



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

Processo nº 10215.720143/2007-54
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-01.347 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria IRPF - GANHO DE CAPITAL
Recorrente LUIZ FRANCISCO FELTRIM
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentação de documentos e esclarecimentos.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. A COMPETÊNCIA PARA O AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL LANÇAR TRIBUTOS FEDERAIS INDEPENDE DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A autoridade fiscal tem competência fixada em lei para lavrar o Auto de Infração. Na falta de cumprimento de norma administrativa a referida autoridade fica sujeita, se for o caso, a punição administrativa, mas o ato produzido continua válido e eficaz.

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA.

Está sujeito ao imposto de renda o ganho de capital auferido na alienação de bens a qualquer título, inclusive aqueles utilizados para integralização de capital social em empresa, posto que esta operação se caracteriza como uma alienação. Assim, se a avaliação dos bens integralizados é superior à constante na declaração de bens da pessoa física, verifica-se a ocorrência de ganho de capital.

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS. ALIENAÇÃO A QUALQUER TÍTULO PARA FINS FISCAIS.

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, procuração em causa própria, promessa de compra e venda de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS POR PESSOAS FÍSICAS. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA.

O lucro apurado na alienação, a qualquer título, de bens ou direitos de qualquer natureza, deve ser considerado ganho de capital. Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS. COMPROVAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

O valor de aquisição do bem ou direito para apuração do ganho de capital deverá ser comprovado com documentação hábil e idônea, usual para o tipo de operação de que houver resultado a aquisição.

ESCRITURA PÚBLICA DE INCORPORAÇÃO DE BENS IMÓVEIS AO PATRIMÔNIO DE SOCIEDADE COMERCIAL. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL ATRAVÉS DA ENTREGA DE BENS IMÓVEIS. DOCUMENTO PÚBLICO. VALIDADE.

Somente deixa de prevalecer à data, forma e valor da alienação constante da escritura pública de incorporação de bens imóveis ao patrimônio de sociedade comercial, para os efeitos fiscais, quando restar comprovado de maneira inequívoca que o teor contratual da escritura não foi cumprido ou não corresponde com a realidade, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova de que a integralização de capital social deu-se de forma diversa.

INFORMAÇÃO E COMPROVAÇÃO DOS DADOS CONSTANTES DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEVER DO CONTRIBUINTE. CONFERÊNCIA DOS DADOS INFORMADOS. DEVER DA AUTORIDADE FISCAL.

É dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, dos valores atribuídos aos bens declarados, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua glosa.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. A Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga votou pelas conclusões quanto a preliminar de nulidade do lançamento em função de possíveis irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Odmir Fernandes, Antonio Lopo Martinez, Rafael Pandolfo, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

LUIZ FRANCISCO FELTRIM, contribuinte inscrito no CPF/MF 004.710.108-39, com domicílio fiscal na cidade de Itaituba, Estado do Pará, à Rua Dr. Hugo de Medeiros, nº 376, Bairro Centro, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santarém - PA, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 172/178, prolatada pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém - PA, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 169/170.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 23/10/2007, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 96/102), com ciência através de AR, em 29/10/2007 (fls. 110), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 313.711,24 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda incidente sobre os ganhos de capital na alienação de bens e direitos, relativo ao exercício de 2006, correspondente ao ano-calendário de 2005, fato gerador 31/08/2005.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2006, onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§, 16, 18 a 22, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 7º, 21 e 22, da Lei nº 8.981, de 1995; artigos 17, 23 e §§, da Lei nº 9.249, de 1995; artigos 22 a 24, da Lei nº 9.250, de 1995 e artigos 16, 17 e §§, da Lei nº 9.532, de 1997;

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 103/109, entre outros, os seguintes aspectos:

- que, inicialmente, foi feita diligência na empresa Jotan Táxi Aéreo Ltda., CNPJ 151.056/2007, para verificar a forma de aumento de capital realizada por essa empresa, que apresentou cópia do contrato social (fls. 61/81, e cópias das escrituras das fazendas Iriri I, Iriri II e Iriri III (fls. 82/93), no instrumento constitutivo da Jotan consta que o aumento de capital se deu por meio de integralização de capital efetuada por um dos sócios, o sujeito passivo objeto desta ação fiscal, com três fazendas que são: fazendas Iriri I, Iriri II e Iriri III, no valor de R\$ 522.000,00, cada uma, no total de 1.566.000,00;

- que nas Certidões de Registro de Imóveis (fls. 85, 89 e 93), constam que a empresa Jotan Táxi Aéreo Ltda. adquiriu as três fazendas anteriormente citadas por incorporação cedido pelo Sr. Luiz Francisco Feltrim, sujeito passivo desta ação fiscal, na realidade como fica demonstrado no contrato social da empresa acima mencionada, fl. 61, "...foi adquirido pela Empresa JOTAN TAXI AÉREO LTDA., PESSOA JURÍDICA, (...) por Incorporação cedido pelo Sr. LUIZ FRANCISCO FELTRIM, acima já qualificado, ...", o que de fato ocorreu foi integralização de capital na empresa Jotan Táxi Aéreo Ltda. pelo Sr. Luiz Francisco Feltrim, conforme consta na Reformulação do Contrato Social dessa empresa, fl. 61, que era de R\$ 120.000,00, e passou a ter o capital social no valor de R\$ 1.890.000,00, sendo

que R\$ 1.770.000,00 é representado pelas fazendas Iriri I, Iriri II e Iriri III, cada uma avaliada em R\$ 590.000,00;

- que ressalto que esse valor de R\$ 590.000,00 de cada fazenda não está de acordo com a Registro de Imóveis cujo valor é de R\$ 522.000,00, dessa forma a diferença entre o valor constante do registro de imóveis e o constante no contrato social R\$ 68.000,00 para cada fazenda não possui documento de suporte;

- que como não foi informado na declaração de imposto de renda do sujeito passivo referente ao ano calendário de 2005 nenhum ganho de capital, ele foi intimado, termo de intimação fiscal 485/2007 (fls. 47/48), a informar se apurou o referido ganho de capital decorrente dessa integralização, em resposta, fls. 50, ele informou que não apurou ganho de capital nem recolheu o imposto de renda devido;

- que a integralização de capital, seja para formação ou aumento, em pessoas jurídicas pode se dar mediante a transferência de bens e direitos;

- que esses bens e direitos podem ser transferidos pelo valor constante na declaração de bens, que deve coincidir com o custo de aquisição, ou pelo valor de mercado, porém se a transferência for pelo valor de mercado a diferença deve ser tributada como ganho de capital, conforme determina o art. 23 da Lei nº 9.249/95;

- que o contribuinte lavrou a escritura de compra das três fazendas, Iriri I, Iriri II e Iriri III, fls. 83, 87 e 91, em 06/04/1990, onde consta o preço de aquisição, NCz\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil cruzados novos) e como estabelece o art. 70 da IN SRF 84/2001, esses imóveis têm o valor de custo atualizados até 31/12/1995 de R\$ 4.505,02 cada um que foi obtido dividindo se o valor em cruzados novos pelo índice constante no anexo único da IN SRF 84/2001 (NCz\$ 150.000,00 dividido por 33,296);

- que conforme consta no contrato social as fazendas anteriormente mencionadas foram transferidas a Jotan Táxi Aéreo Ltda., pelo valor de R\$ 590.000,00, cada uma das fazendas, perfazendo o total de R\$ 1.566.000,00, o que representa um aumento na participação no capital social nessa empresa no mesmo valor;

- que então como o contribuinte declarou somente na Declaração de Ajuste Anual 2002 que as fazendas foram declaradas pela primeira vez pelo valor de R\$ 150.000,00, indevidamente, pois o custo de aquisição de cada fazenda atualizado até 31 de dezembro de 1995 é de R\$ 4.505,02, conforme já demonstrado;

- que na declaração de imposto de renda referente ao ano de 1991 o contribuinte poderia ter declarado essas fazendas pelo então valor de mercado e a diferença entre o valor de mercado e o custo de aquisição representariam rendimentos isentos, conforme estabelece o § 1º do art. 96 da Lei 8.383/1991 abaixo transcrito, o que não foi feito. Porém essa isenção não alcança os bens adquiridos até 31 de dezembro de 1990, não relacionados na declaração de bens relativa o exercício de 1991;

- que analisando as declarações apresentadas pelo contribuinte relativas aos anos de 2000 a 2006 (fls. 04/30), ele somente declarou tais fazendas na Declaração de Ajuste Anual - 2002, dessa forma ele não faz jus a isenção estabelecida no art. 91 da Lei 8.383/1991, ou seja, o custo original é aquele constante na escritura de compra, NCz\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil cruzados novos) e como estabelece o art. 70 da IN SRF 84/2001, cada um desses

imóveis têm o valor de custo atualizado até 31/12/1995 de R\$ 4.505,02, conforme já mencionado.

Em sua peça impugnatória de fls. 112/115, instruída pelos documentos de fls. 116/153, apresentada, tempestivamente, em 14/11/2007 o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos;

- que, inicialmente, se questiona o procedimento da fiscalização em ter dado ciência do Mandado de Procedimento Fiscal, na mesma data da lavratura do Auto de Infração, ou seja, no dia 26.10.2007, contrariando o que determina a Portaria nº 3.007, que trata dos procedimentos a serem adotados para a realização da fiscalização, que se constitui em vício formal;

- que também é questionável o prazo de 24 (vinte e quatro) horas para cumprimento da Intimação, de acordo com o Termo de Intimação Fiscal nº 485/2007, cuja cópia segue anexa, quando normalmente em obediência aos procedimentos que devem ser adotados pela fiscalização o prazo é de 20 (vinte) dias, para não haver cerceamento ao direito de defesa do contribuinte;

- que considerando que o ano-calendário fiscalizado é o de 2005, e que o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) é de cinco (anos), essa Secretaria ainda disporia de mais de três (03) para realizar a fiscalização, e se fosse o caso, efetuar qualquer lançamento sobre o período fiscalizado;

- que a autoridade fiscalizadora descreveu em quadro próprio do Auto de Infração que houve "Omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos", considerou como data do Fato Gerador 31/08/2005, e fez citação de todo o enquadramento legal que entendeu infringido, na mesma folha;

- que o que levou a fiscalização a entender que houve omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos decorreu da transferência que o autuado realizou de três (03) fazendas denominadas IRIRI I, IRIRI II e IRIRI III que se encontravam declaradas na sua Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda Pessoa Física para aumento de capital da empresa JOTAN TAXI AÉREO LTDA., da qual é sócio majoritário, avaliadas cada uma no valor de R\$ 590.000,00 (quinhentos e noventa mil reais), totalizando R\$ 1.770.000,00 (um milhão, setecentos e setenta mil reais), descrito no Termo de Verificação Fiscal, no qual ressaltou ainda, que no Registro de Imóveis está em desacordo com a alteração do capital social, haja vista ter constado a quantia de R\$ 522.000,00 (quinhentos e vinte e dois mil reais) para cada fazenda transferida;

- que a fiscalização não levou em consideração foi que na operação efetuada não houve "torna em dinheiro", e também não houve na Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda de Pessoa Física apresentada valorização das cotas de capital, ou seja, houve simplesmente uma permuta de bens, o que comprova com cópia da declaração de ajuste anual apresentada, inclusive a relativamente ao exercício de 2007, ano-calendário de 2006, ano subsequente ao ano de transferência;

- que a autoridade julgadora poderá verificar que antes havia bens representados pelas três (03) fazendas já acima descritas, e posteriormente as cotas de capital, no mesmo valor, o que indica claramente que não houve ganho de capital quando da incorporação dos citados bens ao capital da empresa, ao que deve ser dado o mesmo tratamento

de permuta de bens imóveis "sem torna" em dinheiro, em que não há que se falar em ganho de capital;

- que concorda o impugnante que se no futuro vier a alienar as suas cotas de capital da empresa JOTAN TAXI AÉREO LTDA., o que não é sua intenção até porque obtém renda desta empresa para sua manutenção e de sua família, por valor superior ao que se encontra declarado, deverá apurar o ganho de capital que vier a obter na alienação dessas cotas, mas não neste momento;

- que nesse particular entende o impugnante que é sábia a disposição da Lei, que dispõe sobre a tributação do ganho de capital no momento em que houver efetiva alienação dos bens, ou permuta, com torna em dinheiro, obedecendo estritamente ao regime de Caixa a que está sujeito o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, quer seja, de rendimentos de salários (até mesmo os recebidos acumuladamente), de serviços prestados, etc., ou seja, no momento em que o contribuinte disporá de recursos financeiros para pagamento do imposto devido. Tanto é assim que até nas vendas a prazo, o ganho de capital é calculado proporcionalmente aos valores recebidos;

- que no caso em tela, é perceptível o equívoco cometido pela autoridade fiscalizadora quando desprezou as informações constantes na Declaração de Ajuste Anual da Pessoa Física, do contribuinte ora autuado, que transferiu bens de sua Pessoa Física para integralização do Capital Social da empresa JOTAN TAXI AÉREO LTDA., da qual é sócio, mas que manteve nos mesmos valores dos bens transferidos, por não ter havido alienação de bens e sim permuta de bens;

- que na declaração do exercício de 2007, ano-calendário de 2006, já procedeu a alteração de bens em sua declaração, quando juntou aos valores das cotas antes de R\$ 114.000,00 os valores das terras incorporadas ao capital da empresa no valor de R\$ 450.000,00, passando assim, para R\$ 564.000,00 (R\$ 114.000,00 + R\$ 450.000,00), conforme cópia anexa;

- que cabe à Autoridade Julgadora analisar as declarações apresentadas pelo impugnante (original e retificadoras), relativamente ao exercício de 2006, ano-calendário de 2005, período fiscalizado que gerou o Auto de Infração ora impugnado, todas antes do início do procedimento fiscal, em que o valor das cotas da empresa JOTAN TAXI AÉREO LTDA., figuraram pelo mesmo valor de antes da transferência dos bens particulares do impugnante à empresa, somente para reforçar a verdade „dos fatos de que não houve valorização das cotas, portanto, não houve ganho de capital.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém - PA conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que é importante se discutir os efeitos da transcrição da operação no Registro de Imóveis, ato indispensável para a aquisição civil da propriedade, regulada pelo Código Civil, nos arts. 530, 531 e 533, cuja existência foi comprovada mediante juntada aos autos de cópia das matrículas dos imóveis. A definição de alienação para o Direito Tributário, para o qual o registro imobiliário é a maior prova, quando se fala em imóveis, é disposta no § 3º, do art. 3º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988;

- que esse dispositivo legal expressamente estabelece que a alienação *de imóveis*, para fins tributários, independe da transcrição do título no registro imobiliário (apesar desta ser a maior prova da transferência da propriedade), quando relaciona como alienação a procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos, promessa de cessão de direitos e contratos afins, títulos esses que não comportam a transcrição no Cartório de Registro de Imóveis. Para a lei, o que importa é a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que constitui o fato gerador do respectivo imposto (CTN, art. 43);

- que a segurança e a garantia da aquisição da propriedade concedida pela transcrição do título ou escritura no Registro de Imóveis não é pré-requisito para fins de alienação perante o Direito Tributário. As consequências que podem advir do retardamento ou da não transcrição do título é matéria afeta ao direito civil e, se for o caso, penal. Mas a referida transcrição é clara prova da aquisição de disponibilidade do imóvel, inclusive quanto ao valor adotado para efeito da apuração do ganho de capital devido pelo contribuinte em face da operação nela mencionada. Para o fisco interessa, como visto, a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento de qualquer natureza, que é o que ocorreu no presente caso, em 18/08/2005;

- que quanto à apuração do ganho de capital, dispõe o § 22 do art. 132 do Decreto 3000/99, que, quando a transferência a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, de bens e direitos, for feita pelo valor de mercado, apurar-se-á ganho de capital, quando for positiva a diferença entre este valor de mercado e o valor de custo. Só não haverá integralização quando o valor da integralização se fizer pelo exato valor dos bens e direitos, constante na declaração de bens;

- que, no presente caso, a integralização se fez por valor de mercado (R\$ 522.000,00 para cada um dos três imóveis), bem superior ao presente na declaração de ajuste (R\$ 150.000,00 para cada um dos três imóveis). Este último valor mostrou-se incorreto, pois se refere ao valor nominal (150.000,00) da aquisição em outra moeda (cruzados novos) vigente na data da primeira aquisição (06/04/1990). Convertendo-se este valor, chega-se ao valor de custo da aquisição dos imóveis (R\$ 4.505,02 cada). Portanto, foi correto o procedimento da autuação. Este valor refere-se ao montante do custo e será usado na apuração do ganho de capital como valor histórico, quando da venda do mesmo bem. Logo, não está sujeito a prazo decadencial;

- que quanto ao prazo para a apresentação de esclarecimentos, ressalte-se que o contribuinte respondeu à intimação (fl. 50), sem reclamar sobre dificuldades devidas a possível exigüidade do prazo, prometendo apresentar os motivos que levaram à não apuração do ganho de capital — o que não aconteceu. Adiante-se que não há prazo padrão para a apresentação de esclarecimentos referentes a dados ou omissões constantes em declaração de rendimentos de pessoa física, conforme art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 579, de 8 de dezembro de 2005.

A ementa que consubstancia a presente decisão é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

GANHOS DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE BENS IMÓVEIS - INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL – A escritura pública de incorporação de bens imóveis ao patrimônio de sociedade comercial faz prova do ato e dos fatos nela declarados, inclusive

o valor adotado para efeito da apuração do ganho de capital devido pelo contribuinte em face da operação nela mencionada.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 17/06/2008, conforme Termo constante às fls. 167/168, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (18/06/2008), o recurso voluntário de fls. 169/170, instruído pelos documentos de fls. 171/177, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Resta claro nos autos, que a discussão nesta fase recursal está restrita as preliminares de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, a omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos na integralização de capital social, multa com fins de confisco e constitucionalidade.

Da análise preliminar da matéria, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver omissão de ganhos de capital em decorrência de integralização de capital social mediante a entrega de bens, conforme o apurado através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 103/109, no qual houve a confrontação entre os valores declarados em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2006 e os ganhos de capital recolhidos.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi, em síntese, as mesmas razões apresentadas na fase impugnatória.

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento argüida pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, não deve ser acolhida pelo colegiado pelos motivos abaixo expostos.

Entendo, que o procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O auto de infração e a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ora, não procede à nulidade do lançamento argüida sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, demonstração da base de cálculo, descrição confusa dos fatos, bem como curto espaço de tempo em relação a auditoria realizada para apresentar a sua defesa inicial.

Verifica-se, através do documento de fls. 98, que foi concedido o prazo legal de 30(trinta) dias, a contar da ciência do auto de infração, para apresentar a impugnação, sendo-lhe assegurado vistas ao processo, bem como a extração de cópias das peças necessárias a sua defesa, caso quisesse, garantindo-se desta forma o contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao procedimento fiscal realizado pela agente do fisco, verifica-se que foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santarém - PA, cuja ciência foi através de AR em 29/10/2007, e descreve a irregularidade praticada e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não tenho dúvidas, que o excesso de formalismo, a vedação à atuação de ofício do julgador na produção de provas e a declaração de nulidades puramente formais são exemplos possíveis de serem extraídos da prática forense e estranhos ao ambiente do processo administrativo fiscal.

A etapa contenciosa caracteriza-se pelo aparecimento formalizado no conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender,

causa-lhe gravame com a aplicação de multa por suposto não-cumprimento de dever instrumental.

Assim, a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal, constitui efetivamente uma fase inquisitória, que apesar de estar regrada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato impositivo ensejador da tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Nunca é demais lembrar, que até a interposição da peça impugnatória pelo contribuinte, o conflito de interesses ainda não está configurado. Os atos anteriores ao lançamento referem-se à investigação fiscal propriamente dita, constituindo-se medidas preparatórias tendentes a definir a pretensão da Fazenda. Ou seja, são simples procedimentos que tão-somente poderão conduzir a constituição do crédito tributário.

Na fase procedimental não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, pois não há ainda, qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, mas tão-somente o exercício da faculdade da administração tributária em verificar o fiel cumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo. O litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Assim, após a impugnação, oportuniza-se ao contribuinte a contestação da exigência fiscal. A partir daí, instaura-se o processo, ou seja, configura-se o litígio.

No caso dos autos, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre o suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

O Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto n.º 70.235, de 19/72, se manifesta da seguinte forma:

Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido.

É de se esclarecer, que os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. Por outro lado, quando a descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, tem-se o vício material. No presente caso, houve o perfeito conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Por fim, faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Assim sendo, é de se rejeitar a preliminar de nulidade argüida pelo suplicante.

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento sob o entendimento de que houve irregularidade na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, é de se dizer que, como visto no relatório o suplicante argüi a nulidade do auto de infração sob o argumento de que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF fora expedido de forma irregular já que expedido juntamente com o auto de infração.

Indiscutivelmente, o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF nº 1.614, de 2000 e Portaria SRF nº 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativo aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Desta forma, o mandado consiste em uma ordem emanada de

dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores, em nome desta, executem atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

A competência para a verificação fiscal inerente aos tributos e contribuições administrados pela União encontra-se determinada desde a Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, artigo 7º, que alterou o artigo 124 do Decreto nº 24.239, de 1947.

O cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal foi criado pelo Decreto-lei nº 2.225, de 1985, que por sua vez substituiu o anterior de Fiscal de Tributos Federais, Grupo TAF-601. Este último decorreu da Lei nº 5.645, de 10 de dezembro de 1970, que estabeleceu diretrizes para a classificação de cargos do Serviço Civil da União e das autarquias federais.

Sobre a competência do agente, também dispõe o art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, in verbis:

Art. 6º - São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:

I – em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário.

Ora, as referidas Portarias não tem o condão de limitar o dispositivo legal. Ou seja, extrair o poder de investigação fiscal da autoridade competente para esse fim. O poder/dever do Auditor-Fiscal da Receita Federal foi atribuído pelo Decreto-lei nº 2.225, de 1985. De outro lado, somente a ele incumbe efetuar o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN.

Como visto, o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF nº 1.614, de 2000 e da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da receita Federal e não pode obstar o exercício da atividade de lançamento estabelecida por força de lei.

Assim, estando o Auditor-Fiscal em pleno exercício de suas funções e tendo formalizado administrativamente o procedimento, mesmo a falta de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF não invalida o feito, se não ausentes outras irregularidades formais ou materiais.

Esta posição não é isolada e combina com a jurisprudência dominante deste Conselho de Contribuintes, conforme se observa nas ementas dos Acórdãos abaixo citados:

Acórdão nº 201-77049

PAF. MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) advém de norma administrativa que tem por objetivo o gerenciamento da ação fiscal. Por tal, eventuais vícios em relação ao mesmo, desde que evidenciado que não houve qualquer afronta aos direitos do administrado, não ensejam a nulidade do lançamento .”

Acórdão nº 108.07458

NULIDADE – INOCORRÊNCIA – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância de norma infralegal não pode gerar nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal.

Acórdão nº 202.14949

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE. Irregularidade formal em MPF não tem o condão de retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória (art. 142, CTN), se verificados os pressupostos legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade de ato.

Acórdão nº 107.06797

MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em qualquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não observância – na instauração ou amplitude do MPF – poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.

Acórdão nº 107.06820

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF – A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverencia o princípio da pessoalidade. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no

âmbito do processo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.

Ora, com a devida vênia, neste processo, não há que se falar em nulidade, porquanto, todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

É equivocada a conclusão do suplicante no sentido de que as informações sucintas e/ou falta de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, válido à época da lavratura do auto ou a indicação de qualquer matéria a ser analisada, levaria à incompetência do agente fiscal para o ato. A competência do auditor fiscal para os procedimentos de fiscalização e lavratura dos autos de infração não advém da existência do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, mas de lei que determina as atribuições do agente, estabelecendo os limites de sua atuação.

Assim, não é passível de nulidade o lançamento elaborado por servidor competente, sob os argumentos de ter ultrapassado o prazo de encerramento do procedimento fiscal; ou porque do novo Mandado de Procedimento Fiscal só foi dada ciência no dia da lavratura do Auto de Infração; ou porque o Mandado foi transformado de procedimento de diligência para procedimento de fiscalização sem a substituição do Auditor-Fiscal que iniciou o procedimento; ou porque não houve a emissão de Mandado Complementar, haja vista o dever de ofício que o obriga a observar as normas que subordinam o exercício desse dever e que não contraria o disposto na Portaria SRF de nº 1.265, de 1999 e suas edições posteriores, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal.

É de se observar, ainda, que nenhuma lei estabelece como requisito elementar do auto de infração a existência de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, aqueles estão previstos no art. 10 do Decreto 70.235, de 1972. O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF é necessário apenas para o controle administrativo dos atos dos fiscais na realização de exames e intimação de contribuintes ou terceiros para que apresentem documentos ou prestem informações, jamais para efetivação do lançamento que é procedimento imposto pela lei e não por norma infra legal.

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos previstos no Processo Administrativo Fiscal, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Dessa maneira, se revela totalmente improfícua sua alegação de nulidade, porque a apuração da infração foi feita com estrita observância das normas legais e a Portaria SRF nº 1.265, de 1999 (e portarias posteriores), é norma interna da Secretaria da Receita Federal do Brasil que não acarreta a nulidade levantada pelo suplicante.

Eventuais falhas na emissão ou na prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não têm o condão de macular ação fiscal e tampouco o lançamento dela decorrente. O processo administrativo fiscal é regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, que tem status de lei, e não pode ser alterado por um instrumento (MPF) instituído por uma portaria da SRFB, hierarquicamente inferior.

Assim, não há dúvidas que todas as autoridades fiscais estão sujeitas às regras aplicáveis ao Mandado de Procedimento Fiscal, e caso sejam descumpridas, cabe ao funcionário, autor do feito, se for o caso, punição administrativa. Porém, entendo que jamais provocam a nulidade do lançamento.

Quanto ao mérito, resta claro, nos autos, de que foi feita diligência na empresa Jotan Táxi Aéreo Ltda., CNPJ 151.056/2007, para verificar a forma de aumento de capital realizada por essa empresa e que a mesma apresentou cópia do contrato social (fls. 61/81) e cópias das escrituras das fazendas Iriri I, Iriri II e Iriri III (fls. 82/93), no instrumento constitutivo da Jotan consta que o aumento de capital se deu por meio de integralização de capital efetuada por um dos sócios, o sujeito passivo objeto desta ação fiscal, com três fazendas que são: fazendas Iriri I, Iriri II e Iriri III, no valor de R\$ 522.000,00, cada uma, no total de 1.566.000,00. Além disso, nas Certidões de Registro de Imóveis (fls. 85, 89 e 93), constam que a empresa Jotan Táxi Aéreo Ltda. adquiriu as três fazendas anteriormente citadas por incorporação cedido pelo Sr. Luiz Francisco Feltrim, sujeito passivo desta ação fiscal. Ademais, resta demonstrado no contrato social da empresa acima mencionada (fl. 61)"...foi adquirido pela Empresa JOTAN TAXI AÉREO LTDA., PESSOA JURÍDICA, (...) por Incorporação cedido pelo Sr. LUIZ FRANCISCO FELTRIM, acima já qualificado, ...", demonstrando a integralização de capital na empresa Jotan Táxi Aéreo Ltda. pelo Sr. Luiz Francisco Feltrim, conforme consta na Reformulação do Contrato Social dessa empresa (fl. 61), que era de R\$ 120.000,00, e passou a ter o capital social no valor de R\$ 1.890.000,00, sendo que R\$ 1.770.000,00 é representado pelas fazendas Iriri I, Iriri II e Iriri III, cada uma avaliada em R\$ 590.000,00.

Da mesma forma restou claro no autos de que da análise das declarações apresentadas pelo contribuinte relativas aos anos de 2000 a 2006 (fls. 04/30), o contribuinte somente declarou tais fazendas na Declaração de Ajuste Anual - 2002, dessa forma ele não faz jus a isenção estabelecida no art. 91 da Lei nº 8.383, de 1991, ou seja, o custo original é aquele constante da escritura de compra, NCz\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil cruzados novos).

Faz-se necessário observar de que é dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, dos valores atribuídos aos bens declarados, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua glosa.

É de se observar, também, que a jurisprudência assentada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre a contagem do prazo decadencial para a revisão das Declarações de Ajuste Anual originais é de 5(cinco) anos contados na forma prevista no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN. Observando, que para as Declarações de Ajuste Anual retificadoras o prazo tem início no momento da retificação da declaração.

Não tenho dúvidas de que quando tratamos de imposto de renda, um dos pontos que surgem para discussão é o que trata da incidência do IR sobre o lucro imobiliário, ou seja, um ganho de capital. Aqui neste processo, um dos pontos é se saber se é devido imposto de renda sobre ganho de capital na integralização de capital com patrimônio particular dos sócios e em que momento esse imposto é devido.

A Lei nº 9.249, de 1995, em seu artigo 23, trata da matéria estabelecendo que se a integralização do capital social for feita pelo mesmo valor do bem constante da declaração de imposto de renda da pessoa física do sócio, devidamente comprovado através da apresentação de documentação hábil e idônea de seu valor de aquisição, não haverá tributação. Porém se o valor informado a título de integralização for maior do que aquele constante da declaração o imposto é devido:

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado. § 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983. § 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

Não tenho dúvidas, que a Lei 6.404, de 1976, na seção “Formação do Capital Social”, estipula as regras sobre a integralização do capital social da pessoa jurídica.

Segundo aquele comando legal, o capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro (art. 7º).

A avaliação dos bens será feita por três peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia geral dos subscritores, convocados pela empresa e presidida por um dos fundadores.

Esses peritos deverão avaliar os bens e emitir um laudo fundamentado, com indicação dos critérios de avaliação e de elementos de comparação adotados e instruídos com os documentos relativos aos bens avaliados.

Se o subscritor aceitar o valor aprovado pela assembléia (no caso de SA.), os bens se incorporarão ao patrimônio da empresa, cabendo aos primeiros cumprir as formalidades necessárias para ser efetuada a respectiva transmissão.

Estabelece o § 4º do art. 8º que os bens não poderão ser incorporados ao patrimônio da empresa por valor acima do que lhes tiver dado o subscritor.

De acordo com o art. 62 da IN SRF 11, de 1996, as pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

Caso a entrega seja feita pelo valor constante da Declaração de Bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se lhe aplicando as regras de distribuição de lucros de que tratam o art. 60 do Decreto-lei 1.598, de 1977 e o art. 20, II, do Decreto-lei 2.065, de 1983.

Se a transferência não se fizer pelo valor constante da Declaração de Bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

O PN CST 18, de 1981 já trazia este entendimento por parte do Fisco, definindo que a transferência de imóvel à pessoa jurídica para a subscrição de seu capital,

implicaria alienação para fins de incidência de imposto sobre o lucro imobiliário, atualmente denominado de “ganho de capital”.

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, procuração em causa própria, promessa de compra e venda de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

O lucro apurado na alienação, a qualquer título, de bens ou direitos de qualquer natureza, deve ser considerado ganho de capital. Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

O valor de aquisição do bem ou direito para apuração do ganho de capital deverá ser comprovado com documentação hábil e idônea, usual para o tipo de operação de que houver resultado a aquisição.

Restam claro nos autos, que para determinação do ganho de capital foram utilizados os dados informados pelo próprio contribuinte em sua declaração e registrados na contabilidade da empresa que recebeu os bens, além do contrato de compra e venda pelo qual foram adquiridas os bens pelo contribuinte.

Assim, não procede a tese do recorrente de que a transferência dos bens do seu patrimônio para o da pessoa jurídica, destinada à integralização de capital, não se constitua em ganho de capital, ou que o mesmo tenha sido meramente presumido. A alienação fora informada pelo próprio contribuinte nos contratos assinados, correspondente ao aumento de sua participação no capital da empresa, representado pelos bens (fazendas) em questão e a própria empresa registrara em seu ativo imobilizado estes bens pelo valor utilizado pela autoridade fiscal lançadora.

Portanto, não restam dúvidas, de que o contribuinte adquirira um direito de R\$ 1.566.000,00 (o valor do aumento de sua participação no capital da empresa) em troca de dos bens que lhe custara R\$ 13.515,06 (conforme escritura pública de aquisição das fazendas), o que se caracteriza como ganho de capital, nos termos do § 4º do artigo 117 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Quanto à discussão em torno do ganho de capital é de se observar, que da análise da legislação de regência verifica-se que embora a Lei Civil condicione a eficácia da operação de transmissão de bem imóvel à existência de escritura pública e à sua inscrição no Registro de Imóveis, para ter plena validade perante terceiros, para a Legislação Tributária ocorre alienação e aquisição em qualquer operação que importe em transmissão ou promessa de transmissão de imóveis, a qualquer título, ou na cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, ainda que efetuada por meio de instrumento particular não inscrito em registro público, tais como as realizadas por: compra e venda, permuta, adjudicação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos à aquisição de imóveis, etc. Esses dispositivos não são conflitantes, pois cada um deles tem finalidade legal específica, gerando direitos e deveres em seus respectivos campos, sem prejudicar um ao outro.

Verifica-se também que em regra geral, o valor da transmissão é o preço efetivo da operação de venda ou da cessão de direitos; nas operações em que o valor não se expressar em dinheiro, o valor da transmissão será arbitrado segundo o valor de mercado. Verifica-se, ainda, que se utiliza o valor que serviu de base para o lançamento do imposto de transmissão, como valor referencial de aquisição, nos seguintes casos: doação, adiantamento da legítima, herança ou legado, dissolução de sociedade conjugal, usucapião extraordinário, revogação de doação, etc.

A própria legislação vigente na época do fato gerador (§ 3º do artigo 3º da Lei n.º 7.713/88) define, com clareza, que na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação a qualquer título de bens ou direitos.

Não restam dúvidas nesta Câmara, que dado à abrangência do conceito de alienação, quando há uma operação, a qual, por importar em transmissão de imóvel se situa dentro da hipótese de incidência do imposto, podendo gerar ganho de capital, em caso positivo, será tributado na forma da Lei.

Indiscutivelmente, para serem considerados custos e entrarem no cálculo do ganho de capital, é indispensável que os dispêndios se revistam, cumulativamente, das seguintes condições (a) que possam ser classificados como benfeitorias; (b) que as benfeitorias e seus custos sejam incluídos na declaração de bens no ano-calendário da aplicação; (c) que sejam comprováveis, se a comprovação for exigida pela autoridade lançadora.

Como já se disse, o simples fato de informar um valor de um bem na Declaração de Bens e Direitos, por si só, não constitui prova da realização do negócio nas condições ali informadas, visto que, para efeitos fiscais considera-se como data de alienação ou de aquisição aquela em que foi celebrado o contrato inicial da operação imobiliária correspondente, ainda que efetuada através de documento particular, sem referência a qualquer condição suspensiva, não sendo válido, para esses fins, contrato verbal.

Não há dúvidas, de que o regime jurídico na análise das provas no Processo Administrativo Fiscal é a de prevalecer o princípio da verdade material, por oposição ao princípio da verdade formal. Enquanto que no processo civil o juiz deve necessariamente limitar-se a julgar segundo as provas aportadas pelas partes (verdade formal), no processo administrativo o julgador que deve decidir está sujeito ao princípio da verdade material e deve, em consequência, ajustar-se aos fatos, prescindindo de que eles hajam sido alegados e provados pelo suplicante ou não.

Por outro lado, no caso em questão, não é possível se esquecer, como num passe de mágica, a existência da Escritura Pública de Compra e Venda lavrada (fls. 83, 87 e 91), bem como as Certidões de Registro de Imóveis de fls. 85, 89 e 93, onde constam os assentamentos da Escritura Pública de Incorporação de Bem Imóvel, datada de 18/08/2005.

Assim, ao assinar a Escritura Pública de Incorporação de Bem Imóvel, datada de 18/08/2005, para fins de integralização de capital social, o suplicante dá publicidade ao mundo jurídico da plena satisfação de seus interesses.

Como também não tenho dúvidas, que a regra do bom direito estabelece que os contratos existem para serem cumpridos, nessa linha de pensamento, entendo que a Escritura Pública de Incorporação de Bem Imóvel, desde que contenha todos os requisitos legais que regem esse negócio jurídico, constitui direito entre as partes, sendo instrumento suficientemente válido para configurar a transmissão dos direitos sobre o imóvel objeto do contrato, pois por força do artigo 117, inciso II, do Código Tributário Nacional, o ato ou

negócio jurídico de alienação do imóvel reputa-se perfeito e acabado, para os efeitos fiscais, a partir da data do instrumento particular ou público de promessa de compra e venda, celebrado entre as partes.

É de se lembrar, que, somente, deixa de prevalecer à data, forma e valor da alienação constante da Escritura Pública de Compra e Venda ou da Escritura Pública de Incorporação de Bem Imóvel, para os efeitos fiscais, quando restar provado de maneira inequívoca que o teor contratual da escritura não foi cumprido, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova de que a alienação deu-se da forma diversa.

Assim, a informação inicial do contribuinte de que a entrega dos imóveis para a pessoa jurídica da qual é sócia para fins de integralização de capital social teriam sido efetivada em data e valor divergente dos dados constantes em escritura pública, sem estar apoiada em documentos, hábeis e idôneos coincidentes em datas e valores, que suportem essa alegação, não tem peso algum diante de um documento público.

É de se reforçar, que o contribuinte não apresentou qualquer documento que comprove ter sido realizada a entrega dos bens para a pessoa jurídica na época e valor por ele pretendida. Os documentos referentes a negócios de terceiros, nos quais o contribuinte não interveio, não servem para comprovar a realização da alienação nas condições alegadas pelo recorrente.

Assim, na ausência de contrato particular ou qualquer outra prova da entrega por parte do recorrente dos imóveis objeto da apuração do ganho de capital em data e condições diversas das que constaram na Escritura Pública de Incorporação de Bem Imóvel, é de se admitir que as alienações tenham sido realizadas conforme constou neste documento.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas pelo recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann