



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	13841.000363/00-13
Recurso nº	154.159 Voluntário
Matéria	IRPF - Exs.: 1996 e 1999
Acórdão nº	102-48.438
Sessão de	25 de abril de 2007
Recorrente	LUIZ CARLOS SCARPONI
Recorrida	3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1996, 1998

Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO (APD) - TABULAÇÃO DE RECURSOS E DISPÊNDIOS - A omissão de rendimentos tributáveis, arbitrada com base em acréscimos patrimoniais a descoberto, deve estar calcada na tabulação dos recursos comprovados pelo contribuinte e dos dispêndios apurados pela fiscalização. O simples cotejamento entre a situação patrimonial declarada no final do ano-calendário, com a do início do mesmo ano, considerando os rendimentos líquidos também declarados, não se presta à caracterização do APD.

GANHO DE CAPITAL – CUSTO DE AQUISIÇÃO – ARBITRAMENTO – Não há que se falar em arbitramento do custo de aquisição quanto está calcado em escritura pública, lavrada pelo valor venal, que serviu de base para o ITBI.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para CANCELAR o lançamento em relação ao acréscimo patrimonial a descoberto, apurado no ano-calendário de 1998, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO




ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM e MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA. Ausente, justificadamente, a Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO (Presidente).



Relatório

LUIZ CARLOS SCARPONI recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela SAO PAULO/SPII, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Trata-se de exigência de IRPF no valor original de R\$ R\$ 134.532,78 (inclusos os consectários legais até a data da lavratura do auto de infração).

Em razão de sua pertinência, peço vênica para adotar e transcrever o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

"(...) A ação fiscal que resultou no presente lançamento iniciou-se com a ciência ao Termo de Início de Fiscalização de fls. 14, em 04/09/2000. Por meio deste instrumento, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos relativos aos rendimentos recebidos nos anos-calendário 1996, 1997 e 1998 e à alienação de imóvel para a Imobiliária Cidade de Hortolândia. Das informações e documentos coletados de fls. 15/69, a autoridade fiscal encerra o procedimento com a lavratura do citado auto de infração por ter sido verificada a ocorrência das seguintes infrações à legislação tributária, conforme fundamentação legal respectiva:

Acréscimo Patrimonial a Descoberto. Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, em que se verificou excesso de aplicações sobre origens não respaldado por rendimentos declarados ou comprovados, no ano-calendário 1998. Enquadramento legal: artigos 1º ao 3º e §§, da Lei 7.713/88; artigos 1º e 2º, da Lei 8.134/90; artigo 21, da Lei 9.532/97.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Vlr Tributável (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/12/1998</i>	<i>86.204,60</i>	<i>75</i>

Omissão de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos. Ganho de capital na venda de imóvel - Sítio Santa'Ana, conforme Termo de Verificação Fiscal. Enquadramento legal: artigos 1º ao 3º e §§, 16 a 22, da Lei 7.713/88; artigos 1º e 2º, da Lei 8.134/90; artigo 7º e 21, da Lei 8.981/95; artigo 17 da Lei 9.249/95.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Vlr Tributável (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>30/09/1996</i>	<i>222.020,59</i>	<i>75</i>

O impugnante toma ciência do lançamento em 14/12/2000 (fl.03), e, inconformado, apresenta impugnação de fls.70/76, em 12/01/2001, alegando, em síntese, que:

- o acréscimo patrimonial a descoberto decorre, em parte, de preenchimento incorreto da Declaração de Bens e Direitos da DIRPF/99. No item 13 deveria ter constado o valor de R\$ 20.000,00 também na coluna relativa ao ano-calendário 1997, uma vez que a integralização do capital da empresa Xororó Com. e Mad. Mat. Construção Ltda ocorreu em 02/02/1997, conforme prova o contrato social de fls. 77/80;

- conforme dispõem o artigo 2º, da Lei 7.713/88, e o artigo 115, §1º, "e", do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 1.041/94, é obrigatório o levantamento mensal do acréscimo patrimonial e não no ano-calendário, como consta do auto de infração, ao arrepio da legislação tributária;

- caracterizado o erro cometido na apuração do acréscimo patrimonial, este deve ser declarado nulo;

f

- em relação ao Ganho de Capital, a auditora considerou corretamente o custo de aquisição; no entanto, em relação ao valor de aquisição, indicou o valor de R\$ 1.118.751,30, ou seja, o valor total da transação, quando na realidade deveria ser reduzido em 1/3, correspondente à participação da alienação onerosa do usufruto, no valor de R\$ 372.917,10;

- assim o valor da alienação da nua propriedade é de R\$ 745.834,20, cabendo ao autuado a sua quinta parte, ou seja, R\$ 149.166,84;

- em abono a esta tese, o item 9 do Parecer normativo nº4, de 03 de novembro de 1995, publicado no DOU de 7/11/1995;

- o critério estabelecido para a base de cálculo do ITBI de 1/3 do valor de mercado do bem ou direito, no caso de usufruto, e de 2/3 da transmissão da nua-propriedade, está prevista na legislação específica daquele tributo;

O valor atribuído na doação efetivada em 18/10/93 foi muito inferior ao valor de mercado, por falta de conhecimento da legislação específica da tributação de ganhos de capital;

- o valor constante na doação de Cr\$ 792.113,33, em 18/10/1993, corrigindo-se pela Ufir daquela data e convertendo para Reais, com correção posterior de 0,2246, equivaleria em setembro de 1996 a R\$ 8.648,39 ou a R\$ 1.729,67 a parcela de 1/5;

- verifica-se, assim, que não há possibilidade de qualquer imóvel rural valorizar-se em quase 1.300% no período de 35 meses, evidenciando que o valor da doação foi inferior ao valor de mercado. Desta forma a autoridade administrativa deve arbitrá-lo, em processo regular, de acordo com o disposto no artigo 20 da Lei 7.713/88;

Cabe a aplicação do mesmo critério utilizado pela autuante na apuração do valor de aquisição o referido imóvel, ou seja, o desdobramento do valor da alienação da nua propriedade (2/3) e do usufruto (1/3), enfeixando-se perfeitamente dentro das diretrizes do Parecer Normativo CST 4/95. (...)”

A DRJ proferiu em 29-nov-05 o Acórdão nº 13.830, do qual se extrai as seguintes ementas e conclusões do voto condutor (*verbis*):

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – LEVANTAMENTO ANUAL. As planilhas de evolução patrimonial têm como objetivo detectar, no período examinado, a ocorrência de omissão de rendimentos caracterizada por acréscimos patrimoniais não justificados. Trata-se de presunção legal em que o valor dos rendimentos omitidos é calculado de forma aproximada, a depender das informações disponíveis acerca dos recursos e dos dispêndios do contribuinte fiscalizado e do período considerado no levantamento. Caracteriza-se, ainda, este lançamento pelo desconhecimento do Fisco da origem dos rendimentos omitidos, se recebidos de pessoa física ou jurídica, se sujeitos ao ajuste ou de tributação exclusiva na fonte. Assim, em face destas peculiaridades, a ocorrência do fato gerador não está vinculada à obrigatoriedade de levantamentos mensais. Considera-se ocorrido o fato gerador quando detectado o acréscimo patrimonial, seja por levantamentos mensais ou anuais.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. Comprovado pelo impugnante que o dispêndio não ocorreu no ano-calendário considerado pela autoridade fiscal, esta despesa deve ser retirada do levantamento.

A

GANHOS DE CAPITAL – USUFRUTO .Nos casos de alienação de imóvel com reserva de usufruto, em que há a transmissão da nua propriedade e do usufruto para uma terceira pessoa, o ganho de capital deve ser apurado tanto para o nu proprietário quanto para o usufrutuário, separadamente. Portanto, o ganho de capital apurado na cessão de direitos, por alienação, do usufruto está sujeito à tributação na pessoa física do usufrutuário e não do nu proprietário.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”

Aludida decisão foi cientificada em 24/08/06(AR fl. 117). O recurso voluntário, interposto em 21/09/06 (fls. 118-123), apresenta as seguintes alegações (*verbis*):

“ (...) O Regulamento do Imposto de Renda de 1994, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994, vigorou até 26/03/1999, quando foi revogado expressamente pelo artigo 1.004 do Decreto nº 3.000.

Assim, no ano-calendário de 1998, exercício de 1999, vigorou em sua integralidade o Regulamento do Imposto de Renda de 1994, que, em seu artigo 115, § 1º, letra "c", determinava a obrigatoriedade do recolhimento mensal sobre o acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

Portanto, o auto de infração em 14/12/2000 é nulo de pleno direito.

No que diz respeito aos ganhos de capital na alienação de bens e direitos, em 18/10/93, recebeu por doação de seus pais, com reserva de usufruto, uma gleba de terras, no valor de Cr\$ 1.188.170,00, que representava valor mínimo das terras, não representando o valor real de mercado.

O preço da alienação em 06/05/1996 (DOC.006 da Impugnação) de R\$834.420,00 é o de mercado da época, não tendo nenhum cabimento a comparação com o preço ínfimo de aquisição, cabendo, portanto, o arbitramento pela autoridade administrativa do efetivo preço de aquisição, nos termos do artigo 19 da Lei nº 7.713/88. (...)

Considerando que a presente tributação do acréscimo patrimonial não atendeu às disposições dos artigos 2º, da Lei nº 7.713/88; 2º da Lei nº 8.134/90, e 115, § 1º, letra 'c', do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994;

Considerando que a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto em períodos mensais atende ao que está disposto na comentada legislação;

Considerando que o preço de aquisição é inferior ao do mercado em 1993, cabendo o seu arbitramento pela autoridade administrativa, uma vez que se tratava de doação.

Considerando tudo o mais que consta do presente Recurso; REQUER seja declarado a insubsistência do combatido procedimento fiscal, como medida de inteira JUSTIÇA.”

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos a este Conselho em 05/02/07 (fl. 140) tendo sido verificado atendimento à Instrução Normativa SRF nº 264/2002 (arrolamento de bens).

É o Relatório.

A

Voto

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Relator

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

Conforme relatado o crédito tributário exigido, refere-se a acréscimo patrimonial a descoberto - APD, no ano-calendário de 1996, e ganho de capital no ano de 1998.

O contribuinte alegou, em preliminar, que o APD deve ser cancelado haja vista que a fiscalização efetuou apuração anual, ao invés de mensal, conforme determina o art. 115 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/94), vigente à época.

De fato, o APD deve ser apurado mediante tabulação mensal dos recursos e dispêndios, nos termos do art. 55, XIII do Regulamento do Imposto de Renda em vigor (RIR/99), cuja base legal encontra-se na Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, que dispõe: "*São Tributáveis ... XIII- as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva*" (grifei).

Sou pelo entendimento que a apuração anual não acarreta a nulidade do lançamento, haja vista que a tributação do APD é feita anualmente. Em verdade, o resultado anual é a soma algébrica dos resultados mensais.

Todavia, seja anual, seja mensal essa apuração deve possibilitar a identificação dos fatos (dispêndios) que ensejaram a tributação. *In casu*, o demonstrativo fiscal de fl. 11 é por demais deficiente, e não permite essa identificação. O procedimento fiscal consistiu apenas em cotejar a situação patrimonial declarada pelo contribuinte em 31/12/1998, com esse mesmo item da DIRPF relativa a 31/12/1997. No trabalho fiscal não foi realizada a tabulação dos recursos e dispêndios necessária à caracterização do APD.

Em face dessa deficiência, aliada ao entendimento majoritário da Segunda Câmara, no sentido que esse tipo de apuração é incorreta, resta propugnar pelo cancelamento da exigência a título de acréscimo patrimonial a descoberto, em que pese os jurídicos fundamentos da decisão recorrida.

Registre-se, ainda, o entendimento desta Câmara sobre a matéria, manifestado no Acórdão nº 102-47.232 de 11/11/2005, cuja ementa transcrevo:

"IMPOSTO DE RENDA - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL – APURAÇÃO MENSAL – A presunção legal que tem por objeto identificar a renda auferida com suporte na evolução patrimonial positiva, em respeito ao aspecto temporal da hipótese de incidência, somente pode ser estruturada em períodos mensais. Recurso de ofício negado".

A

No que concerne à apuração do ganho de capital, em 1998, os fundamentos do voto condutor da decisão recorrida, da lavra do ilustre julgador Otavio Ciapriani, não merecem reparos, pelo que peço vênia para adotá-los como razões de decidir (*verbis*):

A autoridade fiscal apurou, ainda, omissão de ganhos de capital na alienação do imóvel, Sítio Sant'Ana, doado pelos pais ao contribuinte e mais quatro irmãos, com reserva de usufruto, em 18/10/1993, pelo valor total estimado de R\$ 1.188.170,00, sendo R\$ 792.113,33 para a nua propriedade e CR\$ 396.056,67 para o usufruto e alienado, em 10/09/1996, pelo valor total de R\$ 1.118.751,30.

Na apuração do ganho de capital, a autoridade lançadora considerou o preço de aquisição a quinta parte do valor da nua propriedade, especificada na escritura de doação (fls. 84/85) e para o valor da alienação a quinta parte do preço total indicado na escritura de compra e venda de fls. 96/99. O impugnante se insurge contra o preço de aquisição, por não espelhar o correto valor do imóvel e contra o valor da alienação, pelo fato de a autoridade fiscal não ter considerado a proporção de um terço do preço total para o usufruto e dois terços para a nua propriedade, conforme fez para o cálculo do preço de aquisição.

De fato, o auditor fiscal utilizou-se de critérios diferentes para calcular o preço de aquisição e o valor da venda do imóvel. Enquanto para o primeiro reduziu-o em um terço, para o segundo manteve o valor total do imóvel. Isto, logicamente, provoca apuração maior do ganho de capital.

Nos casos de alienação de imóvel com reserva de usufruto, em que há a transmissão da nua propriedade e do usufruto para uma terceira pessoa, o ganho de capital deve ser apurado tanto para o nu proprietário quanto para o usufrutuário. O ganho de capital apurado na cessão de direitos, por alienação, do usufruto está sujeito à tributação na pessoa física do usufrutuário.

O Parecer Normativo COSIT nº 4, de 03/11/1995, que trata do tema, assim dispõe em seus itens 8 e 9:

'Quando se tratar de direito do usufruto decorrente de doação em adiantamento da legítima, o doador deverá fazer constar do instrumento público de doação o valor correspondente ao usufruto e mantê-lo em sua declaração de bens ou direitos. Na sua ausência poderá ser considerado como custo de aquisição o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão, relativo ao usufruto.

9. Ocorrendo a transmissão do usufruto e da nua-propriedade concomitantemente, isto é, em uma mesma operação, tendo como adquirente um terceiro, o usufrutuário e o nu-proprietário ficam sujeitos à apuração do ganho de capital, na forma do item 6, observado o disposto na letra 'b' do subitem 5.1.'

Portanto, deve ser reduzido o valor da venda em um terço, por ser esta parte sujeita a tributação na pessoa física do usufrutuário e não na do nu proprietário. Quanto ao custo de aquisição, é de se considerar o valor indicado na escritura pública de doação (fls. 89/91) e não qualquer outro conforme alegação do contribuinte. O artigo 15, III, da Instrução Normativa nº 48, de 26 de maio de 1998, vigente à época, determinava que, nos casos em que houvesse ausência de valor pago, o custo de aquisição seria o valor da transmissão, na aquisição:

Art. 15. Na ausência do valor pago, o custo de aquisição será:(...)

III - o valor de transmissão, na aquisição (...)'

Assim, deve ser apurado o ganho de capital utilizando o valor de alienação reduzido de um terço, conforme segue (R\$):

A

<i>Valor Total da Alienação</i>	<i>1.118.751,30</i>
<i>Valor da Nua Propriedade</i>	<i>745.834,20</i>
<i>Valor da Parte do Contribuinte (1/5)</i>	<i>149.166,84</i>
<i>Custo de Aquisição</i>	<i>1.729,67</i>
<i>Ganho de Capital</i>	<i>147.437,17</i>
<i>Imposto (15%)</i>	<i>22.115,58</i>

O recorrente alega que o valor de aquisição, informado na escritura de doação, *“representava o valor mínimo das terras, não representando o valor real de mercado”*, por seu turno o preço de alienação era o valor de mercado da época, *“não tendo nenhum cabimento a comparação com o valor ínfimo da aquisição, cabendo, portanto, o arbitramento pela autoridade administrativa do efetivo preço de aquisição, nos termos do artigo 19 da Lei nº 7.713/88.”*

A pretensão do contribuinte não deve ser acolhida haja vista que o valor da doação seria o valor venal do imóvel em outubro de 1993, tendo servido de base de cálculo do ITBI (imposto sobre transmissão de bens imóveis), conforme guia de fl. 86. Vis a vis, para ser cabível o arbitramento, o recorrente deveria fazer prova do erro no valor que constou na escritura, apresentando elementos comprobatórios do valor correto, ao invés de simplesmente alegar que não seria o valor de mercado. Além disso, o Ganho de Capital é justamente a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição (que pode ser até zero), a legislação vigente para fatos geradores relativos a aquisições realizadas após janeiro de 1992 não dispõe sobre avaliação do custo ou da venda a valor de mercado; ressalva apenas que a apuração deve ser feita com base no custo efetivo de aquisição (art. 128 do RIR/99).

Conclusão

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso voluntário, para cancelar a parcela da exigência a título de acréscimo patrimonial a descoberto, ano-calendário de 1998.

Sala das Sessões— DF, em 25 de abril de 2007.


ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA
