

(Assinado digitalmente)

Maria Teresa Martinez Lopez - Declaração de Voto.

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, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

O presente Recurso Especial refere-se a pedido de Uniformização de Jurisprudência motivado pela Fazenda Nacional, face ao Acórdão 2201-002.172, proferido pela 1ª Turma Ordinária /2ª Câmara/2ª Seção de Julgamento/CARF.

A autuação foi assim apresentada no relatório do acórdão recorrido (fls. 403/408):

“Trata o presente processo de lançamento de ofício relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2006, 2007, 2008 e 2009, consubstanciado no Auto de Infração, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário total no valor R\$ 1.330.970,14, incluída a multa de ofício agravada e qualificada no percentual de 225% e juros de mora.

A fiscalização apurou omissão de rendimentos decorrentes de ganho de capital auferido na alienação do imóvel rural denominado “Fazenda Sete Belo”.

Cientificado do lançamento, o interessado apresentou tempestivamente Impugnação, alegando, conforme se extrai do relatório de primeira instância, *verbis*:

- a) o lançamento fiscal é nulo em razão da ação fiscal ter sido deflagrada a partir informações bancárias obtidas sem autorização judicial (processo administrativo nº 10530.721433/201048), tratando-se, portanto, de prova obtida ilegalmente, o que contamina todo o procedimento fiscal;
- b) na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital é cabível a aplicação do fator de correção previsto no art. 37 da Medida Provisória nº 252, sem prejuízo da redução assegurada no art. 18 da Lei nº 7.713, de 1988;
- c) parte do preço acordado foi recebido mediante a assunção de dívida com garantia real dos vendedores por parte dos compradores junto a instituições financeiras. Portanto, tal parcela não poderia compor a base de cálculo do tributo, por não se saber se a referida dívida foi toda paga, e, também, por tal parcela fugir ao conceito de renda;
- d) na apuração da base de cálculo é cabível a dedução das benfeitorias incorporadas ao imóvel, nos termos do art. 19, inciso VI, a, da Instrução Normativa nº 84, de 2001. As referidas benfeitorias foram comprovadas mediante apresentação de notas fiscais e documentação constante no processo nº 10530.721433/201048, devendo estas serem incorporadas ao presente processo;
- e) na escritura pública apresentada consta o valor da venda do imóvel, portanto, o ganho de capital não poderia ser apurado com base em valor extraído de qualquer outro documento particular;
- f) a multa de ofício e sua majoração devem ser afastadas em razão da inexistência da ocorrência de conduta dolosa por parte do contribuinte.

A 3ª Turma da DRJ em Salvador/BA julgou parcialmente procedente o lançamento, consubstanciado nas ementas abaixo transcritas:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

É cabível o lançamento fiscal para constituir crédito tributário decorrente de omissão de rendimentos vinculada a ganho de capital na venda de imóvel rural.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

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 autoriza a qualificação da multa de ofício.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimado da decisão de primeira instância, Loreni Luiz Comparin apresentou tempestivamente Recurso Voluntário (fls. 377/397), sustentando, essencialmente, os mesmos argumentos defendidos em sua Impugnação.”

Em análise ao Recurso Voluntário, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, nas fls. 403/408, deu provimento ao recurso, entendendo pela aplicação da decadência em caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, devendo se utilizar da sistemática prevista no inciso I, do art. 173, do CTN. Considerou 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. A data do fato gerador deve ser a mesma tanto para efeitos de contagem do prazo decadencial como para apuração do imposto devido. 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 35/2011 – fl. 351), todo o crédito tributário já havia sido atingido pela decadência.

Às fls. 412/417, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial, o qual foi admitido às fls. 419/421. Ressaltou, de imediato, que o apelo do recurso não questiona a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN, e sim, sobre o momento em que ocorreu o fato gerador do IRPF, pois, o acórdão recorrido entendeu que no caso de venda a prazo de bens imóveis, o fato gerador do imposto de renda é apurado como se a venda fosse efetuada à vista, e, por isso, reconheceu a decadência do crédito lançado, pois a alienação do imóvel ocorreu no dia 18/05/2002 e a ciência do lançamento se deu em 19/07/2011. Para demonstrar a divergência, trouxe jurisprudência da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, com entendimento de que nas vendas a prazo, não existe fato gerador único, há vários fatos geradores, um para cada recebimento de parcela. Registrou, entretanto, que o julgado paradigma tratou apenas do afastamento do prazo decadencial do art. 150, §4º do CTN e aplicação do art. 173, I quando não há recolhimento parcial do tributo no ganho de capital. Assim, considerou que, analisando o momento da ocorrência do fato gerador do IRPF nas alienações a prazo, acórdãos, recorrido e paradigma, chegaram a conclusões distintas. Enquanto o primeiro afirmou que o fato gerador ocorre no momento da venda, o segundo entendeu que ocorre quando do recebimento das parcelas.

Intimado da interposição do Recurso Especial, o Contribuinte apresentou Contrarrazões às fls. 428/433.

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

Autenticado digitalmente em 25/06/2016 por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 25/06/2016

por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 27/06/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinad

o digitalmente em 28/06/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 29/06/2016 po

r CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 30/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata-se de lançamento de ofício relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2006, 2007, 2008 e 2009, consubstanciado no Auto de Infração, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário total no valor R\$ 1.330.970,14, incluída a multa de ofício agravada e qualificada no percentual de 225% e juros de mora.

O acórdão recorrido acatou a preliminar de decadência, declarando extinto o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário para o fato gerador havido no ano-calendário de 2002, sob o entendimento de que na presente hipótese 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, entendendo pela aplicação da decadência em caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, devendo se utilizar da sistemática prevista no inciso I, do art. 173, do CTN. 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 35/2011 – fl. 351), todo o crédito tributário já havia sido atingido pela decadência.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional insurgiu-se tão somente quanto a determinação do fato gerador, o qual tem conseqüente 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

Documento assinado digitalmente por ANA PAULA FERNANDES em 27/06/2016 às 10:22:00. Autenticado em 30/06/2016 às 10:22:00. Assinado digitalmente por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 27/06/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 29/06/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

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 Nº 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. Nem mesmo nas manifestações e defesas que apresentou em seu favor. Ao contrário, a contribuinte confirma, nos esclarecimentos**

prestados na data de 05.12.2014, que alienou o bem, e que o pagamento se deu de modo parcelado nos anos 2006, 2007, 2008 e 2009.

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.

A alienação ocorreu em 18 de maio de 2002, contudo o pagamento a prazo se estendeu por várias parcelas, devendo a decadência ser aplicada com base no art. 173, I ou seja, pra cada fato gerador (cada parcela paga) se aplicará a renovação do início do prazo decadencial tido como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado, devendo a apuração do calculo se dar com base no art. 31 da INSRF 84/2001.

Salientando que no caso concreto o auto de infração tão somente se refere as parcelas havidas pela contribuinte, a partir de 31/01/2006 a 31/12/2009, e a ciência do Auto de Infração ocorreu em 19/07/2011 (Edital 35/2011 – fl. 351), portanto, não há que se falar em decadência do direito do fisco em cobrar o IRPF devido.

Observe-se, entretanto, que julgada e afastada a preliminar de decadência e que o recurso da contribuinte traz a cena diversas outras considerações a serem debatidas (fator de redução, exclusão de benfeitorias da base de calculo, revisão de multa, dentre outros), o processo deve retornar a instância "a quo" para análise de mérito.

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

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes - Relatora

Declaração de Voto

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

Declaração de Voto

CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ 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.

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 **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.

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

Autenticado digitalmente em 25/06/2016 por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 25/06/2016

por ANA PAULA FERNANDES, Assinado digitalmente em 27/06/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinad

o digitalmente em 28/06/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 29/06/2016 po

r CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 30/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 regramatrix de incidência tributária 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.

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 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

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.

² SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 18ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 55

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, reitere-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

³ Processo de Consulta n.º 209/03. Órgão: SRRF/10ª Região Fiscal. Publicação no D.O.U. em 13.02.2004.

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

*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.”

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.*

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

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 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

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.

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.

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.

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, 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

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

Autenticado digitalmente em 30/06/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 29/06/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

o digitalmente em 28/06/2016 por MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, Assinado digitalmente em 29/06/2016 por

r CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 30/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

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, 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).

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.

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

(Assinado digitalmente)

Maria Teresa Martínez López.