



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11516.005320/2009-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2801-003.557 – 1ª Turma Especial
Sessão de 15 de maio de 2014
Matéria IRPF
Recorrente ARMANDO LIRANI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÕES A PRAZO. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Nas alienações de bens a prazo, o fato gerador ocorre no momento da alienação e o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista, com vencimento do imposto, de forma proporcional, na medida em que os pagamentos forem sendo realizados.

O recebimento de valores de forma parcelada não altera e nem fraciona a data da ocorrência do fato gerador referente ao ganho de capital.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para reconhecer a decadência do lançamento. Vencidos os Conselheiros Marcio Henrique Sales Parada (Relator) e Marcelo Vasconcelos de Almeida que negavam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Tânia Mara Paschoalin.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin – Presidente e Redatora designada.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, José Valdemir da Silva, Carlos César Quadros Pierre, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Marcio Henrique Sales Parada e Ewan Teles Aguiar.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto como Relatório partes do elaborado pela Autoridade Julgadora de 1ª instância, que complemento ao final (fl. 200 e seguintes):

Por intermédio do Auto de Infração de fls. 178 a 180, integrado pelos demonstrativos de fls. 181 e 182 e pelo Termo de Verificação Fiscal de fls. 169 a 177, exige-se do interessado o Imposto sobre Ganho de Capital no valor de R\$18.867,70, acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora, em razão de o fisco haver detectado omissão de ganho de capital na alienação do imóvel denominado "Fazenda D. Lysandro" situado no município de Teixeira Soares/PR (matrícula 130 no Registro de Imóveis da Comarca de Teixeira Soares PR).

Do "Termo de Verificação Fiscal" (fls. 169 a 177), transcrevem-se os seguintes excertos, por bem demonstrarem a apuração do ganho de capital e do imposto correspondente:

3 INFRAÇÕES APURADAS. GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

Omissão da apuração e do pagamento do imposto incidente sobre o ganho de capital na alienação do imóvel denominado "Fazenda D. Lisandro" situado no município de Teixeira Soares PR (matrícula 130 no Registro de Imóveis da Comarca de Teixeira Soares PR).

Cálculo do Ganho de Capital :

Custo de Aquisição :

(...)

*Portanto, de acordo com sua Declaração de Ajuste Anual, exercício 2003, ano calendário 2002, o contribuinte e sua esposa adquiriram sua parte na Fazenda D. Lisandro pelo valor total de **R\$ 187.372,64** (R\$ 93.686,32 + R\$ 93.686,32).*

(...)

Na segunda etapa da aquisição da Fazenda D. Lisandro, eles adquiriram juntamente com Ireu da Silva a parte da fazenda pertencente a Sr. Francisco Paulo J. Minolli pelo valor de Cr\$ 602.500.000,00 (seiscentos e dois milhões e quinhentos mil cruzeiros), registros R7130 e R/11/130 da matrícula do imóvel (fls. 140, 142 e 143). Ainda de acordo com este documento os pagamentos foram feitos da seguinte forma:

(...)

Portanto, de acordo com sua Declaração de Ajuste Anual, exercício 2003, ano calendário 2002, o contribuinte e sua esposa adquiriram sua parte na Fazenda D. Lisandro pelo valor total de **R\$ 187.372,64** (R\$ 93.686,32 + R\$ 93.686,32).

(...)

De acordo com a Escritura de Venda e Compra de Bem Imóvel (fls. 56 a 58), o casal alienou o imóvel objeto da matrícula 130, Fazenda D. Lisandro em 2002 por R\$ 3.000.000,00, sendo **R\$ 2.700.000,00** relativo à terra nua e R\$300.000,00 às benfeitorias (fls. 57). O valor das benfeitorias foi corretamente tributado como rendimento da atividade rural conforme consta do Livro Caixa (fls. 51). O valor da alienação da terra nua por sua vez foi recebido em parcelas, conforme descrito no documento apresentado pelo contribuinte como comprovante dos recebimentos (fls.75) :

- a) R\$ 700.000,00 em 2002,
- b) R\$ 1.606.800,00 em 2003 e
- c) R\$ 393.200,00 em 2004.

A parcela recebida em 2004, conforme amplamente exposto neste termo, foi paga através dos cheques emitidos em **29/10/2004** pela Cooperativa Agropecuária Castrolanda, Autoponta Automóveis Pontagrossense Ltda. e Batavo Cooperativa Agroindustrial que foram utilizados por Simone Borg para quitar a parcela de 2004.

(...)

Como se trata de uma alienação a prazo, abaixo representamos o cálculo do percentual de diferimento da tributação:...

Aplicando-se o percentual de diferimento da tributação à **parcela recebida em 29 de outubro de 2004**, temos o ganho de capital relativo a esta parcela e aplicando-se o percentual de tributação (15%), o valor do imposto devido.(grifei)

Mês Parcela recebida % do Ganho Ganho de Capital Imposto Devido

10 R\$ 393.200,00 x 63,98% = R\$251.569,36 x 15% = **R\$37.735,40**

Por se tratar de rendimento de bem comum do casal, cabe ao Sr. Armando Lirani 50% deste valor, ou seja: **R\$18.867,70.**

(...)

Argúi que o fato gerador da obrigação tributária teria ocorrido **com a alienação do imóvel, em setembro de 2002**, e, sendo o imposto sobre ganho de capital espécie de lançamento por homologação, caberia a ele (contribuinte) apurar o imposto e recolher o valor devido até o último dia útil do mês seguinte, ou

seja, outubro/2002. Assim, em 01/01/2008 teria decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito, isto é, teria se esgotado o prazo de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ao que o tributo deveria ter sido lançado (01/01/2003).(grifei)

Diz que a exigência, formalizada no Auto de Infração, lavrado em 22 de outubro de 2009, está totalmente equivocada, contrária à legislação, jurisprudência e entendimento administrativo da Receita Federal sobre o assunto.(grifei)

Argúi que no caso da alienação com o recebimento do preço a prazo, o pagamento do tributo, calculado anteriormente, quando da alienação, não se pode confundir com fato gerador da obrigação tributária.

O Julgador *a quo*, não se convencendo das alegações da Impugnação sobre a data da ocorrência do fato gerador em relação a uma alienação a prazo, para recebimento em três parcelas anuais, assim discorreu (fl. 204):

“Resta, assim, determinar a data da ocorrência do fato gerador, que o contribuinte repisa na peça impugnatória ter ocorrido quando da celebração do contrato de venda em 2002, embora a tributação possa ser diferida na proporção do recebimento das parcelas contratadas.”

(...)

Como se vê, 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.

Quando o valor da alienação é recebido parceladamente, apura-se o ganho de capital como alienação à vista, este é o modo legal de apuração do ganho, mas o imposto deve ser pago de acordo com o recebimento das parcelas, ou seja, quando ocorre o fato gerador.

(...)

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. Seria descabida a exigência do imposto no mês/ano da alienação do imóvel sobre parcela ainda não recebida e, portanto, fato gerador ainda não ocorrido. O que se dá “como se a venda fosse à vista” é o modo de calcular, de se apurar, o ganho de capital, apenas isso. Tem-se da legislação transcrita, 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.

(...)

O prazo quinquenal para que o Fisco promovesse o lançamento tributário relativo ao fato gerador ocorrido em outubro de 2004, ou seja, quando do recebimento da parcela de R\$393.200,00 pela alienação do imóvel, fato incontestado, começou, então, a fluir nessa data, esaurindo-se em 31/10/2009. Tendo em vista que a ciência do auto de infração ocorreu em 24/10/2009, conforme AR à fl. 185, não há que se falar em decadência, devendo ser mantido o lançamento, conforme efetuado pela autoridade fiscal.

E assim deu-se o julgamento recorrido, para considerar improcedente a impugnação e manter o crédito tributário exigido.

Cientificado dessa decisão em 17/01/2012, conforme Aviso de Recebimento na folha 211, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 16/02/2012 (folha 212). Em sede de recurso, repisa as mesmas razões expendidas na impugnação, inclusive requerendo que as mesmas sejam consideradas, por economia, e, em resumo, aduz o seguinte:

- alienou em 20 de setembro de 2002 o imóvel rural de sua propriedade, conhecido como Fazenda Dom Lysandro, pelo valor de R\$ 2.700.000,00, recebidos da seguinte forma: R\$ 700.000,00 em 2002, R\$ 1.606.800,00 em 2003 e R\$ 393.200,00 em 2004.

-em 24/10/2009 tomou ciência do Auto de Infração fundamentado no ganho de capital que deixara de apurar e recolher, em função da parcela recebida em 2004.

- a alienação do imóvel deu-se em 20 de setembro de 2002, de forma definitiva e incondicional em relação ao pagamento, não sendo apurado o ganho de capital nem recolhido o imposto.

- portanto, o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário extingui-se em 01 de janeiro de 2008.

Assim, contesta a decisão de 1ª instância, cita orientações da RFB quanto à apuração do ganho de capital nas vendas a prazo e jurisprudência do STJ e do CARF quanto à contagem do prazo decadencial e requer que seja julgado totalmente improcedente o lançamento..

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo conforme relatado e, obedecidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro é a existente após a digitalização do processo, transformado em meio magnético (*arquivo.pdf*)

Não se verifica controvérsia em relação à data da alienação e aos recebimentos apontados pela Autoridade Fiscal, tampouco em relação aos valores apurados e discriminados no Termo de Verificação. O contribuinte concorda e os cita em seu recurso.

A questão reside na data da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, quando existe apuração de ganho de capital na venda de imóvel, a ser paga parceladamente. Ocorre o fato gerador por ocasião da venda ou ocorre o fato gerador a cada recebimento/parcela?

A resposta influenciará na manutenção ou não do lançamento, uma vez que se considerado ocorrido o fato gerador por ocasião da venda, em setembro de 2002, segundo alega o Recorrente, o direito da fazenda pública em constituir o crédito tributário extinguiu-se em 01 de janeiro de 2008, tendo o Auto de Infração sido cientificado ao contribuinte em 24/10/2009.

PRELIMINAR DE MÉRITO.

DA DECADÊNCIA

O Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas é indiscutivelmente tributo sujeito a lançamento por homologação, modalidade que se caracteriza pela determinação legal de que o próprio sujeito passivo verifique a ocorrência do fato gerador, calcule o montante devido e efetue o pagamento no prazo, cabendo ao Fisco apenas a conferência da apuração e do pagamento já realizados.

A contagem de prazo decadencial é matéria assente neste Conselho, a partir da decisão em sede de recurso repetitivo, proferida pela STJ, que todos já conhecemos:

Recurso Especial nº 973.733 SC

(2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Nesse sentido, já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

Câmara Superior – 9202-002.506 – 2ª Turma Sessão de 30 de janeiro de 2013

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 1997

IRPF. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543C DO CPC. GANHO DE CAPITAL. REGRA DO ART. 150, §4º, DO CTN, APENAS QUANDO EXISTIR PAGAMENTO PARCIAL.

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do RESP nº 973.733 SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude

ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações.

Em regra, no ganho de capital, não há que se falar em ocorrência de pagamento antecipado, pois sua tributação se dá em separado, não integrando o ajuste anual, sendo que os pagamentos que podem ser computados no ajuste anual não se aproveitam para trazer a regra de decadência para o art. 150, §4º, do CTN.

Entretanto, verifica-se que, neste processo, existiu pagamento parcial do imposto referente à parte dos ganhos de capital apurados.

Assim, apenas para os ganhos de capital omitidos, sem recolhimento parcial, aplica-se a regra do art. 173, inciso I, do CTN, iniciando-se a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (destaquei)

Desta forma, como o fato gerador de parte do ganho de capital apurado nos presentes autos ocorreu em 31/10/1996, o prazo decadencial só começou a contar em 01/01/1997, sendo possível o lançamento até 31/12/2001. Tendo a ciência do lançamento ocorrido em 19/12/2001, essa parte do crédito tributário não havia sido fulminada pela decadência.

Do Voto condutor do Acórdão acima transcrito, destaco:

... Desta forma, este CARF forçosamente deve abraçar a interpretação do Recurso Especial nº 973.733 – SC, de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais casos.

Em regra, não há que se falar em ocorrência de pagamento antecipado, pois a tributação do ganho de capital se dá em separado, não integrando o ajuste anual, nos termos do art. 18, §2º, da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, sendo que os pagamentos que podem ser computados no ajuste não se aproveitam para trazer a regra de decadência para o art. 150, §4º, do CTN. (destaquei)

(...)

Desta forma, como o fato gerador do ganho de capital indicado ocorreu em 31/10/1996, o prazo decadencial só começou a contar em 01/01/1997, sendo possível o lançamento até 31/12/2001. Tendo a ciência do lançamento ocorrido em 19/12/2001 (fl. 652), o crédito tributário não havia sido fulminado pela decadência.

Para os demais ganhos de capital, tendo ocorrido pagamento parcial, aplica-se a regra do art. 150, §4º, do CTN,

permanecendo o crédito tributário correspondente extinto pela decadência.

Pois bem. Discordo, portanto, do raciocínio empreendido pelo Julgador de 1ª instância, ao entender pela aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN e concordo com o Recorrente que se deva aplicar o artigo 173, I, do *Códex*, uma vez que o recurso reconhece que não houve apuração tampouco pagamento do ganho de capital.

Superada essa questão, mas e nos casos em que a venda se dá para recebimento em parcelas? Valho-me do entendimento exposto no Acórdão 2102-002.325, com cujas conclusões concordo na íntegra:

*Acórdão 2102-002.325 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2012*

IRPF. GANHO DE CAPITAL. VENDA PARCELADA. FATO GERADOR. Na apuração do ganho de capital decorrente de venda parcelada de bens, deve ser considerado o fato gerador como ocorrido na data do recebimento de cada uma das parcelas pactuadas, à medida do seu recebimento.(sublinhei)

(...)

No caso em análise, vale repetir, trata-se de Imposto sobre a Renda incidente sobre ganho de capital auferido na alienação de bem imóvel, cujo fato gerador é (nos termos do disposto na Lei nº 7.713/88):

(...)

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

(...)

§ 3º 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.

(...)

Já o artigo 21 da mesma lei estabelece que:

Art. 21. Nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver.

Assim sendo, o fato gerador do ganho de capital ocorrerá na medida em que o contribuinte receba este valor. Nos casos em que a alienação se dá com pagamento à vista, dúvidas não há de

que o fato gerador surge naquele momento da alienação, quando o contribuinte recebe o montante pactuado e auferesse esse “ganho”.

Porém, o mesmo não ocorre nos casos de venda parcelada, quando este prazo 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 reiteradas vezes 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). Neste sentido:

IRPF DECADÊNCIA GANHOS DE CAPITAL

O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime do denominado lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que, nos casos de ganhos de capital, ocorre no mês de sua percepção. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN.

(...)

Voto

....

Portanto, no caso em apreço, os fatos geradores referentes aos ganhos de capital apurados na alienação de bem imóvel ocorreram em agosto, setembro e outubro de 1996, enquanto a ciência do lançamento se deu em 04/09/2001....(sublinhei)

(Ac. nº 1061 6.176, julgado em 01.03.2007, Rel. Cons. Gonçalo Bonet Allage)

DECADÊNCIA GANHO DE CAPITAL Sendo a tributação sobre o ganho de capital definitiva, não sujeita a ajuste na declaração e independente de prévio exame da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador que, nesse caso, ocorre na data do evento. No caso de alienação a prazo, a ocorrência do fato gerador é diferida ao momento do recebimento. (sublinhei)

(...)

Voto

... Por outro lado, o artigo 21 e seus parágrafos da Lei nº. 8.981 de 1995, diz que o imposto de renda sobre os ganhos de capital será tributado em separado dos demais rendimentos e será pago até o último dia do mês seguinte àquele em que o rendimento for recebido.

No caso em concreto, o recebimento ocorreu entre março e junho de 2000, janeiro de 2001, junho, setembro e novembro de 2002 e agosto e outubro de 2003. E a ciência do auto de infração realizou-se em 08/06/2005. Neste contexto, pessoalmente, entendo que está decadente o lançamento para os valores apurados no mês de março de 2000 (31/03), no valor que havia sido mantido pela autoridade recorrida de R\$ 28.533,22;

(Ac. nº 10423.228, julgado em 29.05.2008, Rel. Cons. Antonio Lopo Martinez)

Na hipótese que ora se analisa, as parcelas relativas à alienação do imóvel que gerou a exigência do ganho de capital foram recebidas na seguinte proporção: R\$ 124.875,00 em 17/01/2003 e R\$ 225.125,00 em 19/08/2005. Assim, são estas as datas a serem consideradas para apuração (proporcional) do imposto devido, estando correto o entendimento esposado pela autoridade fiscal e devendo ser mantido o lançamento.

Na jurisprudência que traz em seu recurso e nas informações disponibilizadas pela Receita Federal que colaciona, o contribuinte vem demonstrar sobre a contagem do prazo decadencial, que não se discute, uma vez que concordamos com o apontado em sua peça, e com a forma de apuração do imposto, que deve ser apurado no momento da venda e pago à medida em que as parcelas forem sendo recebidas, prevista inclusive a correção do valor, se houver. São coisas distintas no fato gerador o momento da incidência e a forma de apuração do imposto.

Assim, não é a forma de apuração que obrigatoriamente determina 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.

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 aplicando-se 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)

Argumentando, aos que entendem diferentemente, o que aconteceria se o contribuinte não recebesse as parcelas, por inadimplemento do devedor? Mesmo assim teria ocorrido o fato gerador do imposto, por ocasião da venda, e o valor deveria ser recolhido como se recebido fosse, nas datas conforme contratado?

Obviamente que não. O imposto só seria devido, na proporção das parcelas inadimplidas, no momento em que as mesmas fossem efetivamente pagas, voluntária ou coercitivamente (caso de se mover uma ação judicial), pelo devedor. Então, esse seria o momento da disponibilidade econômica da renda, que consubstancia o fato gerador do imposto. A forma de apurar, é fato, reportar-se-ia, proporcionalmente, ao momento da venda, com as correções que houvesse.

Ainda, e se após a celebração do contrato, o devedor propusesse uma ação revisional, para reduzir a quantidade de parcelas ou o montante a pagar. Então não ocorreria o fato gerador do imposto, proporcionalmente, para aquele valor não pago ou reduzido, haja vista que não haveria aquela parcela do “ganho”, do acréscimo patrimonial.

Observemos que a venda de um imóvel é fato gerador do Imposto sobre Transmissão de Bens *inter Vivos*, mas não do Imposto sobre a Renda. Fato Gerador desse imposto (IR) é o Ganho de Capital eventualmente apurado por ocasião da venda do bem. Ora, esse ganho só existe quando do recebimento das parcelas, no caso de venda parcelada, que efetivamente tornam disponível ao recebedor tal “ganho”.

A doutrina classifica os fatos geradores em instantâneos, complexos e continuados, conforme sejam um fato isolado (transmissão de bens imóveis), um conjunto de fatos considerados como um todo (renda obtida ao longo de um período), ou uma situação continuada ao longo do tempo (propriedade territorial) (PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário*....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.684).

Paulo de Barros CARVALHO, critica essa classificação, esclarecendo a origem italiana do termo “complexivo” é reputando-o “*neologismo insuportável*”:

(...) “Se o chamado fato gerador complexivo aflora no mundo jurídico, propagando seus efeitos, apenas em determinado instante, é força convir em que, anteriormente àquele momento, não há que falar-se em obrigação tributária, pois nenhum fato ocorreu na conformidade do modelo normativo, inexistindo portando os efeitos jurídico-fiscais próprios da espécie” (CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 21 ed. Saraiva, 2009, p 301/302, Apud PAULSEN, Leandro, Op. Cit, p. 924)

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.

Por fim, observemos da lição de Paulo de Barros Carvalho, acima transcrita, que se “*anteriormente àquele momento não há que se falar em obrigação tributária*” não era

possível ao Fisco exigir de ofício o valor do imposto correspondente, em relação à parcela que ainda não fora recebida. E lembremos que o prazo decadencial conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Vejamos que se ao invés de 3 (três) parcelas anuais, o contribuinte devesse receber em 10 (dez) e a decadência do direito de lançar fosse contada a partir da venda, em relação às últimas parcelas poderia não pagar e o Fisco também não poderia exigir-las em lançamento de ofício, porque decaído o direito?

CONCLUSÃO

Assim, o prazo conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, - no caso de ganho de capital na venda parcelada, só pode ser feito a partir do recebimento da parcela - considerando a inoccorrência de apuração e antecipação do pagamento.

Face ao exposto, **VOTO por indeferir** a decadência suscitada, mantendo-se a exigência tributária, que não foi questionada no mérito.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada

Voto Vencedor

Conselheira Tânia Mara Paschoalin, Redatora designada.

Com a devida vênia do Nobre Relator, Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, permito-me divergir de seu voto relativamente à data da ocorrência do fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido na venda a prazo de bens imóveis.

Para deslinde da questão, transcrevo trecho do Acórdão 92-00.809 da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado na sessão de 10 de maio de 2010:

Inicialmente, destaco que nas vendas a prazo, com ganho de capital, o fato gerador ocorre no momento da alienação do bem ou do direito e o pagamento do imposto é diferido para a data do recebimento. A circunstância do artigo 21 da Lei nº 7.713, de 1988, prever pagamento do imposto em data posterior, como ocorre, por exemplo, na declaração de ajuste anual das pessoas físicas, em que o fato gerador, decorrente dos rendimentos do trabalho, se dá em 31 de dezembro, com declaração entregue e imposto apurado no mês de abril do ano seguinte, não altera a data do fato gerador e nem muda o marco inicial do prazo decadencial.

Nos casos de venda em várias parcelas, tem-se o fato gerador no momento da alienação, com vencimento do imposto, de forma proporcional, na medida em que os pagamentos forem sendo realizados.

A propósito dos fatos relacionados à venda a prazo, o artigo 140, do Regulamento do Imposto de Renda, consolidado por meio do Decreto nº 3.000, de 1999, assim dispõe:

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, artigo 21).

§ 1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida

No caso dos autos, portanto, o fato gerador ocorreu na data da alienação do imóvel – dia 20/09/2002.

Em relação ao ganho de capital, há de se observar que a tributação é realizada em separado, não integrando o ajuste anual. Por esse motivo, o fato gerador ocorre no mês de sua apuração, não se deslocando para o final do ano-calendário. Desse modo, havendo pagamento referente ao correspondente ganho de capital, aplica-se a regra de decadência prevista no art. 150, §4º, do CTN. Assim, para os ganhos de capital omitidos, em que não houve pagamento algum a esse título, aplica-se a regra do art. 173, inciso I, do CTN, iniciando-

Processo nº 11516.005320/2009-17
Acórdão n.º **2801-003.557**

S2-TE01
Fl. 238

se a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Na espécie, como o ganho de capital refere-se ao fato gerador ocorrido em setembro de 2002, sem que houvesse pagamento algum do correspondente imposto, o prazo decadencial começou a contar em 01/01/2003, sendo possível o lançamento até 31/12/2007.

Ocorre que o Contribuinte somente foi cientificado do lançamento em 24/10/2009 (fl.185), quando o crédito tributário já havia sido fulminado pela decadência.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso para reconhecer a decadência do lançamento

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin