



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.001571/2001-01
Recurso nº. : 145.515
Matéria : IRPF - Ex(s): 1996
Recorrente : CARLOS DE FARIA TAVARES
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 20 de setembro de 2006
Acórdão nº. : 104-21.887

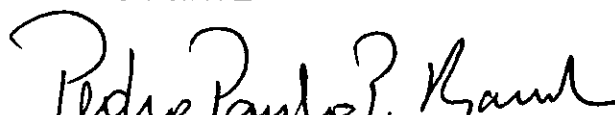
IRPF - ALUGUEL - CESSÃO GRATUITA DE IMÓVEL - INCIDÊNCIA DO IMPOSTO - Constitui hipótese de incidência do imposto a cessão gratuita de imóvel a pessoa outra que não seja o cônjuge ou parente de primeiro grau, considerando-se como base tributária o valor locativo do imóvel, arbitrado à razão de 10% do seu valor venal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARLOS DE FARIA TAVARES.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad (Relator), Oscar Luiz Mendonça de Aguiar e Heloísa Guarita Souza, que proviam integralmente o recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 06 JUN 2008

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.001571/2001-01
Acórdão nº. : 104-21.887

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN,
MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e REMIS ALMEIDA ESTOL. *per SM*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.001571/2001-01
Acórdão nº. : 104-21.887

Recurso nº. : 145.515
Recorrente : CARLOS DE FARIA TAVARES

RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 07/02/2001, o auto de infração de fls. 03/05, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, exercício 1997, ano-calendário de 1996, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 5.686,76, do quais R\$ 2.215,25 correspondem a imposto, R\$ 1.661,43 a multa de ofício e R\$ 1.810,08 a juros de mora, calculados até 30/09/2002.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 04), a fiscalização apurou a seguinte irregularidade:

"001 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS
OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS

Omissão de rendimentos de aluguéis, caracterizada pela cessão gratuita do imóvel de propriedade do contribuinte constituído pelo apartamento nº 601, localizado à Rua Visconde do Rio da Velha, 50, bairro Vila Paris, em Belo Horizonte, para uso de sua neta, Sra. Isabela Maria Tavares Veloso Distelfeld, CPF 005.560.517-69, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 12 a 15, que é parte integrante do Auto de Infração.

De acordo com previsão expressa no inciso VI do artigo 23 da Lei nº 4.506, de 1964, constitui rendimento tributável, na declaração de rendimentos, o equivalente a dez por cento do valor venal do imóvel cedido gratuitamente, ou do valor constante da guia do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU correspondente ao ano-calendário da declaração, ressalvada a cessão gratuita para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau do contribuinte, conforme disposto no inciso III do art. 6º da Lei nº 7.713, de 1998.

Considerando que o imóvel citado foi cedido gratuitamente pelo contribuinte

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.001571/2001-01
Acórdão nº. : 104-21.887

para uso de parente de segundo grau na linha direta, representado por sua neta, foi considerado como rendimento tributável o valor de R\$ 8.861,00 (oito mil, oitocentos e sessenta e um reais), equivalente a dez por cento do valor venal do imóvel constante da guia do IPTU referente ao ano-calendário de 1996 (documento de fls. 68 do autos)."

Cientificado do Auto de Infração em 07/02/2001 (fls. 08), o contribuinte apresentou, em 08/03/2001, sua impugnação (fls. 225) cujas alegações foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora de primeira instância:

"... alega, em síntese, que o imóvel foi cedido gratuitamente à neta Isabella Maria Tavares Velloso, que transferiu sua residência para Belo Horizonte com o objetivo de acompanhar os seus avós idosos, pois é a única pessoa da família disponível para prestar tal assistência. Assevera ainda que um imóvel cedido gratuitamente de forma alguma caracteriza omissão de rendimentos de aluguéis, uma vez que o proprietário nada recebia em pagamento."

A 4ª Turma da DRJ/BHE julgou, por unanimidade de votos, procedente o lançamento sob os fundamentos a seguir sintetizados:

- o artigo 49 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99) determina que "constitui rendimento tributável, na declaração de rendimentos, o equivalente a dez por cento do valor cedido gratuitamente, ou do valor constante da guia do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU correspondente ao ano-calendário da declaração, ressalvado o disposto no inciso IX do art. 39";
- o artigo 39, inciso IX, do mesmo diploma legal determina que não entrarão no cômputo do rendimento bruto "o valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau";

SdA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.001571/2001-01
Acórdão nº. : 104-21.887

- são considerados parentes de primeiro grau os pais e os filhos;
- no caso dos autos, restou comprovado que o imóvel foi cedido gratuitamente à neta do contribuinte que, nos termos da legislação civil, é parente de segundo grau;
- o artigo 111 do Código Tributário Nacional determina a interpretação literal da legislação que disponha sobre a outorga de isenção, razão pela qual, ainda que a neta do contribuinte lhe preste assistência médica, não se verifica a condição para reconhecimento da exclusão do crédito tributário;
- a autoridade fiscal não pode se furtar ao cumprimento da legislação tributária, sob pena de responsabilidade funcional; e
- por fim, nos termos do artigo 97 do CTN, deve-se ressaltar que somente a lei pode estabelecer hipóteses de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário e, no presente caso, não há lei que ampare o pleiteado pelo contribuinte.

Cientificado da decisão de primeira instância em 08/03/2003, conforme AR juntado aos autos (fls. 236), e com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em 05/04/2005, o recurso voluntário de fls. 237/245, no qual, ao reiterar suas razões de impugnação, ressalta a ausência de renda tributável pela cessão gratuita de imóvel, bem como a ofensa da presunção sob comento ao conceito de renda do Código Tributário Nacional ante a inexistência de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.001571/2001-01
Acórdão nº. : 104-21.887

Certificado pela DRF que o contribuinte efetuou o depósito recursal (fls. 256), foram os autos encaminhados a este Conselho para apreciação do Recurso Voluntário.

É o Relatório.

Salt

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.001571/2001-01
Acórdão nº. : 104-21.887

VOTO VENCIDO

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço.

O recorrente argúi, em apertada síntese, que o lançamento ora questionado deve ser cancelado tendo em vista a ausência de acréscimo patrimonial ou rendimento percebido pelo Recorrente que ensejasse a incidência do imposto de renda, nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

A primeira questão a ser enfrentada, prejudicial à análise do mérito, é se este E. Conselho tem competência para aferir a compatibilidade entre determinada incidência prevista em lei e o Código Tributário Nacional, que tem *status* de lei complementar.

Como é cediço, falece competência a este colegiado para afastar a aplicação de enunciado legal sob o fundamento de inconstitucionalidade, a teor do que estabelece o art. 224 do Regimento Interno:

“Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.001571/2001-01
Acórdão nº. : 104-21.887

incidental, após a publicação da Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II - objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;

III - que embasem a exigência de crédito tributário:

a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou

b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal."

O Plenário do Primeiro Conselho, por meio da Súmula 1º CC nº 2, reconheceu recentemente a impossibilidade de pronunciamento sobre a inconstitucionalidade de leis tributárias, *in verbis*:

"O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

No presente caso o Recorrente sustenta que o dispositivo legal que embasou a autuação não é compatível com o fato gerado do imposto de renda veiculado pelo art. 43 do Código Tributário Nacional.

Há quem entenda que, em hipóteses como esta, o exame da compatibilidade entre lei ordinária e lei complementar seria também uma questão de constitucionalidade, na medida em que lei ordinária que contraria lei complementar em matéria reservada pela Constituição à regulação por esta última não deixa de violar a Constituição.

Embora vislumbre possível discussão constitucional dependendo do modo como a violação se materialize, parece-me claro que há, também, discussão de natureza infra-constitucional na medida em que o confronto se dê nos estritos termos das previsões da lei ordinária e da lei complementar. Tanto assim que o Superior Tribunal de Justiça

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.001571/2001-01
Acórdão nº. : 104-21.887

aprecia, em sede de recurso especial (que como se sabe não se presta ao exame de questões constitucionais), alegações de violação do art. 43 e de outros dispositivos do CTN que veiculam os fatos geradores dos vários impostos discriminados na Constituição.

Assim, não vislumbro impedimento a que a alegação de violação do CTN seja apreciada por este Colegiado. Nesse sentido, identifiquei acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais em que se examinou a compatibilidade de determinada exigência com o CTN, cuja ementa a seguir transcrevo:

"IRPF - RENDIMENTO AUTOMATICAMENTE DISTRIBUÍDO - PRESUNÇÃO LEGAL - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL DEVE SER EFETIVO
- Não obstante a presunção legal prevista na Lei nº 7.988/89, sobre rendimento automaticamente distribuído, a tributação do rendimento deve se vincular ao conceito determinado pelo art. 43 do CTN, cabendo, inafastavelmente, ficar comprovado o efetivo acréscimo patrimonial, prevalecendo, portanto, a lei complementar - CTN - hierarquicamente superior a lei ordinária em comento. Destarte, inexistindo qualquer elemento de prova corroborando a presunção legal, há inegável violação do dispositivo legal complementar no tocante ao conceito de renda-acréscimo." (Acórdão 106-13.154, Rel. Orlando José Gonçalves Bueno, Sessão de 29/01/2003).

Passo, então, ao exame da exigência fiscal atacada no recurso voluntário.

Como já relatado, houve cessão gratuita de imóvel de propriedade do Recorrente para moradia de sua neta, parente de segundo grau.

Consta dos autos que a neta do Recorrente se deslocou de sua cidade natal somente para prestar assistência ao Recorrente, na medida em que este estava acometido de moléstia grave.

A fiscalização considerou, com base em dispositivos legais discutidos abaixo, que 10% do valor venal do imóvel deveria ser tratado como rendimento de aluguel, sujeito a tributação.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.001571/2001-01
Acórdão nº. : 104-21.887

O dispositivo legal que ampara a autuação foi introduzido pela Lei nº 4.506/1964 e incorporado ao RIR/99, como segue:

Art. 23 da Lei nº 4.506/1964

"Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como:

(...)

VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente."

Art. 6º da Lei nº 7.713/1988:

"Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

(...)

III - O valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau;"

Arts. 39, IX e 49, § 1º do Decreto nº 3.000/1999 ("RIR/99")

"Art. 39. Não entrarão no computo do rendimento bruto:

(...)

IX - o valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso III);

Art. 49. São tributáveis os rendimentos decorrentes da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 3º, Lei nº 4.506, de 1964, art. 21, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

524

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.001571/2001-01
Acórdão nº. : 104-21.887

(...)

§ 1º Constitui rendimento tributável, na declaração de rendimentos, o equivalente a dez por cento do valor venal de imóvel cedido gratuitamente, ou do valor constante da guia do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU correspondente ao ano-calendário da declaração, ressalvado o disposto no inciso IX do art. 39 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 23, inciso VI)."

Claro está, portanto, que a legislação arbitrou determinado montante (10% do valor venal do imóvel) como sendo rendimento tributável a ser reconhecido pelo cedente de imóvel quando a cessão se dá a título gratuito, salvo no caso de cessão ao cônjuge ou parente de primeiro grau.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), norma posterior à Lei nº 4.506/1964, definiu os contornos do fato gerador do imposto de renda em seu artigo 43:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

A doutrina discute qual teria sido o conceito de renda adotado pelo CTN, havendo várias teorias que procuram explicá-lo (teoria da renda produto, teoria da renda acréscimo, etc.). Não cabe, aqui, discuti-las em detalhes, bastando assentar que há consenso no sentido de que somente há renda quando há acréscimo de patrimônio, não sendo possível à lei ordinária impor imposto de renda sobre situações que não o ensejam.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.001571/2001-01
Acórdão nº. : 104-21.887

O dispositivo do art. 23 da Lei nº. 4.506/1964 veicula, a rigor, uma ficção legal, na medida em que atribui à cessão gratuita de imóvel o mesmo tratamento de locação, classificando (e tributando) o rendimento como se fosse de aluguel.

O fato de se tratar de ficção legal não é por si só objetável. A moderna doutrina das ficções legais afasta-as da idéia de "mentira legislada" que prevalecia anteriormente, identificando nelas simplesmente uma técnica de remissão legal pela qual se atribui a determinado fato o tratamento jurídico já previsto para outra situação, o que é plenamente possível no ordenamento jurídico brasileiro.

Em matéria de imposto de renda, entretanto, o aspecto a ser verificado é se a base da ficção (hipótese que conduz à remissão à norma prevista para a outra situação) guarda compatibilidade com os contornos do conceito de renda veiculado pelo art. 43 do CTN. Se a resposta for positiva a ficção legal é plenamente aplicável. Se a resposta for negativa sua aplicação deve ser afastada por ilegalidade.

Com a devida vênia, entendo que assiste razão ao Recorrente quando alega que no caso em exame a incidência do art. 23 da Lei nº. 4.506/1964 não é compatível com a exigência de aquisição de renda de renda do artigo 43 do CTN.

No caso dos autos, é inegável que a cessão gratuita de imóvel pelo Recorrente a sua neta não representa aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda. Não há, em virtude da referida cessão (tecnicamente um comodato), qualquer acréscimo de direito ao patrimônio do Recorrente. Ao contrário, o Recorrente cede o direito de uso sem contrapartida, podendo até sofrer redução patrimonial na medida em que o imóvel sofre depreciação e deterioração com o passar do tempo sem que haja remuneração em virtude de receitas decorrentes de aluguel.

Quem de fato adquire renda na hipótese é o cessionário do bem, eis que ele adquire o direito de uso do imóvel sem contrapartida, direito este passível de avaliação

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.001571/2001-01
Acórdão nº. : 104-21.887

econômica e, portanto (ao menos em tese) de tributação pelo imposto de renda. Teria andado melhor o legislador se tivesse direcionado a ficção legal à tributação do benefício econômico auferido pelo cessionário, como o fez em relação aos benefícios indiretos recebidos por dirigentes de empresas (art. 74 da Lei nº. 8.383, de 1991).

Por outro lado, a exigência do art. 23 da Lei nº. 4.506/1964 pode até se justificar em hipóteses em que a ficção legal esteja sendo utilizada para evitar práticas elisivas, como ocorre, por exemplo, em relação às regras de Distribuição Disfarçada de Lucros e de controle de preços de transferência previstas na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Este, claramente, não é o caso dos autos, em que a cessão do uso do imóvel pelo Recorrente a sua neta se deu por imperiosa necessidade pessoal.

Assim, entendo que a aplicação do artigo 23 da Lei nº 4.506/1964 ao caso em exame não está em consonância com o art. 43 do CTN, devendo ser afastada.

Diante do exposto, encaminho meu voto no sentido de DAR provimento integral ao recurso para cancelar a exigência veiculada no auto de infração.

Sala das Sessões - DF, em 20 de setembro de 2006


GUSTAVO LIAN HADDAD

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.001571/2001-01
Acórdão nº. : 104-21.887

VOTO VENCEDOR

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Redator-designado

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.
Dele conheço.

Fundamentação

Como se colhe do detalhado relatório, cuida-se de lançamento pelo qual foi exigido do Contribuinte imposto incidente sobre rendimentos de aluguéis imputados na proporção de 10% do valor venal do imóvel, cedido gratuitamente. Entende o nobre Relator que, em se tratando de parentes – a pessoa que residia no imóvel era neta do Contribuinte - a cessão gratuita do imóvel não configuraria renda e questiona o alcance da ficção legal que prevê a incidência do imposto, com base em valor locativo, arbitrado à razão de 10% do valor venal do imóvel, em caso de cessão gratuita.

Apensar dos argumentos brilhantemente articulados pelo Relator, o fato é que não se pode fugir do fato de que a Lei nº 4.506, de 1964 (art. 23) prevê expressamente a incidência do imposto no caso de cessão gratuita de imóvel e a Lei nº 7.713, de 1988 exclui dessa incidência, apenas as situações em que o cessionário é o cônjuge ou parente de primeiro grau, senão vejamos:

Lei nº 4.506, de 1964:

"Art. 23 da Lei nº 4.506/1964 "Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.001571/2001-01
Acórdão nº. : 104-21.887

uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como:

(...)

VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente."

Lei nº 7.713/1988:

"Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

(...)

III - O valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau;"

Ora, como se sabe, neto é parente de segundo grau e, portanto, está fora da situação referida no art. 6º da Lei nº 7.713, de 1988 e, conseqüentemente, está incluída na hipótese do art. 23 da Lei nº 4.502, de 1964.

Penso que não é o caso de se discutir o conceito de renda para se atestar a possibilidade de incidência do imposto na situação de que trata este processo, pois, levando-se em consideração a expressa disposição legal, qualquer conclusão no sentido de afastar a tributação representaria negar validade a norma regularmente inserida no ordenamento jurídico, o que escapa à competência deste Colegiado.

Assim, configurada a cessão gratuita do imóvel para pessoa outra que não o cônjuge ou parente de primeiro grau, resta configurada a situação definida na lei como necessária e suficiente à incidência do imposto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.001571/2001-01
Acórdão nº. : 104-21.887

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 20 de setembro de 2006


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA