



Solução de Consulta nº 141 - Cosit

Data 5 de junho de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
PROMESSA DE DOAÇÃO. NÃO TRANSFERÊNCIA DO BEM.
GANHO DE CAPITAL. NÃO CARACTERIZADA ISENÇÃO. ÚNICO
IMÓVEL.

Promessa de doação de bem imóvel a filhos, vinculada à dissolução de sociedade conjugal, é declaração unilateral de vontade que obriga apenas os ex-cônjuges promitentes.

A manifestação da vontade dos filhos, contrária a que seja feita a transferência do bem imóvel, mantém o bem como propriedade dos promitentes doadores.

A propriedade do imóvel cuja transferência não foi feita por vontade de seus filhos e a de outro imóvel vedam que o consultante seja beneficiado pela isenção da tributação do ganho de capital na alienação do único imóvel, prevista na Lei nº 9.250, de 1995, art. 23.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 111, inciso II (CTN); Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 23 e 122, inciso II, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999).

Relatório

O interessado acima qualificado apresenta consulta sobre apuração e tributação de ganho de capital na alienação de bem imóvel por pessoa física, resumida abaixo:

- a) Possui dois imóveis declarados na Declaração de Imposto da Pessoa Física: apartamento e um lote;
- b) Em acordo de separação consensual homologado judicialmente em 1988, o interessado e a ex-cônjuge acordaram em manter o apartamento em nome de ambos os cônjuges, até sua quitação e levantamento de hipoteca que

recaia sobre o mesmo, ocasião em que ele seria escriturado em nome dos filhos do casal;

- c) O referido apartamento consta em sua declaração de bens, pois até o momento não foi feita a transferência para os filhos, por vontade deles;
- d) Está vendendo o segundo imóvel, o lote, e como não negociou outro imóvel nos últimos cinco anos e considerando a condição do apartamento, questiona se pode considerar o lote como único imóvel, ficando, portanto, isento de ganho de capital na alienação, de acordo com o art. 23 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

Fundamentos

2. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

3. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

4. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

5. Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

6. Feitas essas considerações, passo, a seguir, à solução da presente consulta.

7. O consulente indaga se, considerando a situação jurídica do apartamento que possui, pode considerar o lote como único imóvel, ficando, portanto, isento de tributação sobre ganho de capital na alienação de acordo com o art. 23 da Lei nº 9.250, de 1995.

8. Para se interpretar a legislação que outorga a isenção, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, (Código Tributário Nacional - CTN), art. 111, assim dispõe:

*“Art. 111. Interpreta-se **literalmente** a legislação tributária que disponha sobre:*

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

(Sem grifos no original)

9. O art. 23 da Lei nº 9.250, de 1995, sobre o qual o consulente formula sua dúvida, prevê a isenção em questão nos seguintes termos:

*“Art. 23. Fica isento do imposto de renda o ganho de capital auferido na **alienação do único imóvel que o titular possua**, cujo valor de alienação seja de até R\$ 440.000,00 (quatrocentos e quarenta mil reais), desde que não tenha sido realizada qualquer outra alienação nos últimos cinco anos.”*

(Sem grifos no original)

10. Disciplinando a matéria em nível infralegal, no mesmo sentido dispõe o art. 122, **caput**, inciso II, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999):

*“Art. 122. **Está isento do imposto o ganho de capital auferido na alienação** (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, incisos I e IV, Lei nº 8.134, de 1990, art. 30, Lei nº 8.218, de 1991, art. 21, e Lei nº 9.250, de 1995, arts. 22 e 23):*

(...)

***II - do único imóvel que o titular possua**, cujo valor de alienação seja de até quatrocentos e quarenta mil reais, desde que não tenha sido realizada qualquer **outra alienação** nos últimos cinco anos.*

(...)

§ 4º O limite a que se refere o inciso II será considerado em relação:

I - à parte de cada condômino, no caso de bens em condomínio;

II - ao imóvel havido em comunhão, no caso de sociedade conjugal”

(Sem grifos no original)

11. Também em nível infralegal, a Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 10, **caput**, II e § 3º, trata a matéria em conformidade com os outros atos normativos, já mencionados:

Art. 10. São isentos ou não se sujeitam ao imposto sobre a renda, os seguintes rendimentos obtidos na alienação de bens e direitos:

(...)

*II - ganho de capital auferido na alienação do **único imóvel que o titular possua**, cujo valor de alienação seja de até R\$ 440.000,00 (quatrocentos e quarenta mil reais), desde que não tenha sido realizada qualquer **outra alienação** nos últimos 5 (cinco) anos, observado o disposto no inciso I do § 1º;*

(...)

§ 3º O limite a que se refere o inciso II do caput será considerado em relação:

I - à parte de cada condômino, no caso de bens em condomínio; e

II - ao imóvel havido em comunhão, no caso de sociedade conjugal.

(...)

(Sem grifos no original)

12. Nos termos da narrativa do consulente, e conforme cópia do acordo homologado judicialmente em 1988, estabeleceu-se que o apartamento permaneceria em nome de ambos os ex-cônjuges e, após a quitação do financiamento e levantamento da hipoteca sobre esse imóvel, seria feita a transferência aos filhos.

13. Assim, consoante o que foi narrado e o que consta no acordo homologado, naquela ocasião, os ex-cônjuges não realizaram a doação do imóvel em discussão, mas sim uma promessa de doação.

14. Por intermédio dessa promessa, os ex-cônjuges realizaram dois atos jurídicos: a) transação e; b) declaração unilateral de vontade.

15. O primeiro ato jurídico, a transação, naquele momento era regida pelos arts. 1.025 a 1.036 da então vigente Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (Código Civil de 1916), sendo atualmente regida pelos arts. 840 a 850 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil atualmente vigente).

16. Essa transação foi firmada como condição para dissolução da sociedade conjugal entre os próprios ex-cônjuges, ao renunciarem simultaneamente em permanecerem como proprietários do apartamento, após sua quitação. Nesse primeiro ato jurídico, cada um dos ex-cônjuges foi ao mesmo tempo credor e devedor do outro. Desse modo, não pode nenhum deles rescindir unilateralmente essa transação, nos termos de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), cuja ementa está a seguir transcrita:

Promessa de doação aos filhos do casal, inserida em acordo de separação judicial, já ratificado, não pode ser unilateralmente retratado por um dos cônjuges. recurso extraordinário de que não se conhece.

(RE 109097, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Primeira Turma, julgado em 09/09/1986, DJ 10-10-1986 PP-18930 EMENT VOL-01436-03 PP-00569)

(Sem grifos no original)

17. No voto, o Ministro Relator do Recurso Extraordinário em questão afirmou:

“A obrigação estipulada pelo Recorrente insere-se no conjunto das demais que integram a transação realizada com a separação consensual e sua execução só poderia ser modificada se ambos os cônjuges anuísem à dispensa do encargo.”

(Sem grifos no original)

18. Portanto, no que tange à transação relacionada com a promessa de doação vinculada à dissolução de sociedade conjugal, consoante jurisprudência do STF, não se admite retratação unilateral por um dos cônjuges, mas se admite a modificação da promessa, se ambos os cônjuges concordarem com a dispensa do encargo, sendo merecedor de destaque o fato de que essa dispensa assentida pelos dois cônjuges não depende da vontade dos filhos.

19. A declaração unilateral de vontade consistiu na manifestação que ambos ex-cônjuges emitiram criando para eles próprios a obrigação de doar o apartamento para seus filhos, quando esse estivesse quitado. Na declaração unilateral do caso sob exame, os ex-cônjuges ficaram ambos como devedores da obrigação.

20. Por ser obrigação unilateralmente criada, não haveria, após a quitação do imóvel, um desencadeamento único e inevitável de fatos jurídicos, consistente na transferência do imóvel em discussão, e que fosse independente de outras manifestações da vontade dos ex-cônjuges e dos filhos.

21. Por essa razão é pertinente examinar as hipóteses previstas nos Códigos Civis de 1916 e 2002 nas quais, para que seja estabelecido o contrato de doação, a manifestação de vontade é requerida ou dispensada e por quais meios essa vontade deva ser manifestada.

22. O contrato de doação era assim previsto nos arts. 1.165, 1.166, 1.168, 1.170 e 1.171 do hoje revogado Código Civil de 1916:

Art. 1.165. Considera-se doação o contracto em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, que os aceita.

*Art. 1.166. O doador pode fixar prazo ao donatário, **para declarar se aceita**, ou não, a liberalidade. Desde que o donatário, ciente do prazo, não faça dentro nele, a declaração, **entender-se á que aceitou**, se a doação não for sujeita a encargo.*

(...)

*Art. 1.168. A **doação far-se-á por instrumento publico, ou particular** (Art. 134). (Vide Decreto do Poder Legislativo nº 3.725, de 1919).*

*Parágrafo único. A doação verbal será valida, se, versando sobre **bens moveis e de pequeno valor**, se lhe seguir in-continenti a tradição.*

(...)

*Art. 1.170. As pessoas que não puderem contratar é facultado, não obstante, **aceitar doações puras**.*

Art. 1.171. A doação dos pais aos filhos importa adiantamento da legitima.

(Sem grifos no original)

23. Esse contrato atualmente é regido, entre outros, pelos arts. 538, 539, 541, 543 e 544 do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), abaixo citados:

*Art. 538. **Considera-se doação o contrato** em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.*

*Art. 539. O doador pode fixar prazo ao donatário, **para declarar se aceita** ou não a liberalidade. Desde que o donatário, ciente do prazo, não faça, dentro dele, a declaração, **entender-se-á que aceitou**, se a doação não for sujeita a encargo.*

(...)

*Art. 541. A **doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular**.*

*Parágrafo único. A doação verbal será válida, se, versando sobre **bens móveis e de pequeno valor**, se lhe seguir incontinenti a tradição.*

(...)

*Art. 543. Se o donatário for absolutamente incapaz, **dispensa-se a aceitação**, desde que se trate de doação pura.*

Art. 544. A doação de ascendentes a descendentes, ou de um cônjuge a outro, importa adiantamento do que lhes cabe por herança.

(Sem grifos no original)

24. Entre os vários requisitos estabelecidos tanto pelo Código Civil de 1916, quanto pelo Código Civil de 2002, para os contratos em geral, é relevante destacar dois desses requisitos aplicados ao contrato de doação: a) consenso entre a vontade do doador e a do

donatário de que a transferência por liberalidade seja feita; b) manifestação dessa vontade consensual em escritura pública ou em instrumento particular.

25. No que tange ao cumprimento de promessa de doação, o *consenso de vontades* entre doador e donatário, para que a transferência seja feita, é necessário porque a promessa de doação é obrigação unilateralmente criada pelos promitentes, não podendo qualquer pessoa, *com as exceções previstas no Código Civil de 1916 e no de 2002*, ser considerada donatária sem que manifeste sua vontade.

26. Diante da perseverança dos promitentes doadores de celebrar o contrato de doação, esse contrato, nos termos do Código Civil de 1916, estaria completo, *dispensada a declaração da aceitação dos donatários*, apenas no caso em que estes, capazes e cientes de prazo fixado para declarar se aceitaram, silenciarem-se sobre a aceitação.

27. Por sua vez, conforme o Código Civil de 2002, esse contrato estaria completo, *dispensada a declaração da aceitação dos donatários*, apenas em duas situações: a) caso esses últimos fossem absolutamente incapazes; b) caso capazes e cientes de prazo fixado para declarar se aceitaram, silenciarem-se sobre a aceitação.

28. *Quanto ao meio de manifestação da vontade consensual*, é necessário acrescentar que, para efeitos tributários, não se aplicam os dispositivos do Código Civil de 1916 e do de 2002 que condicionam a validade da doação de imóvel à existência de escritura pública e à sua inscrição no Registro de Imóveis.

29. A razão disso é que, de acordo com o art. 219, parágrafo único do RIR/1999, os ganhos e rendimentos de capital devem integrar a base de cálculo, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto

30. Portanto, para efeitos tributários, o instrumento particular basta para provar a existência do contrato de doação de bem imóvel de qualquer valor, e para que, assim, considere-se ocorrido o fato gerador, ou seja, adquirida a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza.

31. Após o exame do que os Códigos Civis de 1916 e de 2002 dispõem sobre o contrato de doação e do que a legislação tributária admite como meio para provar o consenso de vontades, cabe cotejar as disposições normativas examinadas com as características específicas do caso.

32. Cabe ressaltar, com base nas idades dos filhos constantes no acordo homologado judicialmente em 1988, que o filho mais novo do casal atingiu a maioridade em 1998, ainda sob a vigência do Código Civil de 1916, e que nesse acordo, foi prometido que, após a quitação e levantamento da hipoteca, o bem seria doado para os filhos do casal.
33. Segundo o consulente, o apartamento em discussão consta em sua declaração de bens, pois até o momento não foi feita a transferência desse imóvel dos ex-cônjuges e promitentes doadores para os filhos, por vontade desses últimos.
34. Como o consulente informa que a vontade dos filhos é a razão para que, até momento, a transferência não tenha sido feita, e como já transcorreram cerca de vinte e sete anos desde a homologação do acordo em que a promessa foi firmada, é lícito concluir que: a) o financiamento está quitado; b) o consulente persevera em sua intenção de cumprir a promessa; c) a aceitação dos filhos não pode ser dispensada, nos termos dos Códigos Civis de 1916 e de 2002.
35. Tanto o art. 1.165 do Código Civil de 1916, como os arts. 538 e 539 do Código Civil de 2002, exigem que o donatário manifeste sua vontade de que a transferência do bem seja feita. Como já foi mencionado, os dois Códigos admitem exceções a essa exigência. Entretanto, conforme a conclusão constante no parágrafo anterior, a aceitação dos filhos não pode ser dispensada. No presente caso, portanto, não há exceção àquela exigência.
36. Assim, depois da quitação do financiamento, se houvesse consenso de vontades, o contrato de doação poderia ser celebrado com base no hoje revogado Código Civil de 1916 ou no Código Civil de 2002. O enquadramento legal do contrato de doação dependeria do momento em que a quitação ocorreu e do momento em que o filho mais novo atingiu a maioridade.
37. A legislação tributária admite que o contrato de doação seja celebrado por intermédio de escritura pública ou de instrumento particular. É evidente que, em caso de dissenso de vontades, não existirão nem escritura nem instrumento particular. O consulente asseriu que a vontade dos filhos é contrária a que a transferência seja feita. Asseriu ainda que o bem objeto da promessa continua sendo declarado como seu. Para efeito de solução da presente consulta, essas duas asserções são suficientes como *meio de provar* que não existe consenso entre as vontades.
38. Em suma, quanto ao *consenso de vontades*, depois da quitação do imóvel, a aceitação dos filhos não pode ser dispensada, nos termos dos Códigos Civis de 1916 e de 2002. Além disso, eles manifestaram a vontade de que a transferência não seja feita. Quanto ao *meio de prova* dessa manifestação contrária, são suficientes, para solução da presente consulta, as asserções do consulente sobre o dissenso e sobre o fato de que o bem é declarado como seu.
39. Consequentemente, por ser a promessa de doação aos filhos uma obrigação criada unilateralmente pelos genitores, essa manifestação de vontade dos filhos contrária a que seja feita a transferência mantém o imóvel como propriedade do consulente.

Conclusão

40. Diante do exposto, soluciono a consulta respondendo ao consulente que:

a) Promessa de doação de bem imóvel a filhos, vinculada à dissolução de sociedade conjugal, é declaração unilateral de vontade que obriga apenas os ex-cônjuges promitentes;

b) A manifestação da vontade dos filhos, contrária a que seja feita a transferência do bem imóvel, mantém o bem como propriedade dos promitentes doadores;

c) A propriedade do imóvel cuja transferência não foi feita por vontade de seus filhos e a de outro imóvel vedam que o consulente seja beneficiado pela isenção da tributação do ganho de capital na alienação do único imóvel, prevista na Lei nº 9.250, de 1995, art. 23.

Assinado digitalmente
TIMOTHEU GARCIA PESSOA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

À consideração superior

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira (Cotir)

Assinado digitalmente
MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Chefe da Disit/SRRF06

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil – Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – Coordenador-Geral da Cosit