



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
8ª REGIÃO FISCAL

Processo nº	*****
Solução de Consulta nº	146 - SRRF/8ª RF/Disit
Data	14 de maio de 2008
Interessado	*****
CNPJ/CPF	*****

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

GANHO DE CAPITAL - Alienação de Bens Imóveis.

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

Os valores acrescidos às parcelas, qualquer que seja a sua denominação, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte, quando a alienação for para pessoa jurídica, ou mediante o Recolhimento Mensal Obrigatório (Carnê-leão), quando for para pessoa física, e na Declaração de Ajuste Anual.

Dispositivos Legais: Arts. 2º e 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 22.12.1988; art. 117, § 2º, do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (replicado em 17.06.1999); e art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11.10.2001.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Em consulta protocolizada em 4.05.2007, a interessada solicita orientação sobre a interpretação da legislação tributária relativa ao imposto de renda incidente sobre o ganho de capital apurado na alienação de bens imóveis, em função de operação firmada com a empresa *****, expondo que:

- a) é co-proprietária dos terrenos matriculados sob os n.ºs *****, ***** e *****, resultantes da reunião de 5,84% do imóvel matriculado sob o n.º ***** com o imóvel matriculado sob o n.º *****;
- b) em 06.03.2007, firmou Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra com a *****, por intermédio do qual prometeu vender-lhe os citados imóveis, mediante o preço acordado;
- c) a compradora assumiu o dever de pagar-lhe o preço devido pela aquisição de tais imóveis, em partes fixa e variável;
- d) para fins de quitação da parte fixa, acordou-se o pagamento do valor de R\$ 397.150,20, pagos no ato da assinatura do referido instrumento, enquanto que a liquidação da parcela variável será feita pelo pagamento do equivalente a 30% do Volume Geral de Vendas Líquido – VGVL das unidades do empreendimento que será erigido nos imóveis alienados, assegurando-se aos vendedores um pagamento mínimo de R\$ 11.515.793,62, cabendo-lhe o recebimento do preço mínimo de R\$ 2.745.420,22; e
- e) ultimado o negócio por intermédio do referido Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra, por ocasião da outorga da escritura definitiva, será dada a integral quitação do preço da transação, mediante a lavratura de escritura de confissão de dívida, no qual a compradora assumirá a obrigação de adimplir com a parte variável do preço prevista na cláusula 12ª do instrumento (30% do VGVL).

2. Ressalta que a realização dessa espécie de operação é uma exigência de parcela expressiva do mercado imobiliário brasileiro, em que há obrigatoriedade que seja dada a quitação do imóvel e lavratura, de modo simultâneo, de escritura pública de confissão de dívida, de modo que o empreendedor possa socorrer-se do mercado financeiro, para a obtenção dos recursos necessários ao desenvolvimento da obra. Sendo assim, não se pode olvidar que o espírito do negócio em questão é o de permuta, onde a quitação dada tem a finalidade, única e exclusiva, permitir a outorga da escritura definitiva ao empreendedor para que este obtenha financiamento no mercado para a realização do empreendimento.

3. Argumenta que:

- a) a própria Secretaria da Receita Federal, sensível às características do mercado imobiliário, por meio da Instrução Normativa SRF n.º 107, de 1988, permitiu que, na operação de permuta entre pessoas jurídicas, onde ocorre a troca de um bem por outro, sem a existência de torna, a apuração do ganho de capital ocorra quando da efetiva alienação do imóvel recebido na operação de permuta, destacando que essa possibilidade foi estendida para as operações intituladas “compra e venda com dação de unidade imobiliária em pagamento”, na Seção III da referida instrução normativa; e
- b) a operação em questão está imbuída de igual espírito, uma vez que a quitação do preço será dada por ocasião da lavratura da escritura definitiva de aquisição dos terrenos e da escritura de confissão de

dívida, atos que serão lavrados simultaneamente, o que não significa que se tenha recebido a parcela variável do preço que somente será recebida após a venda das unidades, de modo proporcional a tais vendas, e desde que os adquirentes façam os correlatos pagamentos ao incorporador.

4. Transcreve os arts. 1º a 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, concluindo que: (i) o parágrafo único do art. 38 do Decreto nº 3.000, de 1999, prevê que a tributação da pessoa física é realizada pelo regime de caixa, o que implica na constatação de que os rendimentos são tributados no mês em que forem recebidos, que é quando ocorre a entrega de recursos financeiros para a pessoa física; (ii) sendo assim, o pagamento do imposto de renda decorrente do ganho de capital deve ocorrer na medida em que há o recebimento do preço do bem alienado; e (iii) no caso em questão, o ganho de capital vinculado ao recebimento da parte variável do preço será devido por ocasião da efetiva percepção desta, pois, a rigor, o preço será recebido em duas etapas distintas, sendo uma delas, a ser definida em função do resultado das vendas das unidades autônomas do empreendimento.

5. Esclarece ainda que, o pagamento das parcelas que compõem a parte variável será efetuado no dia 15 de cada mês, que corresponderá a 30% do VGVV verificado no mês imediatamente anterior, das unidades autônomas integrantes do empreendimento, condicionado ao pagamento pelos adquirentes das unidades, reafirmando que: (i) por ocasião da celebração da escritura definitiva dos imóveis objetos do negócio, terá recebido somente o valor correspondente a parte fixa, ou seja, R\$ 397.150,20; e (ii) em relação à parte variável, sequer tem ciência de quando e quanto receberá, motivo pelo qual se estabeleceu um valor mínimo a ser pago a título de VGVV.

6. Invoca a aplicação do disposto no art. 21 da Lei nº 7.713, de 1988, que prevê que “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”, uma vez que tal dispositivo permite que o ganho de capital seja tributado apenas e tão somente na medida em que ocorrer a percepção da disponibilidade econômica por parte do alienante/cedente do bem.

7. Depois de afirmar, de forma resumida, tudo o que foi dito anteriormente, indaga:

- a) qual é o momento em que estará obrigada a efetivar o pagamento do imposto de renda sobre o ganho de capital decorrente do recebimento da parte variável do preço pela transação em questão;
- b) se pelo fato de a parte variável do preço ser paga de modo parcelado, o imposto de renda sobre o ganho de capital poderá ser recolhido nos termos do art. 21 da Lei nº 7.713, de 1988.

Fundamentos

8. Preliminarmente é importante destacar que o Código Tributário Nacional (CTN) ao dispor sobre a “Aplicação da Legislação Tributária”, em seu art. 105, estabelece que

a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116, que por sua vez, determina que salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (i) tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; e (ii) tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

9. Feitas tais considerações, cabe ressaltar que a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, no art. 2º, determina que o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida, em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, e no § 3º do art. 3º, dispõe que 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. Por outro lado, no § 2º do mesmo artigo, determina que se considera como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição.

10. Segundo o art. 117 e § 2º do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (replicado em 17 de junho de 1999), está sujeita ao pagamento do imposto a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza devendo os ganhos serem apurados no mês em que forem auferidos.

11. A Secretaria da Receita Federal ao disciplinar a matéria editou a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, que, relativamente ao valor de alienação e às alienações a prazo, assim esclareceu:

“Art. 19. Considera-se valor de alienação:

(...)

§ 3º Os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual.

(...)

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.

(...)." (grifou-se)

12. Conforme relatado pela consulente, o pagamento da transação será composto por uma parte fixa no ato de sua assinatura do Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra, e de uma parte variável equivalente a um percentual do Volume Geral de Vendas Líquido (VGVL) das unidades dos empreendimentos que serão erigidos nos imóveis alienados, calculado ao final de períodos determinados, assegurada aos vendedores o recebimento de um pagamento mínimo. Dessa forma, o valor total de alienação corresponde ao somatório da parte fixa adicionada do valor do pagamento mínimo, em cada parcela, assegurado aos alienantes.

13. Sendo assim, o ganho de capital deverá ser apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto deverá ser pago por ocasião do recebimento de cada parcela, conforme esclarece o art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001 (transcrito no item 11), até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

14. Por outro lado, verifica-se que as parcelas a serem recebidas pelos alienantes dos terrenos, quando da venda das unidades edificadas, poderá ser adicionada de um valor em relação ao volume geral de vendas. Este acréscimo no valor da parcela recebida deverá ser tributado em separado do ganho de capital, na fonte, quando a alienação for para pessoa jurídica, ou mediante o Recolhimento Mensal Obrigatório (Carnê-leão), quando a alienação for para pessoa física, e na Declaração de Ajuste Anual correspondente ao ano de seu recebimento.

15. Quanto aos procedimentos a serem adotados no preenchimento da Declaração de Ajuste Anual, esclarece-se que os imóveis alienados durante o ano-calendário devem ser baixados da declaração de bens e direitos, e o valor ainda não recebido (relativo ao preço mínimo conhecido) deve ser informado como direito a receber, código 99, devendo ser diminuído dos valores recebidos a cada ano.

16. Por fim, cabe informar que o ganho de capital menos o imposto pago, na medida do recebimento das parcelas, deve ser incluído na Declaração de Ajuste Anual como rendimento de tributação definitiva.

Conclusão

17. Diante do exposto, responde-se à consulente que: (i) o ganho de capital deverá ser apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto deverá ser pago por ocasião de cada recebimento, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento; e (ii) os valores acrescidos às parcelas, qualquer que seja a sua denominação, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida

de seu recebimento, na fonte, quando a alienação for para pessoa jurídica, ou mediante o Recolhimento Mensal Obrigatório (Carnê-leão), quando a alienação for para pessoa física, e na Declaração de Ajuste Anual.

Ordem de Intimação

18. Encaminhe-se à *****, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

Desta solução de consulta não cabe recurso nem pedido de reconsideração. Cabe, entretanto, recurso de divergência à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), no prazo de 30 dias contados da ciência deste ato, mediante prova de solução diversa relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, sem efeito suspensivo.

São Paulo, ____/____/2008

Cláudio Ferreira Valladão

Chefe da Divisão de Tributação

Portaria SRRF 0800/G N° 493/2007 (DOU de 24/04/2007)

Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)
alterada pela Portaria SRRF 0800/G n° 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

MLE/rs