



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

Processo nº 12448.724117/2012-54
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.953 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2017
Matéria Imposto sobre a Renda da Pessoa Física
Recorrente ANTAR PADILHA GONCALVES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL .

O momento de ocorrência do fato gerador tributário encontra-se determinado pela legislação tributária. Ocorrendo transferência de bens do patrimônio do sujeito passivo, por liberalidade deste para outrem, antecipa-se, por expressa disposição legal, o momento de ocorrência do fato gerador tributário. Aplicação da regra geral de contagem do prazo decadencial a partir da data definida na legislação

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões a Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 16/10/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra acórdão da 6ª Turma da DRJ em Brasília/DF, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve, na integralidade, o lançamento tributário relativo ao IRPF supostamente devido nos anos-calendário de 2007 a 2010, em razão de ganho de capital por alienação de ações.

Tal crédito foi constituído por meio do auto de infração (fls. 125 do processo digitalizado), devidamente explicitado, pelo qual foi apurado o crédito tributário de R\$ 3.208.447,56, que compreende imposto (R\$ 2.508.648,87), juros de mora (R\$ 448.933,65), multa proporcional (R\$ 250.864,74), valores consolidados em março de 2012.

A ciência do auto de infração, que contém o lançamento referente ao IRPF dos anos-calendário 2007 a 2010, ocorreu em 04 de abril de 2012, conforme se verifica pela cópia do AR às folhas 153.

Em 04 de maio de 2012, foi apresentada impugnação (fls 254) ao lançamento. A decisão da 6ª Turma da DRJ BSB, consubstanciada no Acórdão 03-70.067 (fls. 320), de 01 de março de 2016, foi pela improcedência da impugnação, mantendo-se o crédito tributário constituído. Transcrevo a ementa do acórdão recorrido:

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO A PRAZO.

O fato gerador do IRPF incidente sobre o ganho de capital, no caso de alienação a prazo, somente se completa quando do pagamento do valor referente à venda do bem ou direito, momento a partir do qual se inicia a contagem do prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário, exceto no caso de dolo, fraude ou simulação, em que a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA.

O Interessado, como pessoa física, é o sujeito passivo do crédito tributário em julgamento na qualidade de contribuinte, por ter relação pessoal e direta com a situação que constituiu o respectivo fato gerador, pois ele próprio realizou a materialidade da hipótese de incidência do Imposto de Renda.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Considerando que a multa de ofício é classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é

correta a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

A decisão acima ementada contém o seguinte relatório (fls. 157), que adoto por sua precisão e clareza:

"Em 18/12/2003, o Sr. Antar alienou a totalidade das ações constantes de sua Declaração de Bens e Direitos, exercício 2004, à empresa Empreendimentos e Participações São Manoel S/A, conforme Contrato de Compra e Venda de Valores Mobiliários, devendo receber por esta alienação R\$ 25.727.601,12 os quais seriam pagos integralmente em 18/12/2003, sendo reajustado anualmente pelo valor do IGP-M acrescida de 6% até o efetivo pagamento.

Em 23/08/2004, o Sr. Antar cedeu gratuitamente e em partes iguais o crédito que possuía junto a Empreendimentos e Participações São Manoel S/A à Anna Luisa Leão, Ângela Padilha Gonçalves e Maria Padilha Gonçalves conforme Instrumento Particular de Cessão de Crédito.

Em 30/09/2004, a Empreendimentos e Participações São Manoel Ltda foi cindida parcialmente, sendo vertido 1/3 (um terço) pela empresa Dermatologia Antar Padilha Gonçalves S/A e 1/3 (um terço) pela empresa Vallarta Investimentos Imobiliários Ltda e a obrigação de pagamento foi rateada, na mesma proporção, entre a empresa cindida e as sucessoras.

Na mesma data foram firmados os Termos de Aditivo ao Contrato de Compra e Venda de Valores Mobiliários estipulando que a Vallarta Investimentos Imobiliários Ltda pagaria R\$ 8.893.333,72 à Maria Padilha Gonçalves; a Dermatologia Antar pagaria a João Pedro Portinari Leão e a Antonio Portinari Leão (sucessores de Anna Luisa Leão) o mesmo valor; e a Empreendimentos e Participações São Manoel S/A pagaria R\$ 7.941.058,51 a Ângela Padilha Gonçalves.

A presente ação fiscal foi autorizada com a finalidade se verificar a ocorrência de fatos geradores do imposto de renda em operações de ganho de capital na alienação de bens e direitos nos exercícios 2008 a 2011, anos-calendário 2007 a 2010.

A ação fiscal teve início com a ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal em 27/10/2011 pela inventariante do espólio do Sr. Antar Padilha Gonçalves, Sra. Ângela Padilha Gonçalves.

Foi solicitada prorrogação de prazo para apresentar a documentação comprobatória do custo de aquisição das ações.

Em 26/03/2012, a inventariante apresenta a certidão de óbito e confirma que as quantidades de ações constantes na intimação estão de acordo com a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física do Sr. Antar Padilha Gonçalves do exercício 2004 e que os custos de aquisição das ações são aqueles constantes da mesma declaração citada.

O fato do Sr. Antar Padilha Gonçalves haver transferido (cedido) seu direito creditório a terceiros, não o afastou da relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto. Com o falecimento do contribuinte, ocorrido em 20/04/2005, a responsabilidade pelo tributo transferiu-se, por sucessão, ao espólio.

Por se tratar de venda a prazo, o ganho de capital deve ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas a cada mês.

Em consequência, com base nas informações carreadas para os autos, a autoridade lançadora constatou a seguinte infração:

**- GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS
OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E
DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS**

Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de ações, conforme descrito no Termo de Constatação Fiscal anexo, parte integrante e inseparável deste Auto de Infração.

Fato Gerador -Valor Apurado (R\$) -Multa (%)

30/09/2007 -	165.831,45 -	10
30/11/2007 -	17.916,78 -	10
31/12/2007 -	1.097.397,02 -	10
31/01/2008 -	23.917,39 -	10
29/02/2008 -	21.819,93 -	10
31/03/2008 -	96.444,09 -	10
30/04/2008 -	295.258,52 -	10
31/05/2008 -	112.590,84 -	10
30/06/2008 -	26.183,92 -	10
31/07/2008 -	80.297,34 -	10
31/08/2008 -	17.455,94 -	10
30/09/2008 -	169.212,60 -	10
31/10/2008 -	69.823,77 -	10
30/11/2008 -	87.279,72 -	10
31/12/2008 -	16.583,15 -	10
31/01/2009 -	91.643,70 -	10

28/02/2009 - 74.187,76 - 10
31/03/2009 - 91.643,70 - 10
30/04/2009 - 151.615,54 - 10
31/05/2009 - 4.363,99 - 10
30/06/2009 - 87.279,72 - 10
31/07/2009 - 172.377,44 - 10
31/08/2009 - 98.189,68 - 10
30/09/2009 - 549.862,22 - 10
31/10/2009 - 104.735,66 - 10
31/12/2009 - 157.103,49 - 10
31/01/2009 - 136.341,17 - 10
30/04/2010 - 14.000,00 - 10
30/06/2010 - 77.151,45 - 10
30/09/2010 - 122.191,61 - 10
31/10/2010 - 261.839,15 - 10
30/11/2010 - 87.279,72 - 10
31/12/2010 - 12.144.508,41 - 10

O enquadramento legal encontra-se à fl. 129.

Em 26/01/2012, no pedido de impugnação (fls. 254/277), acompanhado dos documentos de fls. 278/311, o contribuinte, por meio de sua inventariante, alega que:

- é tempestiva a impugnação apresentada;

DOS FATOS

- a fiscalização da Receita Federal apurou suposta omissão de ganhos de capital auferidos na alienação, em 18/12/2003, de ações do Banco Bradesco S/A e da Bradespar S/A, para a sociedade Empreendimentos e Participações São Manoel S/A;

- o contrato de compra e venda de valores mobiliários previa o pagamento integral do preço em 18/12/2013 no valor total de R\$ 25.727.601,12, estabelecendo reajuste anual pela variação do IGP-M, acrescida de 6% até o seu efetivo pagamento;

- o impugnante deixou de deter as ações do Banco Bradesco S/A e da Bradespar S/A no montante de R\$ 3.272.623,36 e passou a deter crédito contra a empresa São Manoel no valor de R\$ 25.727.601,12;

- em 23/08/2004 o impugnante doou, em partes iguais, para suas três filhas – Anna Luisa Leão, Ângela Padilha Gonçalves e Maria Padilha Gonçalves – a integralidade do crédito que possuía junto a São Manoel no valor de R\$ 25.727.601,12, conforme instrumento particular de cessão de crédito;
- em 30/09/2004, a São Manoel foi cindida em três partes iguais, permanecendo com 1/3 de seu patrimônio, sendo as demais parcelas cindidas vertidas em partes iguais (1/3 para cada uma) pelas sociedades Dermatologia Antar Padilha Gonçalves S/A e Vallarta Investimentos Imobiliários Ltda;
- a dívida, após a cisão, foi dividida em três partes iguais no valor de R\$ 8.585.867,04 permanecendo 1/3 com a São Manoel, 1/3 com a Dermatologia Antar Padilha e 1/3 com a Vallarta;
- ficou estabelecido que a São Manoel efetuará o pagamento integral à Ângela Padilha Gonçalves; a Dermatologia Antar Padilha efetuará o pagamento integral à Anna Luisa Leão e a Vallarta efetuará o pagamento integral à Maria Padilha Gonçalves;
- a dívida foi paga em parcelas no decorrer dos anos-calendário de 2007 a 2010;
- neste momento não havia mais qualquer relação jurídica entre o impugnante e aquelas pessoas jurídicas;
- a fiscalização considerou que o impugnante deveria ter apurado o ganho de capital por ele auferido na alienação das ações do Banco Bradesco S/A e da Bradespar S/A, no momento em que as suas filhas receberam o pagamento do crédito a elas doado (anos-calendário de 2007 a 2010), mesmo que tal doação tenha ocorrido no ano-calendário de 2004;
- a fiscalização apurou IRPF no momento de cada pagamento pelas empresas São Manoel, Dermatologia e Vallarta para as suas filhas, tendo efetuado o lançamento ora questionado para constituição do correspondente crédito tributário.

DO DIREITO -

Da Decadência

- de acordo com o contrato de compra e venda de valores mobiliários, o pagamento integral de preço ocorreria somente em 18/12/2013, tratando-se, portanto, de uma alienação a prazo;
- o IRPF devido sobre o ganho de capital em questão deveria ser apurado à medida do recebimento do crédito pelo impugnante conforme art. 140 do RIR/99;
- em 23/08/2004, antes mesmo do recebimento de qualquer quantia decorrente da referida alienação, o impugnante doou a integralidade do crédito devido contra a São Manoel para suas três filhas, em partes iguais;
- o contribuinte fez os registros correspondentes em suas Declarações de Ajuste Anual, exercícios 2004 e 2005;

- no momento da doação, o impugnante adquiriu a disponibilidade jurídica e econômica do ganho de capital decorrente da alienação das ações, configurando a ocorrência do fato gerador do IRPF nos termos do art. 43 do CTN;
- o art. 117, parágrafo 4º do RIR/99 prevê que a pessoa física que auferir ganho de capital na alienação de bens e direitos está sujeita ao IRPF sendo consideradas as operações que importem na cessão de um bem ou direito como é o caso da doação;
- havendo a realização de ganho de capital em uma operação de doação, considera-se ocorrido o fato gerador do IRPF, o qual deve ser pago pelo contribuinte;
- no presente caso a doação em questão equipara-se à alienação conforme entendimento do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;
- quando da alienação de ações com recebimento do preço a prazo, não houve necessidade de apuração do ganho de capital, mas, somente, quando realizou a doação do crédito por ele devido contra a São Manoel, por seu valor integral, deveria ter sido reconhecida a disponibilidade econômica e jurídica desse crédito e apurado o ganho de capital e recolhido o IRPF correspondente;
- o valor do crédito devido contra a São Manoel equivalia ao valor de mercado e não ao custo de aquisição das ações alienadas;
- conforme previsto no art. 119, parágrafo 1º do RIR/99 no momento da doação pelo valor de mercado deveria ter sido apurado o ganho de capital e recolhido o IRPF incidente sobre tal ganho;
- o impugnante auferiu a disponibilidade jurídica e econômica do ganho de capital na alienação das ações no momento em que efetuou a doação do crédito decorrente de tal alienação para suas filhas;
- o fato gerador do IRPF ocorreu em 23/08/2004 e não quando do pagamento do crédito pelas empresas devedoras a suas reais credoras;
- deve-se observar o prazo decadencial prescrito no art. 150, parágrafo 4º do CTN;
- o entendimento de que o imposto de renda é tributo sujeito ao lançamento por homologação, cujo termo inicial para o prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador encontra respaldo na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;
- o impugnante foi notificado somente em 04/04/2012 do lançamento relativo a fato gerador ocorrido em agosto de 2004 e nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN, tal lançamento

somente poderia atingir fatos geradores ocorridos até abril/2007;

- considerando a doação ocorrida em 23/08/2004 e o início do prazo decadencial no dia 01/01/2005, o presente lançamento deveria ter sido realizado até 31/12/2010;

- o suposto débito encontra-se extinto nos termos do art. 156, inciso V do CTN.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - segundo a fiscalização, o ganho de capital deveria ter sido apurado quando do recebimento, pelas filhas do contribuinte, do crédito que detinham contra as empresas Vallarta, Dermatologia e São Manoel, por meio de pagamentos realizados por essas empresas nos anos-calendário de 2007 a 2010;

- de acordo com o entendimento da fiscalização “o fato de o Sr. Antar Padilha haver transferido (cedido) seu direito creditório a terceiros, não o afastou da relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador do imposto”; - o entendimento da fiscalização encontra-se absolutamente equivocado e visa, apenas, tentar afastar a decadência demonstrada;

- a fiscalização para não reconhecer que a realização do ganho de capital se deu no momento da doação do crédito decorrente da alienação de ações pretende criar uma relação inexistente entre o impugnante e os pagamentos efetuados pelas empresas credoras a suas filhas;

- no momento da doação para suas filhas, o contribuinte deveria ter apurado o ganho de capital decorrente da alienação de suas ações e recolhido o IRPF incidente sobre esse ganho;

- após a doação em questão o impugnante deixou de possuir qualquer relação/vinculação com o crédito contra a São Manoel que passou a ser detido por suas filhas;

- a fiscalização pretende que seja apurado um ganho de capital pelo impugnante referente a pagamentos que não foram por ele recebidos e que não eram de sua titularidade;

- os pagamentos foram realizados pelas empresas em favor de suas filhas que ofereceram a tributação e recolheram IRPF sobre os rendimentos desse crédito verificados após a transferência para o seu patrimônio em razão da doação realizada no ano-calendário 2004;

- a fiscalização violou o art. 142 do CTN;

- o impugnante não poderia ser imputado como sujeito passivo de modo que não resta dúvida de que houve erro na identificação do sujeito passivo, não podendo constituir lançamento válido;

- em razão do erro na identificação do sujeito passivo, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem reconhecido a nulidade do lançamento;

- comprovado que houve erro na identificação do sujeito passivo o auto de infração deve ser julgado improcedente por vício material na constituição do crédito tributário;

Pedido Requer seja julgado improcedente o lançamento:

- em razão da decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir crédito tributário de IRPF cujo fato gerador ocorreu em 23/08/2004, encontrando-se extinto pela decadência nos arts. 150, parágrafo 4º e 156, inciso V do CTN;

- por vício material, em decorrência de erro na identificação do sujeito passivo, em afronta ao art. 142 do CTN.

Caso seja mantido o lançamento, requer seja reconhecida a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada em razão do disposto no art. 161 do CTN, conforme já decidido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais."

Em 28 de abril de 2016, o representante do sujeito passivo indicado apresenta recurso voluntário (fls. 345), de maneira tempestiva, contra a decisão de primeiro grau da qual teve ciência em 29 de março de 2016 (AR de fls. 342).

Tal recurso, em linhas gerais, reprisa os argumentos constantes da impugnação.

O processo foi distribuído em sessão pública, de modo eletrônico, para este Conselheiro.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, passo a apreciar o recurso voluntário na ordem de suas alegações.

DA DECADÊNCIA

Segundo o Recorrente, há decadência do direito do crédito do Fisco. Argumenta (fls. 356):

"20. Conforme acima mencionado, a decisão ora recorrida manteve a exigência de IRPF sobre o suposto ganho de capital apurado pelo Recorrente em decorrência da alienação de ações do Banco Bradesco S.A. e da Bradespar S.A., para a sociedade São Manoel, em 18.12.2003, por ter considerado que o fato jurídico objeto da incidência do IRPF sobre ganho de capital somente se completa com o efetivo pagamento do rendimento.

21. Vale esclarecer que, o Recorrente não discorda da decisão recorrida no que diz respeito ao momento de recolhimento do IRPF em uma operação de alienação de bens a prazo. Não há dúvidas de que, nessa hipótese, apesar de o ganho de capital verificar-se imediatamente, o recolhimento do IRPF sobre ele incidente ocorrerá apenas na proporção das parcelas recebidas, nos termos artigo 21, da Lei 119 7.713/1988, do artigo 140, do RIR/99 e do artigo 31, da Instrução Normativa SRF nº- 84/2001 ("IN SRF nº 84/2001"), transcritos abaixo:

(...)

22. Isto porque, na alienação de bens a prazo por contribuinte pessoa física, a disponibilidade econômica, para fins de exigência do IRPF, verifica-se segundo o "regime de caixa", isto é, somente quando do efetivo recebimento das parcelas do preço.

23. No presente caso, ao contrário do entendimento manifestado na decisão recorrida, a doação pelo Recorrente do crédito por ele devido decorrente da alienação das ações em questão, nos termos da legislação aplicável, implica em antecipação da disponibilidade econômica do ganho de capital auferido nessa alienação, importando na necessidade de imediato recolhimento do IRPF sobre ele apurado.

24. Nesse contexto, o artigo 43, do Código Tributário Nacional, determina que o fato gerador do imposto de renda ocorre quando da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos, nos seguintes termos:

(...)

25. Conforme já mencionado, em 23.08.2004, antes mesmo do recebimento de qualquer quantia decorrente da referida alienação, o Recorrente, por meio do instrumento particular de cessão de crédito, registrado no 6º Ofício de Registro de Títulos e Documentos, doou a integralidade do crédito devido contra a São Manoel, no valor de R\$ 25.727.601,12, para suas três filhas, em parte iguais.

26. Em razão da alienação das ações e da doação do crédito correspondente para as suas filhas, o Recorrente adotou os seguintes procedimentos:

(i) em relação à alienação, o Recorrente, em sua Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física referente ao ano-calendário de 2003 ("DIRPF/2004"), registrou:

(a) a baixa das ações pelo seu valor de custo, no montante de R\$ 3.272.623,69; e (b) o direito ao crédito contra a São Manoel, no valor de R\$ 25.757.601,12, conforme quadro abaixo:

Quadro de Bens e Direitos		
Discriminação	Situação em 31/12/2002	Situação em 31/12/2003
1.645.150.164 ações ON Bradesco	R\$ 1.571.625,39	R\$ 0,00
261.400.544 ações PN Bradesco	R\$ 249.718,08	R\$ 0,00
1.250.869.788 ações ON Bradespar	R\$ 1.250.869,78	R\$ 0,00
200.410.445 ações PN Bradespar	R\$ 200.410,44	R\$ 0,00
Crédito contra São Manoel	R\$ 0,00	R\$ 25.757.601,12

(ii) em relação à doação, o Recorrente, em sua DIRPF/2005, referente ao ano-calendário de 2004, registrou a baixa de seu crédito contra a São Manoel no valor de R\$ 25.757.601,12, em virtude da doação realizada para suas filhas, conforme quadro a seguir:

Quadro de Bens e Direitos		
Discriminação	Situação em 31/12/2003	Situação em 31/12/2004
Crédito contra São Manoel, transferido para as suas filhas, em razão da celebração do instrumento particular de cessão de crédito.	25.757.601,12	0,00

27. Como se pode verificar, o procedimento adotado pelo Recorrente, devidamente registrado em suas declarações e de conhecimento da Receita Federal do Brasil, não deixa qualquer dúvida de que, no momento da doação do crédito em questão para as suas filhas (em 23.08.2004), pelo seu valor integral, o Recorrente antecipou a disponibilidade jurídica e econômica do ganho de capital decorrente da alienação das referidas ações, configurando a ocorrência do fato gerador do IRPF, nos termos do mencionado artigo 43, do Código Tributário Nacional

(...)

31. Ao tratar especificamente do pagamento do IRPF nos casos de doação/alienação de bens e direitos, como o presente, a Instrução Normativa SRF rit' 84/2001 determina expressamente que tal imposto deve ser recolhido pelo doador até o último dia útil do mês subsequente ao da doação, nos seguintes termos:

"Art. 30. O imposto devido sobre os ganhos de capital de que trata esta Instrução Normativa **deve ser pago pelo:**

(—)

IV - doador, no caso de doação, inclusive em adiantamento da legítima; (...)

VI - cedente, na cessão de direitos hereditários. (...)

§ 32 O pagamento do imposto é efetuado: (...)

IV - até o último dia útil do mês subsequente ao da doação, na hipótese do inciso IV do caput § 32. Deste modo, tal dispositivo expressamente estabelece que, em havendo a realização de ganho de capital em uma operação de doação, considera-se ocorrido o fato gerador do IRPF, o qual deve ser pago pelo contribuinte.

33. No presente caso, a doação foi realizada pelo Recorrente pelo valor do crédito por ele devido contra a São Manoel, que equivalia ao valor de mercado das ações alienadas, e não ao seu custo de aquisição.

34. Logo, considerando a regra contida em tal dispositivo e que a doação, ocorrida em 23.08.2004, teve o condão de antecipar a disponibilidade econômica do crédito devido pelo Recorrente em face da São Manoel, é evidente que o mesmo deveria ter apurado o ganho de capital por ele auferido, e recolhido o respectivo IRPF até o último dia útil de setembro de 2004.

(...)"

(destaques não constam do recurso)

Sobre o tema, assim se pronunciou a decisão recorrida (fls.333):

"O impugnante, por meio de seu representante, alega que o ganho de capital deveria ter sido apurado no momento da doação dos créditos a receber da Empreendimentos e Participações São Manoel S/A.

Porém, o contribuinte não tinha recebido nenhuma quantia até aquele momento, uma vez que conforme contrato firmado entre ele e a Empreendimentos e Participações São Manoel S/A, o crédito somente seria pago em 18/12/2013.

O INSTRUMENTO PARTICULAR DE CESSÃO DE CRÉDITO firmado entre o sujeito passivo e suas filhas não tem o condão de alterar a relação jurídico tributária oriundo do CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE VALORES MOBILIÁRIOS estabelecido entre o contribuinte e a Empreendimentos e Participações São Manoel S/A. Registre-se que o sujeito passivo cedeu o crédito às suas filhas em idêntico valor ao da alienação das ações da Bradesco S/A e da Bradespar S/A.

Ao se admitir a alegação do impugnante de que o fato gerador ocorreria em 23/08/2004, impor-se-ia ao Fisco, que tem o dever de efetuar o lançamento do crédito tributário, a obrigação de exigir do contribuinte um imposto que ainda não se fez devido. Na hipótese de o lançamento somente poder ser efetuado após o imposto ser devido pelo contribuinte, poder-se-ia, admitindo-se a alegação de que o fato gerador ocorreria em momento anterior, inviabilizar ou mesmo impossibilitar o Fisco de cumprir o seu dever de constituir o crédito tributário.

Assim, embora a legislação tenha definido como data de fixação do valor do ganho de capital o momento em que se realiza a operação de alienação do bem, o fato jurídico objeto da

incidência do tributo sobre o ganho de capital somente se completa quando do efetivo pagamento do valor referente à venda, visto que, conforme se depreende do art. 140, do RIR, não há imposto a ser pago."

A leitura dos argumentos recursais e da motivação da decisão '*a quo*' deixam claro que a divergência interpretativa cinge-se a questão do momento de ocorrência do fato gerador tributário, posto que, por expressa disposição do Código Tributário vigente, aplica-se - ao caso em apreço, as regras constantes do parágrafo 4º do artigo 150. Examinemos a questão

Início pelo próprio conceito de fato gerador, posto que o lançamento tributário, por expressa disposição do CTN, exige sua exata delimitação.

Regina Helena Costa (*Curso de Direito Tributário*, 3ª ed., Ed. Saraiva, pg. 198), nos alerta para a dupla acepção da expressão:

"Fato gerador "in abstracto" é, assim, substituído pelas expressões hipóteses de incidência ou hipótese tributária, que não deixam dúvidas quanto ao conceito a que se referem - o da situação hipotética.

E o fato gerador "in concreto" é designado por fato impositivo ou fato jurídico tributário, de molde a designar a situação aperfeiçoada no plano concreto"

Podemos, portanto, inferir que a expressão fato gerador se refere tanto à escolha que o legislador fez entre os fatos economicamente apreciáveis que uma vez realizados ensejam a obrigação tributária, como também ao próprio fato praticado pelo, a partir da realização, sujeito passivo.

A sempre precisa lição de Paulo de Barros Carvalho (*Direito Tributário: Linguagem e Método*, 2ª Ed., Noeses, pg. 421), elucida:

"Como decorrência do acontecimento do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instala-se o fato, constituído pela linguagem competente, irradiando-se o efeito jurídico próprio, qual seja, o liame abstrato mediante o qual uma pessoa, na qualidade de sujeito ativo, ficará investida do direito subjetivo de exigir de outra, chamada de sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação pecuniária. Empregando-se a terminologia do Código Tributário Nacional, diríamos que ocorreu o " fato gerador" (em concreto), surgindo daí a obrigação tributária: é a fenomenologia da chamada "incidência dos tributos". "

Esclarecedora explanação. A prática de um ato previsto na lei como ensejador de obrigação tributária, exige daquele que o praticou, o sujeito passivo, o dever de suportar o crédito tributário decorrente da obrigação tributária instaurada, nos termos do artigo 139 do CTN.

Novamente nos socorremos dos ensinamentos de Paulo de Barros (ob. cit. pg. 431):

"Como elemento indissociável da obrigação tributária, o crédito que falamos surge no mundo jurídico no exato instante em que se opera o fenômeno da incidência, com aplicação da regra matriz do tributo"

Assentemos. **Tendo praticado o sujeito passivo o fato previsto na norma tributária** como ensejador de obrigação dessa espécie, **surge em dado momento, o direito do credor** dessa obrigação, o Estado, **de exercer seu direito de crédito**, ou seja, **cobrar o tributo devido**.

Tal vínculo obrigacional, como recorda Luís Eduardo Schoueri (*Direito Tributário*, 3ª ed., Ed. Saraiva, pg. 609), não deve perdurar para sempre:

*"Mas - a pergunta é imediata - até quando persiste essa relação jurídica? A resposta é: até que surja em evento que dê por extinta a obrigação. Ou seja: **uma vez nascida a obrigação tributária, com um fato jurídico tributário, ela persiste até que seja extinta.**"*

As formas de extinção da obrigação tributária e do correspondente crédito tributário, como assevera Paulo de Barros (*ob. cit.* pg. 469):

"(...) e assim também a extinção das obrigações tributárias não de ocorrer nos precisos termos da lei. Nesse terreno, o princípio da estrita legalidade impera em toda a extensão e a ele se ajunta, em vários momentos, o postulado da indisponibilidade dos bens públicos"

As formas de extinção do crédito tributário se encontram elencadas no artigo 156 do Código Tributário Nacional. Vejamos a redação do artigo:

*"Art. 156. **Extinguem o crédito tributário:***

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149."

(destaquei)

Aqui o ponto basilar de nossa análise. É causa de extinção do crédito tributário a decadência e a prescrição.

Sobre o tema, leciona Paulo de Barros (*Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*, 6ª ed., Ed. Saraiva, fls. 234):

"Um passo que nos parece importante nesse caminho é asseverar que a palavra decadência é usada para denotar esse procedimento complexo, em que se observa o decurso de certo trato de tempo, sem que o titular do direito o exercite, e , quando traduzido em linguagem competente, tem o condão de instaurar a norma decadencial. Em outras palavras, o procedimento prevê desde o ponto que dá início à contagem do prazo decadencial (primeiro dia do exercício seguinte, do fato gerador da homologação), até as últimas providências normativas para a satisfação do direito subjetivo pelo ato que constitui o fato decadencial."

Exsurge o ponto fundante da questão, como aliás bem reconhecem tanto a decisão de piso quanto o apelo interposto: a definição do '*dies a quo*', do marco inicial da contagem do prazo decadencial.

Imprescindível recordar: o momento de ocorrência do fato gerador é escolha do legislador, logo temos que encontrar na lei instituidora do imposto sobre a renda da pessoa física a definição de tal momento.

Antes, porém, mister uma visita doutrinária. Há que se recordar que os fatos geradores tributários apresentam momentos de ocorrência distintos, típicos dos negócios jurídicos que os ensejam. Enquanto uns ocorrem em um átimo, a circulação de mercadoria por exemplo, outros - o acréscimo patrimonial - exigem dois momentos distintos para sua apuração. Outros ainda, produzem efeitos contínuos, como, v.g., ocorre na propriedade de um imóvel urbano.

Recordemos a lição de Luís Eduardo Schoueri sobre o momento de ocorrência do fato gerador (*Direito Tributário*, 3ª ed. E. Saraiva, pag. 496):

"Reconhecida a distinção entre hipóteses tributárias instantâneas e periódicas, nota-se que a referida classificação torna-se importante para reconhecer que enquanto para as primeiras não seria necessário que a lei fixasse expressamente seu aspecto temporal (a menos que a lei pretenda deslocar adiante sua ocorrência), para as últimas a fixação expressa do aspecto temporal torna-se relevante, já que o legislador deverá

determinar a partir de que momento considera-se ocorrido o fato jurídico tributário e nascida a obrigação tributária "

Assentados nos fundamentos dogmáticos aplicáveis, recordemos o texto legal sobre o imposto de renda incidente sobre o ganho de capital. Dispõe a Lei nº 7.713/88:

"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."

(destaquei)

O Regulamento do Imposto sobre a Renda, disciplinando o comando legal, preceitua:

*"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).*

§ 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."

(destaquei)

Diante da digressão enfrentada, podemos afirmar: a lei tributária assentou que o momento de ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física incidente sobre o ganho de capital decorrente de venda a prazo se dá com a percepção das parcelas pagas em cada mês, mesmo devendo ser considerado tal ganho como se a venda fosse realizada à vista.

Esclareço, com o perdão da repetição: o fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física decorrente do ganho de capital instaura a obrigação tributária a partir da ocorrência da alienação, devendo ser apurado o tributo devido, ou seja, surgindo o direito do Fisco ao crédito tributário com o recebimento das parcelas.

Tal afirmação decorre de mais um conceito: lançamento tributário.

Me socorro novamente das lições de Barros Carvalho em razão de sua abrangência (*ob. cit.* pg. 432):

"Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário, e como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido"

Mais sintético, porém não mesmo preciso, Luís Eduardo Schoueri (*ob. cit.*, pg. 575), assevera a função do lançamento:

"(...) o lançamento, para que aquele fato jurídico seja formalmente apurado, quantificando-se o montante devido"

Digo: o lançamento tributário é o ato administrativo pelo qual a autoridade, de modo plenamente vinculado:

i) constitui o crédito tributário decorrente da obrigação tributária surgida, posto que constatada a ocorrência do fato gerador, previsto em lei, por meio de ato praticado pelo sujeito passivo,

ii) determina a matéria tributável;

iii) calcula o tributo devido;

iv) e impõe a penalidade prevista em lei.

Ora, o lançamento tributário necessariamente se reporta a um fato gerador *in concreto* praticado pelo sujeito passivo. Como consequência, há uma matéria tributável a ser determinada, com a discriminação da base de cálculo e da alíquota aplicável.

Como visto acima: uma hipótese de incidência (*fato gerador 'in abstracto'*), um fato imponible (*fato gerador 'in concreto'*).

Não obstante tal afirmação, situações há em que um fato gerador enseja vários momentos de constituição de crédito tributário, como por exemplo, na obtenção da renda pelo trabalho. Surge a importância do aspecto temporal da regra matriz de incidência, acima examinado à luz da Lei nº 7.713/88 e do RIR/99.

O lançamento tributário se reporta, forçosamente, a um fato gerador ocorrido. O momento de ocorrência do fato gerado se encontra firmado em lei, mas que, no caso em análise, sofre as consequências do negócio jurídico firmado entre as partes, a doação ocorrida

Logo, assiste razão ao Recorrente.

O momento de ocorrência do fato gerador para a apuração do ganho de capital se dá com a percepção - no mês - das parcelas recebidas, porém no caso em apreço, há um preceito legal que altera o momento de ocorrência do fato gerado em face da transferência, por liberalidade, de parcela do patrimônio daquele tido como sujeito passivo pela autoridade lançadora para outrem, atraindo para o momento da doação, o momento de ocorrência do fato gerador.

Tal afirmação encontra apoio na legislação tributária. Consta da Instrução Normativa SRF nº 84/2001:

*"Art. 30. O imposto devido sobre os ganhos de capital de que trata esta Instrução Normativa **deve ser pago pelo:***

(—)

IV - doador, no caso de doação, inclusive em adiantamento da legítima; (...)

VI - cedente, na cessão de direitos hereditários. (...)

§ 32 O pagamento do imposto é efetuado: (...)

IV - até o último dia útil do mês subsequente ao da doação, na hipótese do inciso IV do caput"

Logo, quis o legislador que no caso de transferência de bens patrimoniais fosse apurado o ganho de capital no momento da ocorrência da alienação, com o pagamento sendo devido até o último dia útil do mês subsequente.

Aplicando-se a regra ao caso em análise, observamos que tal transferência se deu em 23 de agosto de 2004, fato este inclusive, noticiado ao Fisco por meio da declaração de ajuste do imposto sobre a renda da pessoa física do exercício de 2005, consoante se verifica no apelo interposto.

Considerando-se a ausência de pagamento do imposto devido, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I, contando-se, portanto, o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido realizado, ou seja, a partir de 1º de janeiro de 2005.

O lançamento que aqui se analisa, se aperfeiçoou com a ciência do sujeito passivo em 04 de abril de 2012, fora do lustrro permitido pelo CTN.

Forçoso reconhecer a decadência. Deixo, pela prejudicial de mérito verificada, de analisar as demais questões recursais.

CONCLUSÃO

Diante do exposto e com base nos fundamentos apresentados, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Relator