



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Recurso nº. : 120.494  
Matéria : IRPF - Exs: 1993 e 1994  
Recorrente : ULISSES DA SILVA E OLIVEIRA FILHO  
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP  
Sessão de : 11 de abril de 2000  
Acórdão nº. : 104-17.431

IRPF - GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - A base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios (origens e aplicações) realizados no mês pelo contribuinte.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ULISSES DA SILVA E OLIVEIRA FILHO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 MAI 2000



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431  
Recurso nº. : 120.494  
Recorrente : ULISSES DA SILVA E OLIVEIRA FILHO

## RELATÓRIO

ULISSES DA SILVA E OLIVEIRA FILHO, contribuinte inscrito no CPF/MF 125.195.108-20, residente e domiciliado na cidade de Ribeirão Preto, Estado de São Paulo, à Rua Garibaldi, n.º 2.443 - Bairro Alto da Boa Vista, jurisdicionado à DRF em Ribeirão Preto - SP, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 362/373, prolatada pela DRJ em Ribeirão Preto - SP, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls.378/391.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 05/05/98, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 01/08, com ciência em 22/05/98, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 189.823,38 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75%, exceto o ganho de capital de 10/93 que foi lançado com multa qualificada de 150% (evidente intuito de fraude), e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios 1993 e 1994, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 1992 e 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. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

1 – **RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL** – Omissão de rendimentos provenientes de atividade rural, conforme item “d” do Termo de Conclusão Fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º ao 22, da Lei n.º 8.023/90 e artigo 14 e parágrafos da Lei n.º 8.383/91.

2 – **ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO** - 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, conforme demonstrado no Termo de Conclusão Fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos e 8º, da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º ao 4º, da Lei n.º 8.134/90, artigos 4º ao 6º da Lei n.º 8.383/91 c/c o artigo 6º e parágrafos, da Lei n.º 8.021/90.

3 – **GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS** – Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, conforme descrito nos itens “b” e “c” do Termo de Conclusão Fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, 16 a 21, da Lei n.º 7.713/88, 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; e artigos 7, 21 e 22, da Lei n.º 8.981/95.

Os Auditores Fiscais da Receita Federal, autuantes, esclarecem, ainda, através do Termo de Conclusão Fiscal de fls. 11/34, entre outros, os seguintes aspectos:

- que mesmo o contribuinte não possuindo documentos fiscais que comprovassem a aquisição de materiais de construção, para edificação dos imóveis em questão, esta fiscalização aceitaria os dispêndios que estivessem formalmente relacionados em sua declaração de bens do ano-base de 1991. Isto porém não ocorreu;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

- que deve ser registrado que para a edificação/construção de 925,28 m<sup>2</sup> é necessário uma quantidade significativa de materiais de construção, que obviamente ensejaria ter seu valor correspondente, por expressividade econômica, relacionado na declaração de bens do fiscalizado;

- que com relação a alegação do contribuinte de já ter sido fiscalizado no ano-calendário de 1992, esclareça-se que a Delegacia da Receita Federal de São João do Rio Preto teve-se apenas à elaboração de relatório sumário, a fim de instruir processo de sindicância instaurado na Delegacia da Polícia Federal, instaurado contra o Sr. Ulisses da Silva e Oliveira Filho, levando em consideração apenas os documentos apresentados através dos ofícios de fls. 39, e 41/42, tendo como principais documentos as declarações anuais de rendimentos e de bens do sindicado e sua esposa. Portanto, não houve na oportunidade, fiscalização nos moldes do Decreto n.º 70.235/72, mas sim, uma análise superficial, conforme esclarece o relatório final (fls. 49/51);

- que a alegação do fiscalizado de que ficou dispensado de guardar os elementos constantes da declaração IRPF ano-calendário de 1992 também não tem qualquer fundamento, pois de acordo com os artigos 589 e 623 do RIR/80 e 847, do RIR/94, "É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário.";

- que na falta de projetos, planta baixa e memorial descritivo, e para que o fiscalizado não alegasse qualquer arbitrariedade por parte desta fiscalização, comparecemos nos locais onde foram edificadas as construções, e por meio de um Termo de Visita Fiscal (fls. 100/111), constatamos todas as características das construções executadas, suplantando assim os documentos não apresentados, dando conhecimento ao



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

contribuinte em 03/02/98, para que o mesmo se manifestasse sobre o termo elaborado por esta fiscalização, o que até esta data não ocorreu;

- que assim, diante da impossibilidade do levantamento do custo real da construção, esta fiscalização procedeu, com fulcro nos artigos 148 do CTN, 39 e 678 do RIR/80, 59 e 895, § 4, do RIR/94 e Lei 8.021/90, ao arbitramento dos custos de construção, como base nos índices adotados por publicação técnica especializada – Índice PINI;

- que a certidão expedida pelo 1º Cartório de Registro de Imóveis de S.J. Rio Preto, relativa ao imóvel rural com área de 28,6042 Há, matrícula n.º 31.202, adquirida em 29/10/92, por Cr\$ 35.000.000,00, em 05/10/93 o imóvel foi alienado ao Sr. Antônio Jesus Pereira, CPF 784.580.808-37, pelo valor de Cr\$ 3.795.000,00;

- que em 25 de novembro de 1993 o fiscalizado permutou o apartamento de sua propriedade, sob o n.º 131, no 13º andar do Edifício Michelângelo, sito na Rua Minas Gerais, n.º 40, matrícula 35.241, na cidade de S.J. Rio Preto – SP, pela casa térrea situada na Rua dos Lírios, n.º 607, matrícula 6.147, mais um terreno situado na Av. Fernando Costa, com área de 80 m2;

- que além da casa e do terreno retro, o contribuinte recebeu, a título de torna, a importância de CR\$ 4.725.000,00, conforme descrito no item 2 da sua declaração de bens, apresentada no exercício de 1994, ano-calendário 1993;

- que assim, com fundamento e na forma do disposto nos artigos 800 e seguintes do RIR/94, foi calculado o Ganho de Capital de 4.564,05 UFIR o qual foi levado ao conhecimento do contribuinte através da Intimação 059/98;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

- que em 1995, novo Ganho de Capital não declarado/recolhido foi percebido pelo fiscalizado, na alienação dos imóveis anteriormente recebidos através da permuta;

- que a casa da Rua dos Lírios, n.º 607 e o terreno da Av. Fernando Costa foram ambos alienados em junho/95, pelos valores de R\$ 20.000,00 (29.555,19 UFIR) e R\$ 3.600,00 (5.319,93 UFIR) respectivamente, conforme escritura pública de compra e venda datada de 23/02/95;

- que o contribuinte fiscalizado, além das irregularidades retro mencionadas, também omitiu rendimentos no ano calendário de 1993, quando, ao transportar para sua Declaração Anual de Ajuste o resultado tributável do anexo da atividade rural, fê-lo de forma a não pagar imposto sobre 50% do valor apurado;

- que com efeito, no Anexo da Atividade Rural (fls. 241) o contribuinte apurou um resultado tributável de 9.738,59 UFIR, que deveria ser transportado para a linha 3 da página 4 da Declaração de Ajuste Anual. Entretanto, o valor transportado foi de 4.869,30 UFIR, logrando uma redução indevida do seu imposto de renda pelo não oferecimento do total dos rendimentos à tributação;

- não há que se falar em tributação de 50%, visto que a propriedade pertencia em sua totalidade ao contribuinte – vide quadro 2 do Anexo da Atividade Rural. Ademais, os outros 50% do rendimento tributável não foi sequer mencionado na Declaração de Ajuste Anual de sua esposa, Maria Amélia Magalhães de Oliveira (fls. 249).

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 24/06/98, a sua peça impugnatória de fls. 314/335, instruída pelos documentos de fls. 336/360, solicitando que seja acolhida a impugnação, declarando, por via de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

conseqüência, a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que deve ser levantada, de plano, a preliminar de decadência, por ter sido o lançamento efetuado após a fluência total do prazo decadencial relativamente aos fatos geradores de janeiro a dezembro de 1992;

- que anteriormente o imposto de renda de pessoa física era anual e calculado pela modalidade de lançamento por declaração;

- que o advento, porém, da Lei n.º 7.713/88 modificou a natureza jurídica do lançamento do imposto de renda de pessoa física, conforme disposto no seu artigo 2º;

- que a partir de então, o imposto de renda de pessoa física, que anteriormente era anual e sujeito a apuração na declaração anual de rendimentos, passou a ser mensal e não mais sujeito à declaração anual de rendimentos;

- que sendo o imposto devido mensalmente, é claro que ele não mais depende da apresentação da declaração, que deixou de ser declaração anual de rendimentos e passou a ser simples obrigação acessória do tipo declaração de ajuste. Tanto que o imposto pode ser cobrado ou pago sem que tenha sido apresentada a declaração de rendimentos, vinculado que é ao prazo de pagamento e não mais ao prazo de apresentação da declaração;

- que dessa forma, sendo o lançamento do imposto de renda de pessoa física, da natureza jurídica por homologação, a ação fiscal encerrada em maio de 1998 não podia alcançar os acontecimentos localizados no ano civil de 1992, nem aqueles localizados



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

no período de janeiro a abril de 1993, já que o imposto é calculado e devido mensalmente, a cada mês, se completa um fato gerador, iniciando-se a contagem decadencial;

- que não obstante o acima apresentado, o auto de infração em discussão também é nulo pela ocorrência de vício formal;

- que às fls. 74/76 do processo verificamos a existência de um relatório final, elaborado pelo AFTN Vanderlei Garcia Girardi, lotado na DRF de São José do Rio Preto, onde nos dá notícia que o impugnante já foi fiscalizado durante os períodos-base de 1988 a 1992;

- que, portanto, dúvidas não pairam de que o ano-calendário de 1992, já passou pelo crivo da fiscalização, a qual não detectou qualquer irregularidade conforme está dito com todas as letras em seu relatório;

- que, quanto aos rendimentos da atividade rural, embora não concorde com a posição do fisco na apuração do ganho de capital na alienação de propriedade rural da maneira como foi colocada no já citado Termo de Conclusão Fiscal, resolveu, por motivos que lhe convém, não discutir a infração, preferindo efetuar o pagamento do imposto apurado o que será feito até o final do prazo que lhe foi concedido;

- que se o fisco considerou como valor das benfeitorias a quantia de Cr\$ 1.518.000,00 e o impugnante tributou no Anexo da Atividade Rural o montante Cr\$ 3.695.795,00, chegamos a conclusão de que houve uma tributação a maior no valor de Cr\$ 2.177.795,00 o que implica na retificação do citado anexo, para adequa-lo a nova situação;

- que, portanto, pelo acima demonstrado ficou claro que nada mais resta a ser tributado neste item, muito pelo contrário, houve sim uma tributação a maior incidente



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

sobre o valor correspondente a 869,30 UFIRs, a qual deverá ser descontada de outro item por ventura devido;

- que, quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, muito embora as "irregularidades" apuradas cujo fato gerador tenha ocorrido em 12/92 (ano calendário de 1992) e parte de 1993 já tenham sido atingidas pelo instituto da decadência, como aqui já foi exaustivamente discutido, existem ainda questões de mérito que invalidam a sua exigência;

- que a exigência tributária apurada neste item tem como única justificativa a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto em função de gastos efetuados nos anos-calendários de 1992 e 1993, na construção de galpões na Av. Mogiana, 516 e 526 e galpões na Av. Pindamonhangaba, 390, 400 e 410, apurados através de arbitramento com base em índices do PINI;

- que em princípio é de se dizer que os galpões edificadas são rústicos, não contendo nenhum acabamento que justificasse o seu enquadramento pela fiscalização como sendo de padrão médio. Isto está provado nos próprios autos pelas fotos de fls. 112/116, onde se verifica com clareza o seu estilo de construção. Ali também não deixa dúvidas que os galpões são germinados, portanto, um aproveita a parede de outro, diminuindo consideravelmente o custo de construção. Assim sendo, mesmo que se admitisse o arbitramento o que efetivamente não admitimos, ele deveria ser efetuado de acordo com a realidade da obra, ou seja, como unidades germinadas que são e não como se autônomas fossem, como procedeu a fiscalização;

- que, quanto ao ganho de capital na alienação de bens e direitos, relativo as seguintes propriedades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

a) – venda de uma propriedade rural efetuada em outubro de 1993 à Antônio Jesus Pedreira, por Cr\$ 3.795.000,00, tendo sido apurado um a ganho de capital no montante de Cr\$ 2.177.794,15;

b) – permuta de um apartamento no Edifício Michelângelo, em São José do Rio Preto, por uma casa térrea à Rua dos Lírios, 607, em São José do Rio Preto, efetuada em novembro de 1993, quando recebeu a título de torna a importância de Cr\$ 4.725.000,00, gerando um ganho de capital da ordem de Cr\$ 468.225,89;

c) – venda da casa da Rua dos Lírios, 607, e terreno da Av. Fernando Costa, em São José do Rio Preto, efetuada em junho de 1995, pelo valor total de R\$ 23.600,00, gerando um ganho de capital no montante de R\$ 18.430,87.

- que inicialmente é de se repetir, que com relação à alienação da propriedade agrícola (letra "a"), o impugnante, muito embora discordando da maneira de proceder do fiscal, irá fazer o recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos, dentro do prazo que lhe foi concedido. Requer, porém, como já dito por ocasião da questão da omissão de rendimentos da atividade rural, que os seus cálculos sejam refeitos à vista do novo valor dado as benfeitorias, que lá foram tributadas em excesso;

- que igualmente, agora com relação a permuta do apartamento do Ed. Michelângelo (letra "b"), admite ter se equivocado na apuração do ganho de capital e também providenciará o recolhimento do "quantum" devido;

- que, agora, reportando-nos a venda do imóvel à Rua dos Lírios e Av. Fernando Costa, não cabe razão ao fisco, uma vez que eles foram adquiridos por permuta e o seu custo de aquisição deve ser apurado segundo o comando do artigo 808, § 5º do rir/94;

- que daí a dizer-se que, uma vez que está plenamente provado nos autos que o imóvel em questão foi recebido em permuta com o apartamento no Ed. Michelângelo,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

a regra a ser aplicada para apuração do seu custo de aquisição é a do dispositivo legal acima mencionado e não a utilizada pelo fisco.

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, em síntese, nas seguintes considerações:

- que preliminarmente, argüiu o contribuinte a decadência do prazo para constituição do crédito tributário relativo aos meses de janeiro de 1992 a abril de 1993. No seu entender o termo inicial para a contagem do prazo decadencial seria a data de ocorrência do fato gerador, conforme preconiza o Código Tributário Nacional, art. 150, § 4º;

- que a Lei n.º 7.713/88 instituiu a apuração mensal do imposto e, a partir da edição da Lei n.º 8.134/90, esta apuração mensal passou a ser feita por antecipação, pois o montante real devido somente viria a ser conhecido na declaração de ajuste, após as deduções a que o contribuinte fizesse jus. Com base nos dados fornecidos, poderia a autoridade administrativa aceitá-los ou exigir eventual diferença de tributo;

- que aliás, como o próprio nome já define, é a declaração de ajuste, instrumento apresentado anualmente ao poder público, o instrumento com o qual o contribuinte pode promover as deduções permitidas pela legislação, assim como a apuração do rendimento tributável da atividade rural, para a qual se observa periodicidade anual de apuração;

- que as declarações de ajuste do impugnante referentes aos anos-calendários 1992, 1993 e 1995 foram entregues, respectivamente, em 21/06/93, 23/05/94 e



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

29/04/96. O auto de infração foi lavrado em 05/05/98 e a ciência pessoal se deu em 22/05/98, dentro do prazo quinquenal, portanto;

- que ainda preliminarmente argumentou o impugnante que, relativamente ao ano-calendário de 1992, sua declaração de rendimentos já havia sido objeto de verificação fiscal, não sendo cabível novo exame sem ordem escrita da autoridade competente;

- que dando seqüência, argüiu que, não tendo sido formalmente autorizada a reabertura de fiscalização para aquele período, a respectiva imposição tributária estava eivada de ilegalidade. De fato, corroborando suas alegações, não consta do processo documento permitindo novo exame;

- que no termo de conclusão fiscal (fls. 16) acha-se consignado que a manifestação da autoridade fiscal em São José do Rio Preto restringiu-se apenas ao exame superficial das declarações de rendimentos e bens do impugnante, com fim de instruir sindicância instaurada na Delegacia de Polícia Federal;

- que entretanto, mesmo que a autoridade fiscal tivesse procedido ao exame dos documentos de maneira superficial conforme acha-se consignado no relatório apresentado, considerando apenas os que lhe foram encaminhados, além das declarações de ajuste entregues, nova verificação do mesmo período deveria ser precedida da respectiva autorização, conforme preconiza a legislação. Desta forma acolho a preliminar argüida;

- que, no mérito, contestou o impugnante o lançamento baseado em acréscimo patrimonial a descoberto, argumentando que os galpões construídos, que tiveram os custos de construção arbitrados, são de construção rústica, geminados, com os



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

respectivos custos inferiores aos utilizados pela autoridade fiscal, haja vista que foram classificado como sendo padrão médio;

- que a prova de que não se trata de construção rústica são as fotos anexadas (fls. 112/116), além dos termos de visita fiscal, registrando características de cada um dos imóveis, que em momento algum foram contestados pelo impugnante. Registre-se que os imóveis encontram-se dentro dos padrões exigidos pela legislação municipal, haja vista os respectivos "habite-se";

- que prosseguindo, contestou o lançamento do valor dos rendimentos da atividade rural que foram omitidos, alegando que o valor da receita obtida corresponde às benfeitorias existentes na propriedade que foi alienada;

- que inicialmente, o impugnante ofereceu à tributação, como receita da atividade rural, valor superior ao que foi considerado pela autoridade fiscal na apuração do ganho de capital correspondente à venda do imóvel rural;

- que registre-se que a discrepância ocorreu por ter o interessado, algum tempo depois de lavrada a escritura de compra e venda, promovido retificação de aludido documento com o fim de reduzir o valor da terra nua, para afastá-lo de eventual ganho de capital;

- que segundo argumentou o interessado, tendo a autoridade tributária elevado o valor da terra nua, para efeito de apuração de ganho de capital, conseqüentemente houve redução na quantia atribuída às benfeitorias antes citadas, o que não permite lançamento de imposto;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

- que de fato, inicialmente considerou o impugnante a importância de 48.692,95 UFIR como receita da atividade rural. Todavia, à luz dos fatos que surgiram tal valor foi reduzido para 20.000 UFIR, o que permite atribuir base de cálculo do tributo no patamar de 4.000 UFIR, portanto abaixo do que havia sido inicialmente oferecido à tributação (4.869,30 UFIR);

- que prosseguindo em seu arrazoadado, contestou o impugnante a apuração de ganho de capital promovida pelo representante do fisco relativamente à casa situada na Rua dos Lírios, 607 e ao terreno localizado na Av. Fernando Costa;

- que tendo referidos imóveis sido adquiridos por permuta com recebimento de torna, com apartamento de sua propriedade, sob ótica o custo de aquisição, para efeito de apurar eventual ganho de capital, deveria corresponder ao valor declarado do custo do apartamento diminuído da torna recebida (418.718,39 UFIR – 4.564,05 UFIR = 414.154,34);

- que muito embora tenha sido registrado no instrumento de compra e venda valor que, a princípio, sugere ter havido ganho de capital, relativamente às quantias que foram consideradas por ocasião da permuta, é de ressaltar que o texto legal anteriormente citado permite seja considerado como custo de aquisição o valor do bem permutado, diminuído da torna recebida;

- que no instrumento que registrou a troca havida, há referência apenas a valor atribuído para fins fiscais e de registro, além do valor venal, o que não permite firmar convicção de que o custo de aquisição tenha sido o que se baseou a autoridade fiscal para a respectiva imposição;

- que encontram ressonância as ponderações do impugnante, em vista do permissivo legal antes citado, combinado com o art. 809, IV do mesmo regulamento, que



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

autoriza, na ausência do valor pago, definir o custo de aquisição como sendo o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

- que desse modo, é incabível atribuir ganho de capital, à luz da legislação, que permite considerar custo de aquisição o valor do bem permutado, diminuído da torna recebida, considerada como custo de aquisição.

A ementa que consubstancia a presente decisão é a seguinte:

**“Normas Gerais de Direito Tributário**

**Ano-calendário: 1992**

**PRELIMINAR. DECADÊNCIA. DECLARAÇÃO ENTREGUE.**

Tendo o contribuinte entregue a declaração de ajuste correspondente dentro do prazo prescrito na legislação, dispõe a autoridade fiscal, para constituir eventual crédito tributário apurado, do prazo decadencial de cinco anos contados da data da entrega da declaração correspondente, se efetivada dentro do prazo.

**Normas Gerais de Direito tributário**

**Ano-calendário: 1992**

**PRELIMINAR. DECLARAÇÃO DE AJUSTE. VERIFICAÇÃO. SEGUNDO EXAME.**

Tendo a declaração de ajuste anual sido submetida a análise, só é passível um segundo exame, mediante ordem escrita da autoridade competente.

**Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF**

**Ano-calendário: 1992**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ATIVIDADE RURAL. APURAÇÃO DE RESULTADO. ALIENAÇÃO. BENFEITORIAS.**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

Cancela-se o lançamento que incidiu sobre resultado da atividade rural, não declarado, na hipótese de a receita informada corresponder ao valor das benfeitorias existentes em imóvel alienado, cuja apuração do ganho de capital tenha sido retificada, de ofício, pela autoridade fiscal, registrando valor das benfeitorias inferior ao oferecido inicialmente à tributação.

**Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF**

**Ano-calendário: 1993**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. EDIFICAÇÕES.**

Presume-se como rendimento omitido, sujeito à tributação, o valor correspondente à diferença entre o custo de construção declarado e o apurado mediante utilização de índice de publicação técnica especializada.

**Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

**Ano-calendário: 1995**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO. GANHO DE CAPITAL. PERMUTA. CUSTO DE AQUISIÇÃO.**

Na alienação de imóvel anteriormente adquirido por permuta com recebimento de torna, considera-se custo de aquisição o valor do bem dado em permuta, diminuído da importância utilizada como custo na apuração do ganho de capital relativo à torna recebida, na hipótese da escritura de permuta atribuir aos respectivos imóveis, em vez do valor efetivo, importância apenas para fins de registro.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”**

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 21/06/99, conforme Termo constante às fls. 376/377, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil ( 15/07/99), o recurso voluntário de fls. 378/391, instruído pelo documento de fls. 392, no qual demonstra irresignação contra parte da decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

- que após a decisão de primeira instância, restou a ser reclamado apenas o imposto relativo ao ano-base de 1993, no montante de 32.616,67 UFIR, com os respectivos acréscimos correspondente a: (1) – Acréscimo Patrimonial a Descoberto – fato gerador dezembro de 1993; e (2) – Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos – fato gerador de outubro de 1993 e novembro de 1993;

- que, quanto ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto, a exigência tributária apurada neste item tem como única justificativa a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto em função de gastos efetuados no ano-calendário de 1993, na construção de galpões, apurados através de arbitramento com base em índices do PINI;

- que, quanto aos Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos, refere-se a ganhos de capital na alienação de três imóveis a saber: (A) – Venda de uma propriedade rural efetuada em outubro de 1993 à Antônio Jesus Pereira; (B) – Permuta de um apartamento no Edifício Michelângelo, em São José do Rio Preto, por uma casa térrea à Rua dos Lírios, 607, em novembro de 1993; e (C) – Venda da casa da Rua dos Lírios, n.º 607 e terreno da Av. Fernando Costa, ambos em junho de 1995;

- que inicialmente é de se repetir, que com relação à alienação da propriedade agrícola, item A, o recorrente, muito embora discordando da maneira de proceder do fiscal atuante, já efetuou o recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos; que com relação a permuta do apartamento do Ed. Michelângelo, item B, admite ter se equivocado na apuração do ganho de capital e também já providenciou o recolhimento do “quantum” devido, esclarecendo que para chegar a ele efetuou a exclusão da parcela que já havia sido tributada a maior; e com relação a venda da casa da Rua dos Lírios, n.º 607 e terreno da Av. Fernando Costa, item C, nada há para fazer já que a autoridade singular deu provimento integral nesta parte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

Consta às fls. 394/395 cópia do DARF referente ao recolhimento do depósito judicial prévio de 30% do crédito tributário em discussão, para interpor recurso ao Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Não há, nesta fase, arguição de qualquer preliminar.

A matéria de mérito que resta para discussão neste processo, prende-se, tão somente, sobre apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, através de "fluxo de caixa anual" de entradas e saídas (origens e aplicações de recursos), relativo ao ano-calendário de 1993.

Inicialmente, é de se ressaltar que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento e, para tanto, se faz necessário proceder uma análise mais detalhada se está correto a apuração do acréscimo patrimonial efetivado através do fluxo de caixa anual do contribuinte.

A análise de evolução anual do patrimônio da pessoa física decorre da sistemática em se considerar como renda justificada e presumivelmente consumida o saldo positivo em 31/12/, encontrado no resultado da equação envolvendo a título de "recursos", os valores originados de rendimentos tributáveis na declaração, de rendimentos não



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10840.001431/98-60  
Acórdão n.º : 104-17.431

tributáveis e de rendimentos tributados exclusivamente na fonte subtraídos dos "dispêndios e aplicações".

No caso vertente, o levantamento fiscal apurou em 31/12/93, a existência de saldo negativo e nesta circunstância logrou a fiscalização tributar o acréscimo patrimonial não justificado pelos valores não respaldados pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, exclusivos na fonte ou que fossem oriundos de empréstimos, pela qual a infração à legislação do imposto foi demonstrada pela violação aos ditames dos parágrafos 1º ao 3º e parágrafos e 8º, da Lei n.º 7.713/88, dos artigos 1º ao 4º da Lei n.º 134/90; artigos 4º ao 6º da Lei n.º 8.383/91 c/c o artigo 6º e parágrafos da Lei n.º 8.021/90.

Todavia, não me parece correto obter o acréscimo patrimonial através do fluxo de caixa anual. O imposto tem exigência mensal conforme estabelecem os artigos 2º, 3º e 25 da Lei n.º 7.713/88 e deve corresponder aos rendimentos do mês que se refere a tributação. Portanto, a partir da edição dessa Lei, não tem mais sentido a apuração do acréscimo patrimonial calcado nos valores do patrimônio da pessoa física existente no último dia de cada ano-base, correspondente ao exercício financeiro fiscalizado (31/12).

Entendo que é ilegal a presunção adotada no auto de infração. Para legitimar a autuação impõe-se a necessidade de se apurar o acréscimo patrimonial no mês destinado ao pagamento da exigência, frise-se, até porque os valores anuais informados pelo contribuinte são sujeitos apenas ao ajuste na declaração anual de rendimentos, preconizado pelo artigo 2º da Lei n.º 8.134/90.

É bom lembrar mais uma vez, que os artigos 2º ao 8º da Lei n.º 7.713/88 e os artigos 5º e 6º da Lei n.º 8.383/91, cuidaram de determinar que o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

Na sistemática adotada pela fiscalização para apuração do imposto, não se pode considerar que possa ocorrer a existência de renda consumida ou de acréscimo patrimonial a descoberto, caso o levantamento não expresse o real patrimônio da pessoa física no mês da apuração do tributo.

Segundo a legislação mencionada o fato gerador do imposto não deve ser admitido como encerrado no último dia do ano-base conforme inquina o auto de infração. Tal recomendação é sustentada no Manual de Fiscalização.

É de se ressaltar que segundo estabelecem os artigos 2º ao 8º da Lei n.º 7.713/88 e os artigos 5º e 6º da Lei n.º 8.383/91, deve ser apurado mensalmente as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributados na declaração, não tributáveis ou já tributados exclusivamente na fonte.

No presente caso, constata-se que a matéria lançada tem suporte em "acréscimos patrimoniais a descoberto", ou seja, foi considerando omissão de rendimentos a insuficiência de recursos para fazer frente as aplicações, cuja origem não tenha sido satisfatoriamente esclarecida, nem comprovada tratar-se de importâncias já oferecidas à tributação ou que sejam não tributáveis ou tributadas exclusivamente na fonte, apurado de forma anual. Assim, no entender da autoridade lançadora a análise de evolução anual do patrimônio da pessoa física decorre da sistemática em se considerar como renda justificada e presumivelmente consumida o saldo positivo em 31/12/, encontrado no resultado da equação envolvendo a título de "recursos", os valores originados de rendimentos tributáveis na declaração, de rendimentos não tributáveis e de rendimentos tributados exclusivamente na fonte subtraídos dos "dispêndios e aplicações".



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

Sobre este "acréscimo 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 lícita a 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 constatada na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerada 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).

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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº : 104-17.431

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em 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.

**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 em 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.

.....\*

Ora, como se vê a Lei n.º 7.713/88 instituiu a apuração mensal do imposto e, a partir da edição da Lei n.º 8.134/90, esta apuração mensal passou a ser feita por antecipação, pois o montante real devido somente viria a ser conhecido na declaração de ajuste, após as deduções a que o contribuinte fizesse jus. Com base nos dados fornecidos, poderia a autoridade administrativa aceitá-los ou exigir eventual diferença de tributo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo n.º : 10840.001431/98-60  
Acórdão n.º : 104-17.431

Desta forma, 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.

Assim, entendo que, a partir de 01/01/89, os rendimentos omitidos devem ser apurados, mensalmente, pela fiscalização. Sendo que estes rendimentos estão sujeitos à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

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.

Como também 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 é entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados 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, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001431/98-60  
Acórdão nº. : 104-17.431

Concluo, portanto, que é ilegal a presunção adotada no auto de infração, qual seja, "Fluxo de Caixa" anual. Para legitimar a autuação impõe-se a necessidade de se apurar a omissão de rendimentos no mês em que ocorreu o fato.

Diante do conteúdo dos autos, pela associação de entendimentos sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 11 de abril de 2000

  
NELSON MALLMANN