



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

Processo nº 10909.001760/2010-44
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-003.820 – 2ª Turma
Sessão de 08 de março de 2016
Matéria Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF - GANHO DE CAPITAL
Recorrente JOINE D ALMEIDA VICTORINO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE AÇÕES A PRAZO.
FATO GERADOR - APURAÇÃO DA DECADÊNCIA

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.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Patrícia Silva, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez, que deram provimento ao recurso. Realizou sustentação oral o patrono do recorrente, Dra. Juliana Castro Ayres, OAB/SC 30.781

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

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

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de fls. 184 a 188, integrado pelos demonstrativos de fls. 189 a 199 e pelo Termo de Verificação de fls. 173 a 183, exige-se do interessado o Imposto sobre Ganho de Capital no valor de R\$228.223,87, acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora, em razão de o fisco haver omissão de ganhos de capital nos meses de janeiro/2006 a fevereiro/2008, na alienação de participações societárias para a Assolan Industrial Ltda.

De acordo com o Termo de Verificação (fls. 173 a 183), Contribuinte/Recorrente teria omitido ganhos de capital nos meses de janeiro/2006 a fevereiro/2008, advindos da alienação de suas participações societárias nas empresas Distribuidora Clean Ltda., Quimivale Industrial Ltda. e Baule Participações Ltda., para a empresa Assolan Industrial Ltda.. Assim, descreveu o Auditor:

ANÁLISE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS.

Analizando os contratos sociais apresentados pela contribuinte, quais sejam: a 18ª alteração do contrato social da empresa Distribuidora Clean Ltda, fl. 120; a 17ª alteração contratual da empresa Quimivale Industrial Ltda, fl. 125 e os Laudos de Avaliação do Patrimônio Líquido das empresas acima mencionadas, verificamos que as alterações bem como os laudos foram elaborados após a venda haver sido realizada e, ainda, constam das referidas alterações contratuais que os únicos donos das empresas em questão eram as empresas Hypermarchas S/A e Monte Cristalina S/A. De modo, as reavaliações procedidas visaram unicamente ajustar o patrimônio das empresas proprietárias em decorrência dos valores despendidos para suas aquisições, não aproveitando esses novos valores aos seus expropriários.

Desta forma, os novos documentos acostados ao presente auto não alteram os valores pelos quais as empresas estavam registradas nas declarações de ajuste anual dos contribuintes.

[...]Como já informado, a fiscalização decorre de representação fiscal elaborada quando do encerramento da fiscalização levada a efeito no contribuinte JOINE DALMEIDA VICTORINO, CPF 871.658.99987, processo nº 10909.000116/201059, fl. 27.

No curso daquela fiscalização, foram obtidos os contratos da empresa QUIMIVALE INDUSTRIAL LIDA, CNPJ 02.006.074/000160 que, na 10ª alteração contratual de 1º fevereiro de 2005, fl. 34, seus sócios, os Srs.

JULIANO D'ALMEIDA VICTORINO, CPF 006.299.00981 e VIVIANE KLANN VICTORINO, CPF 951.557.59900, transferem para a empresa BAULE PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 07.099.137/00194, a totalidade, menos uma quota, de suas

participações na empresa, ficando esta uma quota de posse do Sr. Juliano; também foi apresentado o contrato social da empresa DISTRIBUIDORA CLEAN LTDA, CNPJ 03.325.972/000144, que na 12ª alteração contratual de 1º fevereiro de 2005, fl. 44, seus sócios JOINE D'ALMEIDA VICTORINO, CPF 871.658.99987 e JULIANO D'ALMEIDA VICTORINO, transferem para a empresa BAULE PARTICIPAÇÕES LTDA, a totalidade, menos uma quota, de suas participações na empresa, ficando a quota a menos também de posse do Sr.

Juliano; ainda foi apresentado pela empresa Hypermarcas S/A, detentora da empresa Assolan, pessoa jurídica que adquiriu as três empresas citadas acima, cópia do Segundo Aditamento e ReRatificação do Contrato de Opção de Compra de Quotas, contrato que estabelece as datas, prazos e condições de pagamento, fl. 80.

[...]RELATO HISTÓRICO.

Em 1º de fevereiro de 2005, conforme consta da 10ª alteração contratual da empresa QUIMIVALE INDUSTRIAL LTDA, CNPJ 02.006.074/000160, seus sócios os Srs. JULIANO D'ALMEIDA VICTORINO, CPF 006.299.00981 e VIVIANE KLANN VICTORINO, CPF 951.557.59900, transferiram para a empresa BAULE PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 07.099.137/00194, a totalidade, menos uma quota, de suas participações na empresa, ficando esta uma quota de posse do Sr. Juliano, fl. 34.

Na mesma data, conforme consta da 12ª alteração contratual da empresa DISTRIBUIDORA CLEAN LTDA, CNPJ 03.325.972/000144, seus sócios JOINE D'ALMEIDA VICTORINO, CPF 871.658.99987 e JULIANO D'ALMEIDA VICTORINO, também transferiram para a empresa BAULE PARTICIPAÇÕES LTDA, a totalidade, menos uma quota, de suas participações na empresa, ficando a quota a menos também de posse do Sr. Juliano, fl. 44.

A empresa BAULE PARTICIPAÇÕES LTDA, conforme consta do cadastro da Receita Federal, foi constituída em 27/10/2004, com sede na cidade de São Paulo SP e sua principal função foi a de recepcionar as ações das empresas que seriam posteriormente vendidas conforme contrato de opção a ser exercido pela empresa MONTE CRISTALINA., fl. 168.

Em razão da transferência das quotas, note-se que não houve venda, da Quimivale Industrial Ltda e da Distribuidora Clean Ltda, seus antigos quotistas passaram a deter a totalidade das quotas da empresa BAULE PARTICIPAÇÕES LTDA, conforme se nota no cadastro da empresa junto a Receita Federal onde consta que os sócios declaram possuir 70% do capital social para VIVIANE KLANN VICTORINO; 16% para JULIANO D'ALMEIDA VICTORINO e 14% para JOINE D'ALMEIDA VICTORINO.

Ainda temos que na declaração de imposto de renda da pessoa jurídica da BAULE PARTICIPAÇÕES LTDA consta que seu capital social é de R\$69.998,00 (o mesmo que a soma das quotas das empresas que seriam alienadas), consta também da

declaração que a empresa possui participação em empresas coligadas sendo R\$49.999,00 na empresa QUIMIVALE INDUSTRIAL LTDA e R\$ 19.999,00 na DISTRIBUIDORA CLEAN LTDA. Ou seja, o total das quotas menos as únicas quotas que não foram alienadas e que ficaram de posse do Sr.

Juliano.

Outro fato importante a ser observado é que os quotistas recolheram, 31/03/2005, o imposto sobre o ganho de capital nos seguintes valores; R\$630.012,60 para VIVIANE; R\$ 128.565,00 para JOINE e de R\$12.857,40 mais R\$128.565,00 para JULIANO, o qual foi motivo de solicitação de restituição de parte do imposto pago em vista da alegação de haverem utilizado o percentual de 27,5% quando a alíquota correta para ganho de capital seria de 15%, fl. 49.

Ainda temos, como comprovação do recebimento dos valores informados no Segundo Aditamento e ReRatificação do Contrato de Opção de Compra de Quotas, a constituição da empresa Aliança, onde, na cláusula 6º os valores a serem integralizados se referem às parcelas a serem recebidas decorrentes da venda das empresas em questão, fl.73.

DETERMINAÇÃO DO OBJETO DA VENDA E DO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Conforme consta dos contratos sociais das empresas objetos da venda, temos que JOINE D'ALMEIDA VICTORINO, CPF 871.658.9987, possuía 50% das quotas da empresa DISTRIBUIDORA CLEAN LTDA, CNPJ 03.325.972/000144, correspondendo a 10.000 quotas a R\$1,00 avaliadas em R\$10.000,00, fl. 44.

DETERMINAÇÃO DO PREÇO DA VENDA E DA DATA.

A concretização da venda se deu pelo exercício do contrato de opção de compra o qual foi alterado por duas vezes sendo que a última alteração, que foi utilizada para delimitar os termos da compra, foi o SEGUNDO ADITAMENTO E RERATIFICAÇÃO DO CONTRATO DE OPÇÃO DE COMPRA DE QUOTAS, fl.

82. Por esse instrumento foi determinado que o objeto da compra seria a totalidade das quotas das empresas QUIMIVALE INDUSTRIAL; da DISTRIBUIDORA CLEAN e da BAULE PARTICIPAÇÕES, mais as duas quotas faltantes que pertenciam a Juliano.

0 SEGUNDO ADITAMENTO E RERATIFICAÇÃO DO CONTRATO DE OPÇÃO DE COMPRA DE QUOTAS estabelece três formas de pagamento sendo a primeira (item 2.1, inciso "i" e "ii"), que os valores seriam pagos no valor de R\$6.000.000,00, dois dias úteis contados da data do exercício da opção, que foi em 08 de fevereiro de 2005, e o montante de R\$3.585.000,00 pagos em cinco parcelas consecutivas mensais com vencimento

para todo dia 10, a partir de março de 2005, parcelas de R\$717.000,00.

A segunda parte do pagamento monta R\$19.000.000,00 e seriam pagos em 95 parcelas mensais de R\$200.000,00 e estavam sujeitas a uma cláusula condicional que envolve a resolução definitiva, com julgamento de mérito, dos processos abaixo relacionados até 10/07/2005. E, como na data estipulada estes processos não foram solucionados, o valor do segundo montante foi substituído pelo disposto na cláusula 2.1.2, inciso "i", "ii" e "iii" que alterou o valor para mais três montantes sendo o primeiro no valor de R\$4.000.000,00, em 10 parcelas de R\$400.000,00, vencendo a partir de 10/08/2005; o segundo também de R\$4.000.000,00, divididos em 20 parcelas de R\$200.000,00, iniciando em 10/06/2006 e findando em 10/01/2008 e o terceiro montante em uma única parcela de R\$100.000,00, vencendo em 10/02/2008.

[...] Outro fator importante a ser considerado é que, pelas cláusulas, está estabelecido que os pagamentos serão rateados de forma que cada quotista receba o equivalente a 25% dos valores indicados, item 2.1 "i", fl. 241.

Assim, teremos que valor total a ser recebido pela venda das empresas fora de R\$17.685.000,00 = (R\$6.000.000,00 + R\$3.585.000,00 + R\$4.000.000,00 + R\$4.000.000,00 + R\$100.000,00) que dividido pelo percentual de 25% coube ao contribuinte o montante de R\$4.421.250,00, conforme tabela abaixo.

Foi proferida decisão pela 5ª Turma de Julgamento da DRJ de Florianópolis/SC, fls. 408 a 430, que manteve a integralmente.

Inconformado o recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 439 a 446, conforme consta do relatório do acórdão recorrido o Recorrente repisou exclusivamente sua argumentação pela decadência da exigência fiscal; senão vejamos:

No caso, argumenta que o debate normalmente se estabelece em torno da identificação da data para o início da contagem do respectivo prazo (5 anos), confrontando-se, quase sempre, a aplicação do art. 150, § 4º (data de ocorrência do fato gerador) com a do art. 173, I (primeiro dia do exercício seguinte), ambos do CTN.

Assim, se a contagem do prazo decadencial iniciar na data de ocorrência do fato gerador, que seria em 07/10/2004 (data do contrato), o termo decadencial final ocorreria em 07/10/2009. Por outro lado, se o início da contagem for o primeiro dia do exercício seguinte, 01/01/2005, a decadência estaria configurada em 01/01/2010

Deste modo, como o Auto de Infração foi lavrado em 13/05/2010, o Recorrente conclui que crédito tributário estaria atingido pela decadência em qualquer das hipóteses de início de contagem do prazo decadencial.

Nesses termos, o Contribuinte/Recorrente aponta que entendimento proferido no julgado recorrido, de que nas

alienações a prazo o fato gerador da obrigação tributária ocorreria no recebimento das parcelas, estaria em dissonância a entendimentos do CARF em sentido diverso.

Ressalta ainda as disposições trazidas no art. 140 do RIR/99 e no art. 31 da IN nº 84/2001, para discorrer que não se pode confundir a ocorrência do fato gerador com as datas de recebimento das parcelas..

Em sessão plenária de 21/01/2015, foi em negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida em todos os seus termos, admitindo decadentes apenas as parcelas vencidas anteriores a junho de 2005, prolatando-se o Acórdão nº 2101-002.674 (fls. 457 a 471), assim ementado:

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

Ano calendário:

2006, 2007, 2008

*IRPF. GANHO DE CAPITAL. RECEBIMENTO
PARCELADO DE QUOTAS DE PARTICIPAÇÃO
SOCIETÁRIA ALIENADAS. PARCELAS INDEXADAS.
DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.*

O termo inicial para contagem do prazo decadencial em se tratando de imposto de renda devido sobre o ganho de capital, decorrente de contrato de alienação de cotas societárias a prazo e com parcelas indexadas, é o momento do recebimento de cada parcela, pois nesse momento é que se afere de forma definitiva o preço de venda que resta condicionado ao índice de correção monetária. Precedente.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Devidamente cientificado da decisão proferida, o contribuinte opôs Embargos de Declaração que restaram rejeitados conforme despacho fls. 516 a 521.

Após a cientificação dos despacho de embargos, o contribuinte interpôs Recurso Especial, fls. 528 a 622. De acordo com o recorrente, o Acórdão recorrido entendeu que a data da ocorrência do fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido nas alienações a prazo se dá no momento do recebimento de cada uma das parcelas pactuadas, na medida do seu recebimento. Já os paradigmas apresentados teriam divergido se posicionaram no sentido de que a ocorrência do fato gerador incidente sobre o ganho de capital decorrente de alienações a prazo se dá no momento da efetiva alienação, independente da data de recebimento das parcelas pactuadas. Apresentou como paradigmas os acórdãos : 2801-003.557 e 9202-02.014.

O recurso especial foi regularmente admitido, conforme despacho fls. 624 a

No que concerne às alegações de mérito no Recurso Especial, o Contribuinte repisa os argumentos apresentados em seu recurso voluntário, porém ressalta que:

- é inegável que o fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido na alienação a prazo se dá no momento da alienação do bem ou do direito, no caso, em 07/10/2004.
- Conforme descrito no art. 140 do RIR/99, no caso de venda em várias parcelas, tem-se que o fato gerador no momento da alienação, independente da data do recebimento das parcelas.
- NO mesmo sentido tem-se o art. 31 da IN 084/2001. Ressalta que apesar do artigo supra prever a hipótese do vencimento do imposto de forma proporcional, na medida em que os pagamentos forem sendo realizados, tal fato não é capaz de alterar o fato gerador do tributo, que ocorre no momento da alienação.
- Se o fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital das alienações a prazo de cotas sociais ocorre no momento da alienação, esta, por sua vez, se entende como o momento da transmissão, verificada por meio do contrato particular de promessa de compra e venda.
- Conforme entendimento do próprio CARF "sendo certo que o contrato particular de promessa de compra e venda constitui autêntico direito real de aquisição, tem-se que a celebração do contrato preliminar em referência constitui título hábil a ser abrangido no conceito de alienação exposto na norma tributária.
- Rebatendo os argumentos trazidos no acórdão recorrido, tem-se que no momento de alienação das cotas, há disponibilidade jurídica de direitos reais sobre os quais o recorrente pode dispor, tratando-se de fato gerador fixado em perfeita consonância com o dispositivo contido no art. 43 do CTN.
- A partir do momento em que ocorreu a venda, ou como no presente caso, a alienação das cotas, o alienante passa a dispor de um direito, o qual pode plenamente consistir no fato gerador do imposto de renda, na medida em que o art. 43, II do CTN estabelece que o imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.
- Cita jurisprudência do CARF que expõe seu entendimento.
- Não merece guarida a fundamentação contida na decisão recorrida, no sentido de que o momento da alienação da ocorrência do fato gerador não poderia ser a data da alienação das cotas porque o contrato de venda de participações societárias previu o pagamento dos valores devidos pela venda, mediante parcelas corrigidas pelo IGPM, também não merece prosperar na medida, tendo em vista o disposto no art. 19, §3º da IN 084/2001, que indica que os valores oriundo de parcelamentos não devem integrar o valor da alienação.

Por fim, requer seja dado provimento ao recurso especial, reformado-se o acórdão recorrido a fim de reconhecer a ocorrência da decadência, declarando insubsistente o lançamento.

Relativamente ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, a Fazenda Nacional ofereceu contrarrazões, fls. 628 a 634, argumentando:

- O fato gerador do imposto é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. O fato gerador ocorre no momento em que o rendimento se torne disponível para o beneficiário.
- Nas alienações a prazo o ganho de capital deve ser tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, ou ano, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver. Tem-se da legislação tributária, que o ganho de capital é apurado quando da alienação e o imposto é pago quando do recebimento, que constitui, este sim, o fato gerador da obrigação tributária (RIR/1999, artigos 117, §§ 2º, 4º e 5º, 138, 140, §§ 1º e 2º, 142 e 852; INSRF nº 84/2001, artigo 31).
- A data da ocorrência do fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido nas alienações a prazo deve ser considerada como o momento do recebimento de cada uma das parcelas pactuadas.
- Requer seja negado seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO PELO CONTRIBUINTE**Pressupostos de Admissibilidade**

O Recurso Especial interposto pelo contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 624 a 626. Não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Do mérito**Ganho de Capital na alienação de ações - pagamento em parcelas -****Decadência**

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte, que deseja ver provido seu recurso reconhecendo a decadência integral do lançamento. Segundo o recorrente, no caso de alienação de ações com pagamento a prazo a apuração da decadência no ganho de capital a de ser contada da data da alienação e não do vencimento de cada parcela. Quanto a sua argumentação, entendo que razão não lhe assiste, senão vejamos.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 43 define a hipótese de incidência do imposto de renda:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001))

Da mesma forma, importante também destacar que a tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF sobre ganhos de capital, está fundada na Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, in verbis:

“Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

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

(...)”

Muito bem destacou o relator do acórdão recorrido, que descreveu que o fato gerador do imposto é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Ou seja, o fato gerador ocorre no momento em que o rendimento se torne disponível para o beneficiário.

Assim sendo, o fato gerador do ganho de capital na alienação de ações ocorrerá na medida em que o contribuinte receba este valor. Nos casos em que a alienação se dá com pagamento à vista, não há dúvidas de que o fato gerador surge naquele momento da alienação, quando o contribuinte recebe o montante pactuado e auferes esse “ganho”. Ou seja, nesse caso, tanto a apuração do ganho auferido, como o próprio fato gerador ocorrem concomitantemente.

Porém, entendo que o mesmo não ocorre nas situações de venda parcelada. Nesses casos, a apuração deverá ser computado na medida do vencimento de cada uma das parcelas recebidas, já que o IR incidente sobre o ganho de capital tem como fato gerador não somente a alienação do bem – a qual, por si só, poderá ou não gerar um ganho – mas o efetivo recebimento dos valores decorrentes desta venda.

Com base neste raciocínio, este Conselho já decidiu em sessões mais recentes que o fato gerador, nos casos do ganho de capital, se dá a partir do recebimento de cada uma das parcelas pactuadas na operação de compra e venda (como é o caso aqui em exame).

Nessa linha de raciocínio, identificamos voto da ilustre conselheira Rita Elisa no processo 10530.723471/2011-16 - assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

IRPF - GANHO DE CAPITAL - VENDA DE IMÓVEL A PRAZO. COMPROVANTE DE PAGAMENTO DE PARTE DO IMPOSTO. APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º DO CTN. Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial. Havendo comprovação nos autos da ocorrência do pagamento do imposto, ainda que parcial, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN, tomando-se como termo inicial para o prazo decadência a data da ocorrência dos fatos geradores.

No mesmo sentido, peço licença para transcrever trecho do referido acórdão, que se coaduna exatamente com a situação aqui apreciada e ao qual tomo também como razões de decidir:

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

esse recebimento simplesmente pode não ocorrer (hipótese de inadimplência do devedor).

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

(...)

Assim, nos contatos a prazo o fato gerador do imposto de renda do ganho de capital (sujeito a tributação definitiva) somente se efetiva com o pagamento da respectiva parcela, momento em que são efetuados os cálculos para se chegar ao efetivo ganho e são essas datas que norteiam a contagem do prazo decadencial para eventual realização de lançamento de ofício pelo Fisco.

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

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

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

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

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

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

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

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

essas datas de pagamento como marco para contagem do prazo decadencial.

Entendo equivocada a interpretação trazida pelo recorrente em seu recurso e nas decisões desse Conselho transcritas e informações disponibilizadas pela Receita Federal. Não obstante, o RIR/99 determina que a apuração do ganho de capital a prazo deverá ser apurado nos moldes de uma venda à vista. Vejamos:

“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 nº 7.713, de 1988, art. 21).”

Entendo que tratam-se de questões distintas, quais sejam: a apuração do ganho de capital e a efetiva ocorrência do fato gerador. Concordo plenamente com o dispositivo legal, de que a forma de apuração do imposto ocorre no momento da venda, como se fosse à vista, assim, como também descrito no art. 31 da IN SRF nº 84/2001.

Contudo, não é a forma de apuração, neste caso, que determinará o momento da ocorrência do fato gerador. Por expressa previsão legal, no caso aqui em comento, a apuração será feita no momento da venda, mas o fato gerador ocorrerá na medida do recebimento das parcelas, ou seja, no momento da disponibilidade da renda ao contribuinte.

Conforme descrito pelo ilustre conselheiro Márcio Parada enquanto relator do do processo 11516.005320/2009-17, acórdão nº 2801-003.557:

É que existem aspectos distintos do fato gerador, devendo-se separar o que rege o aspecto temporal do que rege o aspecto quantitativo:

Aspecto quantitativo do Fato Gerador: neste aspecto, destacam-se a base de cálculo e a alíquota. Na operação de lançamento tributário, após a verificação da ocorrência do fato gerador, da identificação do sujeito passivo e da determinação da matéria tributável, há que se calcular o montante do tributo devido aplicandose a alíquota sobre a base de cálculo. Esta é, pois, uma ordem de grandeza própria do aspecto quantitativo do fato gerador.

Aspecto temporal do Fato Gerador: é de fundamental importância esse aspecto para definição da lei aplicável, segundo o princípio tempus regit actum. Esse aspecto diz respeito ao momento da consumação ou da ocorrência do fato gerador,(HARADA. Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário, 23ª ed, Atlas : São Paulo, 2014, p. 544/545)

Desta feita, entendo que o fato gerador ocorre quando, e se, o contribuinte recebe cada parcela, configurando-se o “ganho” ou acréscimo patrimonial, referindo-se a apuração ao momento da venda, como se a vista fosse. Não fosse essa a interpretação mais correta, estaríamos respaldando lançamento de ganho de capital no momento da venda, mesmo nos casos em que o contribuinte não viesse a receber pela venda. Ou seja, poder-se-ia exigir o tributo com a efetiva venda, sem identificar ter o contribuinte obtido verdadeiro ganho com a alienação.

Dessa forma, entendo que a decisão recorrida encontra-se em consonância com os dispositivos legais que determinam a incidência de imposto de renda nos ganhos de capital, razão pela qual nego provimento ao recurso do contribuinte.

CONCLUSÃO

Face o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.