



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

Processo n° 10530.723471/2011-16
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.771 – 2ª Turma
Sessão de 16 de fevereiro de 2016
Matéria Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Loreci José Comparim

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

IRPF - GANHO DE CAPITAL - VENDA DE IMÓVEL A PRAZO.
COMPROVANTE DE PAGAMENTO DE PARTE DO IMPOSTO.
APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º DO CTN.

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. Havendo comprovação nos autos da ocorrência do pagamento do imposto, ainda que parcial, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN, tomando-se como termo inicial para o prazo decadencial a data da ocorrência dos fatos geradores.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, com retorno dos autos ao colegiado *a quo*, para apreciação das demais questões do Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez, que negavam provimento ao recurso. As Conselheiras Maria Helena Cotta Cardozo e Maria Teresa Martinez Lopez apresentarão declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis Da Costa Bacchieri – Relatora

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Declaração de voto

(Assinado digitalmente)

Maria Teresa Martinez Lopez - Declaração de voto

EDITADO EM: 02/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de processo cujo objeto é o auto de infração lavrado em razão do ganho de capital auferido na alienação de bem imóvel. Exige-se o pagamento do Imposto de Renda Pessoa Física relativos aos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009, incluído multa de ofício agravada e qualificada no percentual de 225%, mais juros de mora.

O fato gerador decorreu da venda imóvel rural cujas partes concordaram em fracionar o pagamento do preço em parcelas que seriam quitadas conforme cronograma de desembolso ajustado no contrato, com início no ato de lavratura do negócio - 16 de maio de 2002, e fim programado para junho de 2008.

O contribuinte apresentou impugnação alegando em síntese: equívoco na imputação da base de cálculo do tributo lançado e inexistência de elementos que justifiquem a aplicação das penalidades na forma como foram impostas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/03/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 02/03/2016

por RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por MARIA HELENA COT

TA CARDOZO, Assinado digitalmente em 08/03/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmen

te em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 14/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Delegacia Regional de Julgamento, por meio do acórdão 15-28.389 julgou a impugnação parcialmente procedente, reformando o lançamento apenas no que tange a aplicação das multa qualificada e parte do valor principal, restando mantidas a multa de ofício e a multa agravada. A decisão pode assim ser resumida:

Dessa forma, voto por considerar procedente em parte a impugnação, mantendo o imposto lançado, reduzindo a multa de ofício de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) para 112,5% (cento e doze e meio por cento) e juros de mora. Deve ser alocado, ainda, o DARF, às fls. 588, efetivamente recolhido em 30/11/2009, às fls. 590, no valor total de R\$ 1.003,34, ao crédito lançado relativo a período de apuração 31/08/2007, mediante imputação proporcional (imposto, multa de mora e juros de mora), excluído-se a multa de ofício correspondente à parcela alocada.

O contribuinte, em sede de Recurso Voluntário, reiterou suas argumentações.

A Primeira Turma Ordinária, por unanimidade dos votos, reconheceu, de ofício, a decadência. O Acórdão, ora recorrido, de nº 2201-002.130 possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

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.

Em seu voto o relator concluiu: "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 34/2011 – fl. 549), o crédito tributário já havia sido atingido pela decadência."

Inconformada com a decisão *a quo*, a Fazenda Pública apresentou Recurso de Divergência, citando como paradigma o acórdão nº 2202-00306, para o qual 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."

Constata a divergência em exame de admissibilidade, deu-se seguimento ao Recurso do Procurador.

Em contrarrazões, citando ementas de decisões que corroboram com a decisão *a quo*, o contribuinte pleiteia seja negado provimento ao Recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Relatora

Conforme despacho de admissibilidade, o recurso preenche os requisitos legais razão pela qual dele conheço.

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional com base nos artigos 67 e 68 do então vigente Regimento Interno deste órgão, haja vista comprovada divergência jurisprudencial no que tange a data de início do prazo decadencial nos lançamentos do Imposto de Renda Pessoa Física decorrente da omissão de ganho de capital em contrato cujo pagamento se dê de forma parcelada no tempo. Discute-se se o termo inicial da decadência seria a data da alienação do imóvel ou as datas de recebimento das respectivas parcelas de valores.

Para elucidar a questão, necessariamente devemos fazer uma análise sobre qual é o fato gerador do Imposto Renda, para tanto transcrevemos o art. 43 do Código Tributário Nacional:

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.

A jurista Mary Elbe de Queiroz em artigo intitulado "Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – Tributação das Pessoas Físicas" (in Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Editora Forense 2006), muito bem explica o que seria essa 'aquisição da disponibilidade':

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/03/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 02/03/2

016 por RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por MARIA HELENA COT

TA CARDOZO, Assinado digitalmente em 08/03/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmen

te em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 14/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Já “disponibilidade” é palavra derivada do latim *disponere*, *dispor*, isto é, bens de que se pode dispor livremente, livres de qualquer despesa. Caracteriza-se como a liberdade necessária à normalidade dos negócios, revelada por uma situação que possibilita ao titular poder dar destinação livre e imediata à renda ou provento percebido, não alcançado a disponibilidade apenas potencial. A disponibilidade poderá ser visualizada sob os aspectos econômicos, jurídico e financeiro.

Entende-se por “disponibilidade econômica” a percepção efetiva da renda ou provento. A aquisição se dá pelo fato material, independentemente da legalidade, ou não, do modo de obtenção. Portanto, a disponibilidade poderia ocorrer de forma não acolhida pela ordem jurídica.

Já a “disponibilidade jurídica” diz respeito à aquisição de um título jurídico que confira direito de percepção de um valor definido, ingresso de forma legal, no patrimônio. É a aquisição por meio de uma das formas legítimas e legais, de acordo com o direito. Pressupõe a disponibilidade econômica, enquanto a “disponibilidade financeira” é o ingresso físico do valor cuja disponibilidade econômica ou jurídica foi previamente adquirida. Nesse caso, existe a posse efetiva dos valores.

A legislação do Imposto sobre a Renda consagra e impõe, com relação às pessoas físicas, além da “disponibilidade econômica ou jurídica”, a exigência da real “disponibilidade financeira”, o chamado “regime de caixa”. Nesse caso, precisa haver o efetivo recebimento do numerário ou pagamento das despesas (o ingresso ou o desembolso de numerário), para que os respectivos valores sejam computados para efeito da incidência do imposto.

Percebe-se portanto que a regra matriz de incidência do imposto possui como critério material o efetivo recebimento do ganho pela pessoa física, não sendo possível tributar a mera expectativa de uma da disponibilidade econômica de valores decorrentes de negócios jurídicos, até porque em alguns casos esse recebimento simplesmente pode não ocorrer (hipótese de inadimplência do devedor).

Ao argumento acima acrescentamos o fato de que ter disponibilidade sobre algum bem é característica daquele que é proprietário da coisa, conforme preconiza o art. 1.228 do Código Civil, e ao tratarmos do ganho de capital, para delimitar o momento da aquisição dessa propriedade de proventos devemos observar a regra do art. 2º da Lei nº 7.713/88:

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

Ora, o artigo deixa claro que no imposto de renda essa propriedade surge com o recebimento dos valores - com a percepção do ganho.

Assim, nos contatos a prazo o fato gerador do imposto de renda do ganho de capital (sujeito a tributação definitiva) somente se efetiva com o pagamento da respectiva parcela, momento em que são efetuados os cálculos para se chegar ao efetivo ganho e são essas

datas que norteiam a contagem do prazo decadencial para eventual realização de lançamento de ofício pelo Fisco.

Muito se questiona se a norma do art. 31 da Instrução Normativa nº 81/2001 teria alterado o fato gerador do imposto em questão:

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;

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

A meu ver tal discussão não procede. Sabe-se que norma infralegal não tem o condão de alterar as regras e bases traçadas pelo CTN e por lei específica, ou seja, não pode uma norma regulamentar alterar os pilares da regra matriz de incidência do tributo, sob pena de ferir o Princípio da Legalidade.

Na verdade, considerando a mutabilidade das normas tributárias no Brasil, podemos interpretar o art. 31 da citada Instrução Normativa nº 84/01 como dispositivo que confere segurança jurídica aos contribuintes, pois ainda que as normas do imposto venham sofrer mudanças ao longo dos anos a fixação de um marco para apuração de eventual ganho de capital afasta qualquer elemento surpresa nos contratos com longo prazo de pagamento.

Assim, se o imposto em questão possui como fato gerador a aquisição, econômica ou jurídica, de renda ou provento, e se nos casos de venda a prazo essa disponibilidade somente ocorre com o efetivo recebimento das parcelas de valores, deve -se tomar essas datas de pagamento como marco para contagem do prazo decadencial.

Ao analisar os documentos juntados ao processo é possível constatar pagamento de imposto à título de "ganho de capital" apenas em relação ao mês de agosto/2007, DARF juntada às fls. 588. Assim, a esse fato gerador deve-se aplicar a norma prevista no art. 150, §4º do CTN, o que gera como termo final do prazo decadencial o mês de julho de 2012.

Com relação aos demais fatos geradores (demais parcelas recebidas pelo contribuinte), não há nos autos qualquer comprovação de pagamento, integral ou parcial, do imposto relativo ao ganho de capital, razão pela qual deve ser aplicado o art. 173 do CTN, extinguindo-se o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Considerando que a ciência do lançamento se deu em 19.07.2011 e considerando as datas acordadas para o pagamento das parcelas decorrentes do negócio jurídico, deve-se afastar a decadência em relação a todos os fatos geradores.

Processo nº 10530.723471/2011-16
Acórdão n.º 9202-003.771

CSRF-T2
Fl. 5

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para afastar a decadência e, conseqüentemente, determino o retorno dos autos à instância *a quo* para a análise dos demais argumentos presentes no Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Declaração de Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

No que tange à contagem do prazo decadencial aplicável à infração relacionada ao ganho de capital, o art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, em um primeiro momento, levou-me a entender que, embora o pagamento do valor da alienação pudesse se dar em parcelas, o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial ocorreria na data do contrato de compra e venda. Entretanto, uma análise mais apurada da questão permite concluir que tal posicionamento não se coaduna com a melhor interpretação da legislação que rege a matéria, conforme será demonstrado.

Primeiramente, registra-se que o art. 114 do CTN dispõe que o fato gerador da obrigação tributária é **a situação definida em lei** como necessária e suficiente à sua ocorrência. Nesse passo, analisando-se detidamente o art. 21 da Lei nº 7.713, de 1988, verifica-se que dito dispositivo é cristalino ao dispor que nas alienações a prazo o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês. Confira-se:

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.

*§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente **ao da percepção dos ganhos.***

Não é por acaso que a lei determinou que o pagamento do imposto ocorre até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos. Tal fato, por si só, demonstra a determinação legal para o deslocamento do fato gerador do ganho de capital.

Em outra passagem, a Lei nº 7.713, de 1988, na segunda parte do art. 2º, dispõe que o imposto de renda das pessoas físicas será devido "..... à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos". E, em seu parágrafo primeiro, determina que o pagamento do imposto será "... até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos". Note-se que o "ganho" descrito pela norma representa, essencialmente, o acréscimo patrimonial, ou seja, o recebimento das parcelas avençadas. Com efeito, o art. 31, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, ao dispor que "nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista", refere-se simplesmente à sistemática de apuração do ganho de capital e de cálculo do imposto.

Em face de tal contexto, a contagem do prazo decadencial a partir da data da alienação configuraria contradição normativa, qual seja, para fins de determinação do termo inicial contar-se-ia a partir da assinatura do contrato (regime de competência), e para fins de pagamento do imposto, contar-se-ia a partir do recebimento das parcelas, ou seja, regime de caixa. Não parece razoável a utilização de dois critérios totalmente antagônicos para determinação da contagem do prazo decadencial, razão pela qual o fato gerador do ganho de capital, nos caso de venda parcelada, ocorrerá na data de pagamento de cada parcela recebida. E assim, a partir de cada uma delas, deve-se contar o prazo decadencial.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Conselheira

Declaração de Voto

Conselheira Maria Teresa Martinez López

Ouso divergir da ilustre Conselheira, ao manifestar entendimento de que "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.

Explico a minha divergência:

A questão que se coloca 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 **102-49.406** 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, veja-se 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 sujeita-se 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 tributária¹ em comento. É dizer, há que se precisar o exato instante em que se considera nascida a relação jurídico-tributária 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.

¹ Alexandre Naoki Nishioka, Conselheiro da 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2ª. Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda. Professor de Direito Tributário dos cursos de graduação e pós-graduação da Faculdade de Direito da Fundação Armando Alvares Penteado – FAAP. Doutorando em Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. Redator Chefe da Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais. Advogado.

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 amolda-se 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, verifica-se 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 atribuí 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, reitera-se, ao se celebrar o referido contrato preliminar sem estipulação de qualquer cláusula de arrependimento, permuta-se 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, considera-se 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:

*GANHO 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 traspassar. Nesse sentido, verifica-se 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.”

⁴ 1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Recurso Voluntário n.º 120.481, relator Conselheiro Nelson Mallmann, sessão de julgamento de 01/12/2004.

⁵ 1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Recurso Voluntário n.º 133.926, relator Conselheiro Nelson Mallmann, sessão de julgamento de 13/05/2004

Pois bem. Interessa-nos 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” encontra-se 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 WALD⁶ 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, fornece-nos 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.

Vê-se, 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 anti-social. Em suma: dispor da coisa vai dar no fato de atingir a sua substância, uma vez que no

6 WALD, Arnaldo. *Direito Civil – Direito das Coisas*. vol. 4. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 32.

7 PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil, v. IV – Direitos Reais*. 19ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 94.

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” encontra-se 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.”

Trata-se, portanto, o acréscimo patrimonial de um incremento de direitos sob a titularidade do contribuinte, ou seja, direitos que podem ser dispostos pelo seu titular. Veja-se, 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”, pode-se 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, amoldam-se 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, vertendo-se, 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. Note-se, 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.

Cumprido, 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 quase-moeda).

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, apurando-se 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 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;

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, considera-se ocorrido o fato gerador no momento da alienação, diferindo-se tão-somente o pagamento do tributo devido, com base no que dispõe o artigo 117, §2º, do RIR/99⁸ 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, dilatando-se o prazo de seu pagamento, enquanto que no segundo altera-se o próprio instante do nascimento da obrigação jurídico-tributária.

Ao julgar a matéria, a **Câmara Superior de Recursos Fiscais** proferiu o acórdão n.º **9202-02.014**, no qual, interpretando o contido no art. 20 da Lei nº 8.981/95 e no art. 31 da IN nº 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.

⁸ Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21). (...) § 2º. Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 2º).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

⁹ 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.

Autenticado digitalmente em 08/03/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

TA CARDOZO, Assinado digitalmente em 08/03/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 14/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Note-se 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, 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 mais-valia.*”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, tratando-se 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:

Aplica-se 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).

Partindo-se desta premissa e movendo à análise da regra de incidência formada pelo art. 21 da Lei 8.981/95, verifica-se 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, concludo, 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).

Conjugando-se, pois, este entendimento com a regra insculpida no art. 150, §4º, do CTN, pode-se 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, contando-se os 5 anos referidos pelo dispositivo legal a partir de então, à exceção, como se disse, dos casos de dolo, fraude ou simulação.

Processo nº 10530.723471/2011-16
Acórdão n.º 9202-003.771

CSRF-T2
Fl. 11

Diante do acima exposto, VOTO por NEGAR provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Maria Teresa Martínéz Lopez