

§ 3º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

§ 4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5º Havendo diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão de que trata o inciso I do § 1º.

§ 6º O recurso de que trata o parágrafo anterior pode ser interposto pelo destinatário da solução divergente, no prazo de trinta dias, contados da ciência da solução.

§ 7º Cabe a quem interpuser o recurso comprovar a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações.

§ 8º O juízo de admissibilidade do recurso será realizado na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 9º Qualquer servidor da administração tributária deverá, a qualquer tempo, formular representação ao órgão que houver proferido a decisão, encaminhando as soluções divergentes sobre a mesma matéria, de que tenha conhecimento.

§ 10. O sujeito passivo que tiver conhecimento de solução divergente daquela que esteja observando em decorrência de resposta a consulta anteriormente formulada, sobre idêntica matéria, poderá adotar o procedimento previsto no § 5º, no prazo de trinta dias contados da respectiva publicação.

§ 11. A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento, com imediata ciência ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência.

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

§ 13. A partir de 1º de janeiro de 1997, cessarão todos os efeitos decorrentes de consultas não solucionadas



definitivamente, ficando assegurado aos consulentes, até 31 de janeiro de 1997:

I - a não instauração de procedimento de fiscalização em relação à matéria consultada;

II - a renovação da consulta anteriormente formulada, à qual serão aplicadas as normas previstas nesta Lei.

§ 14. A consulta poderá ser formulada por meio eletrônico, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 15. O Poder Executivo regulamentará prazo para solução das consultas de que trata este artigo. (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

Art. 49. Não se aplicam aos processos de consulta no âmbito da Secretaria da Receita Federal as disposições dos arts. 54 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e do art. 48 desta Lei.

§ 1º O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.

§ 2º Da alteração ou reforma mencionada no parágrafo anterior, deverá ser dada ciência ao consulente.

§ 3º Em relação aos atos praticados até a data da ciência ao consulente, nos casos de que trata o § 1º deste artigo, aplicam-se as conclusões da decisão proferida pela órgão regional da Secretaria da Receita Federal.

§ 4º O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pelo órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48.

À primeira vista, pode-se ter a impressão de que a consulta somente abrange o próprio interessado e, desse modo, estaria fora do alcance da competência constitucional do Congresso Nacional de sustar os efeitos de atos regulamentares do Poder Executivo.

Entretanto, não é esse o caso. Por ter sido proferida pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), uma das unidades centrais da Receita Federal, a decisão tem efeito vinculante no âmbito de todo o órgão,



conforme o art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2058, de 09 de dezembro de 2021:

Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:

I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e

II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização.

Nesse sentido, a decisão ultrapassa o alcance do caso concreto, ou seja, as relações jurídico-tributárias entre o consulente original e a Receita Federal, e passa, em virtude de seu efeito vinculante, a ser norma em abstrato aplicável a todos os contribuintes em situação análoga.

Da Solução de Consulta nº 214 de 2021, da Receita Federal

Passa-se ao exame da Solução de Consulta nº 214 de 2021, da Receita Federal a fim de verificar se ela extrapolou de sua competência regulamentar.

Observamos quanto a esse aspecto, que a Solução de Consulta busca amparo na Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a qual estabelece a possibilidade, ao ver dos agentes do Fisco, de cobrança de ganho de capital sobre permuta de criptoativos:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

(...)

§ 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 seguir, contudo, a Solução de Consulta se baseia em atos infralegais para tentar definir a base de cálculo do Imposto sobre a Renda. O primeiro deles é o art. 47 do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Este dispositivo busca seu fundamento de validade no seguintes atos legais ou com força de lei: Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, e alínea “c”, art. 8º, caput, e alínea “e” , e art. 10, § 1º, alíneas “a” e “c” ; Lei nº 4.506, de 1964, art. 26 ; Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º ; Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV , e art. 70, § 3º, inciso I. Passa-se a analisar cada um deles:

Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943:

Art. 6º Na cédula D serão classificados os rendimentos não compreendidos nas outras cédulas, tais como: [...]

c) remunerações dos agentes, representantes e outras pessoas que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria;

Art. 8º Na cédula F serão classificados os rendimentos sujeitos à taxaçaõ proporcional em poder das pessoas jurídicas, a saber: [...]

e) o valor do resgate de partes beneficiárias ou de fundador e de outros títulos semelhantes, bem como os interesses e quaisquer outros rendimentos desses títulos, quando nominativos.

Art. 10º Constituem rendimento bruto, em cada cédula, os ganhos derivados do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e demais proventos previstos neste decreto-lei.

§ 1º Entrarão no cômputo do rendimento bruto, nas cédulas em que couberem:

a) a importância com que for beneficiado o devedor, nos casos de perdão ou cancelamento de dívida, em troca de serviços prestados; [...]

c) as importâncias originadas dos títulos que tocarem ao meeiro, herdeiro ou legatário, ainda que correspondam a período anterior à data da partilha ou adjudicação dos bens, excluída a parte já tributada em poder do espólio; [...]



Observamos em relação a este dispositivo que, a nosso ver, ele se encontra derogado pelos arts. 3º, § 6º, e 4º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que extinguiram a classificação por cédulas de rendimentos.

Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

Art. 26. Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem.

Esse dispositivo não tem aplicação ao caso concreto.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 43. 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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.
(Incluído pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

Entendemos que este dispositivo, por ter o caráter de norma geral prevista na Constituição, não tem o condão de definir a base de cálculo do Imposto sobre a Renda no caso de permuta de criptoativos, mas apenas a de definir os contornos que regem a edição de leis que definam a base de cálculo do tributo.

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.



§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 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.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Como se nota, este é o primeiro dispositivo legal que efetivamente busca estabelecer a incidência do Imposto sobre a Renda sobre ganhos de capital. Contudo, a fim de buscar delimitar a base de cálculo do tributo no caso de permuta de criptoativos, faz-se necessário verificar se os arts. 16 e seguintes da referida Lei envolvem tal espécie de transação:

Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:

[...]

V - seu valor corrente, na data da aquisição.

[...]

§ 2º O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens. [...]

[...]



Art. 19. Valor da transmissão é o preço efetivo de operação de venda ou da cessão de direitos, ressalvado o disposto no art. 20 desta Lei.

Parágrafo único. Nas operações em que o valor não se expressar em dinheiro, o valor da transmissão será arbitrado segundo o valor de mercado.

Art. 20. A autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar o valor ou preço, sempre que não mereça fé, por notoriamente diferente do de mercado, o valor ou preço informado pelo contribuinte, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Por fim, o art. 24 e o art. 70 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não tem, *a priori*, aplicação ao caso concreto por envolverem tributação de multas e indenizações e transações com pessoas residentes em países com tributação favorecida.

Entendemos, à luz dos dispositivos legais, que não há previsão específica para incidência do Imposto sobre a Renda no caso de permuta de criptoativos. Com efeito, a nosso ver, os dispositivos relativos a ganho de capital não são os mais apropriados ao tratamento das operações com essa nova espécie de ativo, estando elas mais próximas ao que se verifica no mercado de ações, em que a tributação se dá sob a forma dos ganhos líquidos com renda variável, já havendo aí um pressuposto insubsistente por si só na decisão da Receita Federal e, por conseguinte, na edição da norma abstrata decorrente da eficácia vinculante do ato.

Além disso, se um criptoativo é permutado por outro, o que aproximaria a operação daquelas em que se apura ganho de capital, não há que se falar em aumento de riqueza, mas apenas e tão somente em diversificação de carteira, sem a efetiva realização do suposto acréscimo patrimonial, sobretudo ao se levar em conta a elevadíssima volatilidade do valor de mercado desses bens imateriais.

Consideramos que somente há que se falar em ganho de capital tributável em uma operação de permuta quando está presente o recebimento de torna, pela efetiva circulação de dinheiro, ou o compromisso de pagá-la, o que constitui um direito de crédito a ser recebido.



Aliás, esse é o entendimento do ex-Subsecretário da Receita Federal e, portanto, alguém que ocupou no órgão cargo de elevadíssima importância, Marcus Vinícius Neder, em conjunto com Telírio Pinto Saraiva no estudo intitulado “Permuta de bens e direitos: renda não realizada” (*In*: SCHOUERI *et al.* **Direito Tributário** – Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda – Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 288 a 307), quando afirmam o seguinte sobre as operações de permuta:

Não há, a nosso ver, base positiva para incidência do Imposto sobre a Renda, pois o resultado da comparação entre o preço de venda e o de compra é sempre igual a zero, com exceção de eventual torna recebida. Há a mera troca de ativos ilíquidos. A própria legislação reconhece a baixa capacidade de conversão de intangíveis, imobilizados e investimentos em participações societárias em renda, na medida em que a legislação comercial determina que esses ativos sejam classificados como não-circulantes.

O valor de alienação, na perspectiva de cada permutante, será igual ao valor do bem dado em troca, tal como registrado em sua contabilidade. Isso explica a conclusão de que, na permuta, a tributação à existência de torna, pois apenas a torna, na melhor acepção de Bulhões Pedreira, espelha o recebimento (disponibilidade econômica) ou o direito de receber moeda (disponibilidade jurídica – direito de crédito). (op. cit., p. 307)

Diante do exposto, voto pela não implicação da matéria em aumento ou diminuição da receita ou da despesa públicas, não cabendo pronunciamento quanto à adequação financeira e orçamentária do Projeto de Decreto Legislativo nº 3/2022, e no mérito, pela aprovação do Projeto de Decreto Legislativo nº 3/2022.

Sala da Comissão, em de de 2023.

Deputado CHIQUINHO BRAZÃO
Relator

2023-8979



Assinado eletronicamente pelo(a) Dep. Chiquinho Brazão
Para verificar a assinatura, acesse <https://infoleg-autenticidade-assinatura.camara.leg.br/CD233352613600>

