

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 19515.003068/2008-34**ACÓRDÃO** 2301-011.345 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 06 de junho de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** ERNESTO TZIRULNIK**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2006

NULIDADE.

A nulidade do lançamento somente se configura na ocorrência das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

PEDIDO DE PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Indefere-se pedido de perícia, quando sua realização se afigurar prescindível para o adequado deslinde da questão a ser dirimida.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ACIMA DO LIMITE DE ISENÇÃO. PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO.

É tributável a parcela dos rendimentos pagos, a título de distribuição de lucros, a sócio de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, que exceder à diferença entre o lucro presumido e o relativo ao IRPJ, a menos que fique demonstrado, por meio de escrituração feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo para o qual houver optado.

APURAÇÃO DO LUCRO EFETIVO. LIVRO-DIÁRIO. FORMALIDADES.

Para fazer prova a favor do contribuinte, o livro-Diário deve conter, respectivamente, na primeira e última página, termos de abertura e de encerramento e deve ser registrado e autenticado pelas juntas comerciais ou repartições encarregadas do Registro do Comércio. Somente pode ser aceita a escrituração do livro-Diário, autenticado em data posterior ao movimento das operações nele lançadas, quando o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente exercício financeiro.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUEL. CESSÃO GRATUITA DE IMÓVEL.

O valor locativo de imóvel cedido gratuitamente a terceiros, não parentes de primeiro grau, constitui rendimento sujeito à tributação pelo imposto de renda.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Rigo Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Flávia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Rodrigo Rigo Pinheiro.

RELATÓRIO

Conforme informado no relatório do Acórdão recorrido, trata-se de Auto de Infração de fls.1008/1014, lavrado pela DEFIS/São Paulo, em 22/07/2008, que resultou na cobrança do crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, referente ao exercício financeiro de 2006, no montante de R\$ 895.220,25, sendo R\$ 446.249,07 de imposto de renda, R\$ 334.686,80 de multa proporcional (passível de redução) e R\$ 114.284,38 de juros de mora calculados até junho de 2008.

O lançamento em foco decorreu da apuração pela autoridade fiscal no ano-calendário de 2005, das infrações “omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica”, no valor de R\$ 1.597.151,02, e “omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas”, no valor de R\$ 30.420,17, tudo segundo consta no item “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” às fls.1012/1013 – parte integrante do Auto de Infração ora contestado – e no Termo de Verificação Fiscal de fls.996/1007.

Em sua peça impugnatória de fls.1018/1038, o contribuinte ressalta primeiramente que “o impugnante auferiu rendimentos provenientes do trabalho assalariado de professor e ainda lucros/dividendos do Escritório de Advocacia Ernesto Tzirulnik Advogados, de que participa como sócio majoritário, sendo essa segunda atividade sua principal fonte de renda” e, após discorrer sobre os procedimentos e as conclusões da autoridade lançadora durante a ação fiscal a que foi submetido, contesta o lançamento efetuado, argumentando, em apertada síntese, que:

- Da Nulidade do Auto de Infração:

“1) A fiscalização não explicita os critérios utilizados para fixação do valor dos lucros que a pessoa jurídica – Ernesto Tzirulnik Advocacia – poderia distribuir, fazendo simples remissão à planilha de fl. 937, sem informar de forma clara e precisa porque a pessoa jurídica não poderia distribuir a totalidade de seu lucro”;

2) Cumpre ressaltar uma contradição pois “se por um lado, a fiscalização informa que utilizou, para aferição dos montantes, os livros da pessoa jurídica Ernesto Tzirulnik Advocacia, por outro alega que esses mesmos livros e documentos, por não atenderem às formalidades legais (prévia autenticação dos termos de abertura e encerramento), não poderiam servir de prova em favor do contribuinte”;

3) Assim, verificando a autoridade fiscal a imprestabilidade da escritura fiscal apresentada, deveria ter elaborado sua reconstituição com base em outros dados que não os apontados como imprestáveis;

4) Não tem o contribuinte, “diante da fundamentação apresentada no Auto de Infração, condições de discernir que dados foram efetivamente utilizados pela fiscalização e quais foram descartados, a fim de poder formalizar de forma segura qualquer defesa, já que a fiscalização não aponta com base em que dados efetivamente partiram os valores apurados”; Da inexistência de omissão de rendimentos tributáveis relativos a valores locativos de imóveis cedidos gratuitamente a terceiros;

5) O imóvel da Rua Ceará é a atual sede do escritório Ernesto Tzirulnik Advocacia, sociedade civil de advogados cujo sócio majoritário é o impugnante, e o imóvel da Avenida Angélica é sede do Instituto Brasileiro do Direito do Seguro, entidade sem fins lucrativos, da qual o impugnante é membro efetivo e atual presidente;

6) Os imóveis em apreço “não foram fonte de qualquer renda ao impugnante, já que ou são efetivamente por ele utilizados, ou são cedidos de forma gratuita a instituição sem fins lucrativos de que o impugnante é fundador e presidente”;

- Da inexistência de omissão de rendimentos tributáveis relativos a valores excedentes aos que poderiam ter sido distribuídos com lucro da pessoa jurídica:

7) Conforme expresso no TVF de fls.996/1007, “no caso em análise, entendeu a fiscalização que, por faltar algumas formalidades no Livro Diário nº 16, a pessoa jurídica não possuía escrituração contábil hábil a lhe permitir a distribuição da totalidade dos lucros sem a incidência do imposto de renda, limitando o Fisco tal distribuição ao lucro presumido apurado”;

8) Discorda desse entendimento pois “a pessoa jurídica distribuidora dos lucros possui escrituração contábil regular, já que, conforme dispõe o artigo 45, em seu parágrafo único, da Lei nº 8981/1995, o Livro Caixa substitui, para efeitos tributários, a escrituração contábil, nos termos da legislação comercial, da pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido”;

9) “Descabe a limitação quanto ao montante de lucro a ser distribuído sem incidência do imposto de renda, já que, mediante Livro Caixa, restou efetivamente comprovado que a pessoa jurídica tinha saldo de caixa (obtido em trimestres anteriores) suficientes para pagar os dividendos”;

10) Conforme planilhas de fls.991/993, a autoridade fiscal pode verificar e quantificar, com base nas informações e documentos fornecidos pelo autuado, o lucro efetivamente apurado na pessoa jurídica e o valor distribuído ao impugnante;

- Da necessidade de produção de prova pericial:

11) Necessária a produção de prova pericial, “para que se comprove a regularidade dos livros e da documentação apresentada pelo contribuinte a qual lastreia o montante de lucros que a ele foi distribuído com isenção, visto que efetivamente gerado pela pessoa jurídica de que é sócio.

Em 19 de dezembro de 2013, a 4ªTurmadaDRJ/JFA, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante e, no mérito, considerou improcedente a impugnação apresentada contra o lançamento formalizado. A ementa abaixo transcrita reflete o quanto decidido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

NULIDADE.

A nulidade do lançamento somente se configura na ocorrência das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

PEDIDO DE PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Indefere-se pedido de perícia, quando sua realização afigurar-se prescindível para o adequado deslinde da questão a ser dirimida.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ACIMA DO LIMITE DE ISENÇÃO. PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO.

É tributável a parcela dos rendimentos pagos, a título de distribuição de lucros, a sócio de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, que exceder à diferença entre o lucro presumido e os valores correspondentes ao imposto de renda da pessoa jurídica, CSLL, COFINS e PIS/PASEP, a menos que fique demonstrado, por meio de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo para o qual houver optado.

APURAÇÃO DO LUCRO EFETIVO. LIVRO DIÁRIO. FORMALIDADES.

Para fazer prova a favor do contribuinte, o livro Diário deve conter, respectivamente, na primeira e última página, termos de abertura e de encerramento e deve ser registrado e autenticado pelas juntas comerciais ou repartições encarregadas do Registro do Comércio. Somente pode ser aceita a escrituração do livro Diário, autenticado em data posterior ao movimento das operações nele lançadas, quando o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente exercício financeiro.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUEL. CESSÃO GRATUITA DE IMÓVEL.

O valor locativo de imóvel cedido gratuitamente a terceiros, não parentes de primeiro grau, constitui rendimento sujeito à tributação pelo imposto de renda”.

Inconformado com o decisório, o contribuinte interpôs seu Recurso Voluntário, em 22 de abril de 2014, reiterando as razões de fato e de direito delineadas em seu instrumento impugnatório, as quais já foram transcritas neste Relatório.

Não houve apresentação de contrarrazões pela Fazenda Nacional.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Rodrigo Rigo Pinheiro, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos formais de admissibilidade. Bem por isso, conheço-o para o presente julgamento.

Como o Recurso trata de três arguições de defesa, em blocos distintos, seguiremos a mesma dinâmica redacional neste Voto. Iniciemos, portanto, com a abordagem preliminar ao pedido de cancelamento do lançamento.

1) Quanto à preliminar arguida

Considerando que não houve inovação recursal, adoto as razões da decisão recorrida a fim de confirmá-la, nos termos do inciso I, §2º, do artigo 114 do novel RICARF, a qual transcrevo abaixo:

“Examinando o presente processo, observo que o Termo de Início de Fiscalização e os demais Termos de Fiscalização, bem como o Auto de Infração, estão embasados na legislação tributária pertinente, citada expressamente nos mencionados documentos, os quais foram expedidos por pessoa e autoridade competentes para assim proceder; que o contribuinte foi devidamente intimado e cientificado do Auto de Infração lavrado, resguardando-lhe os prazos legais para apresentar os esclarecimentos solicitados pelo Fisco e a impugnação ora apreciada; que o processo se encontra instruído com todas as peças indispensáveis, cujos requisitos correspondem à perfeita descrição exigida pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 alterado pela Lei nº 8.748/93.

Assim sendo, a autoridade lançadora agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria em questão, não tendo como se enquadrar o lançamento em tela nas disposições contidas no precitado artigo.

Quanto a possível cerceamento do direito de ampla defesa, entendo que também não assiste razão ao contribuinte. A nulidade dos despachos e decisões proferidas com preterição do direito de defesa invocada no artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/72, pressupõe que o dano causado ao impugnante seja concreto e que este dano reste inequivocamente demonstrado pelo interessado. É somente em face de prejuízos causados à parte que irregularidades processuais podem acarretar a nulidade de determinado ato, do contrário seria sobrepor as formalidades processuais ao seu real objetivo.

Vale ressaltar que a oportunidade de manifestação do impugnante não se exaure na etapa anterior à efetivação do lançamento. Pelo contrário, na busca da preservação do direito de defesa do contribuinte, o processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72, estende-se por outra fase, a fase litigiosa, na qual o autuado, inconformado com o lançamento que lhe foi imputado, instaura o contencioso fiscal mediante apresentação de impugnação ao lançamento, quando as suas razões de discordância serão levadas à consideração dos órgãos julgadores administrativos, sendo-lhe facultado pleno acesso à toda documentação constante do presente processo.

Nessas circunstâncias, esvai-se qualquer argumentação do impugnante no sentido de questionar a validade do presente lançamento”.

Afasto, portanto, a preliminar exarada pelo Recorrente.

2) Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, no valor de R\$ 1.597.151,02.

É importante ressaltar, mesmo que a título informativo, que o presente lançamento, relativa à matéria em julgamento neste tópico, refere-se a período no qual a escrituração contábil era feita em Livros Contábeis físicos, sendo que a sua autenticação se dava nas Juntas Comerciais. Tal cenário mudou com a instituição da Escrituração Contábil Digital (“ECD”), que compreende a versão digital dos Livros Contábeis, é assinada e entregue digitalmente no âmbito do SPED, nos termos da Instrução Normativa RFB n. 1.774/17.

No caso em tela, o fiscal autuante, no caso em tela, observou que a pessoa jurídica Ernesto Tzirulnik Advocacia, CNPJ 53.781.415/0001-06, foi tributada, no ano-calendário de 2005, pelo Lucro Presumido, conforme Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ) anexada às fls.939/955, e, dessa forma, poderia distribuir lucros ao seu sócio, ora Recorrente, na modalidade de rendimento isento e não-tributável, até a importância de R\$ 987.848,98, segundo demonstrativo a fls.991, considerando a sua participação societária de 96,66%.

Analizando, durante a ação fiscal, os recibos e os livros fiscais, apresentados pelo interessado em resposta às intimações recebidas, o fiscal autuante verificou que houve a distribuição de lucros, durante o mencionado ano-calendário, na importância de R\$ 2.584.990,00.

O valor excedente percebido pelo contribuinte está sujeito à tributação do imposto de renda, a menos que ficasse comprovado que o lucro efetivo foi apurado pela pessoa jurídica por meio de escrituração contábil feita com observância das disposições legais anteriormente citadas.

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal de fls.996/1007, o contribuinte apresentou durante a ação fiscal os livros Diário e Razão nº 16, da pessoa jurídica Ernesto Tzirulnik Advocacia, CNPJ 53.781.415/0001-06, relativos ao ano-calendário de 2005.

Assim se manifestou a autoridade fiscal, no referido termo: “ É importante salientar que o Livro Diário nº 16, apresentado pelo contribuinte, em 08/04/2008, não continha o cumprimento de formalidade extrínseca obrigatória, qual seja, prévia autenticação dos termos de abertura e encerramento em órgão de registro próprio. O Livro Diário, para efeito de prova a favor do contribuinte, deveria conter, respectivamente, na primeira e última páginas, termos de abertura e de encerramento, e ser registrado, no caso das sociedades civis, no Registro Civil das Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos onde

se acharem registrados seus atos constitutivos (artigo 258, § 4º, do RIR- Decreto 3.000/99), ou deveria ter, pelo menos, no caso específico, a chancela da Ordem dos Advogados do Brasil ”.

Esse livro, portanto, não tem o condão de permitir a apuração do lucro contábil superior ao limite estabelecido para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, a ser feita por meio de escrituração contábil com observância das normas legais estipuladas pelo Fisco.

O contribuinte aponta, em sua peça contestatória, uma contradição na informação fiscal pois “se por um lado, a fiscalização informa que utilizou, para aferição dos montantes, os livros da pessoa jurídica Ernesto Tzirulnik Advocacia, por outro alega que esses mesmos livros e documentos, por não atenderem às formalidades legais (prévia autenticação dos termos de abertura e encerramento), não poderiam servir de prova em favor do contribuinte”.

Ao levantar a jurisprudência deste E. Conselho, este Conselheiro verificou que a ausência de autenticação do Livro Diário, mesmo realizada após o início do procedimento fiscal, é causa suficiente para que se entenda pela manutenção do crédito tributário, em função de inexistir escrituração contábil regular apta a fundamentar a apuração do resultado.

É o que se depreende dos autos de infração mantidos, por unanimidade, nos Acórdãos 2301-004.462 (28/01/16), 2301-004.464 (28/01/16), 2301-004.668 (10/05/16), 2202-003.649 (21/09/16), 2201-003.521 (16/03/17), 2401-005.777 (02/10/18), 2401-005.778 (02/10/18), 2401-005.830 (06/11/18), 2401-005.829 (06/11/18), 2401-005.873 (08/11/18), 2202-005.011 (12/03/19), 2402-007.517 (07/08/19); por maioria, no Acórdão 2401-001.338 (20/08/19); e por voto de qualidade no Acórdão 2401-005.294 (06/03/18).

Nessa linha, anda bem o Acórdão recorrido quando pontua que:

“Entretanto, para considerar isenta a parcela do lucro distribuído que exceder ao lucro presumido apurado, a pessoa jurídica, repisa-se, tem que comprovar a sua existência através de escrituração contábil feita com observância da legislação comercial e das normas legais estipuladas pelo Fisco”.

Bem por isso, conheço do Recurso Voluntário para, no mérito deste tópico, negar-lhe provimento, conforme legislação correlata e ampla jurisprudência deste Conselho.

3) Omissão de rendimentos decorrentes cessão gratuita de imóvel, no valor de R\$ 30.420,17:

Esta infração diz respeito à cessão gratuita pelo Recorrente, em regime de comodato, de imóveis urbanos de sua propriedade, localizados na Rua Ceará nº 202, Pacaembu – São Paulo/SP, ao Escritório de Advocacia Ernesto Tzirulnik, CNPJ 53.781.415/0001-06, da qual é sócio, e na Avenida Angélica nºs 2460, 2466 e 2488, Consolação – São Paulo/SP, ao Instituto Brasileiro do Direito do Seguro, CNPJ 03.970.914/0001-73, do qual é membro efetivo.

O Recorrente, após ressaltar que “os imóveis apontados como cedidos de forma gratuita a terceiro (...) não foram fonte de qualquer renda ao impugnante”, afirma primeiramente que “o imóvel da Rua Ceará é a atual sede do escritório Ernesto Tzirulnik Advocacia, sociedade civil de advogados cujo sócio majoritário é o impugnante; O exercício da advocacia constitui atividade em que o advogado exerce pessoalmente seu ofício e o local onde presta tal serviço é, inclusive, seu domicílio profissional” e conclui que “desse modo, não se pode afirmar que o imóvel da Rua Ceará não é utilizado pelo próprio impugnante”.

Para o Acórdão recorrido, o Recorrente equivocou-se em sua argumentação, porquanto o referido imóvel comprovadamente foi cedido, em regime de comodato, à pessoa jurídica Escritório de Advocacia Ernesto Tzirulnik, CNPJ 53.781.415/0001-06, e é esta pessoa jurídica, por meio de seus sócios, que exerce suas atividades profissionais no mencionado imóvel, não é o ora Recorrente - pessoa física.

O Recorrente, aduz, ainda, que “o imóvel do Conjunto 63 da Avenida Angélica é sede do Instituto Brasileiro do Direito do Seguro, entidade sem fins lucrativos, da qual o Recorrente é membro efetivo e atual presidente, cedendo efetivamente de forma gratuita o imóvel para a sede da entidade”.

Em termos legislativos, a fundação do presente lançamento encontra respaldo no artigo 23, VI, da Lei n. 4.506/64, cujo conteúdo estabeleceu que o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente, será classificado como rendimento de aluguel.

A regulamentação de tal dispositivo adveio com os artigos 49, §1º, do RIR/99 e 41, §1º, do RIR/18, os quais disciplinaram que a hipótese de imóvel cedido gratuitamente constitui rendimento tributável na declaração de ajuste anual, com base de cálculo equivalente a 10% do seu valor venal, ou do valor constante da guia do IPTU correspondente ao ano-calendário da declaração.

É de se atentar, ainda, que o artigo 6º, III, da Lei n. 7.713/88 previu a isenção do valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau, sendo que tal dispositivo foi reafirmado nos artigos 39, IX, do RIR/99 e 35, VII, “b”, do RIR/18.

Sabe-se que previsão recebeu severas críticas da doutrina, dado que a tributação dessa possível “renda imputada” não seria compatível com o nosso ordenamento jurídico, sobretudo com o Código Tributário Nacional (CTN). Autores e autoras entendem pela incompatibilidade entre a tributação pelo IRPF do valor locativo de imóvel cedido gratuitamente e o artigo 43 do CTN, visto que este dispositivo somente admite a tributação de renda realizada, isto é, de renda cuja disponibilidade esteja adquirida.

Para este Conselheiro – e considerando as nuances fáticas e específicas deste caso, entende-se que o art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506 veicula norma com conteúdo de ficção legal, com o fim específico de evitar práticas ilícitas abusivas possivelmente praticadas pelo contribuinte.

Por isso, nessa situação específica, qualifica e dá tratamento idêntico à cessão gratuita de imóvel das locações, classificando e tributando o respectivo rendimento como se aluguel assim o fosse.

No caso em tela, o referido imóvel comprovadamente foi cedido, em regime de comodato, à pessoa jurídica Escritório de Advocacia Ernesto Tzirulnik, CNPJ 53.781.415/000106, e é esta pessoa jurídica, por meio de seus sócios, os quais exercem suas atividades profissionais no mencionado imóvel.

A prática abusiva aqui vista é, justamente, o favorecimento ao Recorrente/Proprietário do imóvel/Titular de quase 100% das quotas do Escritório. Ora, na medida em que, com a cessão gratuita do imóvel, a pessoa jurídica da qual é sócio deixa de incorrer em despesas adicionais, evita-se a redução do lucro passível de distribuição a seus sócios (os quais, rememoremos, são isentos).

Reitera-se: o Recorrente, ao não ceder o imóvel onerosamente à pessoa jurídica da qual é quase 100% titular, deixa de oferecer à tributação os respectivos rendimentos em sua pessoa física. Não fosse isso suficiente, como o Escritório de Advocacia não tinha despesas com o aluguel, é reflexo o aumento dos lucros a serem distribuídos a ele – os quais, reitera-se, são isentos.

Nessa linha, mesmo que se possa alegar que o art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506 é incompatível com o art. 43 do CTN por consagrar hipótese de tributação de renda imputada – o caso em tela, merece deslinde diverso, porquanto comporta prática fática ilícita e abusiva por parte do Recorrente, conforme concepção fundamentada nos parágrafos anteriores.

Bem por isso, conheço do Recurso Voluntário para, neste tópico, negar-lhe provimento.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para afastar a preliminar exarada e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Rigo Pinheiro - Relator