



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº : 10983.002142/95-56
Recurso nº : 11.705
Matéria : IRPF - Exs. 1992 e 1993
Recorrente : SANTINO LUDOVINO VOLTOLINI
Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC
Sessão de : 14 de maio de 1997
Acórdão nº : 104-14.912

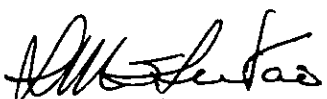
IRPF - GANHO DE CAPITAL - Tributa-se, mensalmente, o ganho de capital auferido com a alienação de bens ou direitos de qualquer natureza. Considera-se ganho a diferença positiva entre o valor de venda e o respectivo custo de aquisição atualizado monetariamente.

CUSTO DE AQUISIÇÃO - O custo de aquisição é aquele indicado em UFIR, na declaração de bens relativa ao exercício de 1992, admitindo prova em contrário.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
SANTINO LUDOVINO VOLTOLINI

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


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


ELIZABETO CARREIRO VARÃO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 AGO 1997



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, LUIZ CARLOS DE LIMA FRANCA e REMIS ALMEIDA ESTOL.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'R' or 'L' followed by a flourish.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912
Recurso nº : 11.705
Recorrente : SANTINO LUDOVINO VOLTOLINI

RELATÓRIO

O contribuinte SANTINO LUDOVINO VOLTOLINI, inscrito no CPF sob o nº . 006.203.609-25, inconformado com a decisão de primeiro grau, proferida pelo Delegado titular da DRJ em FLORIANÓPOLIS (SC), apresenta recurso voluntário a este Conselho, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 118/149.

A exigência tem origem no auto de infração de fls. 101/111, onde exigiu-se do contribuinte o recolhimento de 191.990,94 UFIR a título de Imposto de Renda Pessoa Física, relativo aos exercícios de 1991 a 1994, tendo em vista a constatação de omissão de rendimentos resultante de acréscimo patrimonial a descoberto (Exs. de 1991/1992/ano-calendário de 1992), em razão da aquisição de bens de valor superior aos recursos financeiros, e omissão de ganhos de capital verificada na alienação de dois terrenos, localizados em Porto Belo (SC), em abril e julho de 1992, e de outros três (terrenos), também em Porto Belo, vendidos em abril, julho e novembro de 1993.

O interessado insurgiu-se contra a exigência fiscal, apresentado sua peça impugnatória, cujas razões foram assim resumidas pelo julgador singular:

- Quanto ao terreno alienado à CELESC, em abril de 1992, estão incorretos os cálculos da fiscalização ao ter considerado os percentuais de 65%, 70% e 75%, para redução do lucro, quando o correto seria 85% sobre o total do ganho de capital, tendo em vista que o imóvel foi adquirido em outubro de 1974.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

- Alega, ainda, que já tinha o direito adquirido à redução de 5% para cada ano completo que o imóvel permanecesse em sua propriedade, mesmo nos anos subseqüentes à Lei nº 7.713/88, por entender que referido diploma legal só se aplica para imóveis adquiridos após a sua vigência.

- Quanto aos terrenos transferidos para a empresa de sua propriedade e de sua esposa, a título de integralização de capital, em julho de 1992, inconforma-se com o lançamento por considerar que nesta operação não houve alienação. O ganho de capital só viria a ocorrer quando o imóvel fosse alienado a terceiros.

- Além disso, supondo que tivesse havido alienação na transferência de propriedade para a pessoa jurídica, ainda assim, pelos cálculos do impugnante, ter-se-ia verificado prejuízo, e não ganho de capital.

- Acrescenta ainda que, nos cálculos, houve equívoco da autoridade lançadora ao considerar os percentuais de redução de 5% e 10%. Se tivesse havido ganho de capital, deveria ser aplicado o percentual de redução de 20%, tendo em vista o direito adquirido anterior à Lei nº 7.713/88.

- Quanto aos terrenos alienados em abril, julho e novembro de 1993, estão sendo impugnados tanto os percentuais de redução do ganho de capital quanto os cálculos que deram base ao lançamento, na mesma linha de argumentação já relatada anteriormente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

- Questiona, no geral, o lançamento do ganho de capital, nos anos-calendário de 1992 e 1993, por não ter sido aceito o valor de mercado informado na declaração de bens da DIRPF/92 e, conseqüentemente, não ter considerado a isenção prevista no art. 96 da Lei nº 8.383/91. Portanto, pleitea que sejam desconstituídos todos os cálculos e lançamentos que tomaram por base o custo corrigido conforme o Ato Declaratório nº 76/91, assegurando-se a isenção referida.

- Questiona a aplicação da TR/TRD, no período compreendido entre 04/02/91 a 31/07/91, a título de correção monetária. Na hipótese da aplicação deste índice, a título de juros, a exigência só poderia ser efetuada a partir de agosto/91, ou seja, a partir da edição da Lei nº 8.218/91, não podendo retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos antes da vigência da referida lei.

- Inconforma-se com a aplicabilidade da UFIR, no exercício de 1992, alegando que a Lei nº 8.383/91 não pode ser aplicada no referido exercício por ferir o princípio da anterioridade expresso no art. 150, III, "b", da Constituição Federal, tendo em vista que o DOU, que trouxe a edição da referida lei, só circulou no dia 02.01.92.

- Contesta a aplicação da multa de ofício, nos percentuais de 50% e 100% do valor do imposto, considerando-a exacerbada, confiscatória e desproporcional ao afetamento do bem jurídico atingido, descumprindo, assim, os princípios da Dosimetria da Pena, da Legalidade, da Tipicidade Cerrada e a vedação constitucional relativa à utilização de tributo com efeito de confisco.

- Resalte-se, para evitar dúvidas, que os terrenos alienados, objeto do lançamento do ganho de capital omitido, não fazem parte dos loteamentos "Jardim Santino Voltoline" e "Loteamento Giovanni", que equiparam o contribuinte à pessoa jurídica.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56

Acórdão nº. : 104-14.912

- Quanto à variação patrimonial a descoberto, contesta o lançamento:

a) Relativamente ao ano-base de 1990, a autoridade lançadora não considerou o saldo da conta de poupança no Banco do Brasil, declarado em 31.12.89; não verificou se o impugnante havia pago o valor de Cr\$. 1.378.978,00, a título de consórcio, em 1990, e por considerar exorbitante a cobrança dos juros de mora, no valor quatro vezes superior ao capital, incluindo-se aí a TR/TRD, que está impugnando.

b) Relativamente ao ano-base de 1991, porque foi considerado um pagamento de dívida, ao Banco do Brasil, que simplesmente não existiu. Com isto, não há variação patrimonial a descoberto, ao contrário, há sobra de caixa de Cr\$. 5.539.184,31.

c) Relativamente ao ano-calendário de 1992, foram considerados dispêndios na aquisição de imóveis que são de propriedade da ex- cônjuge; o dispêndio na integralização de capital, atribuído ao autuado, deverá ser considerado pela metade, tendo em vista que a outra parte pertence à ex-cônjuge; não concorda com o valor do custo arbitrado para a construção do Edifício Eracilda, com base no CUB médio do ano, alegando que é possível, quando o proprietário é pessoa dedicada ao ramo das construções civis e acompanha diretamente todas as etapas da obra, reduzir-se o custo da construção em até 40% do valor do CUB.

- Ainda com relação ao custo das construções, caso restem dúvidas, mesmo após as alegações efetuadas e, com fulcro no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, requer a realização de perícia técnica para comprovar que é possível levar a cabo a construção de um edifício com redução de custos seguramente superior a 20% do CUB.

- Solicita, também, que o nome e o endereço do perito sejam indicados apenas se deferido o pedido de realização de perícia.



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

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

No julgamento, a autoridade monocrática mantém parcialmente o lançamento, baseando-se nos seguintes argumentos:

- O impugnante contesta, com relação ao lançamento do ganho de capital apurado nos meses de abril e julho de 1992 e abril, julho e novembro de 1993, a sistemática de cálculo efetuada com base no Ato Declaratório CST nº 76/91, pretendendo que sejam adotados, a título de custo dos imóveis alienados, o valor de mercado constante da declaração de bens e direitos inclusa na declaração de rendimentos do exercício de 1992, ano-base de 1991 (fls. 20/26).

- Quando foi editada a Lei nº 8.383/91 a correção do custo de aquisição de bens ou direitos de qualquer natureza, na apuração do ganho de capital, alienados a partir de 30.07.91, fazia-se com base na "Tabela de Coeficientes" anexa ao Ato Declaratório CST nº 76, de 02 de setembro de 1991.

- Por seu turno, a Instrução Normativa SRF nº 39, de 30 de março de 1993, que consolidou as normas sobre a apuração do ganho de capital na alienação de bens e direitos por pessoas físicas, traçou as diretrizes relativas àquilo que se deva considerar como custo de aquisição (....). Vê-se, assim, que o entendimento administrativo firmado, claramente definido na IN SRF nº 39/93, era considerar o valor de mercado, como custo de aquisição, para as declarações apresentadas tempestivamente; situações outras que não se enquadrassem nesta regra, como aquelas descritas nos artigos 8º e 9º e as declarações intempestivas, teriam seu custo corrigido com base no Ato Declaratório CST nº 76/91.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

- Ressalte-se que o entendimento administrativo, firmado pela IN SRF nº 39/93, decorre da combinação de duas disposições da Lei nº 8.383/91, expressas no § 2º do art. 12 e no caput do art. 96, quais sejam: que a declaração de ajuste anual deveria ser apresentada até o último dia útil do mês de abril do ano subsequente ao da percepção de rendimentos ou ganhos de capital e que o contribuinte deveria apresentar a declaração de bens e direitos avaliados a valor de mercado.

- No presente caso, o contribuinte apresentou a declaração de rendimentos, do exercício de 1992, em 27.07.92 (fls. 19), portanto, fora do prazo previsto na legislação para que pudesse ser considerada tempestiva, acarretando, entre outras consequências, a impossibilidade de poder avaliar seus bens e direitos ao preço de mercado.

- Na impugnação (fls. 126/128) o interessado reivindica a isenção, prevista no art. 96, § 1º, da Lei nº 8.383, sob a alegação de que teria cumprido os requisitos para fazer jus ao benefício, quais sejam: que fosse feita a avaliação a preço de mercado em 31/12/91 e, que tal valor, fosse convertido em quantidade de UFIR.

- Equivoca-se o impugnante. A IN SRF nº 39/93 em nenhum dos seus artigos faz qualquer menção à isenção prevista no § 1º, do art. 96 da Lei nº 8.383/91. A função da referida instrução é a de, simplesmente, consolidar as normas sobre a apuração dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos das pessoas físicas (conforme está descrito no seu próprio texto) e, sendo um ato normativo, orienta e vincula o procedimento do Fisco às disposições ali contidas, por ser norma complementar, de acordo com o art. 100 da Lei nº 5.172/66 (CTN).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

- Durante os anos-calendário de 1992 e 1993 (época da ocorrência dos fatos geradores objeto do lançamento do ganho de capita) estavam vigendo dois procedimentos distintos para cálculo do custo corrigido, expressos nas disposições do Ato Declaratório CST nº 76/91 (em vigor desde 02.09.91) e no § 5º do art. 96 da Lei nº 8.383/91, respectivamente.

- Pela mesma razão não se aceita o argumento de que a referida instrução está a retroagir para alcançar fatos pretéritos. A instrução não criou regras novas aplicando-as a situações anteriores. As regras disciplinadas pela IN SRF nº 39/93 já existiam e, diga-se de passagem, o procedimento de correção do custo constante do Ato Declaratório nº 76/91 é aquele historicamente adotado pela Receita Federal, não há que se considerar ferido o princípio da irretroatividade.

- Ao se encontrar intempestivo na entrega da declaração, o contribuinte incorreu na condição de ter de apurar o custo corrigido dos bens pelo Ato Declaratório CST 76/91 e, como tal, não pode se beneficiar do instituto da isenção da Lei nº 8.383/91.

GANHO DE CAPITAL RELATIVO A VENDA DE IMÓVEL EM ABRIL/92.

- Às fls. 119, alega o impugnante que o referido imóvel foi adquirido no ano de 1974, por Cr\$. 40.000,00, em quatro parcelas. Assim, adquirido o terreno em outubro/74 e alienado em abril/92, ficou ele em propriedade do alienante por 17 anos completos, o que levaria a considerar um percentual de redução do ganho de capital em 85% e não 70% ou 70%, com fez a autoridade lançadora.

- Sustenta a tese da defesa que a Lei nº 7.713/88 estaria retroagindo para prejudicar o direito adquirido e, portanto, confrontando-se com o texto constitucional "que assevera que a lei não prejudicará o ato jurídico perfeito nem o direito adquirido".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56

Acórdão nº. : 104-14.912

- Não se trata de interpretação da lei. O texto legal determinou taxativamente qual o percentual a ser aplicado para redução do ganho de capital, nas alienações efetuadas a partir de 1º de janeiro de 1989, em função do ano em que o imóvel foi adquirido. Vê-se claramente, diversamente do que pretende o impugnante, que a lei se aplica a todos os imóveis adquiridos até 1988 e, além disso, aqueles adquiridos a partir de 1989 não poderão mais usufruir da redução do ganho de capital, conforme o parágrafo único do art. 18 da Lei nº 7.713/88.

- Ora, a redução só pode ser aplicada quando houver alienação e mais, com ganho de capital; até a publicação da Lei nº 7.713/88 não houve ganho de capital (não se implementou a condição) e, por conseguinte, não há que se falar em direito adquirido. Mesmo assim, o texto legal preservou o direito à redução do ganho de capital no percentual de 5% por ano, desde o ano da aquisição até 1988, portanto, o interessado tem este direito assegurado até 1988.

- Como o terreno de 231.933,10 m² foi o resultado da unificação dos vários terrenos acima especificados, que, por sua vez, foram adquiridos em datas diferentes, o percentual de redução do ganho de capital deverá ser considerado em relação ao ano de aquisição de cada parte, conforme tabela constante do art. 18 da Lei nº 7.713/88.

- O impugnante (fls. 120) apurou um ganho de capital de 5.457,48 UFIR e um imposto de 1.364,37 UFIR, por ter utilizado o valor de mercado e o percentual de redução de 85%. Por todo o exposto anteriormente não podem ser aceitos os cálculos do interessado devendo ser mantido o lançamento efetuado, ou seja, imposto de 3.169,93 UFIR conforme cálculos de fls. 93.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

GANHO DE CAPITAL RELATIVO A TRANSFERÊNCIA DE IMÓVEL A
TÍTULO DE INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL.

- Conforme item 30, da declaração de bens (fls. 47) da DIRPF/93, foi transferido à empresa Empreendimentos Imobiliários Voltalini Ltda., inscrita no CGC/MF sob o nº 85.375.210/0001-17, um terreno sito em Zimbros - Porto Belo (SC), nº de registro 15.068, com área de 130.900 m².

- A escritura pública de compra e venda (fls. 61), com data de 08.10.92, confirma a transferência da propriedade do imóvel. Quanto ao valor da venda, consta Cr\$. 100.000.000,00, portanto, bastante inferior àquele que consta no contrato social da empresa.

- Basicamente, o impugnante contesta o lançamento por entender que na transferência do terreno, a título de integralização de capital, não se configura uma alienação e, portanto não cabe a apuração do ganho de capital. Mesmo que assim fosse, pelos cálculos do interessado, à partir do valor de mercado, ter-se-ia verificado prejuízo e não lucro. Além disso, repetindo o argumento de que teria o direito adquirido ao percentual de 5%, mesmo após a edição da Lei nº 7.713/88, alega que o percentual a ser aplicado seria de 20% e não 10% e 5% como considerado no lançamento.

- Assim, é pacífico, administrativamente, que na transferência de bens imóveis do patrimônio da pessoa física para a pessoa jurídica está caracterizada uma alienação e, como tal, sujeita à apuração do ganho de capital.

- Pelas razões já expostas, não se acatam as pretensões do impugnante relativas a considerar o percentual de 5% ao ano, para redução do ganho de capital, mesmo após a edição da referida lei, nem tampouco, ser considerado como custo de aquisição o valor de mercado, devendo ser mantido o lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

GANHO DE CAPITAL RESULTANTE DE ALIENAÇÕES DE IMÓVEIS
EFETIVADAS EM ABRIL, JULHO E NOVEMBRO/93.

- As divergências entre os cálculos do impugnante (fls. 124/126) e os da autoridade fiscal (fls. 94), mais uma vez, decorrem do fato de ter sido utilizado o valor de mercado, para o custo de aquisição, quando deveria ter sido utilizado o procedimento expresso no Ato Declaratório CST nº 76/91.

- Além disso, insiste a defesa na tese de que teria direito ao percentual de 5% de redução do ganho de capital, mesmo após a vigência da Lei nº 7.713/88.

- Já demonstrou-se em folhas anteriores o equívoco das argumentações do impugnante devendo ser mantido o lançamento relativo ao imposto decorrente das alienações ocorridas em abril, julho e novembro de 1993.

QUANTO À APLICAÇÃO DA TR/DRD.

- Às fls. 106, como parte integrante do Auto de Infração, estão descritos os enquadramentos legais de todos os juros moratórios incidentes. Relativamente ao período de fevereiro a dezembro de 1991 foi considerada, a título de juros, a variação da Taxa Referencial Diária Acumulada, com base no artigo 9º da Lei nº 8.177/91, combinado com artigos 3º, inciso I e 30, da Lei nº 8.218/91.

- Para não restarem dúvidas quanto à data de início da cobrança de TRD, na condição de juros de mora, já que a Lei nº 8.218 foi editada em 29.08.91, faz-se necessário esclarecer que a instituição da incidência da TRD sobre os débitos fiscais federais não se deu por força do art. 30 desta Lei, ou da Medida Provisória nº 298, de 29.07.91, que lhe deu origem, mas sim, ocorrera desde 04 de fevereiro de 1991, data da publicação da Medida Provisória nº 294, de 31.01.91, que, em seu art. 9º, já estabelecia:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56

Acórdão nº. : 104-14.912

"Art. 9º - A partir de fevereiro de 1991, incidirá a TRD sobre os impostos, as multas, as demais obrigações fiscais e parafiscais, os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional...".

- Verifica-se, assim, que a Lei nº 8.218/91 é meramente interpretativa, pois apenas estabeleceu que a TRD incidiria a título de juros, já que a Medida Provisória nº 294/91 fazia menção, tão-somente, que a TRD incidiria sobre impostos e multas a partir de fevereiro de 1991, não estabelecendo a que título. Tratando-se, assim, de lei interpretativa suas disposições retroagem à data da Lei objeto da interpretação, nos termos do art. 106, I, do Código Tributário Nacional.

QUANTO À UTILIZAÇÃO DA UFIR COMO INDEXADOR.

- Questiona o impugnante a aplicabilidade da UFIR a partir do exercício de 1992, como parâmetro de atualização monetária, alegando que a Lei nº 8.383/91, instituidora da referida Unidade Fiscal de Referência, foi publicada no Diário Oficial da União em 31.12.1991, mas, na verdade, somente foi entregue aos Correios, para circulação, no dia 2 de janeiro de 1992.

- Por seu turno, a Carta Magna determinou que lei instituidora ou majoradora de tributo só poderá ter valor no exercício seguinte ao de sua publicação, portanto, segundo a tese da defesa, a aplicação da UFIR no próprio ano de 1992 está revestida de inconstitucionalidade e ilegalidade.

- Na realidade, o argumento empregado pelo interessado já foi devidamente rechaçado, em parecer proferido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, que transcreve literalmente a declaração prestada pelo Sr. Enio Tavares da Rosa - Diretor Geral da Imprensa Nacional, contrariando frontalmente a afirmação, a ele atribuída, de que o D.O.U. que trouxe a publicação da Lei nº 8.383/91 só teria sido posto à disposição no dia 2 de janeiro, (...).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

QUANTO À APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

- O impugnante inconforma-se com a aplicação da multa de ofício nos percentuais de 50% (exercício 1991) e 100% (exercício de 1992 e anos-calendário 1992 e 1993 (...)).

- Não procedem as afirmações do impugnante de que a autoridade lançadora cominou as penalidades ilegalmente ou inobservando o princípio da legalidade, tendo em vista que as multas aplicadas estavam previstas em decreto-lei e em lei, respectivamente.

- Leviano é o argumento de que a fiscalização teria aplicado penalidade "conforme a conotação que vislumbrou". A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional. A autoridade lançadora não agiu de forma discricionária mas ateve-se ao texto da norma.

- Observe-se, inclusive, que o artigo da lei e do decreto-lei, transcritos, são bastante enfáticos. Detectando-se falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata e havendo o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 50% ou 100% e comprovando-se o intuito de fraude, aplica-se 150% ou 300% (conforme a legislação em vigor na época da ocorrência do fato gerador). Portanto, não há margem para atuação discricionária. Não há, pois, que falar em excesso de exação.

- Ressalte-se que a vedação contida no art. 150, IV, da Constituição Federal, refere-se à utilização de tributo com efeito de confisco e, não sendo a multa tributo, mas penalidade pecuniária, não cabe invocar o texto constitucional citado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

QUANTO AO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

- A autoridade lançadora apurou omissão de rendimentos, nos exercícios de 1991 e 1992 e ano-calendário de 1992, tendo em vista a variação patrimonial a descoberto verificada quando da aquisição de bens e gastos efetuados na construção de dois edifícios, superiores aos rendimentos declarados.

- Na informação fiscal, às fls. 95 a 100, estão detalhados os fatos e os cálculos de deram base ao lançamento.

- No caso em tela houve a tributação anual dos supostos rendimentos omitidos. A autoridade lançadora deveria ter levantado as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos dos respectivos meses para verificar a possível ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto em cada mês, o que evidenciaria a omissão de rendimentos.

- Não pode prosperar, assim, o lançamento relativo à variação patrimonial a descoberto detectada, uma vez que foram utilizados critérios equivocados para apuração dos rendimentos omitidos, ferindo o art. 2º da Lei 7.713/88 acima transcrito. A determinação do acréscimo patrimonial como um conjunto anual de operações não poderia ter sido utilizado para anos-base posteriores a 1988.

- Assim, fica prejudicada a análise do pedido de perícia técnica, formulada pelo impugnante (fls. 149), tendo em vista que se referia ao litígio quanto ao custo de construção do edifício Eracilda e edifício Gean e Giovani, considerados como dispêndios no cálculo da variação patrimonial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

Regularmente cientificado da decisão de fls. 452/471, o interessado interpõe em 16.10.95 o recurso voluntário a este Colegiado, onde utilizando-se basicamente das mesmas razões da peça impugnatória contesta a sistemática de correção do custo de aquisição de bens, na apuração do ganho de capital, determinado pela autoridade lançadora de conformidade com o Ato Declaratório CST nº 76/91 e na IN nº 39/93, por entender que deveria ter sido utilizado o valor de mercado, de acordo com o artigo 96 da Lei nº 8.383/91; contesta os percentuais de redução do ganho de capital, tendo em vista o direito adquirido anterior à lei nº 7.713/88; discordando, ainda, do percentual da multa de ofício aplicada nos percentuais de 50% e 100%.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em obediência ao disposto no artigo 1º da Portaria MF nº 260/95, apresenta à fls. 485 contra-razões ao recurso interposto na mesma linha de argumentação da autoridade lançadora.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

VOTO

CONSELHEIRO ELIZABETO CARREIRO VARÃO, RELATOR

Atendidas as condições de admissibilidade previstas no Decreto nº 70.235/72, conheço do recurso.

Discute-se nestes autos, a sistemática de correção do custo de aquisição de bens, na apuração do ganho de capital, aplicação do percentual de redução sobre o ganho de capital, na apuração do valor a ser tributado, de acordo com o artigo 18 da Lei nº 7.713/88 e, ainda, ilegalidade na cobrança da multa de ofício, nos percentuais de 50% e 100%.

Inicialmente, cabe apreciar os aspectos relacionados com a sistemática de cálculo da correção do custo de aquisição, na apuração do ganho de capital que deram origem ao presente lançamento. Pretende o recorrente que sejam adotados, a título de custo dos imóveis alienados, o valor de mercado constante da declaração de bens e direitos da declaração de rendimentos do exercício de 1992, contrapondo-se, assim, ao critério adotado pela autoridade lançadora que tomou por base a tabela do Ato Declaratório CST nº 76/91 e o disposto na IN nº 39/93, em razão da entrega da declaração ter-se dado fora do prazo previsto na Portaria MEFP nº 327/92.

Sobre o assunto, a legislação de regência, assim dispõe:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

"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.

§ 1º - A diferença entre o valor de mercado referido neste artigo e o constante de declarações de exercícios anteriores será considerada rendimento isento.

.....

§ 5º - Na apuração de ganhos de capital na alienação dos bens e direitos de que trata este artigo será considerado custo de aquisição o valor em UFIR:
a) constante da declaração relativa ao exercício financeiro de 1992, relativamente aos bens e direitos adquiridos até 31 de dezembro de 1991".

A Instrução Normativa SRF nº 39, de 30 de março de 1993, traça as diretrizes sobre a correção do custo de aquisição dos bens ou direitos, adquiridos até 31 de dezembro de 1991, através de seus artigos 7º, 8º e 9º, *in verbis*:

"Art. 7º - Considera-se custo de aquisição dos bens ou direitos, adquiridos até 31 de dezembro de 1991, o valor de mercado em quantidade de UFIR constante da declaração relativa ao exercício de 1992, apresentada tempestivamente, ressalvado o disposto nos arts. 8º e 9º.

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, aplicado 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

Art. 9º - A pessoa física que, na declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1992, ano-base de 1991, avaliou pelo valor de mercado bens adquiridos até 31/12/91, não relacionados na declaração de bens relativa ao exercício de 1991, ano-base 1990, a cuja apresentação se encontrava obrigada, deverá considerar custo de aquisição o valor original do bem ou direito alienado, corrigido pelos índices da tabela constante do Ato Declaratório CST nº 76/91".

Por fim, a Portaria MEFP nº 327, de 22 de abril de 1992, estabeleceu prazo para retificação do valor de mercado dos bens declarados em UFIR, conforme dispõe em seus artigos 3º, *in verbis*:

"Art. 3º - Até 15 de agosto de 1992, não será instaurado procedimento fiscal de ofício, tendo por objetivo o valor, em UFIR, em 31 de dezembro de 1991, informado na declaração de bens.

Parágrafo único. Fica facultado ao contribuinte retificar o valor de mercado dos bens declarados em UFIR, nas condições e prazo previsto neste artigo".

Ressalte-se que até a edição da Lei nº 8.383/81 a correção do custo de aquisição de bens ou direitos, na apuração do ganho de capital, se fazia com base na Tabela de Coeficientes anexa ao Ato Declaratório CST Nº 76/91. Com a nova regra estabelecida no § 5º da Lei nº 8.383/91, vigoraram nos anos-calendário de 1992 e 1993 (época da ocorrência dos fatos geradores objeto do lançamento do ganho de capital) dois procedimentos para o cálculo do custo corrigido, um com base nas disposições do Ato Declaratório CST nº 76/91 (em vigor desde 02.09.91), e o outro previsto no § 5º do artigo 96 da Lei nº 8.383/91 (em vigor a partir do exercício financeiro de 1992).

Por outro lado, a Portaria 327/92 assegurou ao contribuinte o direito de retificação do valor de mercado dos bens declarados, em UFIR, se solicitado até 15 de agosto de 1992. Como o sujeito passivo apresentou a declaração de rendimentos, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

27.07.92, há que se considerar cumpridas as condições estabelecidas no artigo 96 da Lei nº 8.383/91, no tocante a apresentação declaração de bens e direitos individualmente avaliados a valor de mercado no dia 31 de dezembro de 1991, convertidos em quantidade de UFIR e, por consequência, garantido está o direito de considerar como custo na apuração de ganhos de capital na alienação dos bens constantes daquela declaração.

O entendimento firmado pela autoridade julgadora, no sentido de considerar o valor de mercado, como custo de aquisição, apenas os casos de declarações apresentadas tempestivamente, tomando por base o disposto na IN SRF nº 39/93, não pode prevalecer, uma vez que as disposições contidas IN SRF nº 39/93 não poderiam retroagir para caçar direitos garantidos por uma norma legal então vigente (Portaria nº 327/92).

Quanto ao benefício da redução de 5% para cada ano decorrido da aquisição do imóvel, mesmo após 1988, pleiteado pelo recorrente, há que se considerar o disposto no art. 18 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, o qual com bastante clareza determina que o percentual de 5% a ser aplicado para redução do ganho de capital, nas alienações efetuadas a partir de 1º de janeiro de 1989, seja estabelecido em função do ano em que o imóvel foi adquirido e somente até o ano de 1988.

Pelo que dispõe a Lei nº 7.713/88, a redução somente se aplica nos casos de alienação e como as vendas dos imóveis objeto de discussão ocorreram a partir de abril de 1992, não há, portanto, que se falar em direito adquirido, pois o fato gerador ocorreu após a vigência da Lei nº 7.713/88. (grifo nosso).

Como dos imóveis alienados, alguns foram adquiridos em datas diferentes ou resultou da unificação de outros, o percentual de redução do ganho de capital foi considerado em relação ao ano de aquisição de cada parte, de conformidade com a tabela constante do art. 18 da Lei nº 7.713/88.



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

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

Assim, razão não assiste ao recorrente, pois os percentuais de redução considerados pela autoridade lançadora e mantido no julgamento de primeiro grau foram determinados corretamente, preservando o direito à redução do ganho de capital no percentual de 5% para cada ano, desde a aquisição até 1988.

O argumento de que a fiscalização teria aplicado penalidade ilegalmente ou com inobservância do princípio da legalidade, é de se esclarecer que a multa de ofício imposta ao sujeito passivo, nos percentuais de 50% (exercício de 1991) e 100% (exercício de 1992 e anos-calendário de 1992 e 1993), foram estabelecidas pelo art. 728, II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 e art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. Com se vê, improcede a alegação do contribuinte de que a cobrança de multa nesses percentuais caracterizaria inobservância do princípio da legalidade, uma vez que os percentuais aplicados atendem aos limites legais estabelecidos para os lançamentos de ofício.

Quanto a alegação de que a multa em questão tem caráter confiscatório e, por esta razão, caracteriza uma afronta as garantias constitucionais, se faz necessário relembrar o que a legislação diz a respeito.

Estabelece a Constituição Federal de 1988:

"Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....
Art. 145 - A união, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

.....

Parágrafo 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo **com efeito de confisco.**"(grifo nosso)

Diz ainda a Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional:

"Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

.....

Art. 5º - Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria."

Conforme se constata a Constituição Federal de 1988, veda a utilização de tributos com efeito de confisco, o que não se enquadra o caso em pauta, pois trata-se de penalidade pecuniária prevista em lei para as hipóteses em que o contribuinte não cumpra a obrigação acessória da emissão de emissão de documento fiscal.

Sabe-se que o ato ilícito é punível de várias formas, com restrição à liberdade do agente criminoso (reclusão, prisão simples) ou com pena pecuniária (multa), nos casos de ilícito penal. A sanção penal expressa em multa, não é tributo. Como também não constituem tributos as sanções administrativas e civis, quando o particular é condenado,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56

Acórdão nº. : 104-14.912

por descumprimento de uma obrigação legal. O CTN define com clareza que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, e que se divide em impostos, taxa e contribuições de melhoria.

O fisco não exigiu tributo da suplicante, logo não podemos vincular a exigência ao que prescreve a Constituição Federal em vigor, pois a mesma sofreu penalidade pecuniária em sanção ao ato ilícito que praticou, em razão de deixar de emitir a documentação fiscal no momento da realização da venda de produtos, conforme determina o artigo 1º e 2º da Lei nº 8.846/94, sanção esta não incluída no conceito de tributo.

A penalidade aplicada não tem característica de tributo como define a legislação de regência e nem foi aplicada com base em qualquer contraprestação contida dentro de seu conceito, logo se conclui que todas as alegações e julgados apresentados, por se reportarem a tributos ou multas aplicadas sobre eles, não se aplica à hipótese.

À vista do entendimento firmado sobre a matéria, vê-se que improcede o questionamento da defesa sobre a cobrança da TRD a título de juros moratórios, pois a sua aplicação retroativa somente alcançou fatos anteriores a agosto/91. Por sua vez, a exigência confirmada pelo julgador singular refere-se a irregularidades com fato gerador ocorrido a partir de abril/92, portanto, em data posterior à vigência da Lei nº 8.218/91.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.002142/95-56
Acórdão nº. : 104-14.912

Diante do exposto, e com apoio nas evidências dos autos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer ao sujeito passivo o direito de utilizar o valor de mercado dos bens declarados em UFIR, como custo de aquisição, na apuração do ganho de capital das alienações que deram origem a exigência questionada.

Sala das Sessões - DF, 14 de maio de 1997


ELIZABETO CARREIRO VARÃO