MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10850.002613/2001-13
Recurso nº	154.849 Voluntário
Matéria	IRPF - Exs.: 1997 a 2000
Acórdão nº	102-49.427
Sessão de	16 de dezembro de 2008
Recorrente	ELVIRA DO CARMO FARIA
Recorrida	3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física

Ano-calendário: 1996

Ementa: DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º., do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.

Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em "verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo", inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.

A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I.

A interpretação do *caput* do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.

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

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

A data do fato gerador deve ser a mesma tanto para efeitos de contagem do prazo decadencial como para apuração do imposto devido.

Preliminar de decadência acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência, nos termos do voto do Relator.

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA
Relator

FORMALIZADO EM: 10 MAR 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Eduardo Tadeu Farah, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1017/1039), interposto em 11 de outubro de 2006, contra o acórdão (fls. 994/1010), proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (SP-II), que, por unanimidade de votos, julgou procedente, em parte, o Auto de Infração (fls. 655/657), que exige a formalização do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, no valor total de R$ 239.339,55, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes últimos calculados até 30/11/2001. O Recorrente teve ciência de tal decisão no dia 15 de setembro de 2006 (fl. 1014).

O auto de infração, de fls. 655/657, constatou irregularidades na declaração de imposto de renda relativa aos anos-calendário de 1996, 1997, 1998 e 1999, conforme se verifica abaixo:

"OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/QUOTAS NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA"

Fato gerador	Valor tributável ou imposto	Multa
31/10/1996	R$ 49.183,67	0%
30/11/1996	R$ 404,69	0%
31/12/1996	R$ 407,79	0%
31/01/1997	R$ 409,75	0%
28/02/1997	R$ 412,46	0%
31/03/1997	R$ 416,38	0%
30/04/1997	R$ 537,38	0%
31/05/1997	R$ 541,98	0%
30/06/1997	R$ 1.374,45	0%
31/07/1997	R$ 547,14	0%
31/08/1997	R$ 552,24	0%
30/09/1997	R$ 553,77	0%
31/10/1997	R$ 735,70	75%
30/11/1997	R$ 740,98	75%
31/01/1998	R$ 750,85	75%
28/02/1998	R$ 753,79	75%

31/03/1998	R$ 757,53	75%
30/04/1998	R$ 762,99	75%
31/05/1998	R$ 30.678,34	75%
30/06/1998	R$ 771,48	75%
31/07/1998	R$ 3.768,95	75%
31/08/1998	R$ 783,49	75%
30/09/1998	R$ 3.780,43	75%
30/11/1998	R$ 2.991,00	75%
31/01/1999	R$ 2.991,00	75%
31/03/1999	R$ 2.991,00	75%

Intimada, a Recorrente apresentou a impugnação de fls. 661/687, que a respeitável decisão recorrida relata, minuciosamente, da seguinte forma:

> *"4.1. Ao contrário do entendimento apresentado pelo Sr. Fiscal, ocorreu a decadência do direito de efetuar o lançamento de ofício devido à natureza do lançamento do imposto de renda, à ocorrência do pagamento do valor devido a título de imposto de renda sobre o ganho de capital por parte do contribuinte Manoel José do Carmo Faria, e à jurisprudência administrativa firmada sobre o tema (transcreve ementa de Acórdão do Conselho de Contribuintes);*
>
> *4.2. A autoridade fiscalizadora desconsiderou como permuta a operação havida entre os irmãos Manoel José do Carmo Faria e José Antônio do Carmo Faria, a fim de caracterizá-la como alienação e, assim, reclamar o recolhimento do imposto sobre ganho de capital;*
>
> *4.3. No Termo de Constatação Fiscal, afirma o Sr. Auditor Fiscal que, conforme preceitua o art. 801, inciso IV, do RIR/94, apenas a permuta de unidades imobiliárias sem o recebimento de torna poderia ser excluída na determinação do ganho de capital e, sendo a transação em questão referente a quotas de capital social, com recebimento de torna (50% do créditos junto ao DER), estaria sujeita à determinação do ganho de capital;*
>
> *4.4. Entretanto, o fato acima mencionado não desqualifica a operação havida como permuta, apenas, se fosse, o caso, torná-la-ia tributável;*
>
> *4.5. Os irmãos detinham, cada um, 50% das quotas de cada uma das empresas que compunham o grupo familiar, tendo*

permutado suas respectivas participações, reorganizando o grupo de forma a que um dos irmãos, Manoel José do Carmo Faria, permanecesse com a totalidade das quotas da empresa Construfert e o outro irmão, José Antônio do Carmo Faria, com a totalidade das demais;

4.6. Portanto, inexistiu, na permuta, ganho de capital, mas tão somente a divisão entre dois irmãos do conjunto de suas respectivas cotas, para efeito de reorganização do complexo empresarial;

4.7. Além disso, como já decidido pelo Conselho de Contribuintes, a permuta só é tributável quando existir torna, independentemente do bem permutado;

4.8. Ao decidirem pela divisão do grupo empresarial, os irmãos Manoel José do Carmo Faria e José Antônio do Carmo Faria apuraram que as empresas Construmarco e Constroeste detinham o valor expressivo de R$ 29.107.118,32 em créditos junto ao DER – Departamento de Estradas de Rodagem, que foi considerado na apuração da equivalência patrimonial do conjunto de empresas;

4.9. No entanto, como crédito a receber necessitaria de ajuste no grupo para que nenhum dos irmãos sofresse prejuízo. Assim, deliberaram que o crédito seria também partilhado dentro do conjunto de empresas, sendo que a Construmarco e a Constroeste se comprometeram a ceder à Construfert 50% do valor que viriam a receber na liquidação do crédito que detinham perante o DER;

4.10. Verifique-se que as empresas não cederam o crédito à pessoa física do Sr. Manoel José do Carmo Faria e nenhum lançamento contábil foi efetivado nesse sentido, quer nas empresas, quer na pessoa física do Sr. Manoel;

4.11. O fiscal autuante não nega que a empresa Construfert foi beneficiária do recebimento de metade do referido crédito, entende apenas que esse recebimento se deu por cessão de crédito havida do Sr. Manoel José do Carmo Faria, interpretação esta que não faz o menor sentido;

4.12. A confusão do Sr. Auditor Fiscal provavelmente decorreu do fato de que o Sr. Manoel compareceu no instrumento original, datado de 25/10/1996, não apenas na qualidade de pessoa física, mas também de cotista e representante da empresa Construfert;

4.13. Portanto, quem transacionou e ficou na condição de credora junto às empresas Construmarco e Constroeste foi a empresa Construfert, representada na ocasião pelo Sr. Manoel José do Carmo Faria;

4.14. Quando obtiveram a liquidação de seu crédito junto ao DER, as ditas empresas repassaram metade do valor apurado à empresa Construfert, como demonstra o lançamento contábil, em anexo;

4.15. A Construfert não recebeu o crédito do Sr. Manoel, pois este não recebeu crédito nenhum. Logo, se tributação houvesse, deveria recair sobre a pessoa jurídica da Construfert e não sobre a pessoa física do Sr. Manoel José do Carmo Faria, que, em momento algum foi titular daquele crédito ou em razão dele recebeu qualquer valor;

4.16. O valor efetivamente recebido do DER pela Construfert foi R$3.000.000,00 e não a quantia de R$ 14.553.559,11, computada pelo autuante como valor da alienação. Portanto, o Auto de Infração tomou por base valor irreal;

4.17. Outro motivo incorreto da autuação diz respeito à consideração de custo zero na incorporação de lucros ao capital, invocando como não cumpridas as condições do art. 3º da Lei nº 8.849/94 e do art. 3º da Lei nº 9.065/95. Reproduz os referidos dispositivos legais;

4.18. Mais uma vez equivoca-se o Sr. Auditor ao confundir imposto na fonte sobre lucros distribuídos com imposto sobre ganhos de capital na alienação de bens;

4.19. Tais dispositivos nada tratam sobre o custo das quotas oriundas de lucros capitalizados. Bem ao contrário, os parágrafos segundo de ambos os artigos até sugerem que as quotas tenham valor atribuído, pois estende a isenção aos sócios. Afinal, não teria sentido isentar o que não tem valor, o que ocorreria se seu custo fosse zero

4.20. Ademais, as condições estabelecidas pela legislação foram obedecidas, pois, nos cinco anos anteriores a cada incorporação, nenhuma das empresas referidas no auto de infração haviam restituído capital aos sócios. Da mesma forma, a partir da incorporação e durante os cinco anos subseqüentes, nenhuma delas foi dissolvida ou restituiu capital aos sócios;

4.21. Também não houve redução de capital nos cinco anos anteriores e nos cinco anos subseqüentes à data de capitalização dos lucros, assim como também não houve liquidação da sociedade;

4.21. O disposto na IN 48/98 não se aplica ao caso, uma vez que os fatos ocorreram em 25/10/1996, sendo, portanto, anteriores à edição da citada instrução normativa;

4.22. À época dos fatos vigorava a IN 31/96, que considerava como custo de aquisição "a parcela do lucro ou reserva

capitalizada, que corresponder ao sócio ou acionista, no caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real", sem nenhuma restrição quanto aos anos em que foram apurados os lucros;

4.23. Logo, indevida a pretensão do fiscal autuante em considerar valor igual a zero como custo de aquisição das referidas quotas;

4.24. Ao contrário do observado pela autoridade fiscal, o imposto relativo ao mês de junho/97, vencido em julho de 1997, foi recolhido pelo espólio, como demonstra a cópia do recolhimento anexa;

4.25. Apresenta os cálculos que estariam de acordo com suas argumentações de mérito.

4.26. Requer, por fim, a nulidade do auto de infração em epígrafe, ou no mérito, se não for reconhecida a nulidade, a sua anulação por inadequação à legislação em vigor, reconhecendo-se como legítima a operação efetivada e corretos os lançamentos e o recolhimento de tributo dela decorrente, ou ainda, caso desacolhidas as hipóteses anteriores, a correção dos cálculos.

5. Em 10/04/2002, a contribuinte anexou parecer técnico de lavra do perito contador Osmar Trevisan (fls. 771/790), que, segundo alega, atesta a procedência dos argumentos apresentados na impugnação.

6. Na mesma oportunidade, foi trazido aos autos aditamento à impugnação (fls. 928/929), por meio do qual, a autuada reiterou a preliminar de nulidade por decadência suscitada na impugnação, com transcrição de ementa de Acórdão da CSRF, apresentando também os cálculos que estariam de acordo com suas argumentações de mérito (fls. 930/952)".

A DRJ/SÃO PAULO – SP II julgou procedente o lançamento, com fundamentos consubstanciados na seguinte ementa:

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: PRELIMINAR. DECADÊNCIA. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Preliminar rejeitada.

GANHO DE CAPITAL. PERMUTA. A permuta configura uma das hipóteses de alienação legalmente previstas e encontra-se sujeita à apuração de ganho de capital, caso haja diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição. Somente a permuta de unidades

imobiliárias sem o recebimento de torna está excluída da determinação do ganho de capital.

GANHO DE CAPITAL. SUJEITO PASSIVO. BENEFICIÁRIO DA OPERAÇÃO. O sujeito passivo para a apuração do ganho de capital é o beneficiário da operação da qual tenha resultado ganho patrimonial.

GANHO DE CAPITAL. VALOR DA OPERAÇÃO. O valor da venda do bem que servirá para o cálculo do percentual de ganho de capital é aquele que efetivamente foi concretizado.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. INCORPORAÇÃO DE LUCROS DE 1994 E 1995. O custo de aquisição das quotas de capital é considerado igual a zero no caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas apurados nos anos de 1994 e 1995.

Não se conformando, o Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1017/1039, no qual reiterou os argumentos expostos em sede de impugnação, bem como, salientou que apresentará a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

O recurso preenche seus requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

A questão debatida no presente recurso é oriunda de negociação envolvendo dois irmãos, José Antônio do Carmo Faria e Manoel José do Carmo Faria, bem como as sociedades Canguru Veículos Ltda., Concretoeste Indústria e Comércio Ltda., Controeste Indústria e Comércio Ltda., Construfert Indústria e Comércio Ltda., Construmarco Indústria e Comércio Ltda., Faria Importadora Ltda., Faria Motos Ltda., Faria Veículos Ltda. e Finama Auto Financiamentos S/C Ltda.

Em breve síntese, o acordo entabulado entre as partes teve por escopo precípuo dividir o controle comum das sociedades que possuíam em conjunto de tal forma que a integralidade das quotas da empresa Construfert passasse a ser detida por Manoel José do Carmo Faria e, bem assim, o controle das demais sociedades fosse transferido para o outro irmão, José Antônio do Carmo Faria.

Para implementar tal negócio, as partes envolvidas celebraram um "Instrumento Particular de Transação, Compra e Venda e Permuta de Quotas de Capital Social e Outras Avenças", por meio do qual foram acordadas operações de cessão, venda e permuta de ações e direitos de tal maneira que a integralidade do patrimônio de ambos os irmãos fosse repartida de maneira uniforme.

Pois bem. No bojo do contrato celebrado, mais especificamente nas cláusulas 3.C, 3.D, 3.F, foi acordado que Manoel José do Carmo Faria permutaria com José Antônio do Carmo Faria a integralidade de sua participação societária na empresa Constroeste Indústria e Comércio Ltda., ou seja, 3.503.412 (três milhões, quinhentas e três mil, quatrocentas e doze) quotas em troca de 3.288.778 (três milhões, duzentas e oitenta e oito mil, setecentas e setenta e oito) quotas referentes à participação societária de José Antônio do Carmo Faria em Construfert Indústria e Comércio Ltda.

Aliado a este negócio jurídico, Construfert Indústria e Comércio Ltda. igualmente celebrou contrato de permuta com as sociedades Construmarco Indústria e Comércio Ltda., acordo no qual ficou estabelecido que a primeira transferiria à segunda a totalidade das quotas que possuía, isto é, 9.220.540 (nove milhões, duzentas e vinte mil, quinhentas e quarenta) quotas no capital social da Constroeste Indústria e Comércio Ltda.; e, em contrapartida, Construmarco Indústria e Comércio Ltda. se obrigava a entregar à Construfert Indústria e Comércio Ltda. a totalidade das quotas que possuía nesta última, ou seja, 3.422.806 (três milhões, quatrocentas e vinte e duas mil, oitocentas e seis).

Concomitantemente com as permutas pactuadas, o contrato celebrado previa, em sua literalidade, que *"as partes contratantes deliberam que o sócio Manoel José do Carmo Faria, juntamente com o patrimônio correspondente a todo o ativo e passivo da empresa*

Construfert Indústria e Comércio Ltda., de que passa a ser titular absoluto, na forma acima exposta, receberá por cessão das empresas Construmarco Indústria e Comércio Ltda. e Constroeste Indústria e Comércio Ltda., 50% (cinqüenta por cento) dos créditos que ambas possuem perante o DER – Departamento de Estradas de Rodagem, órgão ligado à Secretaria de Estado dos Negócios de Transporte do Estado de São Paulo, resultantes de contratos celebrados com o mesmo, vencidos até o dia 31 de dezembro de 1994" (fl. 87).

Com base na redação supra transcrita do acordo entabulado entre as partes, entendeu a fiscalização que a permuta celebrada entre os irmãos Manoel José do Carmo Faria e José Antônio do Carmo Faria teria sido feita com torna, de modo que deveria se acrescer ao valor da alienação das quotas de Constroeste (por meio de permuta) o valor da torna devida, que à época havia sido calculada no valor de R$ 14.553.559,11, valor este que veio a ser reduzido ao montante de R$ 3.000.000,00 pela decisão de 1° grau, em consonância com os documentos acostados pela Recorrente.

Alega a Recorrente, neste diapasão, que o valor de R$ 3.000.000,00 decorrente de crédito junto ao DER era devido à Construfert Indústria e Comércio Ltda. em virtude da segunda permuta, muito embora a redação do acordo pudesse levar ao entendimento de que o valor seria repassado a Manoel José do Carmo Faria por conta da primeira permuta, esta sim levada a cabo entre os irmãos.

Para sustentar a assertiva, junta o contribuinte documentos que efetivamente atestam que o valor foi cedido à Construfert Indústria e Comércio, pelas empresas "Construmarco" e "Constroeste", inclusive através de recibos assinados pela "Construfert" e com a comprovação de que o valor realmente havia ingressado na conta desta última.

Feita esta breve explanação propedêutica, cumpre mover à análise do mérito recursal.

(I) Regra de Decadência Aplicável aos Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação

Cumpre-me analisar, *ab initio*, se, *in casu*, incide o artigo 173, I, do CTN, regra geral de contagem da decadência, ou o artigo 150, §4°, do mesmo Código, específica aos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Para tanto, necessário se faz inicialmente transcrever alguns artigos do CTN que tratam do lançamento e da decadência. São eles:

> "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo ***lançamento***, assim entendido ***o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível***.
>
> Parágrafo único. A ***atividade administrativa de lançamento*** é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."
>
> ...
>
> Art. 149. O ***lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa*** nos seguintes casos:

...

V – quando se comprove ***omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte***;

...

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com ***dolo, fraude ou simulação***;

...

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

§1º. O ***pagamento antecipado*** pelo obrigado nos termos deste artigo ***extingue o crédito***, sob condição resolutória da ulterior ***homologação do lançamento***.

...

§4º. Se a lei não fixar ***prazo à homologação***, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; ***expirado esse prazo*** sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se ***homologado o lançamento*** e definitivamente extinto o crédito, ***salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação***.

...

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

...

V – a prescrição e a ***decadência***;

...

VII – o ***pagamento antecipado*** e a ***homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º. e 4º.***;

...

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

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;..."

Várias conclusões podem ser extraídas a partir da interpretação sistemática desses dispositivos do Código:

(a) desde sua definição, o lançamento é considerado expressamente um procedimento administrativo (art. 142, *caput*) ou uma atividade administrativa (art. 142, parágrafo único), inclusive o lançamento por homologação (art. 149, V, e 150, *caput*);

(b) esse procedimento ou atividade consiste em "verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo" (art. 142, *caput*), independentemente da modalidade de lançamento;

(c) a diferença é que, no lançamento por homologação, praticamente toda essa atividade é realizada pelo contribuinte ou responsável, cabendo à autoridade administrativa homologá-la;

(d) o artigo 149 trata das hipóteses que autorizam o lançamento de ofício, dentre as quais aquelas previstas nos incisos V e VII, ou seja, (d.1) "omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte" (lançamento por homologação) e (d.2) ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele "com dolo, fraude ou simulação";

(e) o lançamento por homologação está definido no artigo 150, sendo que "o dever de antecipar o pagamento", não o efetivo pagamento, faz parte do conceito legal daquele (art. 150, *caput*);

(f) o pagamento antecipado é modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutiva da homologação do lançamento (150, §1º., c/c art. 156, VII);

(g) no lançamento por homologação, homologa-se a atividade (art. 150, *caput, in fine*) ou o procedimento (art. 150, §§ 1º. e 4º., c/c art. 156, VII, *in fine*) realizado pelo sujeito passivo;

(h) referida homologação pode ser tácita, com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º.);

(i) se não homologado esse procedimento, necessário se faz o lançamento de ofício de que trata o artigo 149, V;

(j) o artigo 156 distingue os casos de decadência (V), de pagamento antecipado e de homologação do lançamento (VII);

(k) o prazo de decadência a que se refere o artigo 156, V, é o do artigo 173, I, do CTN, enquanto que a homologação do lançamento se dá na forma do §4º. do artigo 150;

(l) o artigo 150, §4º., é aplicável apenas ao lançamento de ofício previsto expressamente no inciso V do artigo 149, decorrente de "omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte" (lançamento por homologação), não alcançando os casos de ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele "com dolo, fraude ou simulação";

(m) "omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte" (lançamento por homologação) abrange tanto a falta de pagamento como o pagamento a menor de tributo;

(n) apenas as circunstâncias que não se encaixem na expressa previsão contida no artigo 149, V, estão sujeitas ao artigo 173, I.

A meu ver, essas constatações afastam a assertiva segundo a qual o artigo 173, I, regula indistintamente o prazo decadencial relativo a todos os lançamentos de ofício.

Como se viu, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, por força do artigo 149, V, o lançamento de ofício deve ser realizado pela autoridade administrativa tanto no caso de omissão como de inexatidão "por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte" (lançamento por homologação), o que significa dizer que quando houve falta de pagamento ou pagamento a menor, é obrigatório o lançamento de ofício.

Para essas situações de ausência de pagamento ou de pagamento parcial de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o Código estabelece o prazo decadencial do §4º. do artigo 150, ressalvando tão-somente aquelas em que se verifique "dolo, fraude ou simulação", que, nos termos do artigo 149, VII, também autorizaria o lançamento de ofício.

Aliás, se o artigo 173, I, abrangesse todas as hipóteses de lançamento de ofício, a ressalva contida na parte final do artigo 150, §4º., seria absolutamente desnecessária, uma vez que a comprovação de "dolo, fraude ou simulação" impõe o lançamento de ofício pela autoridade administrativa, a teor do artigo 149, VII.

Se o legislador não usa palavras inúteis, o disposto na parte final do § 4º. do artigo 150 só pode significar que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o único caso de lançamento de ofício que autoriza a incidência do artigo 173, I, é o de "dolo, fraude ou simulação".

Muito difundida também tem sido a idéia de que o artigo 150, §4º., aplica-se apenas quando tenha sido feito pagamento antecipado pelo sujeito passivo, pois, não havendo tal pagamento, qualquer que seja seu valor, a autoridade não terá o que homologar, submetendo-se a hipótese ao regime do artigo 173, I.

Não obstante, conforme se procurou demonstrar, o Código exige expressamente, nas situações do artigo 150, a homologação de todo o procedimento, de toda a atividade de "lançamento", que consiste, na definição do artigo 142, em "verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo" (art. 142, *caput*).

A antecipação do pagamento é referida apenas como modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento de lançamento, ou seja, de toda atividade que culminou no pagamento a menor ou mesmo no não recolhimento do tributo.

O que importa, para o Código, é que a legislação do tributo atribua ao contribuinte ou responsável "o dever de antecipar o pagamento" do tributo, independentemente deste ser realizado ou não. É dizer, a exigência tributária é que deve estar sujeita ao lançamento por homologação, não sendo condição necessária para a incidência do artigo 150, §4º., a realização de qualquer antecipação.

Até porque todas as vezes que o Código se referiu à homologação, nos artigos 150, *caput* e §§1º. e 4º., e 156, VII, fez menção à atividade ou ao procedimento de lançamento, nunca ao pagamento antecipado.

Se isso não bastasse, o CTN sempre distinguiu "pagamento antecipado" e "homologação do lançamento" (artigos 150, *caput* e §§1º. e 4º., e 156, VII), tendo utilizado essas expressões lado a lado, no mesmo dispositivo (artigo 150, §1º., e 156, VII), sem nunca se referir à homologação do pagamento antecipado.

E não poderia ser de outra forma, pois, nos tributos sujeitos a essa espécie de lançamento, existem diversas situações que acarretam o não pagamento de determinada exação, como imunidades, isenções, não-incidências, alíquotas zero, créditos acumulados etc. Por vezes, o lançamento de ofício decorrente do não pagamento do tributo também tem origem em vício na qualificação dos fatos pelo sujeito passivo.

Em qualquer uma dessas hipóteses, a atividade do contribuinte ou responsável está sim sujeita à homologação pela autoridade administrativa, de acordo com o artigo 150.

Um exemplo prático poderá ajudar a elucidar a questão: no caso do IRPF, tributo sujeito ao lançamento por homologação, determinado contribuinte assalariado não paga o tributo sobre determinado rendimento, declarando ao final do exercício que aquele rendimento era isento ou não tributável.

É correto dizer que, no caso, não se estaria sujeito ao prazo do artigo 150, §4º., só porque não houve pagamento daquele específico rendimento? Seria possível desmembrar o fato gerador e considerar que apenas aquele rendimento não oferecido à tributação determinaria a aplicação do artigo 173, I, ainda que vários outros valores tenham sido recolhidos antecipadamente a título de IRPF ou mesmo IRRF?

Outra pergunta se impõe: por que somente aqueles que não pagaram o imposto estão sujeitos ao prazo do artigo 173, I, enquanto que todos os que recolheram a menor (inclusive valores ínfimos) devem observar o prazo do artigo 150, §4º., quando se sabe que ambos os casos ensejam o lançamento de ofício, nos termos do mesmo artigo 149, V, do CTN?

A propósito, deve-se ressaltar que o argumento segundo o qual o *caput* do artigo 150 determinaria a homologação do pagamento antecipado, já que a expressão "atividade assim exercida pelo obrigado" poderia referir-se à antecipação, é incompatível com o disposto no artigo 149, V, de acordo com o qual o lançamento de ofício deve ser efetuado pela autoridade administrativa "quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte".

De fato, se a omissão ou a inexatidão mencionadas no artigo 149, V, dizem respeito ao "exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte", percebe-se que o pagamento em si não é requisito para que o tributo esteja sujeito ao lançamento por homologação. Homologa-se, isto sim, a atividade, o procedimento levado a efeito pelo sujeito passivo, não o pagamento propriamente dito, que pode ou não ocorrer.

O que se quer deixar muito claro é que a interpretação do *caput* do artigo 150 não pode ser feita isoladamente, pois, como se diz, "o direito não se interpreta em tiras". Deve ser feita em conjunto com o artigo 149, V, e com todos os outros dispositivos do Código que tratam da matéria, especialmente os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I.

Ainda que não nos caiba "psicanalisar os eminentes representantes da Nação", não me parece, outrossim, que tenha sido intenção do legislador sujeitar todos os casos de lançamento de ofício (art. 149) ao artigo 173, I, do CTN.

Isto porque tanto o "Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional", de 1954, como o projeto de lei encaminhado ao Presidente da República previam apenas o prazo decadencial de que trata o artigo 173, I, do nosso Código em vigor.

O disposto no atual artigo 150, §4º., quanto à homologação tácita não constou nem do anteprojeto nem do projeto de lei. Foi incluído posteriormente, como exceção ao nosso artigo 173, I, que seria aplicável indistintamente a todas as modalidades de lançamento.

Assim, ao excepcionar o lançamento por homologação da regra geral até então projetada, o legislador pretendeu dar à hipótese prevista atualmente no artigo 149, V, tratamento diferenciado, consubstanciado no regime de que trata nosso artigo 150, §4º.

Não se deve esquecer, ainda, que, além da interpretação sistemática dos dispositivos do CTN, no caso específico, tratando-se de exceção, deve-se interpretar restritivamente os artigos 149, V, e 150, *caput* e §§1º. e 4º., ou, nos dizeres do artigo 111 do Código, "literalmente". E a interpretação literal destes, como se viu, também nos permite concluir que tendo ou não havido pagamento antecipado, aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contado a partir da data da ocorrência do fato gerador.

Nem se alegue ainda que o legislador pretendeu estabelecer um prazo menor de decadência apenas para os casos em que o contribuinte tenha feito algum pagamento antecipado, pois tal antecipação facilitaria o trabalho de investigação da autoridade administrativa.

Isto porque tal propósito, mesmo que tivesse existido, não se manifestou no texto do Código; ao contrário, como se extrai da interpretação sistemática e gramatical dos artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, *caput* e §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo do §4º. do artigo 150 é aplicável inclusive quando não houver pagamento.

Lembro aqui a advertência feita pelo Ministro Aliomar Baleeiro:

> *"Não me cabe, Sr. Presidente, psicanalisar os eminentes representantes da Nação.*
>
> ...
>
> *Não entro, Sr. Presidente, na apreciação da justiça da lei. Desde que aceitei um posto neste Supremo Tribunal Federal, com muita honra para mim lembrei-me de que na minha mocidade me tinham ensinado aquela regra sovadíssima, de D'Argentré: não julgo a lei, julgo segundo a lei.*
>
> ...

Acho que os membros do Congresso, responsáveis pela política legislativa do País, podem exigir que apliquemos cegamente a todas as leis que forem constitucionais, boas ou ruins. Quem se queixar da justiça da lei, que vá às eleições e substitua os Deputados e Senadores. Nosso papel não é fazer leis, mas justiça segundo às leis constitucionais." (STF, Tribunal Pleno, RE n.º 62.739-SP, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, j. em 23.8.67, in RTJ 44/55-59)

Portanto, vê-se, com clareza, que no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como o imposto de renda definitivo sobre o ganho de capital, aplica-se o disposto no art. 150, §4º, para o fim de determinar o momento de ocorrência da decadência.

É o que tenho procurado demonstrar nos acórdãos de minha relatoria, sobre o tema. O primeiro deles, proferido no julgamento do Recurso no. 154.057, em 05 de março de 2008, teve a seguinte ementa:

"DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º., do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.

Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em "verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo", inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.

A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I.

A interpretação do *caput* do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.

Decadência acolhida."

(II) Critério Temporal do Imposto de Renda nos Casos de Alienação a Prazo

Inicialmente, antes mesmo de ingressar no mérito da questão, faz-se mister a análise da preliminar de decadência suscitada pela Recorrente.

Nesse sentido e como já é cediço, a legislação pátria prevê a tributação, por meio do imposto de renda, do ganho de capital decorrente de alienações das quais tenha ocorrido ganho de capital. Neste sentido, vale conferir o disposto no art. 21 da Lei 8.981/95, *in verbis*:

"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."

Especificando quais os tipos de operação podem ser enquadrados no conceito de "alienação", o legislador, ao editar a Lei nº. 7.713/89, mais especificamente em seu art. 3º, §3º, previu que:

> *"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."*

Observado o critério material do imposto, cumpre perquirir, no presente caso, qual o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária. 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.

Em consonância com o exposto, é imprescindível determinar-se quais os conceitos de "alienação" e de "ganho de capital", de maneira a determinar-se quando restará configurado o critério temporal do tributo em tela.

Assim, no que concerne ao conceito de "alienação", entendo que, tal como consignado no acórdão recorrido, referido termo abrangeria a transmissão verificada por meio do "Instrumento Particular de Transação, Compra e Venda e Permuta de Quotas de Capital Social e Outras Avenças" firmado pelas partes em outubro de 1996. Em verdade, como assevera De Plácido e Silva, alienar *"é o verbo que significa a ação de passar para outrem o domínio de coisa ou o gozo de direito que é nosso"* (*in* "Vocabulário Jurídico". 18ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 55).

Para a incidência do tributo, ao lado da alienação do bem, necessário que a parte alienante tenha auferido um ganho de capital. É exatamente neste ponto que começa a discussão a respeito do momento de incidência do imposto de renda.

Em verdade, não se pode pretender aplicar o referido dispositivo legal sem, antes, delimitar-se o conceito de "renda e proventos de qualquer natureza", tal como exposto no Código Tributário Nacional. Para empreender tal mister, no entanto, cumpre trazer à colação o disposto no art. 43 do referido diploma legal, *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."

Vê-se, com base no citado dispositivo legal, que o legislador pátrio adotou tanto a teoria da fonte, segundo a qual "renda" é o produto periódico de uma fonte permanente, como também a teoria do acréscimo patrimonial, em virtude da qual são tributados, igualmente, os ganhos de capital não decorrentes de uma fonte fixa de riqueza. Neste sentido, vale conferir trecho redigido pelo Prof. Alcides Jorge Costa:

> "Com esta fórmula, o CTN não deixa dúvidas sobre a possibilidade de a lei ordinária tributar os acréscimos patrimoniais não resultantes da poupança da renda, ou seja, os ganhos de capital. Ao mesmo tempo, faz uma distinção entre renda como fruto periódico de um capital e renda como acréscimo patrimonial. A primeira fórmula atende à teoria da fonte, a segunda à teoria do acréscimo patrimonial, mas de modo original, uma vez que, na doutrina do acréscimo patrimonial este é renda e não alguma coisa diferente" (COSTA, Alcides Jorge. Conceito de Renda Tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994).

Pois bem. Feita esta breve ressalva, resta saber quais os conceitos de "disponibilidade jurídica" e "disponibilidade econômica" da renda e dos proventos de qualquer natureza, aludidos pela dicção do artigo colacionado. Antes de responder a esta indagação, cumpre ressaltar que o tema é polêmico, sendo certo que, até o momento, não há consenso doutrinário ou jurisprudencial a respeito.

Fazendo, preliminarmente, uma análise de cunho histórico-evolutivo, devemos volver à época da aprovação do Anteprojeto do Código Tributário Nacional. Rubens Gomes de Sousa, autor do referido anteprojeto, na elaboração de seu relatório, destacou que o futuro diploma legal tomou, como subsídio, códigos tributários existentes no exterior, mais especificamente o Código alemão de 1919.

Como se sabe, o Código Tributário alemão funda-se em uma concepção idealizada por Enno Becker, em que há nítida prevalência dos aspectos econômicos sobre os aspectos jurídicos no tratamento da matéria tributária. Sabendo desta profunda influência exercida pela doutrina alemã, percebe-se, como muito bem destacou Brandão Machado, que o artigo 43 do CTN levou em consideração, ao estabelecer a distinção entre disponibilidade econômica e jurídica, a noção de "propriedade econômica" prevista no ordenamento alemão. Neste sistema, conforme noticia o aludido jurista, havia a prescrição de que *"a pessoa que possuísse um objeto como seu será tratada como proprietário no sentido da lei tributária"* (MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em Memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994).

Veja-se, aliás, que a criação da figura da *"propriedade econômica"* é inclusive coerente com o ordenamento jurídico alemão. Com efeito, o referido instituto em nada se assemelha com a figura da posse para o Código Civil daquele país, fortemente influenciado pelos pensamentos de Rudolf Von Ihering. Isto porque, consoante se extrai deste diploma legal, trata-se a posse como mera situação de fato caracterizada pelo simples exercício consciente de poder sobre determinado objeto, não havendo qualquer necessidade, portanto, do *animus domni*.

Por isso é que o Código Tributário alemão alude, expressamente, a uma "pessoa que possuísse um objeto como seu". É justamente para delimitar a incidência do imposto sobre

as pessoas que não apenas estivessem na posse de determinado valor, mas que tivessem tal posse com o ânimo de propriedade.

Com base neste pano de fundo apresentado é que Rubens Gomes de Sousa, em parecer exarado no ano de 1970, deixou consignado que:

> *"(...) na linguagem de todos os autores que trataram do assunto, 'disponibilidade econômica' corresponde a 'rendimento (ou provento) realizado', isto é, dinheiro em caixa. E 'disponibilidade jurídica' corresponde a 'rendimento (ou provento) adquirido', isto é, ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro (p. ex., o juro ou o dividendo creditados). Assim, a disponibilidade 'econômica' inclui a 'jurídica'; a recíproca não é verdadeira, mas, pelo art. 43, qualquer das duas hipóteses basta para configurar o fato gerador do imposto" (SOUSA, Rubens Gomes de. Pareceres 1 - Imposto de Renda. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. pp. 70-71).*

Parece-me, no entanto, muito embora o referido autor goze de todo o prestígio, que referida conclusão não é suficiente e, desta maneira, não se amolda à perfeição ao ordenamento jurídico brasileiro. Isso porque, ao importar o conceito previsto no direito alemão, há que se ter em conta que a sua inclusão no direito pátrio deverá respeitar certas especificidades do nosso sistema jurídico.

Ademais, tenho para mim que, fossem ambos os conceitos coincidentes, ou mesmo como quer Rubens Gomes de Sousa, o conceito de um albergue, por inteiro, o conceito do outro, não haveria a necessidade de haver a expressa utilização do conectivo "ou". Se o legislador optou por definir como hipótese de incidência do imposto de renda a "disponibilidade econômica ou jurídica" é porque, decerto, tais conceitos não se confundem.

À luz desta premissa basilar, importa definir o que seria "disponibilidade" para, em momento subseqüente, acrescer os vocábulos "jurídica" e "econômica" para efeito de definir cada espécie de disponibilidade. 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 Wald 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." (WALD, Arnoldo. *Direito Civil – Direito das Coisas*. vol. 4. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 32).

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

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" (op. cit., p. 95).*

Pois bem. Com base no conceito de "disponibilidade", resta responder à indagação do que seja "disponibilidade econômica" e "jurídica". Neste ponto, volvendo à assertiva feita linhas atrás, entendo que a doutrina clássica merece ser repensada, eis que funda-se em uma interpretação econômica do direito que não se amolda ao ordenamento jurídico nacional, muito embora tenha terreno no direito alemão. Explicar-se-á o por quê a seguir.

Como já dito, 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" (op. cit., p. 114).

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 direitos, ainda que não se trate da moeda em si, mas desde que possam ser dispostos pelo contribuinte, é tributada pelo imposto de renda.

Resta consignado, portanto, que a "disponibilidade econômica", por fundar-se no direito alemão, no qual é permitida a tributação com base na posse com *animus domni*, o que não se entende aplicável ao direito pátrio, eis que, como já visto, "disponibilidade" pressupõe propriedade da riqueza, só existe em conjunto com a jurídica. Isto é, esta última precede, necessariamente, aqueloutra, 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. Neste sentido, vale transcrever breve excerto da recente obra de Ricardo Mariz de Oliveira:

> *"Por isso é que existem distintos graus de disponibilidade, 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" (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 300).*

Ricardo Mariz de Oliveira, ainda tratando deste ponto fundamental, traz à baila interessante exemplo relativo a uma venda de mercadorias a prazo:

> *"Neste caso, dá-se a aquisição da disponibilidade jurídica da renda – produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos –, sendo irrelevante o recebimento do preço em dinheiro, pois desde a entrega da mercadoria o vendedor já pode dispor do preço, ainda que seja para recebimento a prazo, pois, no mínimo pode ceder seu título creditício a terceiros ou utilizá-lo em garantia dos seus negócios, quer dizer, ele pode usar, gozar e dispor desse bem patrimonial de acordo com as suas aptidões" (op. cit., p. 299).*

Não há dúvidas, portanto, que a disponibilidade haverá de ser, sempre, jurídica, tendo em vista que, conforme restou constatado, o patrimônio é dotado de direitos e não de bens.

Com fulcro nas precedentes anotações, cumpre, agora, fazer um paralelo desta questão com os regimes de caixa e de competência, ou, como querem alguns, aludir ao *"cash basis"* e ao *"accrual basis"*.

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, apenas nos casos em que a legislação ordinária expressamente preveja a observância deste regime. Em caso de não haver qualquer imposição pela legislação ordinária, 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 a prazo, em que se considera como critério temporal da regra-matriz 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 bem, mais-valia esta que será objeto de tributação pelo imposto de renda.

Neste sentido, vale conferir o disposto no art. 31 da Instrução Normativa 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 subseqüente 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/99, bem como com fulcro no art. 21 da Lei 7.713/88, como, aliás, constou expressamente do acórdão recorrido.

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 bens 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 tributária, 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, este mesmo jurista, com base no critério de tributação conhecido como *realization basis*, esclarece que "*o momento do fato gerador será o da alienação do bem por um preço, que ultrapassa a reposição do capital, realizando neste momento a mais-valia*" (TILBERY, Henry. *A Tributação dos Ganhos de Capital*. São Paulo: IBDT e Resenha Tributária, 1977. p. 24).

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*" (op. cit. pp. 26-27).

É por esses motivos que o próprio legislador dispôs que, nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês. A tributação do ganho de capital será diferida, conforme determina o art. 21 da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e art. 31 da Instrução Normativa 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 do preço.

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, 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.

Assim, sendo certo que, no caso específico, o critério temporal do imposto em referência é justamente o momento da alienação (*realization basis*), tem-se que não pode ser outro o *dies a quo* do prazo decadencial, consoante o que já foi longamente exposto.

Aliás, é o que tem decidido esta 2ª Câmara, conforme se extrai do acórdão proferido, na última sessão de novembro, no Recurso 158.834, de minha relatoria, em que se analisou hipótese praticamente idêntica à presente:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física

Exercícios: 2000, 2001

Ementa: DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º., do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.

Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em "verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo", inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.

A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I.

A interpretação do *caput* do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.

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

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

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

A data do fato gerador deve ser a mesma tanto para efeitos de contagem do prazo decadencial como para apuração do imposto devido.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

O artigo 42 da Lei n. 9.430/96 estabelece presunção relativa que, como tal, inverte o ônus da prova, cabendo ao contribuinte desconstituí-la."

Portanto, partindo-se desta premissa basilar, sendo certo que (i) a alienação (permuta acrescida de eventual torna) foi feita por meio do "Instrumento Particular de Transação, Compra e Venda e Permuta de Quotas de Capital Social e Outras Avenças" (fls. 81 a 91) em 25 de outubro de 1996, e (ii) a intimação da Recorrente acerca da lavratura do auto de infração se perfez em 21 de dezembro de 2001, tem-se que manifestamente caduco o direito de lançar o crédito tributário por parte da Fazenda Pública.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência.

Sala das Sessões-DF, em 16 de dezembro de 2008.

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA