ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13830.000831/2001-40

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

Processo nº	13830.000831/2001-40
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-007.474 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	11 de julho de 2019
Matéria	IRPF
Recorrente	MARCIO MESQUITA SERVA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999

IRPF. AUTO DE INFRAÇÃO. ENQUADRAMENTO LEGAL DIVERSO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. AFRONTA A ELEMENTOS ESTRUTURAIS DO LANÇAMENTO. ART. 142 DO CTN. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

Restando caracterizado enquadramento legal diverso com erro na identificação da matéria tributável, que não se adequa ao fundamento do lançamento, afrontando elementos estruturais definidos no art. 142 do CTN, impõe-se a a nulidade do lançamento por vício material.

IRPF. AUTO DE INFRAÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. BEM ADQUIRIDO ATÉ 31/12/1995. PERMUTA. NÃO ATUALIZAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO. ATO VOLITIVO DO CONTRIBUINTE. TRANSFERÊNCIA POSTERIOR POR VALOR SUPERIOR. DIFERENÇA. GANHO DE CAPITAL APURAÇÃO.

O valor do custo de aquisição original de bem adquirido até 31/12/1995 não atualizado por ato volitivo do contribuinte quando transacionado em permuta registrada em escritura pública, é apto a ser cotejado com o valor pelo qual é transferido em operação posterior, e a diferença configura-se ganho de capital a atrair a incidência de imposto de renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para desconstituir o lançamento referente ao ano-calendário de 1999 e manter o lançamento referente ao ano-calendário de 1998.

(assinado digitalmente)
Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Paulo Sérgio da Silva, Fernanda Melo Leal (Suplente convocada), Luís Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior e Denny Medeiros da Silveira.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário (e-fls. 456/478) em face do Acórdão n. **17-27.537** - 6ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP) - DRJ/SPOII (e-fls. 326/342), que julgou procedente em parte a impugnação (e-fls. 303/315), apresentada em **14/09/2001**, e manteve em parte o crédito tributário consignado no lançamento constituído em **13/08/2001** mediante o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF - Anos-Calendário 1998 e 1999 - no montante de R$ 793.008,24 (e-fls. 13/18) - com fulcro em acréscimo patrimonial não apurado na declaração de ajuste anual (AC 1999) e apuração de omissão de ganhos de capital na transferência de bens (AC 1998), conforme discriminado no Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 19/24).

Nos termos do Termo de Intimação Fiscal (e-fl. 301), lavrado em 15/08/2001, de cujo teor o Recorrente tomou ciência em **16/08/2001**, foi-lhe devolvido prazo de 30 (trinta) dias para apresentação de impugnação.

Todavia, em virtude de deficiente ciência da decisão recorrida, vez que foi encaminhada ao impugnante, agora Recorrente, com a ausência das páginas n. 2, 4, 6, 8, 10, 12, 14 e 16, o julgamento do recurso voluntário interposto em 03/03/2009 (e-fls. 354/372) foi convertido em diligência, por motivo de cerceamento de direito à ampla defesa**,** visando à ciência do Recorrente do inteiro teor do Acórdão n. 17-27.537, devolvendo-se o prazo de 30 (trinta) para interposição de novo recurso voluntário, nos termos do art. 33 do Decreto n. 70.235/1972.

Cientificado do inteiro teor da decisão de piso em **17/01/2019** (e-fl. 453), o impugnante, agora Recorrente, interpôs recurso voluntário em **15/02/2019**, esgrimindo, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

III - DA DECISÃO E RAZÕES RECURSAIS

1. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL NÃO DECLARADO

Os atos formais de transformação da entidade sem fins lucrativos em pessoa jurídica de fins econômicos e a redação de seu Contrato Social, foram aprovados pela Assembléia Geral Extraordinária de 10/12/1998.

O conteúdo do Termo de Constatação Fiscal assegura não ter ocorrido qualquer desembolso de recursos na formação do capital inicial da nova sociedade, o que torna materialmente impossível imputar qualquer valor como aplicação de recursos.

A fiscalização sequer tomou o cuidado de elaborar demonstrativo da evolução patrimonial ocorrida no período em que denuncia o acréscimo não justificado, providência essa indispensável para a apuração e comprovação desse fato imponível.

Caso tivesse cumprido esse mister teria apurado pretenso acréscimo em valor divergente daquele equivalente as quotas de capital atribuídas ao Recorrente e sua esposa Regina Lucia Ottaiano Lossasso Serva.

A ausência do Demonstrativo de Analise da Evolução Patrimonial Mensal infringe as disposições contidas no artigo 142 do CTN, que exige precisão e certeza jurídicas na determinação da matéria tributável e apuração do tributo devido.

Cabe à autoridade lançadora o ônus de provar o fato gerador do imposto de renda. A lei só autoriza a presunção de omissão de rendimentos quando demonstrado incremento patrimonial caracterizado por dispêndios e aplicações incompatíveis com os recursos obtidos a cada mês do ano calendário alcançado pela ação fiscal.

[...]

Não bastasse essa irregularidade gritante, observa-se a utilização de dispositivos genéricos para o enquadramento legal da suposta infração, no caso os artigos 37 e 38 do RIR/94, em detrimento da obrigatória capitulação legal específica, também existente no mesmo Regulamento.

Nos termos do artigo 10, inciso IV do Decreto 70.235/72 a disposição legal infringida, assim como a correta identificação e descrição do fato jurídico-tributário, constituem requisitos essenciais para a validade do auto de infração. A omissão ou infidelidade de qualquer deles contamina o lançamento de vicio substancial insanável.

A imposição tributária identifica perfeitamente a origem e a natureza dos valores submetidos à tributação como sendo provenientes da atribuição de quotas de capital em decorrência da transformação de entidade imune em sociedade de fins lucrativos.

E a própria ação fiscal reconhece que o ato foi praticado em consonância com as disposições previstas em ato administrativo editado para disciplinar as conseqüências tributárias desse evento, no caso a IN-SRF n° 113/98.

Embora a decisão ora hostilizada já tenha transcrito o artigo 18 e seu parágrafo único, impõe-se reproduzi-los novamente para confronto com as razões de decidir:

"Art. 18. *A participação societária no capital social da pessoa jurídica resultante, relativa a cada um de seus sócios ou acionistas, será avaliada pelo valor em dinheiro ou em bens e direitos que houver entregue à instituição anteriormente imune ou isenta, para formação de seu patrimônio, comprovado com documentação hábil e idônea, coincidente em data e valor com o constante dos registros da referida instituição.*

Parágrafo único. *Na ausência dos documentos comprobatórios a que se refere o caput, o valor da participação societária será considerado, para todos os efeitos tributários, igual a zero."*

Esposando raciocínio distorcido, a douta Turma Julgadora sai em socorro do lançamento, desvirtuando os efeitos tributários resultantes da aplicação dos artigos 17 e 18 da IN-SRF n° 113/1998.

Sob sua ótica, os dispositivos mencionados estabelecem apenas a forma de quantificação da participação societária de cada sócio para efeitos tributários na constituição da nova pessoa jurídica, nada definindo no tocante à aferição da tributação. Segundo conclui, definido o quantum tributário da participação de cada sócio, devem ser apurados os efeitos decorrentes dessa nova situação, consolidada no Contrato Social.

A engenhosa e confusa descaracterização do preceito legal vem aliada a esdrúxula afirmação de no caso em tela está a se verificar a variação em sua participação societária, e o conseqüente aumento de suas disponibilidades, com a elevação da participação do capital inicial de "zero" para o valor final do capital subscrito no Contrato Social.

Esse tendencioso e descabido exercício cerebrino fundamentou a ementa do julgado:

"PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA DECORRENTE DE TRANSFORMAÇÃO DE ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS PARA COM FINS LUCRATIVOS. *A legislação estabeleceu a forma de aferição da participação societária por ocasião da transformação de entidade sem fins lucrativos para com fins lucrativos, sem definir a forma de tributação."*

Tenta-se, de toda forma, desfigurar o ato infralegal para implantar o convencimento de que o valor da participação atribuída ao sócio não é, para todos os efeitos tributários, igual a ***"zero",*** *como determina o parágrafo único do artigo 18, da IN-SRF n° 113/1998.*

Esse parágrafo, acima transcrito, considera ***"zero"*** *o custo de participação societária recebida de entidade antes imune, quando não comprovado qualquer desembolso anteriormente efetuado pelo então associado, agora sócio.*

Independentemente do valor consignado na declaração de bens do sócio ou atribuído no contrato social, o valor da participação societária será considerado, ***para todos os efeitos tributários, igual a zero,*** *na ausência de documentos comprobatórios da referida entrega.*

Sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza a situação eleita como fato gerador do imposto de renda, não há fato gerador quando o valor dessa aquisição é considerado para todos os efeitos fiscais igual a "zero".

Comprovadamente, os fatos emergentes dos procedimentos tomados na transformação da entidade, não são passíveis de ensejar a apuração de acréscimo patrimonial de origem não justificada.

A exação fiscal serviu apenas ao propósito de desfigurar a interpretação oferecida pela IN-SRF n° 113/1998, alocando custo efetivo onde a legislação identifica ***para todos os efeitos tributários "custo zero".***

Se, de acordo com a IN-SRF n°. 113/1998, a participação do contribuinte é igual a "zero", sob os pressupostos da legalidade e da moralidade administrativa, inerentes ao lançamento tributário, não pode este "zero" ocasionar acréscimo patrimonial não justificado.

O fato de ter o Recorrente consignado em sua declaração de bens do ano calendário de 1999 (fls. 268), valor superior aos R$ 586.800,00 atribuído à doação do imóvel rural não autoriza o critério adotado pela fiscalização, pois como se observa daquele formulário, a indicação do valor da participação advém do ano calendário em que efetivamente ocorreu, isto é, 1998, não tendo havido em 1999 qualquer inovação.

Aliás, essa circunstância é suficiente para decretar a nulidade do lançamento questionado, porque revela erro na determinação do aspecto temporal do fato gerador. O evento ocorreu em 10/12/1998 no momento da atribuição de quotas e aprovação da Ata de Transformação, da qual o Contrato Social constitui parte integrante, e não em 31/01/1999, como eleito no Auto de Infração.

Se fosse possível a tributação de acréscimo patrimonial, o mês de sua ocorrência seria dezembro/1998, pois foi nesse mês que efetivamente ocorreu a atribuição de quotas.

De plena validade a eficácia desses documentos, porque datados de 10/12/1998, foram entregues para registro em 22/12/1998 ao 2° Oficial de Registros das Pessoas Jurídicas de Marília, ou seja, menos de 30 (trinta) dias após os atos praticados. A nulidade ocasionada por erro substancial na data de ocorrência do pretenso fato gerador haverá de ser reconhecida, por tratar-se de ofensa ao art. 142, do Código Tributário Nacional.

[...]

Como se percebe, o lançamento não está em harmonia com os pressupostos legais autorizadores.

Assim, a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária não se materializou, e sendo a motivação exigência inafastável da atividade administrativa do lançamento, o princípio da legalidade restou violado.

O lançamento nada mais é do que o procedimento administrativo através do qual a autoridade fiscal cumpre seu dever de demonstrar, motivadamente, a ocorrência do suporte fático tributário.

Toda e qualquer atuação administrativa há de ter esteio na legalidade motivada, não bastando apenas ter fundamento formal em lei, deve, necessariamente, estar acompanhada da efetiva demonstração da ocorrência dos fatos previstos em lei, como indispensáveis a sua materialização.

A demonstração objetiva da efetiva realização do suporte fático tributário deriva da própria natureza do lançamento como ato administrativo vinculado, a teor do art. 142, do CTN, e, sobretudo, das exigências da atuação administrativa segundo os padrões da "legalidade motivada", impostas pela Constituição Federal.

Com efeito, o art. 58, inciso XIII, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94, ao prever a tributação das quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, condiciona essa incidência a efetiva existência desse acréscimo, para fins tributários.

Se a única variação eleita na inexistente equação patrimonial está centrada na obtenção de participação societária, cujo valor é igual a ***zero para todos os efeitos tributários,*** *não há de se cogitar de acréscimo não justificado.*

No caso vertente, embora as Atas de Assembléia fossem acolhidas pela fiscalização como documentos hábeis, a ação fiscal deixou de considerar os recursos entregues anteriormente, em 1956, 1970 e 1972 pelos associados da época, que montaram em Cr$ 200.000,00 em 31/12/1956, Cr$ 256.858,68 em 02/01/1970 e Cr$ 48.851,33 em 31/ 10/1972.

Os aportes efetuados anteriormente beneficiam os sucessores, pois estão integrados ao patrimônio da instituição transformada.

As disposições legais previstas nos arts. 12 a 14 da Lei n°. 9.532/1997, cuja aplicação foi disciplinada pelo ato administrativo em comento neste Recurso, não cogitam a segregação entre os sucedidos e os atuais associados, para atribuição da participação societária advinda com a transformação de entidade antes sem fins lucrativos.

Mesmo não acolhidos os desembolsos assinalados, esse fato não repercute na equação patrimonial, pois diante da determinação legal de custo "zero" é materialmente impossível imputá-lo para verificação de eventual acréscimo.

Se o Recorrente não detinha o direito ao valor da participação que lhe foi atribuída no capital da sociedade transformada, porque entregara apenas um bem no valor de R$ 586.800,00 à instituição antes imune, teria obtido com a transformação um Ganho de Capital.

Por isso, se alguma tributação fosse possível para enquadrar o recebimento dessas quotas, certamente não seria eleito o acréscimo patrimonial não declarado, mas Ganho de Capital.

A conclusão lançada as fls. 22 do Termo de Constatação Fiscal endossa esse enquadramento:

"Da análise de todas as informações expostas constatamos que o contribuinte obteve um acréscimo patrimonial, originário da participação societária, não coincidente com os valores entregues anteriormente à instituição, ficando os valores excedentes sujeitos a tributação pelo imposto de renda".

O que se vê, claramente, é que toda a fiscalização caminha no sentido de apuração de custo de aquisição da participação societária, cuja conseqüência lógica no âmbito do IR seria a apuração de Ganho de Capital. Contudo, finaliza referindo-se a acréscimo patrimonial mesmo sem elaborar qualquer planilha de fluxo financeiro de origem e aplicação de recursos, para a apuração da base do cálculo de Acréscimo Patrimonial Financeiro.

A constatação de infrações impõe a composição da base de cálculo de forma coerente com a legislação tributária vigente. A caracterização tributária do "acréscimo patrimonial a descoberto" está definida no artigo 58, inciso XIII, do RIR/94, todavia sequer essa legislação foi citada no enquadramento legal da autuação.

No presente caso a fiscalização deduziu da matéria tributável descrita no próprio Termo de Constatação Fiscal lançamento com enquadramento divergente, no caso de possível Ganho de Capital para Acréscimo Patrimonial.

[...]

Se a situação fática traduz Ganho de Capital, sua tributação a título de acréscimo patrimonial contamina o lançamento de vício insanável.

Aplica-se perfeitamente ao caso o acórdão n° 2102-002.219, proferido nos autos do processo administrativo n° 13830.000832/2001-94 pela Colenda 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção desse E. Colegiado, mesmo porque a matéria tratada naquele precedente é idêntica à do presente

processo e também foi decorrente da mesma ação fiscal levada a efeito na época envolvendo o recebimento de quotas decorrentes da transformação da Associação de Ensino de Manilha. *Eis a ementa da decisão:*

"IRPF ERRO NA INDICAÇÃO DA INFRAÇÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL. LANÇAMENTO NULO. *A precisa indicação da infração e enquadramento legal é aspecto essencial na fixação da matéria tributável de modo que eventual erro nesse aspecto do lançamento se constitui vicio substancial e insanável e, portanto, enseja a nulidade do lançamento."*

Eis a conclusão do voto condutor, do qual foram extraídos alguns excertos:

"Ou seja, ***patente que a matéria tributável não é adequada ao fundamento do lançamento,*** *afrontando o disposto no caput do Art. 142 do Código Tributário Nacional: Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."*

E mesmo se esposada a tributação a título de Ganho de Capital o lançamento seria improcedente, uma vez que essa incidência somente poderia ocorrer quando da alienação das quotas ou devolução do capital adquirido a custo "zero".

Como se verifica das razões expostas, a tributação do acréscimo patrimonial não deve prosperar, pois:

a) não foi elaborado o demonstrativo de evolução patrimonial indicando, mensalmente, tanto as origens de recursos como os dispêndios e aplicações. Esse fluxo financeiro analítico de recursos e aplicações é essencial na determinação de acréscimos patrimoniais;

b) agride a determinação legal consubstanciada no artigo 18 e seu parágrafo único da IN-SRF n° 113/1998, atribuindo custo positivo adicional onde a legislação determina custo "zero";

c) situa o pretenso fato gerador em data diversa daquela em que teria ocorrido, pois a formação do capital da sociedade de fins econômicos com atribuição de quotas ocorreu em 10/12/1998, com a aprovação da Ata da Assembléia de transformação e do Contrato Social;

d) ofende o artigo 142 do CTN, porquanto a identificação, descrição dos fatos e composição da base de calculo não são coerentes com a legislação tributária, a revelar matéria tributável não adequada ao fundamento do lançamento; e) na legislação do Imposto de Renda, a caracterização do acréscimo patrimonial está definido no artigo 58, inciso XIII, do RIR/94,

comando sequer mencionado no enquadramento legal da autuação.

Assim, o cancelamento da exigência é medida que se impõe!

2. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS

Segundo o voto condutor do acórdão recorrido o Ganho de Capital apurado no valor de R$ 86.800,00 resultou da alteração indevida no valor do imóvel "Fazenda São Geraldo" para o montante de R$ 586.800,00, por ocasião da transferência desse bem para o patrimônio da entidade imune "Associação de Ensino de Marília", sendo que tal imóvel fora adquirido pelo valor de R$ 500.000,00, em 20/05/96, por escritura de permuta de fls. 127/130.

Reconhece, com respaldo no art. 10 da IN-SRF n° 48/1998, atual art. 12 da IN-SRF n° 84/2001, "ser correto o entendimento do contribuinte quando afirma que em se tratando de permuta sem torna, como o caso declarado na escritura de fls. 127/130, prevalece para a nova propriedade o valor atribuído, em sua declaração conforme escritura, daquele imóvel anteriormente possuído. Salientando que a propriedade entregue pelo impugnante na permuta havia sido adquirido pelo valor de R$ 500.000,00, conforme indicado à fl. 128".

A partir daí, a decisão "esquece" que o imóvel dado em permuta fora adquirido em 11/05/95, e por isso estava sujeito a conversão da quantidade de Ufir para reais em janeiro de 1996 pela cotação de R$ 0,8287 e não R$ 0,6767 como determinara a Receita Federal.

Com efeito, no preenchimento da Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano calendário de 1997, o Recorre e seguiu as recomendações constantes do Manual editado pela Secretaria da Receita Federal - 1998, cuja página 18 orienta sejam os bens e direitos adquiridos no segundo trimestre/1995, atualizados pelo coeficiente de 1,1736 e lançados na coluna "ano de 1997".

Como se verifica, apenas para a declaração relativa ao exercício de 1998, ano calendário de 1997, a Receita Federal autorizou a atualização dos bens e direitos adquiridos ou incorporados ao patrimônio até 31/12/95 pela inflação daquele ano, divulgando os fatores trimestrais a serem utilizados para a atualização.

O valor anteriormente utilizado na conversão fora R$ 0,6767 correspondente ao valor da Ufir em janeiro/1995. Na declaração relativa ao exercício de 1998 passou a ser considerada a Ufir de R$ 0,8287, de janeiro/1996, o que gerou aplicação do coeficiente de 1,2246 (divisão de R$ 0,8287 por R$ 0,6767) para a atualização dos bens existentes até março de 1995.

No caso dos bens e direitos incorporados ao patrimônio a partir de abril até dezembro de 1995 os coeficientes foram apurados considerando-se o valor da Ufir de R$ 0,8287 dividido pela Ufir correspondente ao trimestre da aquisição.

> *Como a aquisição operou-se em maio/1995 o valor da Ufir utilizado como divisor foi o do segundo trimestre/1995, fixado em R$ 0,7061, que comparado a R$ 0,8287 resulta no coeficiente de 1,1736 a ser aplicado para atualizar o valor dos bens adquiridos naquele segundo trimestre.*
>
> *Com isso, o imóvel adquirido por R$ 500.000,00 em maio/1995, a partir de janeiro/1996, não fosse o cochilo da Receita Federal, já deveria estar atualizado mesmo antes da permuta para R$ 586.800,00, igual ao valor a ele atribuído na transferência para o patrimônio da instituição até então imune.*
>
> *De se observar que essa atualização já era permitida, mas apenas no momento da venda do bem ou direito, para efeitos de cálculo do Ganho de Capital.*
>
> *Por isso, estranha-se o posicionamento da Turma Julgadora ao manter a tributação do Ganho de Capital na transferência do bem, uma vez que essa atualização não só constou do Manual de Orientação para o Preenchimento de Declarações de Pessoas Físicas editado para o exercício de 1998, como também foi divulgado pela imprensa escrita como se observa do texto extraído do jornal Folha de São Paulo, publicado em 19/04/1998, juntado por cópia ao presente recurso.*
>
> *[...]*
>
> Sem contrarrazões.
>
> É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235/72 e alterações posteriores, portanto dele conheço.

Passo à análise.

Conforme já relatado, o Recorrente desafia a decisão da instância de piso em duas frentes de mérito: acréscimo patrimonial não declarado e ganho de capital na alienação de bens.

Ao irresignar-se contra a infração tipificada por acréscimo patrimonial não declarado, o Recorrente ampara os seus argumentos em quatro pilares principais:

> *a) **não foi elaborado o demonstrativo de evolução patrimonial indicando, mensalmente, tanto as origens de recursos como os dispêndios e aplicações. Esse fluxo financeiro analítico de recursos e aplicações é essencial na determinação de acréscimos patrimoniais**;*

*b) **agride a determinação legal consubstanciada no artigo 18 e seu parágrafo único da IN-SRF n° 113/1998, atribuindo custo positivo adicional onde a legislação determina custo "zero";***

*c) **situa o pretenso fato gerador em data diversa daquela em que teria ocorrido, pois a formação do capital da sociedade de fins econômicos com atribuição de quotas ocorreu em 10/12/1998, com a aprovação da Ata da Assembléia de transformação e do Contrato Social**;*

*d) **ofende o artigo 142 do CTN, porquanto a identificação, descrição dos fatos e composição da base de calculo não são coerentes com a legislação tributária, a revelar matéria tributável não adequada ao fundamento do lançamento;***

***e) na legislação do Imposto de Renda, a caracterização do acréscimo patrimonial está definido no artigo 58, inciso XIII, do RIR/94, comando sequer mencionado no enquadramento legal da autuação**.*

Muito bem.

A instância de piso alinhou-se à essência do entendimento da autoridade lançadora, reconhecendo, todavia, acréscimo patrimonial não declarado referente ao ano-calendário 1999 no valor total de R$ 1.423.072,06 e não de R$ 1.429.720,00 apurado pela Fiscalização. Nesse contexto, reduziu o valor do imposto apurado, originalmente no valor de R$ 393.173,00, em R$ 1.828,18, mantendo assim R$ 391.344,82, com o respectivo reflexo no valor relativo à multa de ofício de 75%. proporcionalmente ao valor mantido.

Ocorre que não obstante a infração ter sido tipificada no lançamento em apreço como acréscimo patrimonial não declarado, a descoberto, portanto, verifica-se da descrição dos fatos anotada no Termo de Constatação Fiscal, dos procedimentos da Fiscalização, bem assim dos fundamentos legais, que se trata, na verdade, de apuração de custo de aquisição de participação societária com o fito de incidência de imposto de renda sobre ganho de capital, que a autoridade lançadora denomina de "**excesso apurado na participação societária**", que alcança o montante de R$ 1.429.720,00:

001 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL ..
NÃO TRIBUTADO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL

Valor apurado conforme fatos descritos no TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL de fls. 18 a 23.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%
31/01/1999	R$ 1.429.720,00	75,0

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 3º, e parágrafos 1º e 4º da Lei nº7.713/88;
Art. 21 da Lei nº9.532/97;
Arts. 37 e 38 do RIR/94 aprovado pelo Decreto 1.041/94;
Arts. 8º e 11 da Lei 9.250/95.

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA (ATA DE 10/12/98, CONTRATO SOCIAL E DECLARAÇÃO IRPF/2000):
- Márcio Mesquita Serva..... R$ 1.970.240,00
- Regina Lúcia O.L.Serva..... R$ 246.280,00
- TOTAL (apenas do casal).... R$ 2.216.520,00

VALOR DOS BENS ENTREGUES À INSTITUIÇÃO (ATA DE 02/12/98 E DECLARAÇÃO IRPF/1999):
- Bens comuns do casal..... R$ 786.800,00

EXCESSO APURADO NA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA
(R$ 2.216.520,00 - R$ 786.800,00) = R$ 1.429.720,00

Ora, é cediço que os procedimentos fiscais relativos à apuração de acréscimo patrimonial não declarado (a descoberto) compreendem, necessariamente, a verificação, mês a mês do ano-calendário (janeiro a dezembro) fiscalizado, dos recursos/origens e sua compatibilidade com os dispêndios/aplicações, numa sequência lógica e interligada, a influenciar positiva ou negativamente a apuração do mês seguinte, de forma a identificar eventual acréscimo patrimonial passível de tributação de imposto de renda, no(s) mês(es) que restarem caracterizados incompatibilidade (diferença negativa entre recursos/origens e dispêndios/aplicações).

Desta feita, os recursos/origens e os dispêndios/aplicações são dispostos em planilha específica normalmente denominada de Demonstração de Variação Patrimonial, na qual são discriminados os valores acompanhados da respectiva descrição dos eventos àqueles associados.

E isto porque o fato gerador do IRPF é complexivo ou periódico, vez que compreende a disponibilidade econômica ou jurídica adquirida pelo contribuinte em determinado ciclo que se inicia no dia primeiro de janeiro e se finda no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Todavia, não é o que se observa no caso em análise.

Tem-se, de fato, uma apuração de ganho de capital decorrente de uma participação societária na pessoa jurídica Associação de Ensino de Marilia Ltda., inicialmente entidade sem fins lucrativos, e posteriormente transformada, por deliberação de assembléia de sócios, em sociedade civil com fins lucrativos.

Trata-se, portanto, de evento específico, que, no entendimento da autoridade lançadora, ensejou apuração de ganho de capital, ou, como foi denominado, excesso apurado na participação societária, de R$ 1.429.720,00.

É dizer, nada tem a ver com acréscimo patrimonial não declarado (a descoberto).

De se observar que o enquadramento legal consignado para a infração em apreço em nenhum momento reporta-se ao art. 58, XIII, do Regulamento do Imposto de Renda/RIR/94 - aprovado pelo Decreto n. 1.041/1994, vigente à época dos fatos. Esse dispositivo caracteriza, de forma inequívoca, a tributação do acréscimo patrimonial da pessoa física quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

Nessa perspectiva, resta evidenciado que a autoridade lançadora não caracterizou a infração com a base de cálculo respectiva, em conformidade com a legislação tributária vigente, ensejando lançamento com enquadramento diverso, ou seja, apurou um possível ganho de capital e tipificou como acréscimo patrimonial.

Desta forma, é indene de dúvida que a matéria tributável em questão não se adequa ao fundamento do lançamento, afrontando elementos estruturais definidos no *caput* do

art. 142 do CTN, o que reclama a sua nulidade por vício material insanável, afastando-se a infração caracterizada por acréscimo patrimonial não declarado.

Noutro giro, no que diz respeito à infração tipificada como ganho de capital na alienação de bens, é informado no Termo de Constatação Fiscal que decorre de transação efetuada entre o Recorrente e a Associação de Ensino Marília, assim resumida:

> Constata-se que da transação efetuada entre o contribuinte e a Associação de Ensino de Marília, houve um ganho de capital passível de tributação e não apurada pelo contribuinte:
>
> - Valor da aquisição em 20/05/1996..... R$ 500.000,00
> - Valor da transferência em 02/12/1998... R$ 586.800,00
> - Diferença apurada..... R$ 86.800,00

A decisão recorrida, sem restrições, corrobora o entendimento da autoridade lançadora, conforme depreende-se da leitura dos seguintes excertos do voto condutor:

> *[...]*
>
> *33 O Ganho de Capital apurado no valor de R$ 86.800,00 resultou da alteração indevida do valor do imóvel "Fazenda São Geraldo" para o montante de R$ 586.800,00, por ocasião da transferência desse bem para o patrimônio da Pessoa Jurídica "Associação de Ensino de Manha", efetuada em 02/12/98, tendo sido adquirido pelo valor de RS 500,000,00, em 20/05/96, por escritura de permuta de fls. 127 a 130.*
>
> *34 Cabe registrar, ser correto o entendimento do contribuinte quando afirma que em se tratando de permuta sem torna, como o caso declarado na escritura de fls. 127/130, prevalece para a nova propriedade o valor atribuído, em sua declaração conforme escritura, daquele imóvel anteriormente possuído. Salientando que a propriedade entregue pelo impugnante na permuta havia sido adquirido pelo valor de R$ 500.000,00, como indicado à fl. 128.*
>
> *35 Além disso, tanto na IN SRF n°. 048, de 26 de maio de 1.998, em seu artigo 10, como o dispositivo atualmente vigente, ou seja, a IN SRF n°. 84, de 11 de Outubro de 2001, em seu artigo 12, a seguir transcrito, já definiam o custo de aquisição de imóvel adquirido por permuta com outro imóvel como* ***sendo o valor do imóvel dado em permuta:***
>
> *"Imóvel adquirido em permuta*
>
> *Art. 12. Considera-se* ***custo de aquisição de imóvel adquirido*** *por permuta com outro imóvel, o valor do imóvel dado em permuta:*
>
> *1- acrescido da torna paga, se for o caso;*
>
> *II - diminuído do valor correspondente à diferença entre a torna recebida e o ganho de capital relativo a essa torna, apurado na forma do art. 23." (g.n)*

> *36 Então, pela escritura de permuta de fls.. 127/130, lavrada em 20/05/1.996, o contribuinte adquiriu o imóvel denominado de "Fazenda São Geraldo" pelo valor de R$ 500.000,00. Adquirindo, pois este imóvel em 20/05/1.996, não há que se falar em atualização de valor, uma vez que os bens adquiridos a partir de 1°/01/1.996 não estão sujeitos atualização monetária.*
>
> *37 A valorização pleiteada pelo impugnante, se fosse o caso, deveria ter sido exigida por ocasião da permuta, realizando a transferência dos imóveis por permuta com torna, uma vez que considera que o imóvel que possuía era de maior valor, como ora questiona.*
>
> *38 Desta feita, estando prejudicada a atualização monetária de imóvel adquirido a partir de 1°/01/1996, correto o lançamento efetuado como Ganho de Capital por ocasião da doação para a Associação de Ensino de Marilia.*
>
> *[...]*

Pois bem.

Compulsando os autos, verifica-se que o imóvel objeto de permuta foi adquirido pelo Recorrente em 11/05/1995 pelo valor de R$ 500.000,00, conforme denuncia a escritura de permuta (e-fls. 134/144) e por esse mesmo valor foi permutado sem torna.

No entendimento do Recorrente, que diverge da decisão recorrida, o imóvel dado em permuta foi adquirido em 11/05/95, e assim estava sujeito a conversão da quantidade de Ufir para reais em janeiro de 1996 pela cotação de R$ 0,8287 e não R$ 0,6767 como determinara a Receita Federal.

Assim, efetuando-se a atualização na forma pretendida pelo Recorrente, o valor do imóvel dado em permuta sem torna seria de R$ 586.000,00 (valor informado na Declaração de Ajuste Anual - 1999), descaracterizando desta forma eventual apuração de ganho de capital.

Nessa perspectiva, o cerne do litígio em relação à infração em tela concentra-se na possibilidade, ou não, de o Recorrente atualizar o valor do bem permutado na forma como o fez.

Muito bem.

De fato, a Receita Federal permitiu que os contribuintes pessoas físicas atualizassem o custo de bens e direitos (aquisição ou pagamento) até 31/12/1995 mediante índices constantes em tabela de atualização específica, na qual se verifica que, para o mês de maio/1995 (mês de aquisição do bem permutado) o índice de atualização correspondente é 0,8521, que aplicado ao custo de aquisição de R$ 500.000,00 decorre valor atualizado de R$ 586.785,59, que converge com o valor informado pelo Recorrente (R$ 586.800,00).

Na Declaração de Ajuste Anual (DAA) - Exercício 1998, o Recorrente informou pela primeira vez o custo de aquisição do bem permutado no valor de R$ 500.000,00 (situação em 31/12/1996) e no valor de R$ 586.800,00 (situação em 31/12/1997), conforme

consta na linha 63 da Ficha Declaração de Bens e Direitos (e-fl. 255). Não há qualquer referência do referido bem na DAA - Exercício 1997.

É dizer, não obstante ter sido facultado ao Recorrente a atualização do custo de aquisição do bem permutado em 31/12/1995, para assim constar na DAA - Exercício 1996, o Recorrente só informou a referida atualização na DAA - Exercício 1998, e, ainda assim, como situação em 31/12/1997.

Na Declaração de Ajuste Anual (DAA) - Exercício 1999, o Recorrente informou no item 62 da Ficha Declaração de Bens e Direitos (e-fl. 270) a situação do bem permutado em 31/12/1997 no valor de R$ 586.800,00 e de R$ 0,00 em 31/12/1998, vez que foi transferido à Associação de Ensino Marília em 02/12/1998.

De outra banda, quando da formalização da permuta (sem torna) em 20/05/1996, registrada em escritura pública, o Recorrente assinalou, por ato volitivo, que o bem, objeto da permuta, foi transacionado pelo valor de R$ 500.000,00, sendo este o custo de aquisição do bem adquirido na transação (permuta). Não restam esclarecidos os motivos da opção do Recorrente em oferecer o bem permutado por esse valor, quando já poderia tê-lo feito com o benefício fiscal da atualização do custo de aquisição (R$ 586.785,59).

Nesse contexto, não se vislumbra mácula no lançamento ora combatido neste ponto, nem muito menos na decisão da instância que o referendou, vez que é fato incontroverso que o custo de aquisição do bem permutado foi de R$ 500.000,00, por opção do próprio Recorrente, e que o respectivo valor da transferência foi de R$ 586.800,00, caracterizando-se assim omissão de ganho de capital no valor de R$ 86.800,00.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial, para desconstituir integralmente o lançamento referente à infração tipificada por acréscimo patrimonial não declarado no ao-calendário 1999 (valor do imposto de R$ 393.173,00 e respectiva multa de ofício de R$ 294.879,75) e manter o lançamento relativo à infração tipificada por omissão de ganhos de capital na transferência de bens no Ano-calendário 1998 (valor do imposto de R$ 13.020,00 e respectiva multa de ofício de R$ 9.765,00).

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima