



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Recurso nº. : 120.481
Matéria : IRPF - Ex(s): 1992 a 1994
Recorrente : UMBERTO BOTTURA
Recorrida : DRJ-FORTALEZA/CE
Sessão de : 01 de dezembro de 2004
Acórdão nº. : 104-20.336

GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA DISPONÍVEL - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - RENDA PRESUMIDA - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO - BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - O fluxo financeiro de rendimentos e de despesas/aplicações ("fluxo de caixa"), a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. Caracteriza omissão de rendimentos, a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - SOBRAS DE RECURSOS - As sobras de recursos, apuradas em levantamentos patrimoniais mensais realizados pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

ORIGENS DE RECURSOS - SALDOS BANCÁRIOS - APLICAÇÕES - DÍVIDAS E ÔNUS REAIS - Valores alegados, oriundos de saldos bancários, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais rendimentos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir presunção legal de omissão de rendimento. As operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência.

EMPRÉSTIMOS - COMPROVAÇÃO - Cabe ao contribuinte a comprovação do efetivo ingresso dos recursos obtidos por empréstimo. Inaceitável a prova de empréstimo, feita somente com a declaração firmada pelo mutuante, sem qualquer outro meio, como comprovação da efetiva transferência de numerário, capacidade financeira do credor, ou ainda, regularmente declarado pelos contribuintes, devedor e credor, nas declarações de rendimentos tempestivamente apresentadas.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS POR PESSOAS FÍSICAS - TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA - O lucro apurado na alienação, a qualquer título, de bens ou direitos de qualquer natureza deve ser considerado ganho de capital. Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO A QUALQUER TÍTULO PARA FINS FISCAIS - Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

GANHO DE CAPITAL - INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL - A transferência de bens imóveis da pessoa física para a pessoa jurídica, para integralização de seu capital na sociedade, implica em alienação, caracterizando-se em uma das modalidades de alienação a qualquer título. Constitui ganho de capital a diferença positiva entre o valor da transmissão do imóvel e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente.

COMPROVAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO - O valor de aquisição do bem ou direito para apuração do ganho de capital deverá ser comprovado com documentação hábil e idônea, usual para o tipo de operação de que houver resultado a aquisição.

BENFEITORIAS - Para serem considerados custos e entrarem no cálculo do ganho de capital, é indispensável que os dispêndios se revistam, cumulativamente, das seguintes condições (a) que possam ser classificados como benfeitorias; (b) que as benfeitorias e seus custos sejam incluídos na declaração de bens no ano-calendário da aplicação; (c) que sejam comprováveis, se a comprovação for exigida pela autoridade lançadora.

Recurso parcialmente provido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
UMBERTO BOTTURA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência tributária relativa ao ganho de capital a importância equivalente a 26.211,31 UFIR, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 31 JAN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MEIGAN SACK RODRIGUES, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausente, no momento do julgamento, a Conselheira MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336
Recurso nº. : 120.481
Recorrente : UMBERTO BOTTURA

RELATÓRIO

UMBERTO BOTTURA, contribuinte inscrito no CPF/MF 246.714.013-04, residente e domiciliado na cidade de Fortaleza, Estado do Ceará, à Avenida Beira Mar, 3120 – Praia do Meireles, jurisdicionado à DRF em Fortaleza - CE, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 716/725, prolatada pela DRJ em Fortaleza - CE, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 733/743.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 12/08/96, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 01/18, com ciência, em 23/08/96, através de AR, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 430.850,14 UFIR (Referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de ofício de 50%, para fatos geradores até mai/91 e de 100% para fatos geradores a partir de out/91; e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1992 a 1994, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendário de 1991 a 1993.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde constatou-se as seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

1 – SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA: omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos e artigo 8º da lei n.º 7.713/88, com alterações dos artigos 1º ao 4º da Lei n.º 8.134/90, artigos 4º ao 6º da Lei n.º 8.383/91, combinados com o artigo 6º e parágrafos da Lei n.º 8.021/90.

2 – GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS: (1) - omissão de ganho de capital obtido na alienação do imóvel denominado Rancho Alto da Miranda, incorporado ao capital social da empresa Fazenda Nova Verona Ltda, pelo valor de Cr\$ 28.000.000,00, arquivado na Jucec, em 16/12/91. A integralização de capital da pessoa jurídica, mediante a incorporação de imóvel, feita pelo sócio, configura modalidade de alienação prevista na legislação do imposto de renda; (2) – omissão de ganho de capital obtido na alienação do apartamento localizado a Av. Beira Mar, 3870 – Meireles – Fortaleza – CE, 29/06/93, pelo valor de Cr\$ 10.000.000.000,00, conforme escritura pública de fls. 107 e declaração da própria adquirente às fls. 108; e (3) – omissão de ganho de capital obtido na incorporação ao capital social da empresa CCT Centro Cearense de Turismo Ltda, dos apartamentos de nºs 01 a 04, localizado na Av. Beira Mar, n.º 3120 – Meireles, Fortaleza – CE, bem como as benfeitorias neles realizados no período de 04/92 a 07/93, pelo valor de Cr\$ 7.600.000,00, equivalentes a 496.113,74 UFIR. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos e artigos 16 ao 21, da lei n.º 7.713/88, com alterações dos artigos 1º, 2º e 18, inciso I e parágrafos, da Lei n.º 8.134/90, artigos 4º e 52, parágrafo 1º, da Lei n.º 8.383/91.

O Auditor Fiscal da Receita Federal, autuante, esclarece, ainda, através do Relatório da Auditoria Fiscal de fls. 05/06, entre outros, os seguintes aspectos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

- que o contribuinte foi intimado a justificar a origem dos recursos utilizados na aquisição de bens. Em resposta apresentou a esta fiscalização, como comprovação da origem dos recursos fotocópias de boletos de venda de moeda estrangeira, realizada nos anos de 1990 e 1991. Apresentou, também, fotocópia de sua Cédula de Identidade de Estrangeiro, expedida pela DMAF/SR/CE, em que consta o dia 04/10/91 como data de sua entrada definitiva no país;

- que cabe ressaltar que esta fiscalização não considerará os rendimentos do ano de 1990, como justificativa de variação patrimonial no decorrer do ano-base de 1991, visto que na declaração de bens do contribuinte, referente ao ano-base de 1990, não consta nenhum saldo bancário declarado, nem aplicações financeiras;

- que salientamos, que a integralização de capital da pessoa jurídica, mediante a incorporação de imóvel, feita por sócio, configura modalidade de alienação prevista na legislação do imposto de renda, estando sujeito, portanto, a apuração de Ganho de Capital, ganho não apurado pelo contribuinte, visto o mesmo ter declarado o valor de aquisição do bem pelo mesmo valor de transferência, ou seja, Cr\$ 28.000.000,00;

- que no levantamento realizado por esta fiscalização, no que diz respeito aos gastos com as benfeitorias realizadas no período de 04/92 a 07/93 (quatro apartamentos), o contribuinte comprova apenas o gasto correspondente ao montante de 275.336,57 UFIR e não as 477.580,75 UFIR declaradas;

- que quanto a dívida no montante de 477.580,73 UFIR, contraída junto ao Sr. Hans Peter Kofler, o contribuinte apresenta um cronograma de desembolsos do empréstimo, sem contudo apresentar a esta fiscalização a documentação idônea que o embasasse. Não justifica, também, a liquidação do empréstimo, que, segundo o próprio contribuinte declarou, se deu no decorrer do ano-calendário seguinte, ou seja, em 1993.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

Ademais, cabe aqui ressaltar que o Sr. Hans Peter Kofler inscreveu-se no CPF/MF, no dia 18/08/92, portanto, o mesmo dia da assinatura do Contrato de Mútuo, e que o mesmo é contribuinte omissor. Informamos, ainda, que a correspondência enviada ao Sr. Hans Peter Kofler, para que o mesmo pudesse esclarecer a questão, foi devolvida pelos Correios;

- que dessa forma, e não tendo o contribuinte comprovado, até a presente data, o efetivo recebimento do referido empréstimo, com documentação hábil e idônea requerida, esta fiscalização não considerará este empréstimo para fins de justificativa de acréscimo patrimonial.

Em sua peça impugnatória de fls. 689/691, apresentada tempestivamente, em 23/09/96, o contribuinte, se dispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que discorda do levantamento dos valores efetuados pelo fiscal autuante, solicitando uma revisão deste, uma vez que, na qualidade de estrangeiro com "visto permanente" concedido somente a partir de novembro de 1991, tem direito ao gozo do benefício previsto na legislação pertinente, no que se refere a transferências patrimoniais na vigência do visto temporário;

- que sejam revistos também, os valores encontrados quando da apuração dos acréscimos patrimoniais constantes no citado Auto de Infração, visto que não foram considerados todos os rendimentos declarados, nem, tampouco, todos os documentos comprobatórios das origens de recursos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

- que como a autoridade autuante não considerou o empréstimo obtido junto ao Sr. Hans Peter Kofer em 1992, por entender que não ficou comprovada nos autos esta operação, solicita ao Fisco que confirme este empréstimo junto ao contribuinte;

- que as transferências de recursos ocorridas a partir de novembro de 1991 foram tributadas, conforme DARFs constantes dos autos;

- que o aumento de capital na empresa Fazenda Nova Verona, tendo em vista a incorporação do imóvel denominado Rancho Alto da Miranda o qual a autoridade fiscal considerou que a atualização está abaixo do valor de incorporação. Esta Autoridade não atentou para o detalhe da atualização pela diferença IPC x BTNF;

- que da mesma forma, no levantamento concernente ao aumento de capital da CCT – Centro Cearense de Turismo Ltda, com a incorporação de quatro apartamentos sitos à Av. Beira Mar, 3120, e respectivas benfeitorias, o fiscal autuante apurou gastos com essas benfeitorias em parcela inferior a 154.725,03 UFIR, uma vez que esta autoridade considerou os valores constantes das notas fiscais atinentes, sem acréscimos de juros e/ou multa de mora, além de outras notas fiscais e recibos cujos valores não foram computados; motivo pelo qual reivindica o aditamento desses documentos, para que seja composto o valor declarado;

- que com referência à alienação do imóvel situado na Av. Beira Mar, 3870, desconhece o recebimento do imóvel localizado na Rua Paula Barros como parte do pagamento, quando foi realizada aquela transação; logo, solicita ao fisco que apresente o endereço completo do referido imóvel, para pedir uma certidão vontenária, pois, segundo o requerente, este não lhe pertence.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção, em parte, do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que inicialmente, o litigante, na qualidade de estrangeiro, alega na peça impugnatória, que discorda do levantamento dos valores considerados tributáveis, uma vez que o fiscal autuante não atentou para o gozo do benefício previsto na legislação tributária, no que se refere às transferências patrimoniais ocorridas no período;

- que na realidade, o contribuinte comprova através de cópia de seu passaporte, às fls. 701/716, que, pelas datas compreendidas entre o 2º semestre de 1989 e outubro de 1991, fez diversas viagens entre o Brasil e a Itália. Na tentativa de dimensionar o tempo de sua estada, para cada vinda ao país, o interessado fez um levantamento às fls. 700, corroborado pelas correspondentes datas existentes em seu passaporte, demonstrando de forma inequívoca que freqüentemente permanecia no país por curto períodos de tempo, sem que desta forma perdesse a condição de residente no exterior, até a ultimação do visto permanente em novembro/91;

- que então, se o litigante até 21/11/91, data do visto permanente, é considerado como residente ou domiciliado no exterior, deve incidir o imposto na fonte sobre os rendimentos e ganhos de capital provenientes de fontes situadas no País, conforme dispõe o art. 554, inciso III RIR/80 e art. 743, III, RIR/94, não se aplicando, as regras de tributação relativas ao camê-leão, previstas no art. 8º da Lei n.º 7.713/88, válidas exclusivamente, para pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, de acordo com o art. 1º do referido diploma legal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

- que desta forma, procede o argumento do requerente de que o lançamento do imposto de renda em virtude da omissão de rendimentos, proveniente do acréscimo patrimonial a descoberto, referentes aos meses de janeiro, maio e outubro de 1991, é indevida, uma vez que naqueles períodos de apuração ele possuía a condição de residente no exterior;

- que neste sentido, decido pela improcedência da autuação relativa aos fatos geradores de jan/91, mai/91 e out/91, em virtude de que o contribuinte deve ser considerado, nesse período, como não residente no País, porquanto restou comprovado que cada período de permanência no Brasil não alcançou doze meses;

- que no que tange ao pedido do contribuinte referente ao aditamento de documentação, a ser posteriormente anexada, que complementaria a comprovação de origens de recursos não consideradas pelo fiscal autuante, há de se destacar que é infrutífera sua solicitação desacompanhada da aludida documentação, uma vez que o mesmo teve tempo suficiente para exercer o direito de acostar aos autos os documentos que achasse necessários até o julgamento de primeira instância, não cabendo, portanto, nesta oportunidade, à autoridade julgadora deferir o pleito do litigante, o qual se encontrava respaldado por dispositivo expresso no art. 17 do Processo Administrativo Fiscal;

- que, ademais, acrescenta-se que todos os rendimentos declarados foram utilizados na apuração da variação patrimonial, visto que as declarações dos exercícios citados sofreram revisão interna; logo, todas as informações nelas constantes foram aproveitadas, incluindo todos os rendimentos informados, quer sejam eles tributáveis, isentos ou não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte;

- que acrescente-se que os documentos anexados aos autos a fim de restar comprovado empréstimo contraído junto ao Sr. Hans Peter Klofer são considerados



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

insuficientes, a fim de confirmar a referida operação. Também, a solicitação do contribuinte, em sua peça impugnatória, no sentido de inverter o ônus da prova relativamente à comprovação do retrocitado empréstimo não pode prosperar;

- que com efeito, compete ao contribuinte provar, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade dos repasses relativos ao empréstimo dito contraído, em datas e valores coincidentes, não podendo ser aceito como comprovante hábil o "cronograma de desembolso" anexo às fls. 73/78, firmado pelo próprio contribuinte;

- que assim, decido por considerar demonstrada a ocorrência de "variação patrimonial a descoberto" apurada nos períodos de apuração de jan/92, mar/jun/92, out/dez/92 e jan/mai/93;

- que no tocante à incorporação do imóvel Racho Alto da Miranda, ao capital da empresa Fazenda Nova Verona, há de se mencionar que essa transação (transmissão de direitos) se enquadra como um dos tipos de alienação sujeita à apuração do ganho de capital obtido pela pessoa física. Desta forma, o custo de aquisição, conforme procedimento estabelecido pela legislação que rege a matéria, foi corrigido até a data da alienação, utilizando-se os índices definidos pelo Ato Declaratório CST n.º 76/91; logo, improcede qualquer referência à atualização pela diferença de correção monetária IPC x BTNF, procedimento autorizado exclusivamente para as pessoas jurídicas, segundo as regras contidas na Lei n.º 8.200/91 e Decreto n.º 332/91;

- que relativamente às benfeitorias realizadas nos apartamentos de nºs 01 a 04, incorporados ao capital da empresa CCT, alega o litigante que os montantes destas foram considerados por valor menor que o declarado, em cerca de 154.725,03 UFIR, haja vista que a autoridade autuante não acrescentou às importâncias comprovadas pelos documentos de fls. 119/684, os juros e/ou multa de mora relativos a pagamentos efetuados



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

com atraso. Além disso, afirma que, por ter encontrado outras notas fiscais e recibos relativos aos gastos com as citadas benfeitorias, solicita o aditamento desses documentos, sem, contudo, acostá-los aos autos;

- que em relação ao argumento da defesa de que desconhece o imóvel na Rua Paula Barros, que teria recebido pela importância de Cr\$ 4.000.000,00, quando da venda do apartamento situado na Av. Beira Mar, 3870, este não pode prosperar, visto que as informações dispostas na Escritura Pública de Promessa de Compra e Venda, às fls. 107 anverso e verso, faz prova suficiente para confirmar que o primeiro imóvel foi recebido pelo importe acima referido, quando da venda do apartamento de propriedade do contribuinte, alienado por Cr\$ 10.000.000,00. Também, a Declaração de fls. 108 vem corroborar esta transação;

- que neste sentido, conclui pela procedência do cálculo efetuado quando da apuração dos ganhos de capital relativos aos fatos geradores de dez/91, abr/93 e jun/93, demonstrado às fls. 07/08 dos presentes autos;

- que relativamente aos DARF citados pelo contribuinte em sua peça de defesa, mister esclarecer que se referem a pagamentos de imposto a título de carnê-leão e que foram compensados nas respectivas declarações de rendimentos;

- que desta forma, diante de todos os argumentos apresentados pelo litigante, o único a ser procedente refere-se ao seu pleito quanto ao cancelamento da tributação referente aos meses de janeiro, maio e outubro de 1991, no que tange à omissão de rendimentos proveniente de acréscimo patrimonial a descoberto, devendo, portanto, ser mantido a base tributável relativa à variação patrimonial e aos ganhos de capital apurada nos anos-calendários de 1992 e 1993;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

- que, no entanto, observa-se pelos demonstrativos de fls. 11 e 14 que o imposto de renda devido a título de carnê-leão foi calculado com base em "Rendimentos Sujeitos a Recolhimento Mensal Obrigatório". Ocorre que, conforme entendimento traduzido na IN SRF n.º 46/97, no caso de imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal não pago, quando corresponder a rendimentos percebidos até 31/12/96, serão estes computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, lançando-se o imposto suplementar daí resultante com o acréscimo de multa de ofício, nos termos do inciso I, do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, e de juros de mora na forma da legislação aplicável;

- que salienta-se também que o artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 veio estabelecer percentual inferior ao constante no art. 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91, e considerando o disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, a multa de lançamento de ofício a ser aplicada deve ser no percentual de 75%, em substituição à de 100%;

- que deixo de recorrer de ofício da presente Decisão, em virtude de o crédito tributário exonerado ser inferior ao limite de alçada estabelecida na Portaria MF n.º 333/97, observado o disposto no Ato Declaratório COSIT n.º 001/97.

Os fundamentos da decisão da autoridade julgadora singular está consubstanciada na ementa abaixo transcrita:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Variação Patrimonial a Descoberto – Não comprovada a origem dos recursos que evidenciam a renda auferida e não declarada, resta caracterizada a variação patrimonial a descoberto e procedente o lançamento decorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

A partir de 01/01/89 o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

RESIDENTE NO EXTERIOR – VISTO TEMPORÁRIO

Desde que cada período de permanência não alcance doze meses, deverá ser considerada como não residente no País, a pessoa física portadora de “visto temporário” que entra e sai e torna a entrar no Brasil, com novo “visto temporário”.

GANHO DE CAPITAL

O lucro apurado na alienação de bens móveis e imóveis deve ser considerado ganho de capital e tributado de acordo com a legislação de regência.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO IMPOSTO DEVIDO SOBRE RENDIMENTOS SUJEITOS AO RECOLHIMENTO MENSAL – CARNÊ-LEÃO.

Conforme entendimento traduzido na Instrução Normativa SRF n.º 046, de 13/05/97, no caso de imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, quando correspondente a rendimentos recebidos até 31/12/96 e não informados na declaração de rendimentos, serão estes computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, lançando-se o imposto suplementar daí resultante com o acréscimo de multa de ofício e de juros de mora.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Aplicação retroativa da multa menos gravosa. A multa de lançamento de ofício de que trata o artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, equivalente a 75% do imposto, sendo menos gravosa que a vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, aplica-se retroativamente, tendo em vista o disposto no artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 17/09/98, conforme Termo constante às fls. 726/729, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (19/10/98), o recurso voluntário de fls. 733/743, instruído pelos documentos de fls. 744/1444 no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que ocorre, Eméritos Julgadores, que o Sr. Umberto Bottura teve cerceado os seus mais elementares direitos de ampla defesa, não acatado pela autoridade da 1ª Instância, toda a documentação entregue para fazer parte dos autos, e que surpreendentemente foi desviada ou extraviada pelo Sr. Fiscal autuante, portanto, não levadas em consideração pelo Sr Delegado de Julgamento, documentos estes que comprovam não ter cometido qualquer irregularidade fiscal que viesse a constituir crédito tributário a favor da União;

- que o que se depreende dos fatos, é que houve o absurdo da intolerância e até mesmo da discriminação, com certeza por ser o contribuinte autuado "estrangeiro", o que jamais poderia ter acontecido. Fatos como estes é que afugentam o investimento estrangeiro no país, tão almejado pelas autoridades governamentais;

- que a fiscalização desprezou, inacreditavelmente, a quantia de U\$\$ 523,600.00 introduzidos legalmente no país pelo contribuinte, tudo devidamente documentado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

- que os demais valores obtidos legalmente por “Empréstimo” junto ao Sr. Hans Peter Klofer, e que foram surpreendentemente, “considerados insuficientes, a fim de confirmar a referida operação, pelo Sr. Delegado de Julgamento, é talvez a mais impressionante prova de descaso dessa autoridade. Senhores Conselheiros, anexamos a presente fotocópias de toda a documentação, entregue ao Sr. AFTN autuante, entretanto não acostadas aos autos até o presente momento, o que vem demonstrar, irrefutavelmente, a total improcedência do Auto de Infração ora atacado;

- que, portanto, em tendo mantido o Auto de Infração em consequência dos argumentos utilizados e outros totalmente inadequados, o Sr. Delegado de Julgamento, desprezou tanto as provas carreadas aos autos pelo Recorrente para fazer o seu julgamento, exclusivamente, com base em deduções falaciosas, como também, não levou em consideração as demais provas solicitadas pelo autuado e que ora anexamos.

Consta às fls. 757/758, o deferimento do Pedido de Efeito Suspensivo, pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, ao Agravo de Instrumento interposto contra decisão, em ação mandamental, que negou pedido de liminar para determinar que a autoridade coatora receba o recurso administrativo, independente do recolhimento do depósito judicial de 30% do valor do crédito tributário.

Na Sessão de Julgamento de 26 de janeiro de 2000, resolvem os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a Repartição Lançadora examine os documentos acostados pelo contribuinte na fase recursal de fls. 759/1444, realizando-se as diligências julgadas necessárias. Realizada a diligência, deverá a digna autoridade fiscal produzir parecer conclusivo a respeito do que foi apurado, dando ciência ao recorrente. Este (o recorrente), querendo, poderá manifestar-se a respeito do mesmo no prazo de 20 dias, findo o qual o processo deverá retornar para esta Câmara.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

Em 22 de junho de 2004, a Repartição Lançadora se manifesta através do Relatório Fiscal de fls.1477/1478, instruído pela "Tabela Geral dos Documentos Apresentados Pelo Contribuinte" de fls. 1479/1507, do qual destaco os seguintes trechos:

"... Não satisfeito com a decisão da DRJ/Fortaleza o contribuinte novamente impugnou e apresentou uma vasta documentação que, a seu ver, comprovaria despesas efetuadas na reforma dos 4 apartamentos que foram alienados e sobre os quais foi fundamentado o auto de infração.

O Conselho de Contribuintes, para onde o processo foi enviado, examinou a documentação apresentada pelo contribuinte e devolveu à unidade autuante de origem para que fosse feita uma auditoria na documentação a fim de verificar se realmente os documentos acostados podiam ser considerados custos e consequentemente dedutíveis do ganho de capital apurado no auto de infração.

Foi feita a auditoria na documentação e, analisando documento por documento, verificando-se as suas veracidade e a possibilidade de serem considerado dedutíveis.

Foi elaborada uma tabela do sistema Excel relacionando toda a documentação com discriminação do documento, data de emissão, valor e um diagnóstico externando a posição da Fiscalização diante de cada documento. Desta tabela que poderemos denomina-la de Geral, foi extraída outra menor, apenas com os valores dos documentos, considerados pela Fiscalização, como dedutíveis. Esses valores foram convertidos em UFIR, Unidade Fiscal de Referência, e totalizados.

Entende a Fiscalização que os valores constantes da tabela menor preenche todos os requisitos para ser considerados custo, portanto dedutíveis do Ganho de Capital apurado no Auto de Infração, pois estão assentados em documentos hábeis e idôneos, com discriminação do destinatário, endereço, e comprovantes de efetivo pagamento. E mais, estão compreendidos no período de tempo devido e revestidos de todas formalidades legais."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

Em 05 de julho de 2004, o contribuinte apresenta as contra-razões ao Relatório Fiscal elaborado pela DRF de Fortaleza – CE de fls. 1511/1514 do qual destaco os seguintes trechos:

“... No que se denominou de “TABELA GERAL DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE”, se verifica verdadeiros absurdos e incoerências, como a seguir se vergasta:

- Páginas 761 a 774 constam comprovantes oficiais de venda de moeda estrangeira (US\$) em instituições financeiras e/ou empresas autorizadas pelo BACEN para atuarem no câmbio, efetivadas pelo autuado. Entretanto e, surpreendentemente, o Dr. Fiscal qualifica como “Sem interesse fiscal”? Ora, como sem interesse fiscal, quando estes se tratam de vendas oficiais de moeda estrangeira de propriedade do contribuinte autuado, realizando uma operação legal de valores que já foram tributados no país de origem? Como a fiscalização autuou o recorrente como tendo sido verificado “Aumento Patrimonial a Descoberto”, não resta dúvida que os valores dessas operações foram formadores das fontes oficiais de recursos e, por conseguinte, ilidem totalmente esse tipo de presunção.

- A partir da página 775 a 800, o Dr. Fiscal autuante, simplesmente mantém ou repete a esdrúxula decisão da autoridade a quo (DRF de Julgamento em Fortaleza/CE), classificando estes documentos como “insuficientes”, para comprovação da operação de empréstimo, e portanto, “Sem valor fiscal” (conforme está escrito), simplesmente emitindo julgamento, o que não lhe compete nessa esfera de decisão. Em momento algum da auditoria realizada em toda a documentação acostada ao processo em referência, por solicitação dessa Corte Administrativa, o Dr. Fiscal considerou qualquer dos documentos como ilegais, ou inidôneos ou mesmo inservíveis. O que mais salta a vista, é o fato de ter considerado como “insuficientes” os documentos legais que comprovam a operação de empréstimo efetivada pelo Sr. Hans Peter Kfofer, ao autuado Humberto Bottura. Referidos documentos, Eméritos Julgadores, são mais que suficientes, ou mais precisamente, são os únicos que poderiam comprovar a operação que de fato e de direito foi realizada e devidamente comprovada. O que se denominou de “Carta”, na realidade é um documento de contrato e/ou pacto, para todos os fins legais, inclusive referendado e solidificado no Novo Código Civil Brasileiro, que reveste de legalidade a vontade das partes, quando esta não vier a ferir determinações legais específicas – não se faz, nem nunca foi obrigatório no ordenamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

jurídico de qualquer país do mundo, principalmente no brasileiro, que o Contrato, tenha obrigatoriamente de conter um título com o nome de "Contrato" e constar termos de "cláusulas"- a vontade expressa por escrito de uma parte e a aceitação por outra, gera direitos e obrigações e têm força contratual e/ou pactual, principalmente, quando restou comprovado a efetiva entrega dos numerários, não por simples e meros recibos, mas comprovados pelos próprios valores movimentados em contas bancárias;

- Em seguida, o Dr. Fiscal passa a "GLOSAR", sem qualquer critério e/ou previsão legal, os documentos que comprovam os reais e legais dispêndios de investimentos de melhorias efetuados nos imóveis. Será que o Dr. Fiscal sabe que existe uma grande diferença quando se realizam obras nas zonas urbanas e quando essas obras são realizadas nas zonas rurais? Nas zonas rurais, tem-se por obrigação legal vigente (CLT e Normas Complementares) que se dê alimentação ao trabalhador, e em assim sendo, alimentos perecíveis, como: pão, leite, aves e ovos, carnes e demais gêneros, somente poderão ser adquiridos em vendas e pequenos comércios nas proximidades dos lugarejos e/ou povoados, não se têm como adquirir nos centros comerciais, portanto, os documentos que lastreiam essas operações diferem em formalidades daquelas operacionalizadas em firmas e lojas instaladas no perímetro das zonas urbanas. Os investimentos em comento foram realizados numa fazenda e, portanto, estes investimentos jamais poderão receber simplesmente, os chavões de "sem previsão legal", "documento insuficiente", "sem valor fiscal", dentre outros. Desta maneira, essas pequenas, mais inúmeras despesas, as mais variadas e devidamente necessárias ao empreendimento, foram despendidas e terão que ser levadas em consideração para cálculo do valor dos bens transacionados, sob pena de se praticar uma verdadeira injustiça fiscal.

- Finalmente, Douto Julgador, cumpre-nos discordar de plano, do que foi JULGADO pelo Dr. AFRF como "custo de aquisição", pois quais as razões que o levaram a esse tipo de julgamento, uma vez que a aquisição do imóvel foi efetivada no estado em que se encontrava, com pagamento em moeda corrente, e não com materiais e obras? Todo os dispêndios efetivados foram para melhoria dos imóveis, portanto, não tem do que se falar em "custo de aquisição".

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

V O T O

Conselheiro NELSON MALLMANN, 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.

Não há arguição de qualquer preliminar.

A matéria em discussão no presente litígio, como ficou consignado no Relatório, diz respeito a "Acréscimo Patrimonial a Descoberto" e ganho de capital na alienação de bens.

Quanto à discussão da omissão de rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial a descoberto – sinais exteriores de riqueza, apurados pelos "Demonstrativos de Origens e Aplicações de Recursos", realizados através de fluxo financeiro ("fluxos de caixa"), apurados de forma mensal, é de se ressaltar, inicialmente, que a discussão do litígio se prende tão-somente aos anos-calendário de 1992 e 1993, tendo em vista que a decisão de Primeira Instância deu provimento excluindo da tributação o ano de 1991 e desta decisão não cabe recurso de ofício em razão do limite de alçada.

Da análise dos autos do processo se verifica que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos – fluxo financeiro ("fluxo de caixa"), que o contribuinte apresentava, em determinados meses nos anos de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

1992 e 1993, saldo negativo, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada, através de rendimentos tributados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos, bem como omissão de ganho de capital na alienação de bens.

Não há dúvidas nos autos, que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava “um acréscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo mensal”, ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

Sobre este “acrécimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo” cabe tecer algumas considerações.

Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícito à presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período, ou seja, na acepção do termo "acréscimo patrimonial". Portanto, não pode ser tratada como simples acréscimo patrimonial. Desta forma, não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.

Vistos esses fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN).

Esta situação é definida no art. 43 do CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que no caso em pauta é a omissão de rendimentos.

Ocorrendo o fato gerador, compete 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou, o lançamento será constituído quando se constatar que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Ora, se o fisco faz prova, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - fluxo financeiro, que o recorrente efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, é evidente que houve omissão de rendimentos e esta omissão deverá ser apurada no mês em que ocorreu o fato.

Diz a norma legal que rege o assunto:

"Lei n.º 7.713/88":

Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo Imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

§ 1º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

Lei n.º 8.134/90:

Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

...

Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

...

Lei n.º 8.021/90:

Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte."".

Como se depreende da legislação, anteriormente, citada o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

Nesta altura deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713/88, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383/91, mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão, sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

É certo que a Lei n.º 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física. Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal, regra que teve vigência plena, somente, no ano de 1989.

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação da declaração. Sem dúvidas que o imposto de renda na fonte e o imposto de renda recolhido na forma de "carnê-leão", apesar da denominação de imposto devido mensalmente, representam simples antecipações do imposto efetivamente apurado na declaração de ajuste anual.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período-base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei n.º 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Relevante observar, que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei n.º 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes.

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

É evidente que o arbitramento da renda presumida cabe quando existe o sinal exterior de riqueza caracterizado pelos gastos excedentes da renda disponível, e deve ser quantificada em função destes.

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/90, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovadas pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte.

Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais e pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

No presente caso, a tributação levada a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio, constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o fluxo financeiro ("fluxo de caixa") do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.

Não há dúvidas nos autos, que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava "um acréscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo mensal", ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

Quanto a alegação que a autoridade lançadora procedeu uma ação de bitributação, já que tributa o contribuinte por ganhos de capital e em seguida para efeitos de "Variação Patrimonial" não inclui estas importâncias tributadas como renda disponível, a mesma é totalmente improcedente, senão vejamos:

É cristalino nos autos que a tributação de ganhos de capital decorreu da seguinte forma:

1 - omissão de ganho de capital obtido na alienação do imóvel denominado Rancho Alto da Miranda, incorporado ao capital social da empresa Fazenda Nova Verona Ltda, pelo valor de Cr\$ 28.000.000,00, arquivado na Jucec, em 16/12/91. A integralização de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

capital da pessoa jurídica, mediante a incorporação de imóvel, feita pelo sócio, configura modalidade de alienação prevista na legislação do imposto de renda;

2 – omissão de ganho de capital obtido na alienação do apartamento localizado a Av. Beira Mar, 3870 – Meireles – Fortaleza – CE, 29/06/93, pelo valor de Cr\$ 10.000.000.000,00, conforme escritura pública de fls. 107 e declaração da própria adquirente às fls. 108; e

3 – omissão de ganho de capital obtido na incorporação ao capital social da empresa CCT Centro Cearense de Turismo Ltda, dos apartamentos de nºs 01 a 04, localizado na Av. Beira Mar, n.º 3120 – Meireles, Fortaleza – CE, bem como as benfeitorias neles realizados no período de 04/92 a 07/93, pelo valor de Cr\$ 7.600.000,00, equivalentes a 496.113,74 UFIR.

Desta forma, é de se concluir o seguinte:

1 – o ganho de capital obtido na alienação do imóvel denominado Rancho Alto da Miranda, se deu através de incorporação de capital social na empresa Fazenda Nova Verona Ltda., pelo valor de Cr\$ 28.000.000,00, ou seja, não houve transação em moeda, razão pela qual o ganho de capital (valor da operação) não pode figurar no fluxo financeiro pois não se trata de disponibilidade financeira;

2 – não foi apurado acréscimo patrimonial a descoberto em junho de 1993, já que os acréscimo apurados no ano de 1993 se restringiram aos meses de janeiro a maio, razão pela qual não poderia ser considerado o valor apurado na alienação do apartamento localizado na Av. Beira Mar, nº 3.870, em 29/06/93;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

3 - o ganho de capital obtido dos apartamentos de nºs 01, 02, 03 e 04, localizados na Av. Beira Mar, 3.120, se deu através de incorporação de capital social na empresa CCT Centro Cearense de Turismo Ltda., pelo valor equivalente a 496.113,74 UFIR, ou seja, não houve transação de moeda, razão pela qual o ganho de capital (valor da operação) não pode figurar no fluxo financeiro, pois não se trata de disponibilidade financeira.

Quanto a quantia de US\$ 523,600,00 que, de acordo com o suplicante, foram legalmente introduzidos no País, no período de 03/07/89 a 29/05/91, é de se observar que nada constou na Declaração de Imposto de Renda – Declaração de Bens e Direitos, relativo ao ano calendário de 1991 (fls. 32/36), assim não há como considerar estas importâncias como fonte de recursos na apuração do fluxo financeiro no ano de 1992. Ademais, o último comprovante da venda de dólares (US\$ 90.000,00 – fls. 774) data de 29/05/91 e o “acréscimo patrimonial a descoberto” em discussão, nesta fase recursal, se refere a janeiro de 1992.

Quanto a dívida no montante de 477.580,73 UFIR, contraída junto ao Sr. Hans Peter Kofler, declarada como Dívidas e Ônus Reais (fls. 165), tem se, em síntese, que:

- a autoridade lançadora entendeu que o contribuinte apresenta um cronograma de desembolsos do empréstimo, sem contudo apresentar a esta fiscalização a documentação idônea que o embasasse. Não justifica, também, a liquidação do empréstimo, que, segundo o próprio contribuinte declarou, se deu no decorrer do ano-calendário seguinte, ou seja, em 1993;

- o Sr. Hans Peter Kofler inscreveu-se no CPF/MF, no dia 18/08/92, no mesmo dia da assinatura do Contrato de Mútuo, e que o mesmo é contribuinte omissor e a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

correspondência enviada, para que o mesmo pudesse esclarecer a questão, foi devolvida pelos Correios;

- a autoridade lançadora entendeu, ainda, que não tendo o contribuinte comprovado, até a presente data, o efetivo recebimento do referido empréstimo, com documentação hábil e idônea requerida, o empréstimo não poderia ser considerado para fins de justificativa de acréscimo patrimonial;

- o suplicante entende que as fls. 775/800 constam os documentos legais que comprovam a operação de empréstimo efetivada pelo Sr. Hans Peter Kfofer, ao autuado Humberto Bottura. Entendendo que os referidos documentos são mais que suficientes, ou mais precisamente, são os únicos que poderiam comprovar a operação que de fato e de direito foi realizada e devidamente comprovada. O que se denominou de "Carta", na realidade é um documento de contrato e/ou pacto, para todos os fins legais, bem como, restou comprovado a efetiva entrega dos numerários, não por simples e meros recibos, mas comprovados pelos próprios valores movimentados em contas bancárias.

Ora, com a devida vênia, o contrato de mútuo de fls. 70, a carta de Hans Peter Kofler de fls. 775/777 e os extratos bancários em nome de Hans Peter Kofler solicitados em 03 de janeiro de 1996 (fls. 778) são indícios de provas do suposto empréstimo. Como, por outro lado, nota-se que o suposto Sr. Hans Peter Kofler inscreveu-se no CPF/MF, no dia 18/08/92, no mesmo dia da assinatura do Contrato de Mútuo, e que o mesmo é contribuinte omissor e a correspondência enviada, em 10/04/96, para que o mesmo pudesse esclarecer a questão, foi devolvida pelos Correios.

Na questão de empréstimos a jurisprudência tem se mantido na posição de cabe ao contribuinte a comprovação do efetivo ingresso dos recursos obtidos por empréstimo. Inaceitável a prova de empréstimo, feita somente com declaração firmada pelo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

mutuante, sem qualquer outro meio, como comprovação da efetiva transferência de numerário, capacidade financeira do credor, ou ainda, regularmente declarado pelos contribuintes, devedor e credor, nas declarações de rendimentos tempestivamente apresentadas.

É bem verdade, que a declaração apresentada, por si só, não tem condição de comprovar a efetividade da operação. Deveria, a princípio, estar lastreada por prova cabal que o mesmo corresponda a verdade dos fatos, a exemplo de comprovar a efetiva transferência dos recursos para o credor nas datas e valores alegados. O que se tem nos autos é que o suposto credor pagou despesas em nome do suplicante, cuja devolução dos recursos não foi comprovada nos autos, já que de acordo com a Declaração de Imposto de Renda do ano-calendário de 1993 (fls. 84/86), estes supostos recursos foram devolvidos durante o ano de 1993.

No que diz respeito à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a dinheiro em espécie, empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

No âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil, que dispõe:

“Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.”

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como a iterativa jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão, vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Ora, não é lícito obrigar-se a Fazenda Nacional a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competia.

Como se sabe, no caso, em discussão, os valores apurados nos demonstrativos pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou relativa (*juris tantum*) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

Observe-se que as presunções *júris tantum*, embora admitam prova em contrário, dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceram, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de *ilidi-las*.

Assim, é de se manter a tributação de “acréscimo patrimonial a descoberto” quando não comprovado originar-se em recursos não tributáveis ou já tributados. Inaceitável, como prova de mútuo, contrato particular de empréstimo cuja autenticidade e legitimidade não são corroboradas por qualquer elemento subsidiário, não tendo o mútuo constado da declaração de rendimentos tempestivamente apresentada pelo devedor, estando ainda improvada a capacidade financeira do prestador, à data do empréstimo.

Caberia, sim, a suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, apresentar argumentos e documentos, num universo de contradições, para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário fiscal, juntamente com a informação dos valores pagos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus, muito menos pretender que a autoridade julgadora transforme o julgamento em diligências para produzir provas, cujo ônus é exclusivamente seu.

Quanto à discussão em torno do ganho de capital é de se observar que o suplicante foi autuado pelas irregularidades abaixo:

1 - omissão de ganho de capital obtido na alienação do imóvel denominado Rancho Alto da Miranda, incorporado ao capital social da empresa Fazenda Nova Verona Ltda, pelo valor de Cr\$ 28.000.000,00, arquivado na Jucec, em 16/12/91. A integralização de capital da pessoa jurídica, mediante a incorporação de imóvel, feita pelo sócio, configura modalidade de alienação prevista na legislação do imposto de renda;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

2 – omissão de ganho de capital obtido na alienação do apartamento localizado a Av. Beira Mar, 3870 – Meireles – Fortaleza – CE, 29/06/93, pelo valor de Cr\$ 10.000.000.000,00, conforme escritura pública de fls. 107 e declaração da própria adquirente às fls. 108; e

3 – omissão de ganho de capital obtido na incorporação ao capital social da empresa CCT Centro Cearense de Turismo Ltda, dos apartamentos de nºs 01 a 04, localizado na Av. Beira Mar, n.º 3120 – Meireles, Fortaleza – CE, bem como as benfeitorias neles realizados no período de 04/92 a 07/93, pelo valor de Cr\$ 7.600.000,00, equivalentes a 496.113,74 UFIR.

Da análise da legislação de regência verifica-se que embora a Lei Civil condicione a eficácia da operação de transmissão de bem imóvel à existência de escritura pública e à sua inscrição no Registro de Imóveis, para ter plena validade perante terceiros, para a Legislação Tributária ocorre alienação e aquisição em qualquer operação que importe em transmissão ou promessa de transmissão de imóveis, a qualquer título, ou na cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, ainda que efetuada por meio de instrumento particular não inscrito em registro público, tais como as realizadas por: compra e venda, permuta, adjudicação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos à aquisição de imóveis, etc. Esses dispositivos não são conflitantes, pois cada um deles tem finalidade legal específica, gerando direitos e deveres em seus respectivos campos, sem prejudicar um ao outro.

Verifica-se também que em regra geral, o valor da transmissão é o preço efetivo da operação de venda ou da cessão de direitos; nas operações em que o valor não se expressar em dinheiro, o valor da transmissão será arbitrado segundo o valor de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

mercado. Verifica-se, ainda, que utiliza-se o valor que serviu de base para o lançamento do imposto de transmissão, como valor referencial de aquisição, nos seguintes casos: doação, adiantamento da legítima, herança ou legado, dissolução de sociedade conjugal, usucapião extraordinário, revogação de doação, etc.

A transferência de imóvel a pessoa jurídica para subscrição de seu capital, implica em alienação para fins da incidência do imposto sobre ganho de capital previsto pela Lei n.º 7.713/88.

A própria legislação vigente na época do fato gerado (§ 3º do artigo 3º da Lei n.º 7.713/88) define, com clareza, que na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação a qualquer título de bens ou direitos.

Não restam dúvidas nesta Câmara, que dado a abrangência do conceito de alienação, que subscrição de capital mediante transferência de imóvel para o patrimônio da pessoa jurídica há uma operação, a qual, por importar em transmissão de imóvel se situa dentro da hipótese de incidência do imposto, podendo gerar ganho de capital, em caso positivo, será tributado na forma da Lei.

Quanto a discussão das benfeitorias lançadas como custo é de se esclarecer que os documentos apresentados na fase recursal foram analisados pela autoridade lançadora em atendimento ao pedido de diligência solicitada por esta Quarta Câmara, conforme se observa no Relatório Fiscal de fls.1477/1478, instruído pela "Tabela Geral dos Documentos Apresentados Pelo Contribuinte" de fls. 1479/1507, cujos argumentos adoto como razões de decidir e do qual destaco os seguintes trechos:

"... Não satisfeito com a decisão da DRJ/Fortaleza o contribuinte novamente impugnou e apresentou uma vasta documentação que, a seu ver,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

comprovaria despesas efetuadas na reforma dos 4 apartamentos que foram alienados e sobre os quais foi fundamentado o auto de infração.

O Conselho de Contribuintes, para onde o processo foi enviado, examinou a documentação apresentada pelo contribuinte e devolveu à unidade autuante de origem para que fosse feita uma auditoria na documentação a fim de verificar se realmente os documentos acostados podiam ser considerados custos e conseqüentemente dedutíveis do ganho de capital apurado no auto de infração.

Foi feita a auditoria na documentação e, analisando documento por documento, verificando-se as suas veracidade e a possibilidade de serem considerado dedutíveis.

Foi elaborada uma tabela do sistema Excel relacionando toda a documentação com discriminação do documento, data de emissão, valor e um diagnóstico externando a posição da Fiscalização diante de cada documento. Desta tabela que poderemos denomina-la de Geral, foi extraída outra menor, apenas com os valores dos documentos, considerados pela Fiscalização, como dedutíveis. Esses valores foram convertidos em UFIR, Unidade Fiscal de Referência, e totalizados.

Entende a Fiscalização que os valores constantes da tabela menor preenche todos os requisitos para ser considerados custo, portanto dedutíveis do Ganho de Capital apurado no Auto de Infração, pois estão assentados em documentos hábeis e idôneos, com discriminação do destinatário, endereço, e comprovantes de efetivo pagamento. E mais, estão compreendidos no período de tempo devido e revestidos de todas formalidades legais.”.

Indiscutivelmente, para serem considerados custos e entrarem no cálculo do ganho de capital, é indispensável que os dispêndios se revistam, cumulativamente, das seguintes condições (a) que possam ser classificados como benfeitorias; (b) que as benfeitorias e seus custos sejam incluídos na declaração de bens no ano-calendário da aplicação; (c) que sejam comprováveis, se a comprovação for exigida pela autoridade lançadora.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

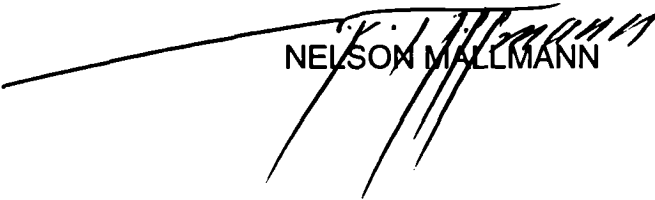
Processo nº. : 10380.009161/96-65
Acórdão nº. : 104-20.336

Ora, tanto o processo quanto a decisão administrativa, no particular, ambos devem primar pela objetividade factual, impedidos, liminarmente, que estão, de trilhar a irracionalidade. Assim, pretender-se, como pretendido pelo recorrente, desconhecer de provas documentais, é olvidar a realidade, mediante agressão à objetividade material que fundamentou o lançamento.

Desta forma, a ausência de elementos factuais que possam elidir a totalidade da exigência fiscal persiste nesta fase recursal, pois o recorrente insiste em contestar os valores do lançamento sob argumentos não amparados em lei, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído a totalidade do crédito tributário constituído. Assim sendo, somente considero como custo comprovado o valor de 26.211,31 UFIR referente aos documentos relacionados às fls. 1504/1507.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para que seja excluído do ganho de capital o valor equivalente a 26.211,31 UFIR.

Sala das Sessões - DF, em 01 de dezembro de 2004



NELSON MALLMANN