



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº 11516.002646/99-13
Recurso nº 157.398 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão nº 102-49.429
Sessão de 16 de dezembro de 2008
Recorrente FAISSAL KASSEM NAJMEDDINE
Recorrida 4ª. TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1995, 1996, 1997

ALUGUÉIS. BASE DE CÁLCULO.

Não integram a base de cálculo do imposto as despesas pagas para cobrança ou recebimento dos aluguéis.

Hipótese em que a DRJ excluiu referidas despesas.

IRPF. VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE DOAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide o imposto sobre os valores recebidos a título de doação, desde que devidamente comprovada, como no caso dos autos.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DECADÊNCIA.

O fato gerador do imposto de renda ocorre no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, sendo este o *dies a quo* do prazo decadencial de que trata o artigo 150, § 4º, do CTN.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FUNDAMENTO LEGAL.

A incidência do IRPF sobre o acréscimo patrimonial a descoberto tem fundamento em lei, especificamente no §1º. do artigo 3º. da Lei 7.713/88.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO.

De acordo com a Lei 7.713/88, o acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurado através de demonstrativo de evolução patrimonial que indique, mensalmente, tanto as origens e recursos, como os dispêndios e aplicações, cabendo ao contribuinte o ônus de demonstrar que o referido acréscimo patrimonial encontra justificativa em rendimentos tributáveis, não

tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

Caso em que o Recorrente não justificou devidamente o acréscimo patrimonial.

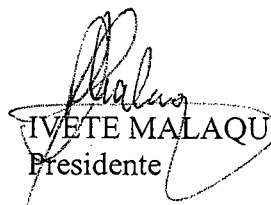
IRPF. GANHO DE CAPITAL AUFERIDO NA ALIENAÇÃO DE BEM A PRAZO. FATO GERADOR. DATA DA OCORRÊNCIA.

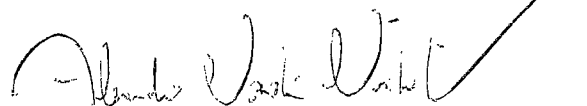
A legislação considera que o fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido na venda a prazo de bens ou direitos ocorre no dia da alienação, diferindo-se o pagamento do tributo para o momento do recebimento de cada uma das parcelas do contrato.

Preliminares afastadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, AFASTAR as preliminares suscitadas e, no mérito, EXCLUIR da tributação a infração de omissão de rendimentos recebidos do exterior e quanto ao ganho de capital EXCLUIR da base de cálculo da exigência o valor de R\$ 37.000,00, nos termos do voto do Relator.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA
Relator

FORMALIZADO EM: 02 DEZ 2009

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 617/637) interposto em 23 de fevereiro de 2007 contra o acórdão de fls. 594/608, do qual o Recorrente teve ciência em 25 de janeiro de 2007 (fls. 615), proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC), que, por unanimidade de votos, julgou procedente, em parte, o auto de infração de fls. 520/524, lavrado em 28 de outubro de 1999 (ciência em 1º de novembro, fls. 527), em decorrência de (a) omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas, (b) omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, (c) acréscimo patrimonial a descoberto, (d) omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, (e) previdência oficial deduzida indevidamente e (f) falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, verificados nos anos-calendário de 1994 a 1997.

O relatório contido no acórdão recorrido resume as infrações apontadas e as alegações do Recorrente da seguinte forma:

“Contra o interessado retro identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 520 e 524, integrado pelos demonstrativos de fls. 510 a 519, exigindo-lhe o pagamento da importância de **R\$ 171.862,31** a título de Imposto de Renda Pessoa Física, referente aos anos-calendário 1994 a 1997, acrescida da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, além da multa exigida isoladamente, no valor de **R\$ 802,64**, referente ao ano-calendário 1997.

Segundo a Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is), a autuação deu-se em virtude da constatação das seguintes infrações:

- a) omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica em 1996;
- b) omissão de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior no ano-calendário 1996;
- c) omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto nos anos-calendário 1994, 1996 e 1997;
- d) omissão parcial de ganhos de capital obtidos na alienação de posse e ocupação de terreno de marinha em 1995;
- e) dedução indevida a título de Previdência Oficial no ano-calendário 1994;
- f) falta de recolhimento de carnê-leão, em virtude do acréscimo patrimonial a descoberto ocorrido em abril de 1997.

Inconformado com a exigência, o interessado apresentou, por intermédio de seu representante legal, a impugnação de fls. 535 a 549, instruída com os documentos de fls. 550 a 592, fundamentando-se nas razões a seguir sintetizadas.

1. Da preliminar de tempestividade

O contribuinte inicia seu arrazoado, invocando o art. 210 do Código Tributário Nacional – CTN, para justificar a tempestividade da impugnação apresentada, posto que

conforme alega, em virtude da transferência do “dia do servidor público” para 01/11/1999, poderia apresentá-la até 03/12/1999.

2. Do mérito

2.1 - Da omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas

No mérito, o interessado começa contestando a omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, no valor de R\$ 3.496,40. Assevera que, nos termos do art. 51, inciso III, do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, “as despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento” não entram no cômputo do rendimento bruto; e que, conforme os comprovantes anexos (DOC. 2 a 14), foi paga a importância de R\$ 3.726,68, a título de despesas para o recebimento do rendimento, a qual deve ser excluída do rendimento bruto.

2.2 - Da omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior

Alega o impugnante que o agente fiscal, valendo-se de mera presunção não amparada em lei, desconsiderou a doação recebida de seu pai, Kassem Ali Najmeddine, a qual havia sido informada na DIRPF/1997 como rendimento isento e não tributável, e a tributou como rendimento recebido do exterior. Cita excertos de doutrinadores, à vista dos quais afirma que para se configurar a obrigação tributária é essencial que ocorra, no mundo fenomênico, o fato gerador descrito em lei; por isso não é admissível exigência de tributo com base em mera suposição.

Sustenta que, pelo disposto no art. 43 do CTN, ‘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 ...’, e que em vista disso, o fato gerador se constituirá em uma situação concreta e palpável, que se exterioriza e se materializa com uma prova documental; para que ocorra o fato gerador faz-se necessário o ingresso de uma nova riqueza, passível de ser materialmente comprovada, sem o que se torna abusiva a exigência tributária, além de ofender o princípio da legalidade.

O interessado faz também alusão ao inciso XIV do art. 40 do RIR/94. Afirma que seu pai, residente e domiciliado no Líbano, remeteu a título de doação, via Banco Brasil, as quantias de R\$ 170.977,20, em 11/01/1996, R\$ 80.134,95, em 02/08/1996, e R\$ 39.994,99, em 28/06/1996, devidamente comprovados (Doc. 15 a 32); por falta de acordo comercial entre o Brasil e o Líbano as operações deram-se pelos Estados Unidos da América, conforme os respectivos documentos de remessas; trata-se, pois, de doação de pai para filho, pelo que não houve a ocorrência de fato gerador do Imposto de Renda.

2.3 - Do acréscimo patrimonial a descoberto

O interessado pugna pela ocorrência da decadência no que se refere ao acréscimo patrimonial a descoberto constatado nos meses de junho a outubro de 1994, já que teve ciência do lançamento em 01/11/1999. Nesse sentido, faz menção, dentre outros dispositivos legais, aos arts. 145 e 150, § 4º, do CTN, e ressalva que o lançamento se completa com a ciência do sujeito passivo, sendo a respectiva data o marco final da contagem do prazo decadencial. Sobre a matéria, cita alguns doutrinadores e uma variedade de acórdãos do Conselho de Contribuintes.

No que se refere ao ano-calendário 1996, alega que não foi considerado o valor de R\$ 90.000,00, relativo a dinheiro em espécie informado em sua declaração de bens, conforme dispõe o Manual para Preenchimento da Declaração de Ajuste Anual 1997

(Doc. 33 e 34). Segundo afirma, tal valor seria oriundo do ganho de capital, declarado em conformidade com as instruções da SRF e que teria sido economizado. Acrescenta que também não foram considerados os valores de R\$ 5.466,00 e R\$ 12.000,00, retirados da Caixa Econômica Federal (Doc. 35).

Já no que respeita ao ano-calendário 1997, o interessado diz que não foram considerados os lucros recebidos em janeiro da empresa Comércio de Confeções Riomar Ltda. - ME, no valor de R\$ 480,51, e da empresa Comércio de Confeções Oriental Ltda., no valor de R\$ 2.906,79 (Doc. 36 e 37). Aduz, ainda, que não foram considerados os aluguéis recebidos das Lojas Arapuã S.A., nos meses de janeiro a maio, nos valores líquidos de R\$ 4.937,04, mensais (Doc. 38 a 42). Em relação à tributação dos valores decorrentes do aluguel, ressalta que não foram descontadas as comissões pagas.

2.4 - Da omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos

Nesse tópico, o interessado afirma que requereu parcelamento por intermédio do processo nº 11516.002660/99-36. Salienta, no entanto, que o agente fiscal considerou, no mês de MAI/1995, R\$ 100.000,00, correspondentes à metade do apartamento 21-A do Edifício Cosmos, além do valor de R\$ 50.000,00.

Explica que "o 'contrato', de fls. 481 a 483, menciona as datas de pagamento como sendo **sin**al no ato; parcela 01/04 em 13.06.96; em 13.06.96; parcela 02/04, em 03.07.95; parcela 03/04, em 01.08.95". Quanto à parcela 04/04, mencionada no contrato como sendo de R\$ 200.000,00, diz que foi "reacertada" para R\$ 126.000,00 e que foi recebida em 28/07/1995 (fls. 491), devendo tal valor ser dividido por dois, correspondente à parte que lhe cabe.

Conclui, em vista disso, que houve tributação em excesso.

2.5 - Dedução da base de cálculo pleiteada indevidamente

Nesse item, o interessado afirma, tão-somente, que se trata da dedução do INSS, que é permitida por lei.

2.6 - Infrações sujeitas à multa isolada

Por fim, contesta a exigência da multa isolada em decorrência da falta de recolhimento do carnê-leão, devido em face da constatação do acréscimo patrimonial a descoberto ocorrido em ABR/1997.

Alega que sobre o mesmo fato gerador foram lançadas, simultaneamente, a multa de ofício de 75% e a multa isolada. Cita texto de Bernardo Ribeiro de Moraes, *in* Compêndio de Direito Tributário, Forense, 1987, pág. 699, do seguinte teor:

A cada ilícito corresponde uma sanção. Todavia, algumas regras sobre a matéria devem estar presentes:

a) no concurso formal de infrações (uma única ação do infrator origina diversas infrações), a penalidade a ser aplicada é a mais grave. Havendo duas ou mais infrações, uma necessariamente decorrente da outra, aplicar-se-á unicamente a penalidade mais elevada;

Traz também acórdãos do Conselho de Contribuintes, todos se manifestando contra a cobrança concomitante da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos e da multa de ofício.

3. Do pedido

Ante o exposto, requer que seja cancelada a contestada exigência tributária" (fls. 596/599).

A Recorrida julgou procedente em parte o lançamento, por meio de acórdão que teve a seguinte ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1994, 1995, 1996

DECADÊNCIA. IRPF DEVIDO NO AJUSTE ANUAL. NÃO OCORRÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública lançar o Imposto de Renda, pessoa física, devido no ajuste anual só decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada Ano-calendário ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando o contribuinte deixar de cumprir os procedimentos que caracterizam o lançamento por homologação.

RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS. EXCLUSÕES.

Não entram no cálculo do rendimento bruto, no caso de aluguéis de imóveis, os valores correspondentes às despesas pagas para cobrança ou recebimento dos rendimentos.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DO EXTERIOR.

Os rendimentos recebidos de fontes no exterior estão sujeitos à incidência do Imposto, quando não ficar comprovado que se tratam de rendimentos isentos.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Classifica-se como omissão de rendimentos, a oscilação positiva observada no estado patrimonial do contribuinte, sem respaldo em rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, não logrando o contribuinte apresentar documentação capaz de ilidir a tributação.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DINHEIRO EM ESPÉCIE.

Valores como dinheiro em espécie no final de um Ano-calendário só se prestam para acobertar acréscimos patrimoniais no Ano-calendário seguinte, se além de devidamente declarados, o contribuinte apresentar prova incontestada de sua existência ou de que possuía suporte financeiro para tal.

GANHO DE CAPITAL.

A revenda para o cessionário, por um valor inferior, do imóvel recebido em pagamento, em nada altera o fato gerador do ganho de capital ocorrido na cessão de direito de ocupação ocorrida anteriormente.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE.

Por se tratarem de penalidades aplicáveis no cometimento de infrações distintas, justifica-se a exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO AFASTADA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI.

Em obediência ao princípio da retroatividade benigna da lei, afasta-se a aplicação da multa isolada, exigida pela falta de recolhimento de carnê-leão, em virtude da ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto" (fls. 594/595).

Não se conformando, o Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 617/637, no qual reiterou os argumentos apresentados na impugnação, quanto à parte do lançamento que foi mantida.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

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

No mérito, sustenta o Recorrente, em relação ao lançamento decorrente de "omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas", que o valor de R\$ 797,12 foi pago a título de "despesas para o recebimento de aluguéis".

As despesas para o recebimento de aluguéis, no entanto, comprovadas pela documentação acostada às fls. 551/563, já foram deduzidas pela Recorrida na proporção dos rendimentos tributáveis pagos ao Recorrente, não aduzindo o Recorrente qualquer fato apto a afastar o lançamento em relação à apontada quantia suplementar, razão pela qual há de permanecer incólume, nesse ponto, o v. acórdão recorrido.

A alegação de que os rendimentos recebidos de fontes no exterior decorrem de doação do Sr. Kassem Ali Najmeddine, portanto excluídos do cômputo do rendimento bruto, merece ser acolhida.

Dispõe o art. 40, inc. XIV, do RIR/94, aplicável na época dos fatos, que não entrará no cômputo do rendimento bruto "*o valor dos bens adquiridos por doação ou herança (Lei nº 7.713/88, art. 6º, XVI)*".

Com efeito, os documentos de fls. 564/581 não deixam dúvidas acerca da efetiva entrada de valores no território nacional em benefício do Recorrente.

Conforme noticiado pelo Recorrente às fls. 639/651 dos autos, esta 2ª Câmara, ao apreciar caso análogo ao presente, em recurso interposto pelo irmão do ora Recorrente (Recurso Voluntário n.º 146.731, Relator Conselheiro Romeu Bueno de Camargo, j. em 23/02/2006), reconheceu a idoneidade da doação realizada. Cumpre ressaltar, nesse ponto, as razões de decidir contidas naquele Acórdão nº 102-47.438, ora adotadas:

“Quanto à matéria discutida no presente processo, verifica-se que o Recorrente recebeu importância em dinheiro, a título de doação, que, no entanto, carece de formalização por meio de instrumento público.

Com o fim de comprovar a efetividade da doação, o Recorrente juntou aos autos, além da declaração do doador, documentos que visam a comprovar a disponibilidade financeira deste. Tais documentos são originários do Líbano e estão acompanhados de tradução realizada naquele país.

Não assiste razão à douta DRJ quando exige que o doador tenha declarado bens compatíveis com a disponibilidade financeira demonstrada pela doação. O fato do doador haver omitido bens ou rendimentos em suas declarações de ajuste em nada influenciam a exigência ora questionada.

Da análise conjugada de todos os documentos que instruem o presente processo, é de fácil constatação que efetivamente a doação ocorreu. As provas apresentadas pelo Recorrente são suficientes para amparar a isenção pretendida.

Tal pretensão, amparada no argumento de que não foi cumprida apenas uma formalidade é de todo injustificada, pois de fato restou devidamente comprovado que ocorreu a doação, que a transferência observou os dispositivos legais.

A falta da formalização do ato não muda em nada a situação de fato da qual o Fisco pretendeu tributar. Verifica-se pelo simples confronto da descrição do pretendido fato imponible com a previsão legal, que não houve a ocorrência do fato gerador buscado pela fiscalização. Ademais, resta claramente tipificado a ocorrência de um caso de não incidência tributária por força dos exatos termos do inciso XVI, do art. 6.º da Lei nº 7.713/88.

Dessa forma, verificado no presente processo que o Recorrente recebeu rendimentos do exterior a título de doação e que tais rendimentos não estão sujeitos à tributação, é de se acolher, nesta parte, o Recurso Voluntário” (fls. 649/650).

Por tais razões, devem ser excluídos do lançamento os valores devidamente comprovados pelos documentos de fls. 564/581, lançados sob a rubrica “Da omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior”.

No que tange aos valores apontados a título de “acréscimo patrimonial a descoberto”, alega o Recorrente, primeiramente, a ocorrência da decadência de parte dos lançamentos, por entender que o fato gerador do imposto é mensal.

Não merece reforma, nesse ponto, o v. acórdão recorrido, que afastou a alegação de decadência sob o fundamento de que o direito de a Fazenda Pública lançar o IRPF só decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

A partir do ano-calendário de 1989, o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser exigido mensalmente à medida que os rendimentos são auferidos. O imposto assim apurado, contudo, desde a edição da Lei nº 8.134, de 1990, não é definitivo, sendo mera antecipação, tendo em vista a obrigatoriedade de ser procedido o ajuste anual.

Veja-se o que determinam os artigos 2º e 11 da Lei nº 8.134/1990:

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

(...)

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10); (...).”

Desta feita, o prazo decadencial, considerando-se tratar de tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150, §4º, do CTN), flui a partir do dia 31 de dezembro de cada ano, não se verificando, portanto, a decadência do direito de lançar em relação aos anos-calendário que foram objeto do auto de infração.

Ainda no que concerne à rubrica “acréscimo patrimonial a descoberto”, alega o Recorrente, relativamente ao ano-base de 1996, que não teria sido considerado pelo Fisco o valor de R\$ 90.000,00, constante na declaração de bens relativa ao ano-calendário de 1995, acostada à fls. 582.

Como bem consignado no acórdão recorrido, contudo, a declaração apresentada pelo Recorrente com sua impugnação, juntada à fls. 582, não espelha a DIRPF referente ao ano-calendário de 1995 entregue ao Fisco em 30/04/1996 (fls. 09/14), na qual não consta a declaração de referida quantia em dinheiro. Tampouco há de ser considerada a declaração retificadora entregue pelo Recorrente consoante recibo constante à fls. 653, seja porque não foi juntada aos autos sua íntegra, seja porque desacompanhada de qualquer outro documento que comprovasse a posse do numerário, seja, ainda, porque apresentada posteriormente ao início da fiscalização.

Em casos tais, já decidiu esta 2ª Câmara que:

“(...)

APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO RETIFICADORA APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO DE OFÍCIO - A Retificação da declaração de rendimentos, somente poderá ser admitida se comprovado erro nela contido, e antes do início de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa, nos termos do artigo 832 do Regulamento do Imposto de Renda.

(...).”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 139752, Relator Conselheiro Romeu Bueno de Camargo, j. 19.10.2005)

Não comprovou o contribuinte, ademais, possuir suporte financeiro suficiente a justificar a existência de R\$ 90.000,00 em espécie. Ao contrário, pelo que se infere da DIRPF juntada às fls. 09/14, a evolução patrimonial não permite a conclusão de que referidos valores

seriam oriundos de rendimentos declarados, não tributados, isentos, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.

No que se refere aos valores de R\$ 5.466,00 e R\$ 12.000,00, os quais teriam sido retirados da Caixa Econômica Federal, também não assiste razão ao Recorrente.

Com efeito, muito embora a declaração de bens e direitos relativa ao ano-calendário de 1996, constante às fls. 20 e 584 dos autos, constitua prova idônea quanto à titularidade de referidos valores em 31/12/1995, caberia ao Recorrente, como bem observou o acórdão recorrido, demonstrar quando exatamente foi realizado o resgate, para justificar os acréscimos patrimoniais ocorridos nos meses de abril e junho de 1996.

Em relação ao ano-base de 1997, afirma o Recorrente que os valores de R\$ 480,51 e R\$ 2.906,79 foram recebidos a título de lucros distribuídos, respectivamente, por Comércio de Confeções Riomar Ltda. – ME e Comércio de Confeções Oriental Ltda.

Rejeito, contudo, referido argumento. Entendeu a autoridade julgadora, nesse ponto, que a glosa era de ser mantida porque *“tais documentos referem-se a rendimentos que teriam sido recebidos no ano-calendário 1996, e que não podem ser utilizados para justificar acréscimo patrimonial no ano seguinte, salvo se o contribuinte lograr comprovar que, no decorrer de 1997, ainda possuía tais recursos e os utilizou para o incremento de seu patrimônio”* (fls. 603).

Como se infere dos comprovantes de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda na fonte acostados às fls. 585/586 dos autos, muito embora tenha havido a efetiva distribuição de lucros ao Recorrente, tais valores referem-se ao ano-calendário de 1996, não demonstrando o contribuinte, tal como ressaltado com acerto pela decisão recorrida, se ainda possuía tais recursos para a utilização no incremento de seu patrimônio.

Quanto aos valores relativos aos aluguéis recebidos das Lojas Arapuã no período de janeiro a maio de 1997, sustenta o Recorrente que deve ser considerado o montante referido nos documentos de fls. 587/591, que consubstanciam prestações de contas entre a imobiliária e os locadores. Referidos documentos particulares, por si só, contudo, não têm o condão de ilidir a prova representada pelas declarações do próprio Recorrente na DIRPF de fls. 21/24, em consonância com a declaração apresentada pela locatária à fls. 300 dos autos, cujos valores declarados já foram considerados pelo Fisco.

No que diz respeito à rubrica “omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos”, sustenta o Recorrente que a parcela 04/04 decorrente do “Contrato particular de cessão de direito de ocupação”, anteriormente pactuada no valor de R\$ 200.000,00 (Cláusula III do Contrato, fls. 482), foi repactuada, consoante comprova o recibo de fls. 491, para apenas R\$ 126.000,00, resultando no valor de R\$ 63.000,00 para cada beneficiário, parte esta recebida pelo Recorrente em 28/07/1995.

Tal entendimento, contudo, não encontra acolhida na legislação de regência do ganho de capital sobre os bens imóveis.

Como é cediço, a legislação pátria prevê a tributação, por meio do imposto de renda retido exclusivamente na fonte, do ganho de capital decorrente de alienações das quais tenha ocorrido ganho de capital. Neste sentido, vale conferir o disposto pelo 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.”

Observado o critério material do imposto, cumpre perquirir, no presente caso, qual o aspecto 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 o sujeito 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 aspecto temporal do tributo em tela.

Assim, no que concerne ao conceito de “alienação”, entendo que referido termo abrangeria a transmissão verificada por meio do “Contrato particular de cessão de direito de ocupação”. 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).

Desta feita, sendo certo que o contrato em tela constitui a alienação de um direito, representa título hábil a ser abrangido no conceito de alienação exposto na norma tributária.

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 IR-Fonte.

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 entendido “*o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico*” (art. 91 do Código Civil).

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, são tributados pelo imposto de renda.

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.

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 ele, 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.

Neste sentido, vale conferir o disposto pelo 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 subsequente ao do recebimento.

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

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

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

Nada mais nítido. Referido dispositivo determina, expressamente, que ocorre a incidência já no momento da alienação do direito, ainda que a venda seja a prazo. Com base no preço pactuado pela alienação é feita a relação do ganho de capital auferido e tal tributação já ocorre no momento da alienação, ainda que o pagamento seja diferido para momento posterior, com base no que dispõe o artigo 117, §2º, do RIR/99, bem como com fulcro no art. 21 da Lei 7.713/88.

Portanto, 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. No entanto, muito embora haja divergências a respeito, tenho por comprovado o fato de que o regime de caixa não é necessariamente aplicável às pessoas físicas e trata-se, à luz do que restou entendido do art. 43 do CTN, de mero instrumento de política fiscal que pode ser livremente abandonado pelo legislador.

Neste caso, portanto, optou o legislador em considerar ocorrida a disponibilidade, para fins de incidência do imposto, no momento da alienação do bem ou direito, sendo certo que o não recebimento ou a repactuação da parcela já não afeta o fato jurídico tributário decorrente da formalização do “Contrato particular de cessão de direito de ocupação”.

Muito embora não afetem o fato jurídico tributário, não se deve esquecer que, em casos como o presente, a legislação do imposto de renda difere o pagamento do tributo para a data do efetivo recebimento, que, na hipótese dos autos, foi parcial, no valor de R\$ 126.000,00, cabendo metade dessa quantia ao Recorrente (R\$ 63.000,00), montante esse que deverá ser considerado na base de cálculo do ganho de capital na alienação de bens.

Como a fiscalização considerou o valor de R\$ 200.000,00, e não R\$ 126.000,00, deverá ser excluída da base de cálculo do ganho de capital na alienação de bens o valor de R\$ 37.000,00.

Afirma o Recorrente, por fim, que os valores lançados a título de “Dedução da base de cálculo pleiteada indevidamente” referem-se a “dedução do INSS, que é permitida por lei”. Referida assertiva, no entanto, é desprovida de prova, não se verificando dos autos, ademais, qualquer elemento nesse sentido, razão pela qual também mantenho, nesse ponto, o lançamento.

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL provimento, para o fim de excluir da base de cálculo do tributo lançado (a) os valores correspondentes às doações devidamente comprovadas pelos documentos de fls. 564/581, lançados sob a rubrica “omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior”, e (b) a quantia de R\$ 37.000,00 da base de cálculo do ganho de capital na alienação de bens.

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


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA