



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Recurso nº. : 15.494
Matéria : IRPF - Exs: 1992 a 1995
Recorrente : JORGE JOSÉ STOECKL
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR
Sessão de : 13 de outubro de 1998
Acórdão nº. : 104-16.632

IRPF - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - 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.

IRPF - CUSTO DE AQUISIÇÃO DE BENS OU DIREITOS ADQUIRIDOS ATÉ 31/12/91 - AVALIAÇÃO A VALOR DE MERCADO - ENTREGA INTEMPESTIVA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - No exercício financeiro de 1992, ano-calendário de 1991, o contribuinte apresentará a declaração de bens na qual os bens e direitos serão individualmente avaliados a valor de mercado no dia 31/12/91, e convertidos em quantidade de UFIR pelo valor desta no mês de janeiro de 1992. Assim, a pessoa física obrigada à apresentação da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1992, que não avaliou os bens e direitos a preço de mercado em 31/12/91, deverá efetuar a correção do custo de aquisição até a data, aplicando os índices da tabela constante do Ato Declaratório CST nº 76/91.

IRPF - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS POR PESSOAS FÍSICAS - Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente. 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, doação,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

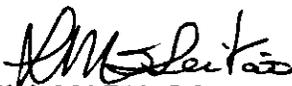
Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por JORGE JOSÉ STOECKEL.

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


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NÉLSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Roberto William Gonçalves.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632
Recurso nº. : 15.494
Recorrente : JORGE JOSÉ STOECKL

RELATÓRIO

JORGE JOSÉ STOECKL, contribuinte inscrito no CPF/MF 004.772.499-49, residente e domiciliado na cidade de Foz do Iguaçu, Estado do Paraná, à Rua Naipi, n.º 274, Bairro Centro, jurisdicionado à DRF em Foz do Iguaçu - PR, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 228/236, prolatada pela DRJ em Foz do Iguaçu - PR, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 241/245.

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado, em 29/10/96, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 181/209, com ciência em 07/11/96, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 345.855,42 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento), para fatos geradores até 31/12/94 e R\$ 165,74, para fatos geradores a partir de 01/01/95, a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD como juros de mora no período de 15/04/91 a 02/01/92; da multa por atraso na declaração de rendimentos; da multa de lançamento de ofício de 50% para os fatos geradores até mai/91, de 80% para os fatos geradores de jun/91 e de 100% para os fatos geradores a partir de jul/91; e dos juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, calculados sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 1992 a 1995, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendários de 1991 a 1994.

Da ação fiscal resultou a constatação das seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

1 - RENDIMENTOS DE TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO:

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho com vínculo empregatício. Infração capitulada nos arts. 1º ao 3º, parágrafos da Lei n.º 7.713/88, arts. 1º ao 3º da Lei n.º 8.134/90, e arts. 4º e 5º, e parágrafo único 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, como demonstrada no Termo de Verificação Fiscal em anexo. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, e artigo 8º da Lei n.º 7.713/88, e artigos 1º ao 4º, da Lei n.º 8.134/90.

3 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS:

Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, artigo 16 ao 21 da Lei n.º 7.713/88, com alterações introduzidas pelo artigo 5º da Lei n.º 8.012/90 e pelos artigos 1º e 2º e 18, inciso I e parágrafos, da Lei n.º 8.134/90.

4 - RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO:

Omissão de recolhimento do camê-leão tendo em vista os rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo. Infração capitulada nos arts. 1º ao 3º, parágrafos e 8º da Lei n.º 7.713/88, arts. 1º ao 4º da Lei n.º 8.134/90, e arts. 4º e 5º, e parágrafo único e art. 6º da Lei n.º 8.383/91.

Termo de Verificação Fiscal de fis. 163/180, esclarece, ainda, entre outros, os seguintes aspectos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

- que no exercício de 1992 o contribuinte e seu cônjuge auferiram rendimentos tributáveis no valor total de Cr\$ 17.360.179,00, sendo Cr\$ 646.429,00 de pessoas jurídicas recebido pela Sra. Maria Cezarina Ramires Stoeckel e Cr\$ 16.710.750,00 de pessoas físicas, recebido pelo Sr. Jorge José Stoeckel, fls. 23 a 26 e 57. Deste valor, deduziu-se Cr\$ 57.001,00 a título de Previdência Social e Cr\$ 303.000,00 a título de dependentes, perfazendo uma base de cálculo de Cr\$ 17.000.178,00, sendo retido na fonte o valor de Cr\$ 3.467,00, totalizando um rendimento líquido de Cr\$ 16.996.711,00;

- que como constata-se pelo carimbo apostado na página 4 da Declaração de Rendimentos apresentada pelo contribuinte (fls. 23), referente ao exercício de 1992, este efetuou sua entrega em data de 22/12/94, espontaneamente, sem contudo, recolher o imposto mensal obrigatório (carnê-leão), apurando apenas o saldo de imposto a pagar anual, como declarado;

- que assim, no presente trabalho de verificação fiscal, apurou-se o valor do carnê-leão sobre os rendimentos recebidos de pessoas físicas e do exterior pelo contribuinte, declarados na sua Declaração de Rendimentos do exercício de 1992, cobrando-se os acréscimos legais sobre os valores apurados;

- que na recomposição do caixa do contribuinte, considerando acumulados os saldos positivos das origens de recursos, dentro do mesmo ano-base, apuramos variação patrimonial a descoberto nos meses de maio, junho e agosto, constatando a omissão de rendimentos não justificada em rendimentos tributáveis, isentos e não tributáveis e/ou tributados exclusivamente na fonte, sujeitando o contribuinte ao recolhimento mensal obrigatório, no mês da omissão;

- que no exercício de 1993 o contribuinte auferiu rendimentos tributáveis no valor total de 22.680,00 UFIR, de pessoas físicas e do exterior, fls. 27 a 33. Intimado a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

apresentar os comprovantes de recebimento deste valor, o contribuinte informou que os comprovantes que existem são os que foram apresentados. Deste valor, deduziu-se a título de dependentes 1.440,00 UFIR, perfazendo uma base de cálculo de 21.240,00 UFIR;

- que com efeito, da mesma forma que no exercício de 1992, o contribuinte não efetuou a apuração do imposto mensal obrigatório sobre os rendimentos recebidos de pessoas físicas e do exterior, sendo aquele apurado neste trabalho de fiscalização, cobrando-se os acréscimos legais sobre o recolhimento mensal não efetuado no mês do vencimento;

- que também omitiu de sua declaração de rendimentos o valor de 7.276,08 UFIR, recebido pela sua mulher Maria Cezarina Ramires Stoeckel, informada como dependente, com retenção na fonte de 24,00 UFIR sobre aquele valor, e o valor de 602,78 UFIR, recebido da empresa Transportadora Canhon Ltda, fls. 150 a 156. Assim, o valor total dos rendimentos líquidos do contribuinte e sua cônjuge somam 29.094,86 UFIR;

- que, em março de 1992, a construção de prédio residencial sobre o lote 0627 da quadra 31 do Loteamento Jardim San Rafael em Foz do Iguaçu - PR, de março a dezembro de 1992, no valor total de 218.339,00 UFIR. Neste dispêndio o contribuinte não apresentou qualquer tipo de recibo, sendo, então, este valor total dividido pelo total de meses do ano em que se iniciou a obra, conferindo-se os gastos com a tabela de custos de construção Sinduscon, verificando-se estarem dentro dos limites mínimos que poderiam ser gasto para o tipo de construção informado pelo contribuinte, através da apresentação de planta de construção;

- que na recomposição do caixa do contribuinte, considerando acumulados os saldos positivos das origens de recursos, dentro do mesmo ano-base, apuramos variação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

patrimonial a descoberto nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho e agosto de 1992;

- que apesar de estar obrigado a entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1992, o contribuinte apresentou-a, espontaneamente, somente em data de 22/12/94, avaliando os bens adquiridos nos anos de 1990 e 1991 ao valor de mercado na data da entrega intempestiva da referida declaração;

- que contudo, deixando de apresentar a declaração de rendimentos tempestivamente, o contribuinte perdeu a faculdade de avaliar os bens adquiridos nos anos de 1990 e 1991 ao valor de mercado, devendo atualizar o custo de aquisição dos referidos bens até 31/12/91, pela forma disposta na IN nº 39/93 e Ato Declaratório Normativo nº 76/91, como orienta o Ato Declaratório 77 de 05 de maio de 1993, e, a seguir, converter esse em quantidade de UFIR, pelo valor da UFIR em janeiro de 1992;

- que logo, quanto à venda dos lotes 0333 e 0347 da quadra 17 do Jardim Marisa em Foz do Iguaçu - PR, ao Sr. Ramon Borbas, pelo valor de Cr\$ 35.406.720,00, fls. 86 e 87, em 10/03/92, o contribuinte deveria destacar um ganho de capital no valor de 27.895,30 UFIR;

- que em relação à venda dos lotes 0078, 0066, 0054, 0042, 0306, 0245, 0233, e 0221 da quadra 15 do Jardim Marisa em Foz do Iguaçu, com área de 3.773,59 m², ao Sr Hermam Ramires Gonçalves, em data de 01/09/92, pelo valor de Cr\$ 623.361.256,00, o contribuinte deveria apurar e tributar um ganho de capital no valor de 123.894,79 UFIR;

- que no exercício de 1994 o contribuinte auferiu rendimentos tributáveis no valor total de 24.640,00 UFIR de pessoas físicas e do exterior, de diversas fontes, deduzindo-se deste valor a quantia de 1.440,00 UFIR, a título de dependentes, totalizando



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

uma base de cálculo de 23.200,00 UFIR, fls. 34. Ainda, o contribuinte omitiu de sua declaração de rendimentos o valor de 12.922,14 UFIR, recebido pela sua mulher Maria Cezarina Ramires Stoechel, informada como dependente daquele, com retenção na fonte de 220,35 UFIR. Assim, o valor total dos rendimentos líquidos do contribuinte e sua cônjuge somam 33.110,54 UFIR;

- que na construção de prédio residencial sobre o lote 0627 da quadra 31 do Loteamento Jardim San Rafael I em Foz do Iguaçu de janeiro a dezembro de 1993, no valor total de 139.500,00 UFIR. Neste dispêndio o contribuinte não apresentou qualquer tipo de recibo, sendo, então, este valor total dividido pelo total de meses do ano em que se iniciou a obra, conferindo-se os gastos com a tabela de custos de construção do Sinduscon, verificando-se estarem dentro dos limites mínimos que poderiam ser gasto para o tipo de construção;

- que no exercício de 1995 o contribuinte informou na declaração de ajuste anual do imposto de renda pessoas físicas que auferiu rendimentos tributáveis no valor total de 17.160,00 UFIR, recebidos de pessoas físicas. No mesmo ano deduziu-se desse valor a quantia de 1.560,00 a título de dependentes, totalizando um valor tributável de 15.600,00 UFIR.

Em sua peça impugnatória de fls. 213/218, instruída pelos documentos de fls. 219 e 226/227, apresentada, tempestivamente em 09/12/96, o contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

EXERCÍCIO DE 1992, ANO DE 1991:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

- que neste ano o demonstrativo da variação patrimonial foi procedido indevidamente em cruzeiros, posto que deveria ter sido feito em UFIR (especificamente o FAP), tal como procedido nos anos de 1992/1994. O levantamento em UFIR preserva corretamente o valor aquisitivo das sobras mensais, enquanto o levantamento em cruzeiros utiliza apenas o valor nominal dessas sobras, ocasionando majoração indevida nos acréscimos tributáveis. O mesmo critério adotado para 1992/1994 cabe ser adotado em 1991, retificando-se os saldos devedores (acréscimos);

- que a aplicação nº 7, Cr\$ 4.970.002,30 é incorreta. O pagamento da diferença entre o crédito do consórcio Ford/Escort (dia 08/08/91) foi menor, porque o crédito nessa data já estava atualizado para Cr\$ 4.671.000,00. Veja-se a fls. 147 que a prestação em 08/08/91 era de 93,42 e o plano de 50 meses, o que dá um crédito de Cr\$ 4.671.000,00, o qual diminuído na compra do Ford/Versalhes de Cr\$ 8.895.852,30, importa em Cr\$ 4.224.852,30, do dispêndio;

- que comporta revisão o cálculo do imposto, em particular na imputação proporcional do pagamento feito em 14/05/92 de Cr\$ v8.078.512,55, cujo critério fiscal é inaceitável. O contribuinte recolheu em 14/05, 5.842,18 UFIR, mas o fisco considerou apenas cerca de 800,00 UFIR, válidas para jan/fev/mar 1991. O recolhimento foi praticamente anulado por diminuição de multa e encargos da TRD, estes calculados indevidamente a partir de fev/91, quando é sabido que a TRD só é aplicável como juros a partir de agosto/91, conforme a orientação definitiva a respeito da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

EXERCÍCIO DE 1992, ANO DE 1992

- que no termo fiscal diz que o impugnante omitiu UFIR 7.276,08 auferido pela esposa Maria Stoeckel, "informada como dependente". Não se trata de omissão, mas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

de declaração em separado, conforme o regime normal previsto no artigo 5º do RIR/94. Inexistindo opção pela declaração conjunta, como é o caso, não cabe incluir o rendimento da esposa na declaração do marido, cabendo, não obstante, considerar os recursos no levantamento patrimonial deste (renda da esposa);

- que os valores considerados pela ação fiscal nos meses de março até agosto/92, como dispêndios na construção (Jardim San Rafael), são inexistentes. O impugnante informou ter dispendido UFIR 218.339,00 em 1992, de março a dezembro. Fê-lo por simples engano, já que tais gastos só iniciaram em setembro/92, depois de obtido o licenciamento (alvará de construção), liberado em 31 de julho de 1992 (fls. 91). Não podia o impugnante arriscar-se a iniciar a construção antes do alvará e nem havia recursos suficientes, de modo que obtido o alvará em 31/07, o obra iniciou-se efetivamente em setembro, quando recebidas as 198.800,00 UFIR por venda de imóvel (acréscimo patrimonial);

- que os recursos que sobraram em 31/12 desaparecem. Esse critério não tem consistência nem legalidade, devendo sua aplicação unicamente ao arbítrio fiscal, já que a lei tributária não o ampara (recursos sobrantés do ano anterior);

- que o impugnante apresentou espontaneamente, mas fora de prazo, as declarações dos anos de 1991 a 1993. Afirma a ação fiscal, por isso, que o impugnante "... perdeu a faculdade de avaliar os bens adquiridos nos anos de 1990 e 1991 ao valor de mercado em 31/12/91". Em primeiro lugar não se trata de "faculdade" a avaliação a valor de mercado dos bens existentes em 31/12/91, e sim de imposição legal taxativa da lei tributária, conforme bem expressa o art. 851 do RIR/94; Em segundo lugar, a expressão a valor de mercado, sem representar uma opção de benevolência ao contribuinte, nunca esteve condicionada à entrega tempestiva da declaração, isto é, não se trata de favor fiscal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

suscetível de perimir ou caducar se não utilizado em tempo hábil, mediante a entrega no prazo da declaração;

- que logo, a declaração extemporânea é válida para proceder a avaliação a valor de mercado e, se nesta não há ganhos de capital, nada existe para tributar. Se o impugnante, mesmo fora do prazo, mas antes do procedimento fiscal, apresentou as declarações de renda e bens, e nestas avaliou os imóveis a valor de mercado, tal procedimento é correto e eficaz, cabendo respeitar os valores assim declarados, frente aos quais não existem os alegados ganhos de capital;

EXERCÍCIOS DE 1994 E 1995, ANOS DE 1993 E 1994

- que o rendimento da esposa de UFIR 12.922,14. Trata-se, como já referido em relação ao ano anterior, de declaração em separado, não cabendo adicioná-lo à renda do marido, pelo argumento de ter a esposa como dependente;

- que não procedem os ganhos de capital, haja visto que foram avaliados ao valor de mercado, com entrega da declaração fora do prazo, porém antes do procedimento fiscal;

- que não tem amparo legal a cobrança de multa por atraso na entrega das declarações. É sabido que a multa por atraso da declaração não pode ser cobrada cumulativamente com a multa do procedimento de ofício, assim, como foram exigidos indevidamente os encargos da TRD no período até julho de 1991.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

ação fiscal, mantendo em parte o crédito tributário lançado, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o impugnante alega que o Fisco deixou de considerar a conversão dos valores pela UFIR no demonstrativo da variação patrimonial do ano-base de 1991, o que determinou a insuficiência de recursos;

- que a UFIR é uma Unidade Fiscal de Referência, sendo utilizada apenas para cálculo e atualização do imposto, não é moeda; os recursos foram percebidos em moeda corrente do País, e não em UFIR. Cabe ao contribuinte provar que tais recursos foram aplicados e produziram rendimentos financeiros, preservando o valor aquisitivo das sobras mensais, para fazer frente aos dispêndios;

- que nos demais exercícios, por equívoco da fiscalização, a apuração se deu em UFIR, ou seja, ocorreu uma liberalidade que beneficiou o contribuinte. A apuração deveria ter sido feita em moeda corrente também nos demais anos. Porém, da mesma forma que não se procederá à apuração do crédito em UFIR no ano-base de 1991 (mesmo porque em 1991 não existia UFIR), o equívoco dos outros períodos não será corrigido na análise dos autos, pois certamente resultaria em agravamento do crédito tributário;

- que no que tange às sobras de recursos de anos anteriores, mesmo tendo sido apuradas pela fiscalização, caberia ao contribuinte comprovar a sua transposição de um exercício para o outro. Tem-se, ainda, nos anos em que a apuração se deu em UFIR, que a sobra é fictícia, pelos motivos acima expostos;

- que quando o contribuinte relacionou sua esposa como dependente, exerceu a opção pela declaração em conjunto, omitindo, porém, seus rendimentos. Por se tratar de opção, a retificação que ora pleiteia o impugnante, somente seria possível antes do



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

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

lançamento. Desta forma, não procede a alegação de que inexistiu opção pela declaração em conjunto, pois existe, sim, e foi exercida ao constar o nome da esposa como dependente. O rendimento dos dependentes devem ser tributados em conjunto;

- que quanto à avaliação dos bens adquiridos em 1990 e 1991 pelo valor de mercado, não merece reparo o procedimento fiscal. O contribuinte afirma tratar-se de imposição legal, e não de faculdade, porém, somente poderia seguir a regra do artigo 851 do RIR/94, citado pelo impugnante, quem procedesse à entrega tempestiva da declaração, o que não foi o caso. A pessoa física obrigada à apresentação da declaração de rendimentos, que não o fez tempestivamente, deve considerar custo de aquisição o valor original do bem, corrigido monetariamente, com base nas normas legais já grafadas no termo de verificação fiscal;

- que a avaliação dos bens em UFIR no ano de 1992 representou isenção de rendimentos, e como tal deve ser interpretada literalmente. Outro fato relevante a ser destacado é que o contribuinte entregou a declaração de 1992, em 22/12/94 (fls. 23), após a venda dos imóveis (fls. 202), quando já havia ocorrido o fato gerador do ganho de capital, e o custo a ser tomado era o valor de aquisição corrigido, em face da inexistência da declaração. Portanto, por qualquer aspecto que se analise, é devido o IRPF sobre o ganho de capital apurado;

- que o contribuinte afirma que a diferença entre o crédito do consórcio Ford Escort e o valor de compra do veículo Ford Versalhes foi menor que o valor assentado na planilha de fls. 174, pois o crédito do consórcio já estava atualizado. Contudo, não traz aos autos qualquer prova documental de suas alegações. O extrato traz o valor pago, o qual foi utilizado pela fiscalização. Se foi paga alguma diferença de crédito, a referida diferença não consta do mesmo. Como o contribuinte não comprovou sua argumentação, o valor permanecerá inalterado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

- que alega o impugnante que a diferença na compra do veículo Ford Versalhes não foi efetivamente paga no mesmo dia, e sim no curso do mês seguinte, constando da nota fiscal de fls. 138, observação quanto a alienação fiduciária, denotando que o veículo não foi quitado na ocasião. Ocorre que na referida nota fiscal, consta alienação fiduciária junto à Araucária Administradora de Consórcios, devido à entrega da carta de crédito do veículo Escort Hobby. Se a alienação fosse à Olsen Veículos Ltda, configurar-se-ia quitação posterior. Portanto, a alienação junto à administradora de consórcios em nada comprova as alegações do contribuinte;

- que quanto aos dispêndios na construção, os argumentos do contribuinte devem ser aceitos, pois em sua declaração (fls. 29) não estão especificados os valores despendidos mês a mês, e em nenhum lugar nos autos se encontra intimação fiscal para especificá-los. O contribuinte afirma que até agosto, os gastos foram de aproximadamente 5.000 UFIR, tendo-se iniciado a construção em setembro, juntando, para tal, declaração do engenheiro responsável, às fls. 227. O valor de 5.000 UFIR será, então, imputado como dispêndio à razão de 833,33 UFIR por mês, de março a agosto, e o restante, lançado como dispêndio a partir de setembro;

- que como se verifica, somente restou saldo negativo passível de tributação no ano-calendário, em janeiro e fevereiro (planilha de fls. 176) após as modificações efetuadas. A imputação de pagamentos demonstrada às fls. 181 ficará sem valor, pois, com os ajustes do crédito tributário por força da Instrução Normativa SRF nº 46 a referida imputação perdeu o objeto, pelo que deverá ser desconsiderada;

- que a multa pelo atraso na entrega da declaração deve ser exonerada, pois tal penalidade aplica-se somente sobre o imposto devido na entrega espontânea da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

declaração. No lançamento de ofício não há que se falar em multa por atraso na entrega, posto que sobre o imposto lançado já incide a multa de ofício;

- que a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 44, inciso I, reduziu para 75% a multa de lançamento de ofício, de que trata o artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, aplicada no presente Auto de Infração;

- que o contribuinte alega que a exigência de juros de mora com base na TRD até julho de 1991 é indevida. Com a alteração dos vencimentos dos valores devidos em 1991, para 14/05/92, deixou de haver incidência da TRD.

A ementa que consubstancia a presente decisão é a seguinte:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

Os recursos que o contribuinte declarar possuir ao final do ano-calendário devem ser efetivamente comprovados, para seu aproveitamento no período seguinte, invertendo-se o ônus da prova.

A opção pela declaração dos cônjuges em conjunto é exercida ao constar o nome da esposa como dependente, devendo-se tributar os seus rendimentos juntamente com os do marido.

A pessoa física obrigada à apresentação da declaração de rendimentos, que não o fez tempestivamente, deve considerar custo de aquisição o valor original do bem, corrigido monetariamente.

Na apuração mensal dos saldos de caixa da pessoa física, os recursos e dispêndios devem ser tabulados em moeda corrente. Absolutamente imprópria a pretensão do contribuinte de que os valores sejam convertidos em UFIR para aproveitamento nos meses seguintes, uma vez que UFIR não é moeda.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. "



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 26/02/98, conforme Termo constante às fls. 237/239, e com ela não se conformando, em parte, o interessado interpôs, em tempo hábil (19/03/98), o recurso voluntário de fls. 241/245, onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- que trata-se de imposto de renda pessoa física, anos de 1991 a 1994, apurado em procedimento de ofício sobre acréscimos patrimoniais a descoberto e ganhos de capital;

- que não foi escolhido o critério de demonstrar a variação patrimonial mensal em UFIR, no ano calendário de 1991, tal como procedido nos anos de 1992 a 1992;

- que os recursos sobrantes do ano anterior não foram transpostos, portanto desaparecem em 31/12 de cada ano;

- que argumentou-se na impugnação, para justificar a metodologia de apurar em UFIR a variação patrimonial, que não pode ser recepcionado pelo fisco para justificar acréscimo patrimonial, que a preservação em valores atualizados dos valores sobrantes de cada mês, por parte do contribuinte, é uma realidade que independe de prova, podendo ser aceita como presunção lógica e necessária, tal como ocorreu nos anos de 1992 a 1994;

- que quanto aos recursos sobrantes em cada ano, devidamente demonstrados nos cálculos fiscais, merecem ser transpostos e considerados no ano seguinte, não cabendo, como dito, presumir que "desapareçam", mesmo a pretexto de não estarem comprovados por depósito/aplicações;

- que ao que se compreende, está incorreta a planilha da autoridade julgadora. A IN 46/96 determinou que os rendimentos até 31/12/96, quando não informados



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

na declaração (caso dos acréscimos patrimoniais) fossem computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, mas não foi isso que ocorreu;

- que a avaliação a valor de mercado dos bens existentes em 31/12/91, no entender do recorrente foi colocada na legislação não como simples "faculdade" exercitável por opção do contribuinte, e sim como imposição taxativa, isto é, como regra nova, compulsória, para apuração dos ganhos de capital na alienação dos bens adquiridos até 31/12/91;

- que a introdução da nova sistemática não afetou o direito de o contribuinte retificar a declaração de bens do ano de 1991, com escopo de modificar os valores de mercado fixados anteriormente. Se era permitido retificar a declaração de bens, no pertinente, com maior razão era permitido (tolerado) entregá-la a destempo, sem perda do direito à fixação a valor de mercado, direito esse apenas ausente na hipótese de o contribuinte recusá-lo.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Não há arguição de qualquer preliminar.

Como se vê do relatório, cinge-se a discussão do presente litígio em torno de acréscimo patrimonial a descoberto apurado, mensalmente, através de fluxo de caixa e ganhos de capital pela alienação de bens, onde o pólo discordante centraliza-se nos seguintes aspectos:

- que não foi escolhido o critério de demonstrar a variação patrimonial mensal em UFIR, no ano calendário de 1991, tal como procedido nos anos de 1992 a 1992;

- que os recursos sobranes do ano anterior não foram transpostos, portanto desaparecem em 31/12 de cada ano;

- que está incorreta a planilha demonstrativa do imposto de renda mantido elaborado pela autoridade julgadora, tendo em vista que IN 46/96 determinou que os rendimentos até 31/12/96, quando não informados na declaração (caso dos acréscimos patrimoniais) fossem computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, mas não foi isso que ocorreu;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

- que a avaliação a valor de mercado dos bens existentes em 31/12/91, no entender do recorrente foi colocada na legislação não como simples "faculdade" exercitável por opção do contribuinte, e sim como imposição taxativa, isto é, como regra nova, compulsória, para apuração dos ganhos de capital na alienação dos bens adquiridos até 31/12/91.

Da análise dos autos verifica-se que apesar de ter sido solicitado, no decorrer da fiscalização, a comprovação dos recursos ingressados para fazer frente as aplicações, ou seja apresentar elementos comprobatórios que pudessem elidir a acusação de "acréscimo patrimonial a descoberto", pouco trouxe aos autos para que pudesse elidir o lançamento.

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. Como se vê, o fato que resta a ser julgado é a omissão de rendimentos, apurado através do fluxo financeiro do suplicante.

Sobre este "acréscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo mensal" 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

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).

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período. Não pode se tratada, portanto, como acréscimo patrimonial. Assim não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

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.

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.

Quanto ao argumento de que não foi escolhido o critério de demonstrar a variação patrimonial mensal em UFIR, no ano calendário de 1991, tal como procedido nos anos de 1992 a 1994, a razão está com a autoridade singular, pois a UFIR é um referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União, sendo apenas utilizado para o cálculo e atualização do imposto, sendo inaplicável no demonstrativo de origens e aplicações de recursos - "fluxo de caixa", já que a finalidade do demonstrativo é verificar se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

contribuinte possuía recursos com origem declarada suficiente para fazer frente as aplicações.

Da mesma forma, não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano devem 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 01/01/89, 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. Como em nenhum lugar nos autos se encontra os elementos comprobatórios, não é de se aceitar a transposição dos saldos positivos não utilizados no ano base da apuração.

Tem razão o suplicante quando argumenta que o imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) oriundo de rendimentos não informados na declaração de rendimentos, serão computados na determinação da base de cálculo anual do tributo.

Diante disso, quando for efetuado o demonstrativo do débito deverá ser observado a norma preconizada pela Instrução Normativa SRF nº 46, de 13/05/97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

Quanto à avaliação dos bens adquiridos em 1990 e 1991, não merece reparo o procedimento fiscal. Senão vejamos:

Diz a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991:

"Art. 96 - No exercício financeiro de 1992, ano-calendário de 1991, o contribuinte apresentará declaração de bens na qual os bens e direitos serão individualmente avaliados a valor de mercado no dia 31 de dezembro de 1991, e convertidos em quantidade de UFIR pelo valor desta no mês de janeiro de 1992."

Diz a Instrução Normativa SRF nº 39, de 30 de março de 1993:

"Art. 8º - A pessoa física obrigada à apresentação da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1992, ano-base de 1991, que não avaliou os bens e direitos a preço de mercado em 31/12/91, deverá efetuar a correção do custo de aquisição até essa data, aplicando os índices da tabela constante do Ato Declaratório CST nº 76/91.

Parágrafo único - O valor assim encontrado, em 31/12/91, deverá ser convertido em quantidade de UFIR, pelo valor desta no mês de janeiro de 1992 (Cr\$ 597,06).

Como se vê a legislação que rege o assunto é claro não vejo razão para continuar a discussão.

No presente caso, são oportunas algumas considerações a propósito da interpretação das leis, especialmente no campo do Direito Tributário:

"Ensina FRANCISCO FERRARA, in "Ensaio Sobre a Teoria de Interpretação das Leis" - Studiu, Coimbra, 1978 , 3ª Ed. pág 26:

"... interpretar, quando de leis se trata, significa algo diverso de interpretar em outros casos: interpretar, em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentre as várias



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva.”

Ensina, ainda, que “Assim, não há dúvida que as palavras da lei podem comportar, e em regra comportam, diversos pensamentos. Mas nem todos têm, sob este ponto de vista, a mesma legitimidade. Um deles representará a significação natural, imediata, espontânea dos dizeres legais; outro uma significação artificiosa ou reservada. Um deles encontrará no teor verbal da lei uma expressão perfeitamente adequada; outro uma notação vaga, tosca, infeliz. Um deles sente-se como que à sua vontade dentro do texto legal; outro só lá se agüenta com certo mal estar.”

CARLOS MIXIMILIANO, em sua obra ‘HERMENÊUTICA APLICAÇÃO DO DIREITO’, Forense, 1981, 9ª ed. pags 165/166, preleciona:

“Prefere-se o sentido conducente ao resultado mais razoável, que melhor corresponda às necessidades da prática, e seja mais humano, benigno, suave.

É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procura-se a interpretação que conduza a melhor conseqüência para a coletividade.

Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de resulta eficiente a providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este juridicamente nulo.”

.....
“Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido eqüitativo, lógico e acorde com o sentido geral e o bem presente e futura da comunidade.”

Assim, interpretar não significa desobedecer ao mandamento legal, mas, cumprir o seu ordenamento, seu preceito, só de forma a torná-lo consentâneo com a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

realidade que nos cerca. O que se busca, em última análise, é tomar o comando legal exequível, eficiente, eficaz, de alcance lógico, racional, principalmente, jurídico.

Por isso mesmo, as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real intenção, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer a ação saneadora contrária, por parte da autoridade administrativa fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento. Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de procedimentos dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso, compete ao fisco proceder como o fez: calcular o custo dos bens alienados com base no art. 8º da IN SRF nº 39/93.

No Direito Privado, se a simulação prejudica um terceiro, o ato torna-se anulável. O Estado é sempre um terceiro interessado nas relações entre particulares que envolvem recolhimento de tributos; por conseguinte, poderia provocar a anulação destes atos. Entretanto, a legislação tributária preferiu recompor a situação e cobrar o imposto devido.

Assim, as simulações que envolvem tributos não são tratadas no Direito Tributário como seriam no Direito Privado. Neste último, a consequência é a anulabilidade do ato praticado; e no Direito tributário é o lançamento ex-officio do imposto, que o verdadeiro ato geraria, acrescido das penalidades cabíveis.

A Fazenda Nacional, representante legítimo da União, tem o poder de impor normas que visem a impedir a manipulação de bens ou valores que repercutam negativamente nos resultados da cobrança de tributos.



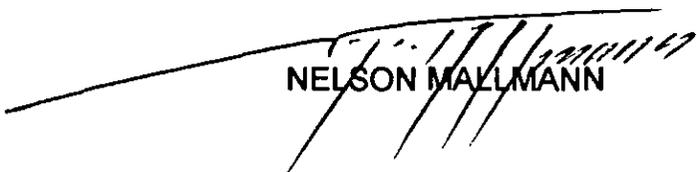
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.007545/96-19
Acórdão nº. : 104-16.632

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva, sendo livre a convicção do julgador, firmo a minha convicção que estão corretos, tanto o procedimento fiscal como a decisão recorrida, no que se refere a omissão de rendimentos apurados através do fluxo de caixa, bem como o cálculo do ganho de capital decorrente da alienação de bens.

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

Sala das Sessões - DF, em 13 de outubro de 1998



NELSON MALLMANN