



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10530.723465/2011-69
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.177 – 2ª Turma
Sessão de 30 de agosto de 2018
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ESPÓLIO MAURILIO COMPARIN

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - GANHO DE CAPITAL.

Ganho de capital auferido na alienação do imóvel rural o fato gerador se dá no momento do efetivo ganho de capital. Em sendo o pagamento parcelado o fato gerador também será tomado a cada parcela separadamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Patrícia da Silva (relatora), que lhe negou provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial, de e-fls. 381/387, interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão nº 2201-002.131, julgado na sessão do dia 15 de maio de 2013, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, o qual provimento ao Recurso Voluntário.

A decisão restou assim ementada:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

Ementa:

*DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM
PÚBLICA.*

No caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, utiliza-se a sistemática prevista no inciso I, do art. 173, do CTN. A constituição do crédito tributário se deu por meio da lavratura do auto de infração e não respeitou o prazo quinquenal legal. Como se trata de matéria de ordem pública a decadência deve ser reconhecida de ofício.

*IRPF. GANHO DE CAPITAL ALIENAÇÃO DE IMÓVEL A
PRAZO. FATO GERADOR. DATA DA OCORRÊNCIA.*

O fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido na venda a prazo de bens imóveis ocorre no dia da alienação. A data do fato gerador deve ser a mesma tanto para efeitos de contagem do prazo decadencial como para apuração do imposto devido.

Na origem, trata o presente processo de Auto de Infração relativo a IRPF, anos-calendário 2006 a 2009. A fiscalização apurou omissão de rendimentos decorrentes do ganho de capital auferido na alienação do imóvel rural denominado "Fazenda Sete Belo"

No relatório da ação fiscal, às fls. 22/36, foi consignado que:

a) o fiscalizado não atendeu a intimação fiscal para apresentar o demonstrativo de apuração do ganho de capital decorrente da alienação do citado imóvel;

b) o referido imóvel foi adquirido, em 21 de julho de 1988, por Cz\$ 5.500.168,00 (cinco milhões quinhentos mil e cento e sessenta oito cruzados), conforme Certidão do Cartório de Registro de Imóveis do 2º Ofício de Barreiras/Ba. Atualizando

tal valor mediante a aplicação do índice de 142,8467, conforme estabelece a Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, chegou-se ao custo de aquisição atualizado de R\$ 38.503,99, que foi utilizado na apuração do ganho de capital, nos termos do parágrafo único do art. 136 do RIR/1999;

c) em razão do imóvel ter sido adquirido pelo autuado em condomínio com o Sr. Loreci José Comparin e Sr. Loreni Luiz Comparin, nos percentuais indicados na tabela, às fls. 35, e dele ser casado em regime de comunhão universal de bens com a Sra. Iria Baroni Comparin, a exigência fiscal recaiu somente sobre a metade de sua participação no bem, nos termos do art. 22 e § 2º do art. 30 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001;

d) na apuração do ganho de capital não foram deduzidos valores a título de benfeitorias, em razão da falta de comprovação da ocorrência de tais dispêndios, bem como, de que os valores das benfeitorias porventura existentes tivessem sido deduzidas dos resultados das respectivas atividades rurais, hipótese em que tais receitas seriam deduzidas do valor da alienação e tributadas como receita da atividade rural;

e) no Contrato Particular de Compra e Venda do referido imóvel, datado de maio de 2002, consta que o preço de venda pactuado entre as partes foi de 1.391.467 (um milhão trezentos e noventa e um mil quatrocentos e sessenta e sete) sacas de soja de 60 kg, que seria recebido conforme cronograma, às fls. 25/26. Entretanto, o referido preço diverge significativamente do valor constante na escritura pública lavrada em julho de 2007, que ratifica a operação de compra e venda em questão;

f) na apuração do ganho de capital, a fiscalização considerou como valor da alienação os valores efetivamente pagos, listados às fls. 35, sendo que em razão de divergências entre as informações prestadas pelos adquirentes das prestadas pelos vendedores, os valores foram apurados mediante a adoção dos critérios indicados às fls. 34, destacando-se que as informações prestadas pelos adquirentes estavam lastreadas com documentação financeira, enquanto que as prestadas pelos vendedores não;

g) na apuração do ganho de capital foi aplicado o percentual de redução de 5% (cinco por cento), nos termos do art. 18 da Lei nº 7.713, de 1988; h) a multa de ofício foi agravada, nos termos do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, em razão do fiscalizado não ter atendido a intimação fiscal para apresentar demonstrativo de apuração do ganho de capital objeto do lançamento fiscal;

i) a multa de ofício foi qualificada, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, em razão do fiscalizado não ter apresentado o demonstrativo de apuração do ganho de capital em sua declaração de rendimento, com o objetivo de retardar/dificultar o conhecimento dos fatos geradores correspondentes por parte do Fisco.

Diante de tal lançamento, a Contribuinte apresentou impugnação de e-fls. 319/333, alegando a insubsistência do Auto de Infração.

A 3ª Turma da DRJ de Salvador/BA, conforme acórdão nº 15-28.388, de e-fls. 336/341, julgou parcialmente procedente a Impugnação, reduzindo a multa de ofício de 225% para 112,5%. Com isso, em razão do montante reduzido houve a "interposição de Recurso de Ofício"

Intimado de tal decisão, houve a interposição de Recurso Voluntário, e-fls. 343/361, que foi julgado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, o qual provimento ao Recurso Voluntário

Após a decisão que deu provimento ao Recurso Voluntário, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial e-fls. 381/387.

Apresentou como paradigmas o acórdão nº 2202-00.306.

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

GANHO DE CAPITAL, DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda lançar o imposto decorrente da apuração de ganho de capital devido no ajuste anual decai após cinco anos da data da alienação, se esta for à vista, ou da data do recebimento das parcelas, se for a prazo, desde que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

De acordo com o despacho de e-fls. 411/413 foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional **para que seja reapreciada a questão do início do prazo decadencial na omissão de ganho de capital, quando ocorre o recebimento das parcelas a prazo.**

Após o exame de admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, o processo foi encaminhado à origem.

A DRF de Feira de Santana/BA, conforme despacho de e-fls. 416, determinou o retorno dos autos ao CARF para análise do Recurso de Ofício.

Assim, conforme acórdão e-fls. 418/421, houve a análise do Recurso de Ofício, sendo aplicada a Súmula nº 14 do CARF, alterando a parte dispositiva do acórdão para: "negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento ao Recurso Voluntário."

Conforme e-fls. 423, a Fazenda tomou ciência da nova decisão.

Após a Resolução 9202-000.093, a unidade de origem encaminhou cópia de AR datado de 14 de agosto de 2017, com assinatura de recebimento na mesma data (e-fl. 441)

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Cuida o presente lançamento de omissão de rendimentos decorrentes de ganho de capital auferido na alienação do imóvel rural denominado “Fazenda Sete Belo”, conforme Contrato Particular de Compra e Venda datado de 18 de maio de 2002 (fls. 304/313).

De acordo com Relatório de Ação Fiscal, fls. 22/43:

“... o valor efetivo da operação de alienação em questão, tendo em vista que no Contrato de Compra e Venda assinado pelas partes, em maio de 2002, o preço foi estipulado 1.391.467 (um milhão, trezentos e noventa um mil e quatrocentos e sessenta e sete) sacas de soja de 60 kg”.

Assevera, ainda, a autoridade fiscal que “... Sobre o montante dos valores efetivamente desembolsados pelos compradores para fins de pagamento pela aquisição do imóvel em comento, foram coligidas informações tanto da parte dos adquirentes em relação aos pagamentos efetuados durante os anos de 2003 a 2009, quanto informações prestadas pelos próprios vendedores em relação aos pagamentos recebidos entre 2006 e 2009”.

Assim, o fato gerador relativo ao ganho de capital ocorreu em 18 de maio de 2002, e o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado corresponde a 01/01/2003 e o término do prazo decadencial de 5 anos ocorre em 31/12/2007.

Deste modo, como a ciência do Auto de Infração ocorreu em 19/07/2011 (Edital 36/2011– fl. 549), o crédito tributário já havia sido atingido pela decadência

Por irrepreensíveis, reproduzo o voto do Ilustre Conselheiro Eduardo Farah, com o qual meu entendimento encontra acolhida, *verbis*:

De início, deve-se anotar que independentemente das questões levantadas pelo contribuinte, incumbe a este Colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como apreciar as matérias de ordem pública. No caso destes autos urge reconhecer de ofício a decadência do crédito tributário, matéria de ordem pública que deve ser apreciada em qualquer grau de jurisdição.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo decurso de prazo, para efetivar a Constituição do crédito tributário. As alterações legislativas do imposto de renda ao atribuir à pessoa física e jurídica a incumbência de apurar o imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, classifica-se na modalidade de lançamento por homologação. E o § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional (CTN) fixa prazo de homologação de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, no caso em que a lei não fixar outro limite temporal. Transcreve-se o § 4º, do art. 150, do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifei)

Assim, o prazo decadencial para Fazenda Pública constituir crédito tributário no lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso dos autos, a autoridade recorrida já havia afastada a conduta dolosa do contribuinte e, conseqüentemente, a multa qualificada imposta. Transcreve-se parte do voto condutor onde a matéria é tratada:

Quanto à qualificação da multa, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, a falta de apresentação do demonstrativo de apuração do ganho de capital na declaração de rendimento, quando desacompanhada de outros indícios que demonstrem a intenção do contribuinte em retardar/dificultar o conhecimento do fato gerador pelo Fisco, não comprova sua conduta dolosa.

Portanto, descabida a qualificação da multa de ofício.

Com efeito, como não consta no ano-calendário de 2006 pagamento do imposto de renda sobre ganho de capital (Código 4600), deve-se aplicar o Recurso Especial nº 973.733/SC c/c art. 543C do CPC c/c art. 62A do RICARF, contando o dies a quo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do CTN:

Art. 173 — O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

lançamento poderia ter sido efetuado;

Ressalte-se que no caso venda a prazo de bens imóveis, o fato gerador do imposto de renda é apurado como se a venda fosse efetuada à vista, consoante determina o art. 31 da Instrução Normativa nº 84/2001:

Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subseqüente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

Io percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.

Este também é o entendimento deste Órgão Administrativo, conforme ementas destacadas:

IRPF. GANHO DE CAPITAL AUFERIDO NA ALIENAÇÃO DE BEM IMÓVEL A PRAZO. FATO GERADOR. DATA DA OCORRÊNCIA.

Para efeitos do imposto de renda, o conceito de alienação abrange o contrato de promessa de venda e compra.

A legislação considera que o fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido na venda a prazo de bens imóveis ocorre no dia da alienação, diferindo-se o pagamento do tributo para o momento do recebimento de cada uma das parcelas do contrato.

A data do fato gerador deve ser a mesma tanto para efeitos de contagem do prazo decadencial como para apuração do imposto devido. Preliminar de decadência acolhida. (Processo: 16707.005398/200495 Acórdão 10249406, sessão 06/11/2008)

...

IRPF. GANHO DE CAPITAL AUFERIDO NA ALIENAÇÃO DE BEM IMÓVEL A PRAZO. FATO GERADOR. DATA DA OCORRÊNCIA.

A legislação considera que o fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido na venda a prazo de bens imóveis ocorre no dia da alienação, diferindo-se o pagamento do tributo para o momento do recebimento de cada uma das parcelas do contrato.

A data do fato gerador deve ser a mesma tanto para efeitos de contagem do prazo decadencial como para apuração do imposto devido. Preliminar de decadência acolhida. (Processo: 10850.002613/200113 Acórdão 10249.427, sessão 16/12/2008)

...

GANHO DE CAPITAL – Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto deve ser pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebido. (Acórdão 10247217, Data da Sessão 10/11/2005)

Reafirmo aqui meu posicionamento no julgamento do Acórdão 9202-003.770, com base nas esclarecedoras palavras da Ilustre Conselheira Maria Teresa Martinez López:

nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial". Assim, a contagem do prazo decadencial, na hipótese de ganho de capital em virtude da alienação de bem imóvel nos contratos de promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento, segundo a ilustre Relatora, para efeito da contagem do prazo decadencial, deve observar o regime de caixa, ou seja, ser considerado cada parcela recebida. Isto porque, em apertada síntese, não há, no momento do recebimento de cada uma das parcelas, nova apuração do tributo, à luz da lei vigente ao tempo do efetivo pagamento do preço, o que seria necessário se a lei considerasse como momento da ocorrência do fato gerador a data do recebimento de cada uma das parcelas, como se o lucro fosse aferido sob o regime de caixa. Em se admitir que o fato gerador ocorre no momento do recebimento (CAIXA), haveria sim que se proceder a uma nova apuração do imposto devido, segundo a lei então vigente. No mais, explico fundamentalmente a minha divergência: A questão que se coloca portanto, para análise deste Colegiado diz respeito à definição do marco inicial da contagem do prazo decadencial, nas hipóteses de ganho de capital em virtude da alienação de bem imóvel nos contratos de promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento. Retornando ao passado, vejo que a matéria já foi examinada, por alguns Conselheiros do antigo Conselho de Contribuintes. Nos acórdãos de nos 10249.406 e 102 49.427, ambos da 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes e de relatoria do conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, afirmou-se que a análise da questão controvertida deveria debruçar-se sobre conceitos como o de disponibilidade econômica e jurídica e a aplicabilidade das subsequentes regras concernentes ao regime de caixa e ao regime de competência.

Em tempo, informo que a matéria abaixo é fruto de estudo pelo ex Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, ao qual peço vênia para citar parte do seu trabalho, a ser futuramente publicado pelo Núcleo de Estudos Tributários da FGV. 1 Para tanto, inicialmente, vejase o disposto no art. 21 da Lei 8.981/95, a seguir reproduzido: Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeitase à incidência do imposto de renda, à alíquota de 15% (quinze por cento). (...) §2º. Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração." À luz do dispositivo legal, cumpre auferir qual o critério temporal da regra matriz de incidência tributária em comento. É dizer, há que se precisar o exato instante em que se considera nascida a relação jurídicotributária entre os sujeitos ativo e passivo, consubstanciada em uma relação obrigacional entre ambos para que, assim, se possa aferir qual o dies a quo do prazo decadencial. Imprescindível perquirir quais os conceitos de "alienação" e de "ganho de capital", referidos pela norma jurídica trazida à colação, em especial para que se possa aferir se a transferência do imóvel em virtude de contrato de promessa de compra e venda sem cláusula

de arrependimento, na forma do artigo 463 do Código Civil, se amolda ao conceito de “alienação”. Penso que sim. A transmissão verificada por meio de contrato de promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento amoldase ao âmbito semântico do termo do vocábulo “alienação”, tal como previsto na regra de incidência do imposto de renda. Com efeito, como assevera DE PLÁCIDO E SILVA, 2 alienar “é o verbo que significa a ação de passar para outrem o domínio de coisa ou o gozo de direito que é nosso.” Nesse sentido, perseguindo-se a natureza jurídica da celebração de promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento, verificase que, nos termos em que dispõe o art. 1225, VII, do Código Civil pátrio, referido contrato preliminar constitui autêntico direito de aquisição, de maneira que, uma vez firmado, fica vedado ao promitente vendedor gravar o imóvel ou aliená-lo a terceiros. Por outro giro, sendo certo que o direito real de aquisição atribui ao promissário comprador o direito de impor a assinatura do contrato definitivo ao vendedor assim que adimplidas as parcelas acordadas, possuindo, assim, o correspondente direito de seqüela, oponível a quaisquer partes, impõe-se admitir que a celebração de promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento constitui autêntica compra e venda a prazo, não havendo qualquer possibilidade de alienação do imóvel a terceiros que não o próprio promissário comprador. Não há que se restringir, portanto, a interpretação do conceito de alienação de imóvel apenas ao momento da outorga da escritura definitiva, ainda que, para efeitos cíveis, a aquisição do imóvel requeira registro do título translativo no Registro de Imóveis (art. 1245 do Código Civil). Isto porque, reiterese, ao se celebrar o referido contrato preliminar sem estipulação de qualquer cláusula de arrependimento, permutase a disponibilidade do bem imóvel pela disponibilidade do preço acordado, permitindo-se ao alienante a própria cessão de tal valor a terceiros. Esse posicionamento, aliás, já restou consolidado por meio de Solução de Consulta emitida pela SRRF da 10ª Região Fiscal, 3 in verbis: “IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF – ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. IMÓVEL FINANCIADO. Para a legislação tributária ocorre a alienação e aquisição de imóveis em qualquer operação que importe a transmissão ou promessa de transmissão de imóveis, a qualquer título, ou a cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, ainda que efetuadas por meio de instrumento particular não inscrito em registro público. No caso de imóvel financiado, considerase consumada a sua alienação, para efeitos tributários, na data da assinatura do documento particular de cessão de direitos sobre ele.”³ Também o Primeiro Conselho de Contribuintes, ora Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, já se manifestou neste sentido, conforme se constata dos acórdãos infra ementados: GANHÓ DE CAPITAL ALIENAÇÃO A QUALQUER TÍTULO PARA FINS FISCAIS 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, procuração em causa própria, promessa de compra e venda de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins. 4 ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL O ganho de capital na alienação de bens ou direitos deve ser reconhecido e apurado por ocasião da celebração do negócio ou do contrato de cessão ou promessa de cessão, ainda que através de instrumento particular, mormente quando o referido instrumento é celebrado em caráter irrevogável e irretratável e o recolhimento do tributo deverá ocorrer no prazo ali fixado. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. 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. 5 Não basta, no entanto, para a incidência do tributo, que haja a alienação do bem, fazendo-se mister, igualmente, que a parte alienante tenha auferido um ganho de capital. Como se sabe, ganho de capital é conceito compreendido no âmbito da expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, deles não podendo transpassar. Nesse sentido, verificase que também a definição do que seja ganho de capital demanda uma aferição do que se entende por renda lato sensu, o que se afere a partir do que dispõe o art. 43 do CTN, in verbis: “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.” Pois bem. Interessanos perquirir quais os conceitos de “disponibilidade jurídica” e “disponibilidade econômica” da renda e dos proventos de qualquer natureza, aludidos pela dicção do artigo colacionado. Primeiramente importa definir o que seria “disponibilidade” para, em momento subsequente, acrescer os vocábulos “jurídica” e “econômica” para efeito de definir cada espécie aludida pelo CTN. Para tanto, será de grande valia a utilização da conceituação já existente no ordenamento jurídico brasileiro, mais precisamente no Código Civil hodierno. Como se sabe, o Código Tributário Nacional define que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos” (art. 109 do CTN). Ingressando na seara do direito privado, percebe-se que o verbo “dispor” encontrase atrelado, sempre, à noção de propriedade, sendo, em verdade, um atributo próprio a este instituto jurídico. Neste aspecto, portanto, apenas pode dispor de algo aquele que possui a sua propriedade. Elucidativo, pois, o disposto no art. 1.228 do Código Civil de 2002, in verbis: Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Diferentemente, no caso da simples posse, não há uma faculdade de dispor da “coisa”, mas, apenas, de exercer o seu uso ou gozo.

Neste sentido é a lição do Prof. ARNOLDO WALD 6 que ora se traz à colação: A posse costuma ser definida como a exteriorização da propriedade. O Código Civil brasileiro, no seu art. 1.196, fornecenos o conceito de possuidor, esclarecendo ser aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade. Constitui, pois, a posse uma situação de fato, na qual alguém mantém determinada coisa sob sua guarda e para seu uso ou gozo, tendo ou não a intenção de considerá-la como de sua propriedade. Vêse, portanto, que a disponibilidade é atributo típico da noção de propriedade. Nos termos postos por CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, a faculdade de dispor “é a mais viva expressão dominial, pela maior largueza que espelha” 7 Nesse passo, percebe-se que a noção do vocábulo para o direito civil se amolda, à perfeição, para delimitação do conceito na seara tributária. Por isso é que entendo valiosa a explanação do jurista CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, em trecho que interessa ser citado, verbis: O ‘ius abutendi’, no sentido de ‘disponendi’, envolve a disposição material que raia pela destruição (De Page) como a jurídica, isto é, o poder de alienar a qualquer título – doação, venda, troca; quer dizer ainda destruí-la, mas somente quando não implique procedimento antisocial. Em suma: dispor da coisa vai dar no fato de atingir a sua substância, uma vez que no direito a esta reside a essência mesma do domínio. Mas envolve, ainda, o poder de gravá-la de ônus ou submetê-la ao serviço alheio. Pois bem. Com base no conceito de “disponibilidade”, resta perquirir à indagação do que seja “disponibilidade econômica” e “jurídica”. O Código Tributário Nacional adotou, expressamente, a teoria do acréscimo patrimonial para tributar a renda. Neste passo, o termo “renda e proventos de qualquer natureza” encontrase profundamente ligado à idéia central de patrimônio. Assim é que, para definir-se o que seja acréscimo ao patrimônio, deve-se, em etapa preliminar, verificar o que é, realmente, patrimônio. Justamente abordando este ponto fulcral da discussão, BRANDÃO MACHADO esclarece que: Quando se faz alguma referência ao que é patrimonial, para logo se tem a noção de que se cogita do econômico, porque a patrimonialidade está intimamente vinculada ao valor econômico. Entretanto, não é possível dissociar da noção de patrimônio a noção fundamental de direito, porque, como se disse, o conceito de patrimônio engloba um complexo não de objetos, materiais ou não, mas de direitos reais (sobre coisas) e pessoais (contra pessoas), portanto, sempre direitos. Então, pode-se concluir, sem discussão, que o acréscimo de que fala o Código Tributário é um acréscimo de direitos (reais ou pessoais). É claro que a conclusão não pode ser senão a de que, sendo o patrimônio composto apenas de direitos, qualquer acréscimo será sempre necessariamente de direitos. Se o contribuinte auferir rendas e proventos sobre os quais exerça direitos de propriedade, tais direitos serão reais; se o rendimento for exigível no futuro, os direitos serão de crédito ou pessoais. Em abono ao exposto, cumpre trazer à baila o disposto no Código Civil pátrio, a respeito da conceituação do que seja “patrimônio”: “Art. 91. Constitui universalidade de direito o complexo de relações

jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico.” Tratase, portanto, o acréscimo patrimonial de um incremento de direitos sob a titularidade do contribuinte, ou seja, direitos que podem ser dispostos pelo seu titular. Vejase, portanto, que mesmo na posse, ainda que se trate de uma situação de fato, existe um direito que a protege, ou seja, é instituto com contornos jurídicos próprios que conferem ao titular certas prerrogativas, como, por exemplo, o direito de promover ação possessória contra aquele que, de maneira ilegítima, esbulhe ou turbe o direito do possuidor (art. 920 do Código Civil). Com base nos conceitos de “disponibilidade” e “patrimônio”, podese afirmar que se considera como disponível, para fins do imposto de renda, o direito que tiver ingressado no patrimônio do contribuinte. Com efeito, sendo certo que o patrimônio é um conjunto de direitos, a aquisição de quaisquer destes, ainda que não se trate da moeda em si, mas desde que possam ser dispostas pelo contribuinte, amoldamse ao âmbito de incidência do imposto de renda. Resta consignado, que a “disponibilidade econômica”, pressupõe propriedade da riqueza, que só existe em conjunto com a jurídica. Isto é, esta última precede, necessariamente, da outra, não havendo como se aventar a hipótese de uma disponibilidade que não seja jurídica. Vale ressaltar, neste ponto, que a mera posse da pecúnia, ou seja, o ingresso de capital, não pode ser tributada pelo imposto de renda a não ser que tal valor ingresse no patrimônio do contribuinte, vertendose, pois, em direito deste. Caso contrário, o que se terá é mera posse, ou mesmo detenção, institutos nos quais o ordenamento não confere o poder de livremente dispor do bem. Notese, pois, que a posse, no ordenamento pátrio, apenas poderá culminar na propriedade e, conseqüentemente, conferir o atributo necessário da disponibilidade no caso de usucapião do bem, como forma originária de aquisição. O que há, portanto, são diferentes graus de disponibilidade do ponto de vista econômico e não jurídico, ou seja, sob o ponto de vista econômico se pode identificar uma disponibilidade mais plena quando o dinheiro da renda já adquirida esteja em poder do seu titular, situação em que a maior plenitude econômica decorre da confrontação sobre o título de crédito que antecedeu o seu recebimento em dinheiro.” Não há dúvidas, que a disponibilidade haverá de ser, sempre, jurídica, tendo em vista que, o patrimônio é dotado de direitos e não de bens. Cumpre, agora, fazer um paralelo desta questão com os regimes de caixa e de competência. No que toca ao primeiro regime, as mutações patrimoniais são consideradas, para fins de incidência do imposto de renda, apenas no momento em que ingressam, no patrimônio do contribuinte, os valores em moeda. Ao reverso, na hipótese do regime de competência, são consideradas as receitas quando efetivamente ingressam no patrimônio do contribuinte, ainda que tal direito não tenha se convertido em pecúnia ou, de qualquer modo, em títulos com liquidez semelhante (designados por BULHÕES PEDREIRA como quasemoeda). Feita a distinção acima, é cabível afirmar que, em rigorosa classificação, ambas as formas de tributação têm como hipótese de incidência a disponibilidade jurídica de um direito, ainda que no caso do regime de caixa haja a coincidência de ambas as hipóteses elencadas pelo CTN. O que há, portanto, no regime de caixa é uma disponibilidade financeira, que permite ao titular da riqueza dispor do recurso

financeiro, e não apenas do direito a ele. Nesse passo, sendo certo que o art. 43 do CTN se aplica, indistintamente, às pessoas físicas ou jurídicas, uma vez que define a hipótese de incidência possível do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem-se que a lei ordinária poderá, em estrito regime de política fiscal, determinar a inclusão na base de cálculo tanto dos rendimentos adquiridos apenas juridicamente, quanto daqueles em que haja, igualmente, uma disponibilidade econômica concomitante. Assim é que a tributação das pessoas físicas, muito embora observe, via de regra, o regime de caixa, não necessariamente deve ser submetida a este. No caso de não haver qualquer imposição pela legislação ordinária à observância do aludido regime, pode-se admitir a tributação de direitos já ingressados no patrimônio do contribuinte, ainda que não convertidos em moeda. Portanto, com base neste entendimento, penso que é exatamente isto o que ocorre na tributação da renda auferida pela pessoa física na alienação de bem imóvel a prazo (contrato de promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento), em que a legislação considera como critério temporal da regra de incidência não o recebimento efetivo da moeda, mas a própria alienação, da qual decorra ganho de capital em virtude do preço pactuado pelas partes. É dizer, a legislação de regência não estipula, expressamente, que a incidência do imposto de renda se verifica, apenas, no momento em que os valores, em moeda, ingressam no patrimônio do alienante. Muito ao contrário. O que a legislação estabelece é que, sendo possível constatar a ocorrência de ganho de capital no momento da alienação, é devido o imposto de renda à alíquota de 15% sobre o referido acréscimo patrimonial. Neste momento da alienação já é possível determinar a base de cálculo do imposto, apurandose a valorização do imóvel, mais-valia esta que será objeto de tributação pelo imposto de renda. Neste sentido, vale conferir o disposto no art. 31 da IN nº. 84/01: “Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento. Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicandose: I o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida; II a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.” Nada mais nítido. Referido dispositivo determina, expressamente, que ocorre a incidência do tributo já no momento da alienação, ainda que a venda seja a prazo. Com base no preço pactuado no contrato, que deverá ser levado em conta na apuração do ganho de capital, é feita a relação entre o ganho de capital total e o valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida. Assim, considerase ocorrido o fato gerador no momento da alienação, diferindose tão somente o pagamento do tributo devido, com base no que dispõe o artigo 117, §2º, do RIR/99 bem como com fulcro no art. 21 da Lei 7.713/88. 9 Diferir o pagamento do tributo, como se infere da própria etimologia do termo¹⁴, não se confunde com a alteração do critério temporal

do tributo. No primeiro caso, nesse passo, há a ocorrência do fato gerador, dilatandose o prazo de seu pagamento, enquanto que no segundo alterase o próprio instante do nascimento da obrigação jurídicotributária. Ao julgar a matéria, a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu o acórdão n.º 920202.014, no qual, interpretando o contido no art. 20 da Lei n.º 8.981/95 e no art. 31 da IN n.º 084/2001, norma regulamentar da Receita Federal do Brasil, conclui que esta última “difere, de forma correta, ocorrência do fato gerador (apuração) com o pagamento do tributo. Notese que o ganho de capital total é apurado no momento da alienação, de acordo com a legislação vigente à época, sendo que o pagamento do imposto é feito proporcionalmente à medida que os valores são recebidos pela pessoa física alienante. Não há, como exposto anteriormente, no momento do recebimento de cada uma das parcelas, nova apuração do tributo, à luz da lei vigente ao tempo do efetivo pagamento do preço, o que seria necessário se a lei considerasse como momento da ocorrência do fato gerador a data do recebimento de cada uma das parcelas, como se o lucro fosse aferido sob o regime de caixa. De fato, se considerássemos a ocorrência de vários fatos geradores em decorrência de uma única venda e compra a prazo, ter-se-ia de admitir a aplicação de cada uma das leis vigentes ao tempo de cada fato gerador, o que exigiria diferentes formas de apuração do imposto para parcelas decorrentes de um mesmo contrato, o que tornaria ainda mais complexo o nosso sistema, principalmente em se tratando de alienação de imóveis a prazo, cuja legislação prevê critérios de redução de base de cálculo que levam em conta os meses decorridos entre a data de aquisição e a data de alienação. Tal forma de tributação atende assim à praticabilidade tributária¹⁵, posto que fosse o próprio fato gerador postergado certamente o montante do ganho de capital poderia ser influenciado por diversos fatores, inclusive pelos índices de inflação e, como se viu, pela superveniência de novas leis. A respeito do momento da ocorrência do fato gerador do “imposto sobre ganhos de capital”, na terminologia de HENRY TILBERY, com base no critério de tributação conhecido como realization basis, esclarece este mesmo jurista que “será o da alienação do bem por um preço, que ultrapassa a reposição do capital, realizando neste momento a maisvalia.”¹⁰ Mais adiante, HENRY TILBERY, justificando a opção pelo método do “momento do ganho realizado”, cita o autor americano HENRY C. SIMONS, para explicitar que “poderia talvez haver críticas contra a prática da ‘base do ganho realizado’, porém, quem exigisse que fosse abandonada, demonstraria pouca compreensão a considerações práticas. Conforme opinião do autor [Henry C. Simons], o critério de realização infelizmente tem de ser aceito como necessidade prática.” Em virtude do que se expôs, o legislador ordinário estabeleceu que, nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como se venda à vista fosse e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês. Apenas o pagamento é que é diferido, consoante determinam o art. 21 da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, e o art. 31 da IN SRF n.º 84, de 11 de outubro de 2001. Assim, a análise cuidadosa da legislação federal a respeito do tema leva à conclusão inevitável de que o momento da ocorrência do fato gerador é o da alienação do bem ou direito, da qual decorra,

para o contribuinte, um ganho de capital. Assim, muito embora haja divergências a respeito, devo concluir que o regime de caixa não é necessariamente aplicável para efeitos de determinação do momento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda devido pelas pessoas físicas, tratandose de mero instrumento de política fiscal que pode ser livremente abandonado pelo legislador. Neste caso específico, portanto, optou o legislador em considerar ocorrida a disponibilidade, para fins de incidência do imposto, no momento da alienação, sendo certo que já neste momento existe, para o alienante, o ingresso de direitos que vêm a incorporar de maneira definitiva seu patrimônio e sobre os quais pode livremente dispor. Isto significa dizer que, para efeitos de apuração do ganho de capital, a legislação considera ocorrido o fato gerador na data da alienação, diferindo o pagamento do tributo até a data do recebimento de cada parcela mensal. Se assim é para apurar o ganho tributável, o mesmo raciocínio deverá ser aplicado na contagem do prazo decadencial de que trata o §4º. do art. 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, deve-se considerar como marco inicial do prazo decadencial nas alienações a prazo a data da celebração do contrato de promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento, tal como conceituada pela legislação do imposto de renda. Não se pode admitir que, numa mesma situação, existam datas distintas de ocorrência do fato gerador, uma para efeitos de decadência e outra para efeitos de apuração do tributo devido.

CONCLUSÕES:

Para efeitos de apuração do ganho de capital, a legislação considera ocorrido o fato gerador na data da alienação, diferindo o pagamento do tributo até a data do recebimento de cada parcela mensal. Inexiste nova apuração da base de cálculo a cada parcela recebida.

Aplicase aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do imposto de renda devido em virtude do ganho de capital auferido na alienação de bens imóveis, o prazo decadencial de 5 anos aludido pelo art. 150, §4º, do CTN, à exceção dos casos de “dolo, fraude ou simulação” (art. 150, §4º., c/c art. 149, VII, do CTN).

Partindose desta premissa e movendo à análise da regra de incidência formada pelo art. 21 da Lei 8.981/95, verificase que o conceito de alienação alberga a promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento (art. 463 do CC).

Outrossim, no que concerne à definição do momento em que se considera auferido o ganho de capital, deve-se recorrer ao conceito de “renda e proventos de qualquer natureza”, referido pelo art. 43 do CTN, mais especificamente no que toca à definição de disponibilidade jurídica e econômica.

Nesta esteira, “disponibilidade” é a faculdade de dispor de bens, noção esta atrelada ao direito civil, mormente no que atine aos conceitos de patrimônio (art. 91 do Código Civil) e de

propriedade (art. 1228 do Código Civil). Nesse passo, para efeitos de incidência do imposto de renda, seja no que toca aos rendimentos de pessoa física, seja naqueles relativos às pessoas jurídicas, faz-se mister constatar-se a disponibilidade jurídica, apenas havendo que se demonstrar o ingresso de pecúnia nos casos em que o legislador expressamente a ela se referir.

Com supedâneo em tais premissas, concluo, no caso do art. 21 da Lei 8.981/95, a legislação considera ocorrido o fato gerador (aspecto temporal) no momento da alienação, apenas postergando o recolhimento do tributo (art. 117, §2º do RIR – Decreto 3.000/1999, c/c art. 21 da Lei 7.713/89), inclusive determinando o cálculo do tributo de acordo com o ganho auferido no momento da alienação (art. 31 da IN n.º 84/2001).

Conjugandose, pois, este entendimento com a regra insculpida no art. 150, §4º, do CTN, podese asseverar que o dies a quo do prazo decadencial, no caso de venda a prazo de imóvel (promessa de compra e venda sem cláusula de arrependimento) é a própria data da alienação deste último, contandose os 5 anos referidos pelo dispositivo legal a partir de então, à exceção, como se disse, dos casos de dolo, fraude ou simulação.

Nacional. Ante ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheira Ana Paula Fernandes - Redatora designada

O Recurso Especial da Fazenda Nacional insurgiu-se tão somente quanto a determinação do fato gerador, o qual tem consequente aplicação na definição da decadência, conforme relatado.

Pois bem, para tratar da decadência do direito da Fazenda Nacional em lançar de ofício o imposto em questão é preciso analisar **o fato gerador deste tributo**. No presente caso trata-se de IRPF cujo auto de infração discute a omissão de receita pela existência de ganho de capital não declarado, aplicável os dispositivos legais arts. 43 e 116, do CTN.

Na leitura simplificada da norma legal parece significar que o fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido na venda de bens imóveis **ocorre no dia da alienação**. Logicamente, em havendo o pagamento integral da compra na data da alienação esta será tomada como a data do fato gerador. Contudo, algumas decisões equivocadamente interpretaram que a data de início do prazo decadencial se fixa na data da alienação (fato gerador único), independente do pagamento integral, ou seja, do momento que existe o ganho de capital.

Ora, estamos tratando de ganho de capital, desse modo, por uma questão de interpretação lógica e respeitando a interpretação sistemática do conjunto de normas que compõem o arcabouço legal aplicável ao caso, não resta dúvida, se o pagamento ocorre a prazo o ganho de capital também ocorre a prazo e conseqüentemente o fato gerador se "renova" a cada parcela, **observe-se os arts. 2 e 21, § 2 da Lei 7.713/88** .

LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, **mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.**

Art. 3º (...)

§ 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.

Art. 21. Nas alienações a prazo, **o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês**, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver.

Para que não reste dúvida, cumpre esclarecer o que diz o Código Tributário nacional a respeito de fato gerador:

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

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
II tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

.....
Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;
II sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Não há dúvidas de que a tributação do IRPF segue o regime de caixa – o fato gerador ocorre na medida do recebimento de rendimentos. De modo que assiste razão a fazenda nacional quando alega que a ocorrência do fato gerador ou fato imponible faz nascer a obrigação tributária. A alienação de bens, por si só, não faz nascer a obrigação de pagar tributo, portanto, somente a alienação não constitui fato gerador. É fato gerador o recebimento de rendimentos decorrentes de ganho de capital produzido na alienação. Portanto, o fato gerador

não ocorre na data de alienação, mas sim, quando do recebimento das parcelas que representam o ganho de capital.

Para bem esclarecer esta situação cumpre analisar o que diz a Lei 8.134/90, que trata da apuração de ganho de capital a prazo e também a IN/SRF 84/2001. Tal esclarecimento é importante para que não reste dúvidas acerca da forma que os dispositivos devem ser aplicados. Não se ignora aqui a alegação de parte da doutrina de que o artigo 140, §1º da Lei 8.134/90 e o artigo 31 da IN/SRF 84/2001, dispõe que a apuração nas alienações a prazo deve ser realizada como se fosse á vista. Vejamos:

LEI N 8.134, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11. RIR 99 – Decreto 3.000/99

§ 2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85.

Art.140. 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 considerando-se a respectiva atualização monetária se houver (Lei n. 7.713, de 1988, art. 21).**

§1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida.

Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de Outubro de 2001

Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se: I o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

Contudo, tanto a redação do art. 140 do RIR/99, quanto a do art. 31 da IN SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, **referem-se à forma de apuração**, devendo ser calculado abstraindo os eventuais reajustes nos preços vincendos, assim como a correspondência da relação percentual entre o preço recebido e valor tributável, pensar diferente feriria literal dispositivo de Lei, eis que o art. 2º do mesmo diploma legal dispôs que o IRPF “*será devido a medida que os rendimentos foram percebidos*”. Ou ainda, flagrantemente contra o disposto no artigo 21 da Lei 7.713/88, que explicita: “*nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver*”. Dispositivos estes literais, os quais expressamente se referem ao fato gerador do tributo.

Assim, apura-se, como dito pela Fazenda Nacional em sede de Recurso Especial, o ganho de capital na data da alienação; a mesma relação percentual da parcela recebida, é o percentual que deve ser aplicado para o valor tributável. Na data da alienação a prazo ocorre a expectativa da incidência do fato gerador.

Isso tudo, com o mesmo fundamento apontado pela decisão recorrida, qual seja, a de que a data do fato gerador deve ser a mesma tanto para efeitos de contagem do prazo decadencial como para apuração do imposto devido, de modo que ambas, se renovam no tempo no tocante a cada parcela específica referente ao pagamento da citada alienação do imóvel, pois a norma não pode ser tomada de modo isolado, quanto menos aplicada fora do intuito do

legislador, e exatamente por isso, a contrário sensu da alegação da contribuinte, **o fato gerador pode ou não coincidir com a alienação de capital, importando de forma preponderante o pagamento que configura em si o chamado ganho de capital real.**

Pois bem, encontrado o momento em que se operacionaliza o fato gerador, preciso registrar a escorreita decisão do acórdão recorrido no tocante ao dispositivo legal a ser aplicado. Admitido o recurso embora não recorra contra o dispositivo, mister se faz que eu o justifique, pois fundamental para demonstração da conclusão adotada.

Estamos tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, cuja parte da renda foi omitida pelo contribuinte e lançada de ofício pela Receita Federal, pode ensejar dúvida entre a aplicação do disposto no art. 150, §4 ou 173, I, do CTN. Para elidir esta discussão necessário se faz que se observem outros requisitos, conforme entendimento jurisprudencial do STJ:

AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ICMS. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. (RECURSO REPETITIVO - RESP 973.733-SC). Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 02/03/2010 Data da Publicação/Fonte DJe 16/03/2010

1. **O tributo sujeito a lançamento por homologação, em não ocorrendo o pagamento antecipado pelo contribuinte**, incumbe ao Fisco o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício substitutivo, que deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(...)

3. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, **é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte ...**

(...)

5. **À luz da novel metodologia legal, publicado o julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC**, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008). 6. Agravo regimental desprovido.

Embora o contribuinte tenha de fato omitido parte das receitas em sua declaração e isso tenha ensejado o lançamento de ofício, é preciso que se observe por força do entendimento jurisprudencial firmado pelo STJ, se houve ou não adiantamento do pagamento do imposto devido ou de parte dele. Contudo, importa aqui salientar que não se trata de qualquer pagamento. Esse precisa ter relação com o fato gerador objeto da infração ora analisada.

Compulsando os autos, **observo que não há nenhuma informação de que o contribuinte tenha realizado qualquer pagamento a título de Ganho de Capital nos anos calendários em que fora autuado.**

Desse modo, assiste razão a alegação esposada no recurso da Fazenda Nacional no tocante a aplicação do art. 173, I, cuja aplicação é cogente nos casos de lançamento de ofício, em que o contribuinte não tenha realizado pagamento do tributo devido, nem parte dele, mesmo que o débito seja advindo de um tributo inicialmente sujeito a lançamento por homologação.

Essa inclusive, é a orientação firmada no RE 973.733-SC , cuja natureza da decisão advinda de repetitivo de controvérsia, vincula este órgão julgador por força do artigo 62 do RICARF. Da análise do referido julgado, transcrito acima, resta definido que não tendo havido o adiantamento de pelo menos parte do pagamento do imposto, este atrai a aplicação do art. 173, I do CTN, conforme definido no acórdão recorrido.

Por conseguinte, definida a regra a respeito da contagem do prazo, resta aplicá-la ao caso concreto destes autos o que da análise do caso concreto abordado pela relatora e citado no relatório demonstra que **não há que se falar em decadência do direito do fisco em cobrar o IRPF devido.**

Este Colegiado já se manifestou neste sentido em voto da minha lavra acompanhado à época pela maioria do Colegiado, formalizado no acórdão **9202-003.770**.

Do exposto, recebo o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito dar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes - Relatora