



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n°	10845.000987/2003-35
Recurso n°	137.983 Voluntário
Matéria	IRPF - Exs.: 1998 a 2000
Acórdão n°	102-48.314
Sessão de	28 de março de 2007
Recorrente	JOSÉ PAULO FERNANDES
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

Ementa: IRPF - DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A tributação das pessoas físicas sujeita-se a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, portanto o lançamento é por homologação. Sendo assim, o direito de a Fazenda nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano calendário questionado. Salvo se comprovado dolo, fraude ou simulação.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA AÇÃO FISCAL POR OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IMPESSOALIDADE – O Código Tributário Nacional (CTN), o Decreto 70.235/1972 (PAF) e o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) não versam os sobre critérios de seleção de contribuintes para auditoria fiscal, não competindo ao Conselho de Contribuinte apreciar alegações de irregularidade nesse procedimento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – CESSÃO GRATUITA DE IMÓVEL – Configurada a cessão gratuita de imóvel para uso de empresas da qual o contribuinte e sócio, calcado em contrato cujos alugueis não foram pago e ainda gerou despesas dedutíveis no IRPJ dessas empresas, correto o procedimento fiscal de arbitrar os rendimentos da pessoa física. O valor locativo de imóvel cedido gratuitamente a terceiros encontra-se inserido no âmbito do campo de incidência do Imposto de Renda.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Apura-se mensalmente e tributa-se na declaração de ajuste anual o acréscimo patrimonial a descoberto não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte. À luz do artigo 29 do Decreto 70.235/1972, na análise de provas o julgador forma livremente sua convicção.

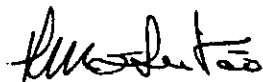
APLICAÇÃO DA MULTA DE 150% - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. Comprovado que o contribuinte praticou atos eivados de ilicitudes, tendentes a acobertar ou ocultar as irregularidades, na tentativa de impedir o conhecimento destas por parte da fiscalização, restando configurado o evidente intuito de

fraude, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502 de 1964, correta a aplicação da multa de ofício de 150%, ainda que os rendimentos tributados estejam calcados em presunções legais.

Preliminar de nulidade rejeitada.
Preliminar de decadência acolhida.
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade. Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência e cancelar a tributação sobre o rendimento arbitrado a título de cessão gratuita de imóvel, no ano-calendário de 1997. Vencido o Conselheiro Naurý Fragoso Tanaka que não a acolhe. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA, MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Relatório

JOSÉ PAULO FERNANDES recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 4ª. TURMA DA DRJ SÃO PAULO II/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Na oportunidade, por bem narrar os fatos do processo, adoto e transcrevo o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

“Contra o contribuinte supraqualificado foi lavrado o auto de infração de fls.04/07, acompanhado dos demonstrativos de fls.08/12, do Termo de Constatação Fiscal de fls.13/14 e do Termo de Verificação Fiscal de fls.15/19, relativo ao imposto sobre a renda de pessoas físicas, anos-calendário 1997, 1998 e 1999, em decorrência de ação fiscal que teve por objeto o exame do cumprimento das obrigações tributárias nesse período.

Das verificações realizadas resultou a apuração do crédito tributário no valor total de R\$ 486.420,18 na seguinte composição: (R\$)

<i>Imposto</i>	<i>185.498,38</i>
<i>Juros de Mora (calc. até 31/03/2003)</i>	<i>129.534,18</i>
<i>Multa proporcional</i>	<i>171.387,62</i>

O crédito tributário constituído decorreu da constatação de irregularidades assim descritas no referido auto:

I- Acréscimo Patrimonial a Descoberto

Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal desta mesma data, que faz parte integrante deste Auto de Infração, juntamente com o Termo de Constatação Fiscal desta mesma data. (...)

II- Omissão de rendimentos pela cessão gratuita de imóvel

Omissão de rendimentos pela cessão gratuita de imóvel a terceiros, não parente de primeiro grau, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal desta data, que faz parte integrante deste Auto de Infração. (...)

A multa de ofício e os juros de mora aplicados encontram-se demonstrados à fl. 12, onde constam, também, os respectivos enquadramentos legais.

No Termo de Constatação Fiscal de fls. 13/14, a auditora fiscal consigna os fatos que motivaram a atribuição, na análise da evolução patrimonial, dos seguintes dispêndios: pagamentos de parcelas relativas à construção do Edifício Villandry, no qual o contribuinte é titular de uma unidade, parcelas de pagamento de dívida existente (e declarada) junto ao Banco BMD e pagamento de taxas e tributos federais.

Relativamente às despesas com a construção do Edifício Villandry, destacam-se as seguintes observações feitas pela autuante:

LM

- o contribuinte adquiriu em 09/10/1989 os direitos à compra da fração ideal de 8,0376%, posteriormente retificada para 7,7972%, de terreno sobre o qual foi construído um edifício de apartamentos residenciais denominado Condomínio Edifício Villandry, com custo assumido por compradores de todas as frações de terreno;

- a construção foi concluída em outubro de 1998, tendo os compradores decidido por extinguir a comunhão existente entre eles, por meio de escritura pública de venda e compra, divisão amigável e outra avenças, lavrada em 04/02/1999 no 2º Tabelião de Notas de Santos, de modo que restaram pertencentes ao contribuinte o apartamento 91 e 04 garagens demarcadas, unidades autônomas;

- examinando as declarações do IRPF do fiscalizado, relativas aos anos-calendário de 1997 a 1999, constatou-se a omissão da compra da fração ideal do terreno e dos pagamentos das parcelas que lhe couberam na construção do edifício;

- a aquisição foi declarada pelo fiscalizado no ano-calendário de 1999, como doação de seu pai, com base na escritura retromencionada, que é de venda e compra;

- intimado a apresentar os comprovantes das parcelas pagas pelo empreendimento, o fiscalizado insistiu em afirmar que não pagou tais parcelas pois recebeu o apartamento em doação;

- intimado a comprovar a alegada doação, o contribuinte apresentou cópia de um documento fraudulento, intitulado Instrumento Particular de Doação, datado de 05/01/1999, no qual seus pais supostamente lhe doam os direitos sobre o referido imóvel, direitos esses que não constam das declarações de bens do pai e cuja doação sequer é mencionada na declaração relativa ao ano da suposta doação, entregue à Receita Federal em 25/04/2000;

- como o pai do contribuinte não poderia doar aquilo que não é seu, foi a construtora HMP Engenharia e Construções Ltda. instada a apresentar a relação mensal dos valores pagos pelo fiscalizado nos anos de 1997 a 1999, ao que a intimada esclareceu que fora destituída do cargo de administradora financeira do empreendimento, tendo assumido o cargo, por decisão da assembléia, o Sr. José Paulo Fernandes. Para comprovar a destituição, apresentou livros das atas das assembléias, onde se constatou que em quase todas as assembléias realizadas o fiscalizado assina as relações de presença como titular da unidade 91;

- uma vez no cargo de administrador financeiro do empreendimento, e de posse de todos os documentos e demonstrações contábeis da obra, o fiscalizado omitiu-se perante o Fisco, não atendeu às intimações, insistiu na tese da doação, tudo para embarçar a fiscalização e impedir o lançamento do crédito tributário devido. Ocorre que do exame do Livro nº 2 das atas das Assembléias, verificou-se a aprovação da manutenção do valor de R\$13.000,00 (treze mil reais) para as parcelas mensais a serem pagas por cada condômino, não constando alterações posteriores do valor, do que se conclui que se mantiveram nesse montante até o final da obra.

LM

Relativamente à dívida junto ao Banco BMD, consta que, intimado a comprovar o valor declarado a esse título em 31/12/1998 (R\$25.155,10), o contribuinte apresentou cópia do Instrumento Particular de Confissão de Dívida e Promessa de Pagamento firmado entre ele e o banco, no qual se constatou que, nessa data, a dívida montava em R\$23.427,00, paga em doze parcelas de R\$2.515,51, tendo gerado recursos em Novembro/1998 e aplicações correspondentes às parcelas nos meses de vencimento de cada uma delas.

Por fim, consta que os pagamentos de taxas e tributos federais foram extraídos dos sistemas eletrônicos disponíveis na SRF.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 15/16, a autuante dá conta dos procedimentos adotados na elaboração dos Demonstrativos Mensais da Origem e Aplicação de Recursos e Determinação Mensal do Excesso de Aplicações sobre Origens de Recursos, relata os fatos que sensibilizaram a análise da evolução patrimonial, além de fornecer explicações sobre a tributação de rendimentos pela cessão gratuita de imóveis a terceiros e sobre a aplicação da multa de ofício.

Notificado do lançamento por via postal em 10/04/2003 (fl.189), o interessado apresentou, em 12/05/2003, por intermédio de procuradora constituída conforme instrumento de fl.220, a impugnação de fls.191/219, acompanhada dos documentos de fls.221/304, aduzindo as razões que se seguem:

1 - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Alega que, em relação ao acréscimo patrimonial a descoberto, o lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro/1997 a novembro de 1997 foi efetuado quando já decorrido o prazo decadencial.

Afirma que, sendo mensais os fatos geradores, conforme entendimento da auditora fiscal, a qual apurou mensalmente o tributo, os lançamentos relativos aos meses contidos nesse período poderiam ter sido efetivados, respectivamente, nos meses de fevereiro/97 a dezembro/97. Assim, a teor do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, o termo inicial do prazo decadencial seria o dia 1º de janeiro de 1998, com a conseqüente extinção em 1º de janeiro de 2003.

Como o lançamento foi efetivado em 10/04/2003, data da notificação do auto de infração ao Impugnante, ocorreu para a Fazenda Nacional a perda do direito de lançar com referência aos fatos geradores do período em questão, caracterizando-se a exigência, com relação a ele, absolutamente inválida.

2 - DA NULIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DE AÇÃO FISCAL QUE OFENDE O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IMPESSOALIDADE

Argui a nulidade do crédito tributário por entender que este teve origem em fiscalização não autorizada.

Discorrendo sobre o Princípio da Impessoalidade, cuja adoção pela Administração Pública é prevista no artigo 37, caput, da Constituição Federal, assevera que no âmbito da Secretaria da Receita Federal, a obediência a esse

princípio dá-se pelo cumprimento ao disposto no artigo 1º da Portaria SRF nº 500, de 02/05/95, que trata da seleção de contribuintes a serem fiscalizados.

Argumenta que em momento algum lhe foi indicada pela auditora fiscal a razão de sua inclusão em programa de fiscalização, inferindo, pois, que este inexistia.

Prossegue, afirmando que, inexistindo programa de fiscalização que abrangesse a sua pessoa, visto que tal fato não lhe foi comunicado, a sua seleção dependia, nos termos do § 2º do citado artigo, de prévia autorização do Coordenador da COFIS, à vista de solicitação justificada do Superintendente da Receita Federal com jurisdição sobre a Região Fiscal.

Assim, diante da inexistência dos elementos citados, conclui que o crédito tributário é nulo de pleno direito.

3. DA INEXISTÊNCIA DE VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DA ILEGAL SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO ADOTADA E DOS ERROS COMETIDOS.

3.1 Da sistemática adotada na ação fiscal para a apuração da variação patrimonial.

O impugnante contrapõe-se ao critério adotado pela auditora para alocar dispêndios, dividindo por doze a importância indicada na declaração de rendimentos, quando não era possível estabelecer a data exata de sua realização.

Questiona, ainda, o fato de a autuante ter imputado como dispêndios as parcelas autorizadas por condôminos em assembleia, sem verificação da efetividade dos pagamentos, incorrendo, assim, em presunção, na verificação da existência dessas despesas.

3.2 DA INEXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO LEGAL PARA A APURAÇÃO PRESUMIDA, COM BASE EM RATEIO, DE RENDIMENTOS E DISPÊNDIOS MENSAIS.

Alega que a sistemática de apuração mensal presumida no acréscimo patrimonial, mediante rateio dos ingressos e dispêndios, ou por meio do estabelecimento presumido dos próprios valores, além de demonstrar total desprezo pelo que ocorre efetivamente no mundo real, não é autorizada pela legislação que rege a matéria, mesmo porque a apuração do tributo devido é anual.

Para combater a validade do procedimento, levanta circunstâncias hipotéticas, justificando que embora constituam mero argumento, condizem com as 'regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece', como admite o artigo 335 do Código de Processo Civil.

Afirma que é sócio da três empresas, das quais, eventualmente, e por premência, sacava valores para cobrir gastos pessoais, os quais lhes eram devolvidos na medida do possível, valores esses que, evidentemente, não poderiam ser classificados, como rendimentos passíveis de tributação.

Acrescenta que a tributação mensal dos acréscimos patrimoniais não tem base legal, transcrevendo texto de Hiromi Higuchi extraído do 'Boletim Quinzenal do Imposto de Renda n.º 18/95', em que o autor analisa essa questão.

Cita jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes sobre a sistemática de distribuição, por rateio, mediante distribuição equitativa pelos doze meses do ano, dos valores constantes da declaração de rendimentos do contribuinte e, traz, ainda, entendimento da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS sobre a apuração de acréscimo patrimonial em bases mensais.

Por fim, para respaldar o argumento de que a tributação do acréscimo patrimonial é anual, cita o artigo 33 da Instrução Normativa n.º 15/01, do Secretário da Receita Federal.

3.3. Da inexistência de aplicação de recursos na construção do apto. 91 do Edifício Villandry.

O impugnante questiona, neste tópico, a consideração como aplicações de recursos na análise de evolução patrimonial, das parcelas de R\$13.000,00, relativas à construção do apartamento, conforme descrito no Termo de Constatação Fiscal. Reportando-se a este, argumenta que grande parte das afirmativas feitas pela AFRF improcede, entre elas a que o acusa de fazer uso de documento fraudulento, questão a ser tratada no fóro apropriado.

Afirma que, ainda que tenha adquirido a fração ideal do terreno, como mencionado pela fiscalização, por absoluta impossibilidade de prosseguir na empreitada, por falta de recursos, transferiu, sem ônus, em 12/04/1993, mediante compromisso particular, à empresa J.F. Locações e Participações Ltda., que tem como sócios os seus pais, de quem é filho único, os direitos de aquisição da aludida fração ideal do terreno, cabendo a essa empresa, portanto, a partir dessa data, o pagamento das parcelas necessárias à edificação do imóvel. Para demonstrar o afirmado, anexa cópias autenticadas dos livros 'DIÁRIO' e 'RAZÃO' da referida empresa, em que estão registrados os pagamentos do custo de construção do imóvel, até o montante de R\$341.184,38.

Invocando o artigo 223 do RIR aprovado pelo Decreto 1.041/94, alega que caberia à autoridade administrativa, nos termos do parágrafo 2º do citado dispositivo legal, a prova de que os direitos sobre a fração ideal do terreno não foram transferidos à pessoa jurídica, como está registrado na sua Contabilidade, mesmo porque inaplicáveis ao caso as disposições do §3º, visto inexistir disposição especial de lei que lhe atribua essa prova e também porque os documentos apresentados comprovam a efetividade das operações.

Assim, conclui que, provado que não detinha, nos períodos auditados, os direitos sobre o imóvel, não cabe seja a ele atribuído o pagamento dos respectivos custos de construção.

Prossegue, argumentando que seus genitores, exercendo um legítimo direito deferido por lei, decidiram, em 05/01/99, quando já concluída a edificação, promover a redução do capital da J.F.Locações e Participações Ltda. no importe de R\$341.184,38, constante da contabilidade da empresa, cuja devolução foi efetivada nos termos do art. 22 da Lei 9.249/95. Isto feito,

MA

elaboraram na mesma data, o Instrumento Particular de Doação (fls.283/284), transferindo-lhe os direitos sobre o aludido imóvel.

Com, isso, afirma, perde sentido a afirmativa de que apresentou cópia de documento fraudulento, fundamento da aplicação da multa exacerbada de 150%.

Rebate a assertiva de que '... o pai do contribuinte não poderia ter doado aquilo que não era seu', constante do Termo de Constatação Fiscal, mencionando a devolução de capital procedida pela empresa J.F.LOCAÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA., mediante a entrega do imóvel aos sócios. Tendo a aquisição dos direitos sobre o imóvel ocorrido na mesma data em que os transferiram para sua pessoa, não poderiam figurar na declaração de rendimentos. De outra parte, a não indicação na declaração, de rendimentos, da doação efetuada, caracteriza mero erro de preenchimento, insuscetível de justificar a tributação efetuada.

Justifica o fato de participar das assembleias condominiais mesmo depois de transferir os direitos sobre o imóvel à empresa de propriedade de seus pais, pela necessidade desta, de ter alguém a representá-la, não tendo os seus titulares tempo e condições, em face da idade, de fazê-lo.

Por último, afirma que apesar de as parcelas de custo da obra terem sido definidas na assembleia de 19/11/96 em R\$13.000,00, tal não ocorreu, dadas as dificuldades por que passavam alguns dos condôminos. A provar tal fato, afirma que a conclusão da obra deu-se somente em janeiro/99, levando quase dez anos para a construção de onze apartamentos. Cita trecho da ata da AGO de 13/12/97, que menciona a existência de inadimplentes e a decisão de não se efetuarem os pagamentos das parcelas finais até a quitação das dívidas existentes.

Acrescenta, ainda, que as prestações foram reduzidas para R\$5.000,00 na AGO de 04/02/98 (fls.288/289), não podendo a autuante ignorar deliberações posteriores à que deu causa à utilização das parcelas de R\$13.000,00, fazendo uso de presunção, inadmissível no caso.

4. DOS ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS OCORRIDOS E A SUA RESPECTIVA JUSTIFICAÇÃO.

Neste item, o impugnante elabora uma demonstração, por ano, da evolução patrimonial que se afiguraria, se consideradas as razões que levantou anteriormente.

Às fls. 290/292, encontram-se anexadas as recomposições dos 'Demonstrativos Mensais da Origem e Aplicação de Recursos e Determinação Mensal do Excesso'.

DA INEXISTÊNCIA DE CESSÃO GRATUITA DO USO DE IMÓVEL.

Quanto a este item da tributação, o impugnante suscita as seguintes questões:

- nos termos do artigo 20 do Código Civil vigente à época dos eventos, 'As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros'. É dizer, nada impede que a pessoa física promova a locação de bem imóvel seu para a pessoa

jurídica da qual faz parte, sendo que esta, por dificuldades de caixa, podem muito bem ficar a dever o aluguel correspondente. Cabe aqui, por evidente, uma indagação: na hipótese em que o Impugnante tivesse locado o seu imóvel para empresa da qual não fizesse parte, e esta não lhe pagasse o aluguel, sob qualquer pretexto, será que a I.AFRF, igualmente, entenderia que se tratava de cessão gratuita do imóvel, devendo ele declarar como rendimento 10% do valor locatício;

- na hipótese em que a empresa deixasse de pagar tributo federal para pagar o aluguel a seu sócio, como esse ato seria encarado pela I.AFRF, em face do desmedido rigor com que tratou o impugnante? Ou, ainda, imaginemos que ditos aluguéis venham a ser pagos agora: seriam novamente tributados?

- com efeito, as empresas, porque não tinham condições financeiras de pagá-los, debitavam os aluguéis em conta de despesa, com o conseqüente crédito em 'CONTAS A PAGAR', conforme se comprova a título de exemplo, com a cópia autenticada dos respectivos livros 'RAZÃO' (fls. 293 a 304). De sua parte, o Impugnante, exatamente porque não os recebeu, deixou de declará-los, como autoriza a lei de regência, ainda que tivesse adquirido um crédito contra a empresa. Onde está a irregularidade? Onde ocorreu a cessão gratuita de imóvel?

- ainda que o crédito do aluguel seja fato gerador do Imposto de Renda na Fonte, cujos valores foram devidamente debitados ao Impugnante, como se vê no 'RAZÃO', e recolhidos pelas pessoas jurídicas, é certo que somente se constitui em fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Física no momento em que for efetivamente pago, visto que, antes disso, inexistia a disponibilidade econômica de renda. A dirimir qualquer dúvida quanto ao assunto, confira-se o que contém o artigo 38 e seu parágrafo único, do RIR/99.

6. CONCLUSÃO

As questões suscitadas pelo impugnante encontram-se assim resumidas na Conclusão da peça impugnatória:

a ilegal apuração mensal dos acréscimos patrimoniais a descoberto, cuja tributação deve ocorrer, como determinado pelo próprio Secretário da Receita Federal, via Instrução Normativa nº 15/01, na Declaração anual de Ajuste, sendo que, nestas, os recursos do Impugnante superaram, sempre, o montante dos dispêndios;

ainda que fosse válida essa apuração mensal, a tributação deveria ocorrer sobre bases de cálculo diferentes daquelas apuradas pela D.Fiscalização, como está nos DEMONSTRATIVOS que constituem os docs. nºs. 13, 14 e 15, em anexo;

ainda que fosse válida essa apuração mensal, não poderiam ser tributados os valores despendidos na construção do apartamento do Edifício Vilandry, posto que o imóvel não era, nos anos auditados, de propriedade do Impugnante, mas pertencia à empresa cujo capital era de propriedade de seus genitores, e que é despautério jurídico a tributação de valores a título de cessão gratuita de imóvel, quando a pessoa jurídica da qual o contribuinte é sócio, por dificuldades financeiras, deixa de pagar-lhe o aluguel.

MM

7. REQUERIMENTO

Pelas razões expostas, pede e espera o Impugnante, por ser de justiça, que seja cancelado o auto de infração lavrado, desobrigando-o do recolhimento de quaisquer quantias.(...)”

A DRJ proferiu em 25/08/2003 o Acórdão n.º 4.180 (fls. 310-333), que recebeu a ementa seguinte:

“PRELIMINAR. DECADÊNCIA. O termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso do imposto sobre a renda de pessoas físicas, o lançamento relativo a omissão de rendimentos só pode ser efetuado após o prazo legal estabelecido para a apresentação da declaração de ajuste anual.

PRELIMINAR. NULIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DA IMPESSOALIDADE. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, são considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não configura hipótese de nulidade o lançamento efetuado sem que seja dado conhecimento ao fiscalizado do motivo de sua inclusão em programa de fiscalização.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APURAÇÃO MENSAL. A partir do ano-calendário de 1989, para fins de determinação de omissão de rendimentos por análise da variação patrimonial, as alterações devem ser levantadas mensalmente e confrontadas com os rendimentos do respectivo mês.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APURAÇÃO. É válida a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto levada a efeito pela autuante, não se confirmando nos autos que esta tenha incorrido em presunção no procedimento mediante utilização de rateio de rendimentos ou de dispêndios. Outrossim, a utilização de deliberação aprovada e consignada em ata de assembléia condominial é recurso válido para afirmação de gastos com construção, tendo em vista que os esclarecimentos prestados pelo fiscalizado não foram acatados pela autora do feito. Cabe retificação da análise da evolução patrimonial para se alocar no mês de dezembro o valor do desconto-padrão previsto na legislação.

RECEBIMENTO DE IMÓVEL EM DOAÇÃO. PROVA. A escritura pública de compra e venda é instrumento constitutivo e translativo de propriedade, fazendo prova da operação do ato, bem assim dos fatos que o tabelião declarar que ocorreram em sua presença, merecendo fé pública. Os dados nela transcritos sobrepõem-se a qualquer outro, só cedendo a fé pública à prova inconteste de que os elementos dela constantes não correspondem à realidade. Instrumento particular de doação de imóvel de pai para filho sem registro público não é hábil para tanto, mormente quando a operação que exterioriza não resta comprovada por nenhum dos outros elementos apresentados com esse objetivo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CESSÃO GRATUITA DE IMÓVEL. Configura cessão gratuita de imóvel a decisão do locador de não receber, por liberalidade, os aluguéis estipulados em contrato, ainda que o locatário seja pessoa jurídica de sua propriedade.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”

Aludida decisão foi cientificada em 02/10/2003, AR à fl. 338, sendo que no recurso voluntário, interposto em 28/10/2003 (fl. 341-401), são repisadas e aprofundadas as alegações da peça impugnativa. Ao final, a ilustre representante do contribuinte requer, *verbis*:

“ (...) 8.1 Diante de todo o exposto, constata-se a total improcedência da exigência fiscal impugnada, porquanto restaram devidamente comprovados:

a) a ilegal apuração mensal dos acréscimos patrimoniais a descoberto, cuja tributação deve ocorrer, como determinado pelo próprio secretário da receita federal, via instrução normativa N.º 15/01, na Declaração Anual de Ajuste, sendo que, nestas, os recursos financeiros do Recorrente superaram, sempre, o montante dos dispêndios;

b) ainda que fosse válida essa apuração mensal, a tributação deveria ocorrer sobre bases de cálculo diferentes daquelas apuradas pela D. Fiscalização, como está nos demonstrativos que constituem os docs. n.ºs. 13.14 e 15, anexos à impugnação;

c) ainda que fosse válida essa apuração mensal, não poderiam ser tributados os valores despendidos na construção do apartamento do edifício villandry, posto que o imóvel não era, nos anos auditados, de propriedade do Recorrente, mas pertencia à empresa cujo capital era de propriedade de seus genitores, e

d) que é despautério jurídico a tributação de valores a título de cessão gratuita de imóvel, quando a pessoa jurídica da qual o contribuinte é sócio, por dificuldades financeiras, deixa de pagar-lhe o aluguel.

8.2 Pelas razões expostas, pede e espera o Recorrente, por ser de justiça, que seja dado provimento ao presente recurso, desobrigando-o do recolhimento de quaisquer quantias.(...)”

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos em 03/11/2003 (fls. 413), tendo sido verificado atendimento à Instrução Normativa SRF n.º 264/2002 (arrolamento de bens ou depósito recursal).

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Relator.

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

Conforme relatado, no presente processo seguem em litígio a tributação de rendimentos omitidos, em face de Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD) e rendimentos arbitrados com base em cessão gratuita de imóvel, nos anos-calendário de 1997 a 1999.

Preliminar de decadência

A ilustre representante do recorrente, alega, em preliminar, que o crédito tributário relativo ao ano de 1997 teria sido atingido pela decadência.

O entendimento e a jurisprudência majoritários nesta Câmara e no Primeiro Conselho de Contribuinte é no sentido de que o prazo decadencial do IRPF, tratando-se de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, caso presente, deve ser contado do fato gerador, que se dá em 31 de dezembro do ano da percepção dos rendimentos; salvo se comprovado dolo, fraude ou simulação. Nesse sentido, temos como exemplo os seguintes julgados:

Câmara: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data Sessão: 16/02/2004

Acórdão: CSRF/01-04.860

Texto Decisão: Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber e Manoel Antonio Gadelha Dias.

Ementa: "IRPF - DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro. Recurso especial negado."

Câmara: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data Sessão: 16/02/2004

Acórdão: CSRF/01-04.856

Texto Decisão: Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber e Manoel Antonio Gadelha Dias.

Ementa: "DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Transcorridos cinco anos a contar do fato gerador quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está extinto o direito a fazenda promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, ressalvados os casos de dolo, fraude ou simulação."

Câmara: 2ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes

Data Sessão: 12/09/2005

Acórdão: 102-47.078

Texto Decisão: Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada pelo Conselheiro Relator, em relação ao ano-calendário de 1995. Vencidos os Conselheiros Nairy Fragoso Tanaka e José Oleskovicz que não acolhem a decadência.

Ementa: "DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano calendário questionado."

Câmara: 2ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes

Data Sessão: 19/10/2007

Acórdão: 102-47.985

Texto Decisão: Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada de ofício pelo Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e cancelar o lançamento. Vencido o Conselheiro Nairy Fragoso Tanaka que não a acolhe.

Ementa: "IRPF - DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A tributação das pessoas físicas sujeita-se a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, lançamento é por homologação. Sendo assim, o direito de a Fazenda nacional lançar decai após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Salvo se comprovado dolo, fraude ou simulação."

Uma vez que o auto de infração foi cientificado via postal em 10/04/2003 (fl. 189), todos fatos geradores do ano-calendário de 1997 estariam atingidos pela decadência. Todavia, a fiscalização apurou que o contribuinte agiu com evidente intuito de fraude ao apresentar um documento denominado "Instrumento Particular de Doação", forjado para impedir o conhecimento do fisco do acréscimo patrimonial a descoberto, tendo aplicado a multa qualificada de 150% sobre os fatos geradores diretamente relacionados a este fato.

Pela análise dos autos, convenci-me de que cabe razão ao fisco quanto a essa conduta, adiante fundamentado neste voto, pelo deve ser confirmada a inoccorrência do transcurso do prazo decadencial em relação a todos os fatos geradores do ano de 1997, relativos ao APD haja vista que a contagem do prazo decadencial, de acordo com o entendimento majoritário desta Câmara, iniciou-se em 1º/01/1999, com término em 31/12/2003.

Cumpre esclarecer que a apuração do APD é uma infração única, ou seja, não pode ser fracionada em dois ou mais demonstrativo. Logo, o evidente intuito de fraude do contribuinte atingiu diretamente toda essa matéria. Explico: caso lograsse em êxito, a fiscalização teria apurado APD algum.

Por sua vez, a tributação dos rendimentos arbitrados a título de cessão gratuita de imóvel, no ano-calendário de 1997 foi atingida pela decadência.

Sendo assim, acolho, em parte, a preliminar.

Preliminar de nulidade da ação fiscal por ofensa ao princípio constitucional da impessoalidade

Rejeito de plano essa preliminar, haja vista que nem o Código Tributário Nacional (Lei 5.172 de 1966), nem o PAF (Decreto 70.235 de 1972 e alterações posteriores), tampouco o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999) versam sobre os critérios e de seleção de contribuintes. Portanto, essa matéria está incluída no rol de competências do julgamento administrativo tributário.

Registre-se que neste julgamento estão sendo apreciados eventuais excessos ou equívocos cometidos pela fiscalização, dentro do processo administrativo-tributário.

Mérito – Omissão de rendimentos arbitrada em face de Cessão Gratuita de Imóvel

Pela análise dos autos, formei convencimento de que o art. 23 da Lei 4.506 de 1964, que determina a tributação de rendimentos arbitrados com base em valor locativo de imóvel cedido gratuitamente, aplica-se ao presente caso.

À toda evidência, tal imóvel foi cedido às empresas da qual o contribuinte é sócio a título oneroso justamente para gerar despesas e reduzir o imposto de renda devido pela empresas. Isso porque, os alugueis incorridos, mesmo não pagos, constituem despesas para fim de apuração do IRPJ e Contribuição Social. Por sua vez, o recorrente não oferece a tributação no IRPF o valor dos alugueis, haja vista que nada recebeu. Além disso, a empresa não recolhe o valor do IR-Fonte sobre esses mesmos alugueis, posto que o fato gerador ocorre no efetivo pagamento.

Ora, se a intenção do contribuinte fosse mesmo desonerar essas empresas, das quais é sócio, teria cedido os imóveis em comodato, ou mesmo integralizado como capital.

Enquanto as normas legais que amparam essa tributação estiverem em vigor, tal qual reproduzidas nos art. 39 e 49 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), devem as autoridades administrativas julgadoras zelar por sua correta aplicação.

Dessa maneira e pelos mesmos fundamentos registrados na decisão de primeira instância, que também passam a fazer parte integrante desse voto, os impostos incidentes sobre os valores já mencionados devem ser mantidos.

A jurisprudência desse Conselho é pacífica e remansosa no sentido de que configurada a cessão gratuita de imóvel, há incidência do imposto de renda na pessoa física do proprietário, senão vejamos:

“CESSÃO GRATUITA DE USO DE IMÓVEL - RENDIMENTO TRIBUTÁVEL - Sujeita-se ao arbitramento do rendimento de aluguel, à razão anual de 10% (dez por cento) sobre o valor venal do imóvel, o contribuinte que ceder imóvel a título de uso gratuito para parentes que não sejam considerados de primeiro grau (pais e filhos), por não se caracterizar a hipótese de isenção prevista no inciso III do art. 6º, da Lei nº 7.713, de 1988.” (Acórdão nº 104-19.034, sessão de 17/10/2002).

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS – CESSÃO GRATUITA DE IMÓVEL – o valor locativo de imóvel cedido gratuitamente a terceiros encontra-se inserido no âmbito do campo de incidência do Imposto de Renda.” (Acórdão n.º 102-47.627, sessão de 21/06/2006).

CESSÃO GRATUITA DE IMÓVEL. PRINCÍPIO DA ENTIDADE - O valor locativo do prédio constituído ocupado por seu proprietário, cônjuge ou parentes de primeiro grau, inclusive para fins comerciais, está isento do imposto de renda, desde que cedido para uma das pessoas físicas citadas. Não há como confundir o proprietário/pessoa física com pessoa jurídica da qual o proprietário é sócio, dado o princípio da Entidade que estabelece que a pessoa jurídica não se confunde com a pessoa física de seus sócios. (Acórdão n.º 106-13.925, sessão de 15/04/2004).

Enfim, a tributação deste item deve ser mantida, à exceção do ano de 1997, atingido pela decadência.

Mérito – Omissão de rendimentos - Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD)

Ao contrário do que alega o recorrente, a presunção de omissão de receitas, em face de apuração de APD, na forma aplicada no lançamento guerreado, tem pleno amparo na legislação em vigor e em sedimentada jurisprudência administrativa.

A metodologia de apuração do Acréscimo Patrimonial a Descoberto – APD, a partir da tabulação mensal dos recursos e dispêndios, é reconhecidamente a fórmula mais adequada para o procedimento, estando em consonância com as alterações na legislação do imposto de renda das pessoas físicas a partir da vigência da Lei 7.713 de 1988. Cite-se, a título ilustrativo, a ementa do Acórdão n.º 102-46.628, proferido por esta Câmara na sessão de 23/02/2005:

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Apura-se mensalmente e tributa-se na declaração de ajuste anual o acréscimo patrimonial a descoberto não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte.” (grifou-se).

E também do Acórdão n.º CSRF-01/05.080, proferido na sessão de 17/10/2004, da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – FORMA DE APURAÇÃO – A partir do ano-calendário de 1989, o acréscimo patrimonial não justificado deve ser apurado mensalmente, confrontando-se os rendimentos do respectivo mês, com transporte para os períodos seguintes dos saldos positivos de recurso, conforme determina o artigo 2º da Lei nº 7.713/88.” (grifou-se)

Nesse contexto e considerando que a recorrente apenas reitera suas alegações da peça impugnatória, sem trazer novos elementos de prova, entendo que o voto condutor do acórdão recorrido não merece reparos, pelo que peço vênias para transcrever e adotar com razões de decidir os fundamentos da ilustre julgadora Heriete Setsuko S. Takeada, *verbis*:

'3.1 Da sistemática adotada na ação fiscal para a apuração da variação patrimonial.

O impugnante alega que o critério adotado pela autuante de dividir por doze algumas das deduções por ele utilizadas nas declarações de ajuste anual não se encontra legalmente respaldado.

Verifica-se pelos demonstrativos de evolução patrimonial de fls.17/19 que as deduções foram consideradas pela autora do procedimento fiscal de acordo com a opção exercida pelo contribuinte em cada declaração de ajuste anual.

No ano-calendário de 1997, em relação ao qual foi apresentada declaração em modelo completo, considerou a título de despesas com instrução as efetivamente realizadas, extraídas do documento de fl.119, fornecido pela instituição beneficiária dos pagamentos mediante intimação.

Para a dedução relativa a encargos de família, tendo o declarante relacionado dois dependentes em sua declaração, o valor mensal utilizado na análise foi de R\$180,00. A atribuição desse valor encontra respaldo no artigo 4º da Lei 9.250/1995, que diz:

'Art. 4º. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas: (...)

III - a quantia de R\$ 90,00 (noventa reais) por dependente; (...)'

Como se vê, a adoção do valor mensal fez-se com base em expressa autorização legal. (...)

A questão suscitada pelo impugnante relativamente à utilização de presunção na imputação, como dispêndios, das parcelas autorizadas pelos condôminos nas assembléias para construção do Edifício Villandry será discutida no próximo tópico.

3.2 Da inexistência de autorização legal para a apuração presumida, com base em rateio, de rendimentos e dispêndios mensais.

Neste item, o impugnante argumenta que a sistemática de apuração mensal presumida no acréscimo patrimonial, mediante rateio dos ingressos e dispêndios, ou por meio do estabelecimento presumido dos próprios valores não é autorizada pela legislação que rege a matéria, sustentando, ainda, que a apuração do tributo é anual.

A questão concernente ao rateio de dispêndios já foi enfrentada anteriormente, no item 3.1.

A alegação de que houve rateio de ingressos não procede. Os rendimentos pagos por pessoas jurídicas foram extraídos dos informes fornecidos pelas próprias fontes pagadoras, conforme já dito anteriormente. Os rendimentos de pessoas físicas declarados no ano-calendário de 1997 foram extraídos da própria declaração de ajuste anual (fl.21). Já os ingressos decorrentes de vendas de imóveis foram considerados nas datas das respectivas operações, conforme indicado nas declarações de bens e/ou nos respectivos documentos comprobatórios (fls.161/173).



Assim, não ocorreu o alegado rateio de ingressos.

Cumpre, agora, analisar a questão relativa à imputação, como dispêndios, nas análises de evolução patrimonial, das parcelas destinadas à construção do Edifício Villandry, com base em atas de assembléias.

O impugnante insurge-se contra o procedimento adotado pela autuante, afirmando que esta incorreu em presunção, sem verificar a efetividade dos pagamentos a ele atribuídos, o que não encontra amparo na legislação que rege a matéria.

Diz o artigo 806 do Decreto 3.000, de 26/03/1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999):

'Art.806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (lei n.º 4.069/62, art.51, § 1º).'

Por outro lado, o artigo 845 do mesmo diploma legal estabelece que:

'Art. 845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-lei n.º 5.844/43, art.79): (...)

II- abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios; (...)

§ 1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 79, § 1º). (...).'

Pelo Termo de Constatação de fls. 13/14, verifica-se que a auditora fiscal lançou mão das atas das assembléias condominiais, para determinação dos valores pagos pelo fiscalizado na construção do imóvel, por não ter dado credibilidade ao esclarecimento prestado por este, quando instado a comprová-los.

No documento de fl. 65, o contribuinte declara que não pagava as parcelas referentes à construção, tendo recebido o apartamento em doação conforme constante em sua declaração de rendimentos. Intimado a comprovar a alegada doação, apresentou o instrumento particular de doação anexado às fls. 66/67, datado de 05/01/1999, no qual os seus pais lhe doam os direitos sobre o imóvel.

Contudo, as verificações nas declarações do pai do contribuinte mostraram que tais direitos não constavam delas, assim como a doação.

A par disso, na Escritura Pública de Venda e Compra, Instituição de Condomínio, Divisão Amigável e Outras Avenças, lavrada em 04/02/1999 e anexada por cópia às fls. 46/62, o contribuinte consta como comprador.

M

Somou-se aos relatados, o fato de que o contribuinte constou nas atas das assembleias do Condomínio ED. Villandry examinadas, assinando a lista de presença como titular da unidade 91.

Assim, tomando tais evidências como indícios de falsidade do documento apresentado pelo contribuinte para comprovar a doação do imóvel por seus pais, a autuante procedeu ao lançamento utilizando as informações de que dispunha, ou seja, com os valores pactuados e aprovados em assembleias.

Como se vê, o procedimento encontra respaldo no artigo 845 do RIR/99, cuja matriz legal é o art. 79 do Decreto-lei nº 5.844/43, não se vislumbrando nele qualquer ilegalidade.

Ressalte-se que a análise precedente restringiu-se à verificação da legalidade do procedimento, sendo que os aspectos concernentes ao mérito serão examinados posteriormente. (...)

3.3 Da inexistência de aplicação de recursos na construção do apto. 91 do Edifício Villandry.

O contribuinte alega que não efetuou os pagamentos relativos às parcelas destinadas à construção do Edifício Villandry, afirmando que transferiu sem ônus, em 12/04/1993, os direitos de aquisição da fração ideal do terreno para a empresa J.F.LOCAÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA, de propriedade de seus pais, a qual arcou com tais compromissos. Como comprovação do alegado, apresenta o Instrumento Particular de Cessão de Direitos de fls.221/222 e cópias de folhas extraídas dos Livros Diário e Razão Analítico da referida empresa (fls. 223/280).

Argumenta, ainda, que seus genitores promoveram, em 05/01/1999, a redução do capital da referida sociedade no importe equivalente ao custo de construção do imóvel, recebendo em pagamento pelo reembolso de suas quotas, os direitos sobre o referido imóvel. A comprovação fez-se mediante apresentação da alteração de contrato social da empresa (fls. 281/282).

Ato contínuo, os sócios da empresa doaram os direitos sobre o imóvel para seu filho, mediante o Instrumento Particular de Doação de fls.283/284.

A autuante desconsiderou a doação exteriorizada pelo instrumento retrocitado, afirmando tratar-se de documento fraudulento, aduzindo que o pai do contribuinte não poderia doar aquilo que não era seu. Baseou-se, para tanto, no fato de que tais direitos nunca constaram das declarações do suposto doador, responsável pela declaração de bens do casal, como também não foi declarada a alegada operação de doação. Por outro lado, constatou que o contribuinte assinava as relações de presença das assembleias condominiais como proprietário da unidade 91 e que, no cargo de administrador financeiro do empreendimento omitiu-se perante o Fisco, não atendeu às intimações, insistiu na tese da doação, tudo para embaraçar a fiscalização.

Tendo em vista que a doação questionada é decorrente de uma seqüência de atos anteriormente praticados, cumpre, de início, examinar individualmente a validade destes, o que passo a fazer.

kk

A cessão gratuita dos direitos sobre a fração ideal do terreno feita pelo contribuinte em favor da empresa J.F.LOCAÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA é por ele comprovada por meio de instrumento particular sem transcrição em Registro Público.

A transcrição tem por escopo autenticar o documento, fixar sua data e dar ciência a terceiros da existência do negócio e, embora a validade do instrumento particular não dependa dessa formalidade para provar, entre as partes, as obrigações convencionais, na sua ausência os seus efeitos não se operam perante terceiros (artigo 135 do Código Civil/1916).

Conquanto a apreciação da prova no processo administrativo seja regida pelo artigo 29 do Decreto 70.235/1972, é de se considerar que no caso em concreto, a transcrição é relevante não apenas porque dela dependeria a comprovação perante o Fisco, mas porque a transmissão deveria ser necessariamente comprovada perante o condomínio, visto que, em se tratando de construção contratada pelo regime de administração, a responsabilidade pelo pagamento do custo integral da obra recai sobre todos os proprietários e adquirentes (Lei 4.591/1964, art.58).

Para comprovar que os pagamentos das parcelas de construção foram realizados pela empresa J.F.LOCAÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA., o impugnante trouxe à colação registros extraídos da Contabilidade desta, invocando o disposto nos parágrafos do artigo 223 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 1.041/1994, para afirmar que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados.

Diz o citado dispositivo legal nos seus parágrafos 1º, 2º e 3º:

Art. 223(...)

1º A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º).

§ 2º Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 9º, § 2º).

§ 3º O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 9º, § 3º).(g.n)

Depreende-se, pois, da leitura dos dispositivos retro que, para fazer prova dos atos nela registrados, a escrituração deveria estar acompanhada dos documentos que lhe deram lastro. Sem os documentos emitidos pelo beneficiário dos pagamentos especificando a que título foram feitos, os lançamentos contábeis não podem ser considerados amparados por provas hábeis, não se aplicando, portanto, o disposto no parágrafo 2º.

A alteração de contrato social (fls. 281/282) apresentada com o intuito de comprovar a transferência dos direitos sobre o imóvel da empresa para o seu sócio, também carece de elementos que lhe dêem sustentação.

De acordo com o artigo 1º, inciso I da Lei nº 8.934, de 18/11/1994, que dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, uma das finalidades do Registro Público dos atos jurídicos de uma empresa é conferir-lhes garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia.

O mesmo diploma legal assim dispõe em seu artigo 2º:

'Art. 2º Os atos das firmas mercantis individuais e das sociedades mercantis serão arquivados no Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, independentemente de seu objeto, salvo as exceções previstas em lei.

Parágrafo único(...)'

Já o artigo 32, ao tratar dos atos pertinentes ao Registro Público de Empresas, diz em seu inciso II, alínea 'a':

'Art. 32. O registro compreende:

I (...)

II - O arquivamento:

a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas; (...)'

Assim, não resta dúvida de que para produzir efeitos, a alteração contratual deveria ter sido arquivada na Junta Comercial, fato que não resta demonstrado pelo documento apresentado.

Em resumo, da análise individual das operações retroexaminadas, depreende-se que todas carecem de elementos que lhes confirmam força probante. Tanto quanto elas, a própria doação contestada pela fiscalização, por ter sido formalizada por um instrumento particular sem registro público, tem sua comprovação prejudicada.

Há que se ter em vista, contudo, que, para fins tributários, o fenômeno econômico prevalece sobre a forma jurídica e, que sob o princípio da verdade material, que norteia o julgamento administrativo, o que se busca é a constatação da ocorrência ou não do fato gerador do tributo. Com esse objetivo, passo a examinar as demais provas e argumentos constantes dos autos, considerando-as em seu conjunto.

As linhas de argumentação construídas pela autuante e pelo contribuinte baseiam-se em fatos inconciliáveis, sendo, portanto, excludentes, o que leva à conclusão de que apenas uma pode ser acatada como correta. Ou seja, se o contribuinte efetivamente cedeu os seus direitos sobre a fração ideal do terreno, não pode atuar como proprietário e se é donatário do imóvel, não pode ser comprador e vice-versa.

Para afirmar que o fiscalizado nunca deixou de possuir os direitos sobre o imóvel, a auditora autuante respalda-se em atas de assembléias, cujas listas de presença ele assina como condômino, proprietário da unidade 91.



O interessado justifica a sua presença nas assembleias, afirmando que representava a empresa de seus pais, que não possuíam condições para tal.

A Lei 4.591, de 16/12/1964, que dispõe sobre condomínios em edificações e as incorporações imobiliárias, diz em seu artigo 49, a respeito das assembleias convocadas para tratar de interesses da construção:

'Art 49. Os contratantes da construção, inclusive no caso do art. 43, para tratar de seus interesses, com relação a ela, poderão reunir-se em assembleia, cujas deliberações, desde que aprovadas por maioria simples dos votos presentes, serão válidas e obrigatórias para todos êles salvo no que afetar ao direito de propriedade previsto na legislação.

§ 1º As assembleias serão convocadas, pelo menos, por 1/3 (um terço) dos votos dos contratantes, pelo incorporador ou pelo construtor, com menção expressa do assunto a tratar, sendo admitido comparecimento de procurador bastante. (...).' (grifei)

Se as deliberações regularmente aprovadas em assembleias tornam-se obrigatórias para todos os contratantes, acarretando responsabilidades, a procuração é formalidade de que não se pode prescindir. Não há como dar guarida ao argumento de que o interessado freqüentava as assembleias na condição de representante da empresa. Se assim o fosse, ele constaria como procurador e não como condômino.

Por outro lado, a autuante respalda-se na Certidão de Registro de Escritura Pública de Venda e Compra, Instituição de Condomínio, Divisão Amigável e Outras Avenças (fls.46/62), em que o impugnante, juntamente com sua esposa, constam como compradores.

A escritura pública lavrada em notas de tabelião é documento dotado de fé pública, fazendo prova plena (CC, art.134,§1º). Portanto, sobrepõe-se a qualquer outro documento para provar os dados nela transcritos a menos que reste comprovado, de maneira inequívoca, que os elementos dela constantes não correspondam à efetiva operação, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova que se contraponha aos dados nela consignados.

O instrumento particular de doação de fls. 283/284 não é elemento suficiente para derrubar a fé pública da escritura examinada.

Além da ausência de registro público, necessário para produzir efeitos perante terceiros, é decorrente de uma sucessão de atos jurídicos que não restaram igualmente comprovados.

Por outro lado, tem-se que as conseqüências advindas dos dois instrumentos são díspares: pelo instrumento datado de 05/01/1999, em que se realiza a doação dos pais em favor do filho, importando em adiantamento da legítima (CC/1916, art.1171), os direitos sobre o imóvel transferem-se exclusivamente para o interessado. A teor das disposições do artigo 269, inciso I, do Código Civil de 1916, os bens recebidos em doação ou por sucessão, por cada cônjuge, na constância do matrimônio, excluem-se da comunhão de bens se esta for parcial ou limitada. No caso, tem-se na identificação do donatário, que ele é casado pelo regime de comunhão parcial de bens.

lm

Já na escritura de compra e venda, lavrada posteriormente, em 04/02/1999, é o casal que consta como comprador, sendo, portanto, de ambos a propriedade.

Não há como conciliar as duas situações e diante da fé pública de que goza a escritura examinada, é de se dar validade aos seus termos, pois o contribuinte não consegue refutar em momento algum, a condição de comprador (juntamente com sua esposa) nela evidenciada.

Portanto, confrontando-se as duas linhas de argumentação, é de se confirmar integralmente a adotada pela autuante, visto que encontra-se esta respaldada em elementos sólidos de convicção.

Do valor atribuído às parcelas de pagamento da construção.

Para invalidar o procedimento adotado pela autuante de atribuir o valor de R\$13.000,00 para as parcelas de custeio da obra, o impugnante alega que tal não ocorreu, dadas as dificuldades por que passavam alguns condôminos. No seu entendimento, prova disso está no fato de que dito condomínio, tendo-se constituído em 09/10/1989, somente chegou a termo em janeiro/1999, levando quase dez anos para a construção de onze apartamentos.

Traz aos autos cópias de atas de duas assembléias gerais (fls.285/289) para respaldar sua alegação.

Relativamente à assembléia de 13/12/1997 (fls.285/287), faz referência à seguinte deliberação aprovada: 'Argüido sobre os inadimplentes, este informou que os condôminos das unidades 21 e 121 com uma e três parcelas atrasadas respectivamente. Os presentes aprovam em votação não efetuarem pagamentos das parcelas finais de construção até que os inadimplentes quitassem suas parcelas.'(grifei)

Observe-se que a suspensão dos pagamentos refere-se às parcelas finais de construção e não às que se sucederiam à assembléia. Aliás, nessa mesma ata consta a firmação de que a arrecadação do mês seguinte, janeiro/1998, seria utilizada para pagamento das demais contas.

Tal documento não permite concluir se, de fato, a suspensão de pagamentos ocorreu e, caso tenha ocorrido, em qual momento, pois tal decisão estava atrelada aos pagamentos dos inadimplentes. Note-se que já na assembléia seguinte, realizada em 04/02/1998, consta o compromisso de um dos inadimplentes (unidade 121), de pagar seu débito no próprio mês de fevereiro.

Aliás, na ata dessa última assembléia (fls. 288/289), consta que houve deliberação pelo pagamento de 'mais duas prestações de R\$5.000,00'. O contribuinte apresentou-a com o intuito de comprovar que o valor da prestação foi reduzido para R\$5.000,00, mas o que se verifica é que houve decisão pelo pagamento de mais duas parcelas, não havendo menção a alteração do valor anteriormente acordado.

Verifica-se, pois, que as provas apresentadas são insuficientes para refutar o critério utilizado pela autuante, pois não há como delas se extrair com convicção se houve ou não suspensão dos pagamentos e alteração dos valores de parcelas anteriormente decididos. (...)"

LM

Acrescente-se, ainda, que a alegação de que a escrita contábil regular faz prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados (artigo 223 do RIR/1999), somente se aplica quando essa mesma escrituração for corroborada por documentos idôneos. No presente caso, a recorrente apresentou apenas cópias autenticadas do livro diário e razão da empresa JF Locações e Participações Ltda. (fls. 223 a 280 dos autos - anexos 3 a 8 da peça impugnativa); porém, não trouxe uma prova efetiva sequer dos fatos contabilizados, a exemplo dos cheques do Banco Mercantil Descontos S.A. que teriam sido emitidos para pagar as despesas diversas no valor de Cr\$ 25.000.000,00, contabilizadas em 31/004/1993 (fl. 224).

Nesse sentido, oportuno reportar-se ao disposto no artigo 923 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 *"A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, artigo 9º, § 1º)"*. Do contrário, ou seja, a escrituração contábil desacompanhada dos elementos que a embasaram, reforça a convicção de que não corresponde à verdade dos fatos. Nesse sentido é a jurisprudência assente nos Conselhos de Contribuintes:

"IRPJ. CHEQUE NÃO-CONTABILIZADO. GASTOS INCORRIDOS. FALTA DE CORRELAÇÃO DOS GASTOS ESCRITURADOS COM O CHEQUE EMITIDO PARA ESSE FIM. EVIDÊNCIA DE PAGAMENTO PARCIAL DA OBRIGAÇÃO A CRÉDITO DA CONTA CAIXA VIA MOEDA MANUAL. PAGAMENTOS EFETUADOS COM MOEDA ESCRITURAL SEM TRÂNSITO NA ESCRITURAÇÃO. PAGAMENTO COM RECURSOS ESTRANHOS AO GIRO NORMAL DA EMPRESA. ÔNUS DA PROVA. PROCEDÊNCIA ACUSATÓRIA. É da dicção do artigo 9º parágrafo primeiro do Decreto n.º 1.598/77, que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. O parágrafo segundo acrescenta que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no parágrafo anterior. Como corolário, conclui-se que a escrituração não faz prova a favor do contribuinte quando frente a fatos omitidos, ou quando se constata falta de documentação hábil que convalide os lançamentos".(ACÓRDÃO 103-20,586 de 22/05/2001, Grifos nossos).

IRPJ - CUSTOS E/OU DESPESAS OPERACIONAIS - COMPROVAÇÃO. A escrituração contábil dos fatos só faz prova a favor do contribuinte se comprovada por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, não valendo para tal fim a simples apresentação de contratos, que apenas indicam a intenção da realização de negócios. (ACÓRDÃO 107-05662 de 08/06/1999, grifos nossos).

À luz do artigo 29 do Decreto 70.235/1972, na análise de provas o julgador forma livremente sua convicção. Tal qual a fiscalização e os julgadores de primeira instância, estou convencido de que todas as operações envolvendo o apartamento 91 do Edifício Villandry, realizadas entre o contribuinte, seus pais e a empresa JF Empreendimentos foram forjadas para ocultar ao fisco a ocorrência dos fatos geradores (percepção de rendimentos pela pessoa física do contribuinte). Inclui-se aí a cessão gratuita da fração ideal do terreno (documento de fls. 221-222), as contabilizações dos pagamentos das despesas de construção efetuados pela empresa JF (fls. 223-280); a alteração contratual da empresa JF, que não foi

mu

registrada na Junta Comercial (fls. 281-282) e, por fim, o instrumento particular de doação às fls. 283-284, pelo que os pais do contribuinte doam a ele o imóvel pronto e acabado.

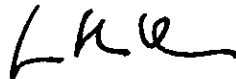
Não fosse a experiência e perspicácia da Auditora-fiscal, o contribuinte teria logrado êxito em seu intento de “comprovar” a proveniência e origem em valores não tributáveis dos recursos que justificariam seu acréscimo patrimonial.

Enfim, os documentos carreados aos autos e a coerência dos fundamentos dos termos de constatação e verificação fiscal, às fls. 13-16, já citados e transcritos neste acórdão, sedimentam o convencimento deste julgador de que o contribuinte agiu com evidente intuito de fraude, prática tipificada no art. 71 da Lei 4.502 de 1964, cabendo sim a aplicação da multa qualificada de 150% sobre as omissões de rendimentos, apuradas com base no acréscimo patrimonial a descoberto nos anos de 1997 a 1999.

Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade do processo fiscal, ACOLHER em parte a preliminar de decadência para excluir da tributação o valor do rendimento arbitrado a título de rendimentos por cessão gratuita de imóvel no ano de 1997 e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 28 de março de 2007.



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA