

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Recurso nº. : 11.649
Matéria: : IRPF - EX.: 1993
Recorrente : ORLI WENNING
Recorrida : DRJ em SANTA MARIA - RS
Sessão de : 13 DE OUTUBRO DE 1997
Acórdão nº. : 106-09.410

IRPF - ALIENAÇÃO DE BENS - GANHOS DE CAPITAL - Para fins de apuração de ganhos de capital na alienação de bens adquiridos até de 31.12.91, será considerado custo de aquisição o valor em UFIR constante da declaração de bens relativa ao exercício de 1992, ainda que a declaração de rendimentos tenha sido entregue fora do prazo determinado, desde que em data anterior à publicação do IN-SRF nº 39/93.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ORLI WENNING.

ACORDAM os Membros da Sexta 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.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE


GENÉSIO DESCHAMPS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 JAN 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRIO ALBERTINO NUNES, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, HENRIQUE ORLANDO MARCONI, ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS e ROMEU BUENO DE CAMARGO. Ausente o Conselheiro ADONIAS DOS REIS SANTIAGO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410
Recurso nº. : 11.649
Recorrente : ORLI WENNING

RELATÓRIO

ORLI WENNING, já qualificado neste processo, não se conformando com a decisão de fls. 58 a 62, exarada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria - RS, da qual tomou ciência, por AR, em 24.10.96, protocolou recurso dirigido a este Colegiado em 18.11.96.

Em 06.08.93, contra o RECORRENTE foi lavrada Notificação de Lançamento, constituindo crédito tributário relativo a imposto de renda de pessoa física, com os acréscimos legais de praxe, decorrente de apuração de omissão de ganho de capital obtido na alienação de bem imóvel em 22.07.92.

O RECORRENTE se insurgiu contra esse lançamento, mediante impugnação regularmente apresentada, em que pede a sua insubsistência, alegando:

- a) não ter havido ganho de capital mas sim prejuízo na operação da venda do imóvel, pois o valor de venal em 31.12.91, como declarado pelo condômino majoritário em 22.06.92, era inferior ao valor pelo qual a venda foi realizada, em UFIR;
- b) o único fundamento que foi invocado para justificar a tributação do ganho de capital seria a apresentação da declaração de rendimentos do exercício de 1992 (ano base de 1991), somente em 02.10.92, o que não é suficiente, já que a sistemática de apuração do ganho de capital não comporta tal interpretação, como consta dos itens 5, 6, 10 e 15, do Parecer PGFN/CRJN/Nº 696/ 72, aprovado pelo Senhor Ministro da Fazenda, sobre a aplicação do disposto no art. 96 da Lei nº 8.383/91;
- c) que, ainda, segundo o art. 96 da Lei nº 8.383/91, o valor a ser informado na Declaração de Bens, em 31.12.91, seria o valor de mercado nesta data, convertido em UFIR, tomando como referência lição do tributarista René Bergmann Ávila (in Imposto de Renda Pessoa Física 1992, Editora Síntese, Porto Alegre, 1992, pag. 156);



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410

- d) que o valor venal em 31.12.91 foi declarado à Repartição Fiscal em 22.06.92, através da Declaração Anual de Informação - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - 1992, em nome de Ewaldo Pedro Wenning (co-proprietário) e em 02.10.92, na Declaração Anual de Rendimentos - Exercício de 1992 (ano base de 1991);
- e) que o valor de mercado, em 31.12.91, pelo indicado nos documentos acima era de 33.162,50 UFIR e 33.160,00 UFIR, respectivamente, que se comprova, ainda, de forma idêntica à prevista no art. 368, § 4º do RIR/80, através dos laudos periciais de avaliação que anexou (fls. 38 a 40).

Posteriormente, foi juntada informação fiscal (fls. 43) pela Delegacia da Receita Federal em Santo Ângelo - RS, dizendo que por não ter constado da Notificação de Lançamento os enquadramentos legais que citou, chamando atenção especial ao contido no art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 39, de 30.03.93, que preceitua a tempestividade da entrega da declaração do exercício de 1992, para fins de informação relativas aos bens adquiridos até 31.12.91, tendo por base o valor de mercado. Na mesma foi acrescentado que, por ter o RECORRENTE apresentado a sua declaração de rendimentos do referido exercício em 02.10.92, ou seja, após a venda do imóvel, atribuiu-se como custo de aquisição, o valor original do mesmo devidamente atualizado consoante Ato Declaratório CST nº 76/91. E face a estes aspectos reabriu-se o prazo para nova impugnação ou pagamento do crédito tributário lançado.

O RECORRENTE usando de seu direito, apresentou nova impugnação em que, além de repetir termos da primeira, reafirma que apesar da nova capitulação legal trazida aos autos e da data da entrega da declaração de rendimentos, o valor de mercado, ao contrário do afirmado pela fiscalização, já havia sido declarado à repartição fiscal em 22.06.92, através da Declaração Anual de Informações do ITR, ou seja, antes da alienação do imóvel. Também acrescenta que os novos dispositivos de enquadramento legal trazidos pela Informação fiscal, não tem o condão de alterar o valor de mercado em 31.12.91, pois a Portaria e a Instrução Normativa citadas são meramente regulamentares e a Lei nº 8.383/91 não diz nada quanto a intempestividade da entrega da declaração,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

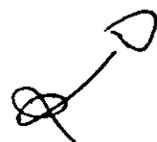
Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410

e ele, RECORRENTE deve se ater ao que está expressamente disposto em lei. E conclui que tal pretensão é de tal modo incoerente que o benefício da atualização dos bens, a preço de mercado, é outorgada até para aqueles que não estavam obrigados a fazer a declaração, o que não seria lógico para aqueles que intempestivamente o fizeram, pelo que não existe fundamento legal para o lançamento e, assim, pede a sua insubsistência.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria - RS, por sua, exarou a sua decisão mantendo o lançamento sob o pressuposto de que "o contribuinte que apresentou a declaração de rendimentos referente ao exercício de 1992, intempestivamente, deverá efetuar a correção do custo de aquisição de bens e direitos até 31.12.91, aplicando os índices da tabela constante do Ato Declaratório CST nº 76/91". O fundamentos da decisão se encontram à fls. 60 a 62, e que lei em sessão para conhecimento.

Contra essa o presente recurso. Nele o RECORRENTE, na maior parte, volta a repetir os termos de suas impugnações anteriores, pelo que é despiciendo voltar a inscrevê-los. No mais discorre sobre a impossibilidade de uma norma infra legal, que no caso seria a Instrução Normativa, dispor contra ou além da lei, como já se manifestaram os Tribunais Regionais Federais do País, citando Acórdãos nesse sentido, cujas ementas contidas à fls. 73 e 74, leio. E, a final, pede para ser declarada insubsistente a decisão recorrida.

Chamada a se pronunciar, a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional em Santo Ângelo - RS, entende que o RECORRENTE não aduziu alegações de relevo fático ou jurídico hábeis para desconstituir os fundamentos que amparam a decisão, mas sim limita-se a se referir os argumentos da impugnação, já vencidos e desprovidos de qualquer juridicidade. Acrescenta que descabe ao agente público perquirir sobre motivações das políticas legislativas, lhe sendo vedado a interpretação de seus conteúdos ou adequação destes aos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410

parâmetros que entenda ajustados àqueles estabelecidos em norma de hierarquia superior. Também coloca que a “vontade” do Administrador é a “vontade” da lei, citando lição do eminente Hely Lopes Meirelles sobre revogação e reexame dos atos praticados pela Administração Pública. E, a final, espera e requer o improvimento do recurso.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410

V O T O

Conselheiro GENÉSIO DESCHAMPS, Relator

A presente questão se refere a tributação de ganhos de capital apurado na venda de bem após janeiro de 1992, cuja aquisição se deu antes de 1991, e cujo valor de mercado foi informado na Declaração de Bens do RECORRENTE, como parte da Declaração de Rendimentos do exercício de 1992 (ano base de 1991), que, por sua vez, foi entregue fora do prazo previsto, ou seja, a entrega foi intempestiva.

Em função desse fato, a fiscalização, com base em dispositivos legais e, em especial, no art. 96 da Lei nº 8.383/91 e na Instrução nº 39/93, não aceitou o valor declarado pelo RECORRENTE e estabeleceu como custo de aquisição o valor original desta devidamente atualizado pelos índices da tabela aprovada pelo Ato Declaratório CST nº 76/91.

O RECORRENTE não aceita este procedimento fiscal, arguindo que deve ser considerado efetivamente o valor de mercado declarado e alega ineficácia das normas contidas na Instrução Normativa nº 39/93.

Em verdade, a questão toda está na correta aplicação do disposto no art. 96 da Lei nº 8.383/91, que estabeleceu normas especiais a serem observadas em relação aos bens e direitos possuídos por contribuintes do Imposto de Renda, pessoas físicas. Tal dispositivo, na sua íntegra, assim dispõe:

D.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410

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 no mês de janeiro de 1992.

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

§ 2º - A apresentação da declaração de bens com estes avaliados em valores de mercado não exime os declarantes de manter e apresentar elementos que permitam a identificação de seus custos de aquisição.

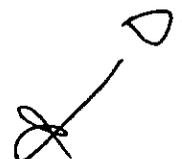
§ 3º - A autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará o valor informado, sempre que este não mereça fé, por notoriamente diferente do de mercado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória administrativa ou judicial.

§ 4º - Todos e quaisquer bens e direitos adquiridos, a partir de 1º de janeiro de 1992, serão informados, nas declarações de bens de exercícios posteriores, pelos respectivos valores em UFIR, convertidos com base no valor desta no mês de aquisição.

§ 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;
- b) determinado na forma do parágrafo anterior, relativamente aos bens e direitos adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1992.

§ 6º - A conversão, em quantidade de UFIR, das aplicações financeiras em títulos e valores mobiliários de renda variável, bem como em ouro ou certificados representativos de ouro, ativo financeiro, será realizada adotando-se o maior dentre os seguintes valores:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410

a) de aquisição, acrescido de correção monetária e da variação da Taxa Referencia Diária -TRD até 31 de dezembro de 1991, nos termos admitidos em lei;

b) de mercado, assim entendido o preço médio ponderado das negociações do ativo, ocorridas na última quinzena do mês de dezembro de 1991, em bolsas do País, desde que reflitam condições regulares de oferta e procura, ou o valor da quota resultante da avaliação da carteira de fundo mútuo de ações ou clube de investimento, exceto Plano de Poupança e Investimento - PAIT, em 31 de dezembro de 1991, mediante aplicação dos preços médios ponderados.

§ 7º - Excluem-se do disposto neste artigo os direitos ou créditos relativos a operações financeiras de renda fixa, que serão informados pelos valores de aquisição ou aplicação, em cruzeiros.

§ 8º - A isenção de que trata o § 1º não alcança:

a) os direitos ou créditos de que trata o parágrafo precedente;

b) os bens adquiridos até 31 de dezembro de 1990, não relacionados na declaração de bens relativa ao exercício de 1991.

§ 9º - Os bens adquiridos no ano-calendário de 1991 serão declarados em moeda corrente nacional, pelo valor de aquisição, e em UFIR, pelo valor de mercado em 31 de dezembro de 1991.

§ 10º - O Poder Executivo fica autorizado a baixa as instruções necessárias à aplicação deste artigo, bem como a estabelecer critério alternativo para determinação do valor de mercado de títulos e valores mobiliários, se não ocorrerem negociações nos termos do § 6º.

Num primeiro momento, desse dispositivo ressalta um aspecto fundamental. O "caput" do art. 96, estabelecia a regra no sentido de que no **exercício de 1992, ano calendário de 1991**, era dever do contribuinte de imposto de renda apresentar **declaração de bens**, na qual os bens de direitos deveriam ser individualmente avaliados.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410

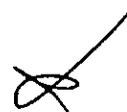
Sem se entrar em questionamentos sobre a "declaração de bens", objeto do dispositivo legal, ser ou não aquela já prevista na legislação vigente, o fato é que o art. 96 da Lei nº 8.383/91, é uma ordem mandamental, impositiva, não se tratando, portanto de uma faculdade deferida aos contribuintes do imposto de renda e, tampouco, de um benefício, muito embora este esteja contido no seu § 1º. Basta ser ver os termos usados no seu texto: "... o contribuinte apresentará ..." e "... os bens e direitos serão ...". A ordem é evidente.

Logo, os contribuintes do imposto de renda, pessoas físicas, tinham o dever e, por conseqüência, estavam obrigados a observar o seu conteúdo. Ninguém que se achava nessa condição de contribuinte poderia furtar-se ao seu cumprimento, e nem tampouco a fiscalização do imposto de renda poderia, por força de sua função, deixar de exigir dos contribuintes a sua observância.

E por ser uma norma mandamental, e embora, no mesmo diploma legal não tivesse sido estabelecida uma penalidade para quem descumprisse a ordem mandamental nele inserida, isto não quer dizer que contribuintes e fiscalização não tinham nenhuma obrigação de observá-la. A questão, portanto, é que não havia penalidade para o contribuinte que a descumprisse, e não a desqualificação de valores indicados e declarados a destempo.

Então neste aspecto assiste razão ao RECORRENTE quanto a impropriedade da aplicação da Instrução Normativa nº 39/93. Esta instrução, além de ser editada em data posterior em que ocorreram os atos objeto deste processo, visava apenas consolidar as normas sobre a apuração dos ganhos de capital. O seu art. 7º, bem a alínea "a" de seu § 2º, e os art. 8º e 9º, estabeleciam o seguinte:

D.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410

*Art. 7º - Considera-se custo de aquisição dos bens ou direito, 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.

(...)

§ 2º - Nos casos de dispensa da apresentação da declaração relativa ao exercício de 1992, ano-base de 1991, considera-se custo de aquisição:

a) o valor de mercado do bem ou direito em geral, em 31 de dezembro de 1991, convertido em quantidade de UFIR, utilizando-se, para esse fim, o valor desta no mês de janeiro de 1992 (Cr\$ 597,06).

(...)

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 de dezembro de 1991, 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 de dezembro de 1991, deverá ser convertido em quantidade de UFIR, pelo valor desta no mês de janeiro de 1992 (Cr\$ 597,06).

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 de dezembro de 1990, não relacionados na declaração de bens relativa ao exercício de 1991, ano-base de 1990, a cuja apresentação estava 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.

Parágrafo Único - O valor assim encontrado, em 31 de dezembro de 1991, deverá ser convertido em quantidade de UFIR, pelo valor desta no mês de janeiro de 1992 (Cr\$ 597,06).

D.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410

Destas disposições pode-se tirar as seguintes conclusões, para determinação do custo de aquisição, para fins de apuração dos ganhos de capital, de bens ou direitos havidos antes de 31.12.91:

a) o valor de mercado em quantidade de UFIR constante da declaração de rendimentos do exercício de 1992, apresentada tempestivamente (art. 7º, "caput");

b) o valor de mercado, convertido em UFIR, para quem estava dispensado da apresentação de declaração de rendimentos do exercício de 1992 (art. 7º, § 2º, "a");

c) o valor do custo de aquisição, corrigido monetariamente até 31.12.91 com base na tabela do AD CST 76/91 e convertido em UFIR nesta data, para quem estava obrigado a apresentação da declaração de rendimentos do exercício de 1992 e não avaliou os bens e direitos a preço de mercado (art. 8º);

d) o valor do custo de aquisição, corrigido monetariamente até 31.12.91 com base na tabela do AD CST 76/91 e convertido em UFIR nesta data, para quem avaliou pelo valor de mercado bens adquiridos até 31.12.90, não relacionados na declaração de rendimentos do exercício de 1991, a que estava obrigado a fazer (art. 9º).

Ora, a ordem mandamental do art. 96 da Lei nº 8.383/91, era a avaliação a preço de mercado, para se estabelecer o custo de aquisição a ser considerado, para efeitos de apuração do ganho de capital, a partir de 01.01.92. E, pelo que se depreende do item 15 do Parecer PGFN/CRJN/Nº 696/92, aprovado pelo Senho Ministro da Fazenda, citado pelo RECORRENTE, os arts. 1º e 96 da Lei nº 8.393/91 visavam simplificar os procedimentos até então adotados.

E, no entanto, a Instrução Normativa nº 39/93 introduziu o custo de aquisição corrigido monetariamente, como um novo critério de avaliação, que, pelo menos em relação aos imóveis, na lei retro citada não estava contemplada. Ou seja, a Instrução Normativa nº 39.93, ultrapassou os limites impostos no § 10 do art. 96 da Lei nº 8.383/91, que apenas lhe autorizada baixar as instruções necessárias à aplicação deste artigo, bem como a estabelecer critério alternativo para determinação do valor de mercado de títulos e valores mobiliários". No caso, vale lembrar, se está frente a uma alienação de imóvel.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410

Em assim procedendo, passou a impor uma condição, não prevista no art. 96 da Lei nº 8.383/91, como exigência mais onerosa, que se transforma em uma penalização do contribuinte fora de qualquer imposição legal. Senão vejamos.

Como a ordem era mandamental, e não simplesmente de uma faculdade visando beneficiar o contribuinte, se o contribuinte não promoveu a entrega de sua declaração rendimentos tempestivamente, por ela se sujeitaria tão somente a penalidade pelo descumprimento dessa obrigação, pois senão se estaria frente a uma situação em que todo contribuinte que se encontrasse na situação de entrega de declaração de rendimentos fora do prazo, por imposição de lei, não mais faria jus a qualquer benefício das deduções contempladas em lei, para ter seus rendimentos brutos sujeitos a incidência do imposto.

O que se quer dizer aqui, é que aquele contribuinte que promoveu a entrega de sua declaração de rendimentos fora do prazo, ainda tinha a obrigação, por força do art. 96 da Lei nº 8.383/91, de avaliar e incluir na sua declaração os bens e direitos a preço de mercado. E se, assim o fez, se sujeitaria tão somente a penalidade prescrita para a infração cometida pela falta ou atraso na entrega.

Analisando-se a própria Instrução Normativa nº 39/93, constata-se o seu intuito de penalizar quem estava obrigado a apresentar sua declaração de rendimentos no exercício de 1992 e o fez fora do prazo determinado. Para estes contribuintes, mesmo que tenham informado o valor de mercado para os bens e direitos nela constantes, este valor não é aceito para fins de apuração dos ganhos de capital. Mas de outro lado, para aqueles que não estavam obrigados a apresentar declaração de rendimentos, taxativamente declara que deve ser tomado como referência o valor de mercado, para fins de apuração dos ganhos de capital.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410

Ora, aqui se evidencia, novamente uma penalização indevida e que deve ser coibida, sob pena de violação do princípio da isonomia. O descumprimento de uma obrigação somente pode conduzir a uma penalização prevista em lei, e no caso, este era apenas aquela prevista para os casos de falta ou de atraso na entrega.

Esclareça-se que a penalidade, para o caso de falta ou atraso na entrega de Declaração de Rendimentos, estava prevista, à época, no art. 8º do Decreto lei nº 1.968/82.

Ademais, o próprio § 5º, alínea "a", do art. 96 da Lei nº 8.383/91, determina taxativamente que o valor a ser considerado como "custo de aquisição", para fins de apuração do ganho de capital é o valor em UFIR constante da declaração do exercício de 1992, relativamente aos bens e direitos adquiridos até 31 de dezembro de 1991. E, dentre eles não está o "custo de aquisição original corrigido", como quer a Instrução Normativa nº 39/93. Então, mais uma vez se constata que esta está contrariando os ditames legais.

De outra parte, ainda, foi alegado pela fiscalização de que o art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 39, de 30.03.93, preceitua a tempestividade da entrega da declaração do exercício de 1992. Ora, é o único ato administrativo que impõe essa condição, pois nenhuma outra lei estabelece essa condição para o cumprimento da ordem mandamental do art. 96 da Lei nº 8.383/93. E este ato administrativo não tem força de lei, nem poderia fazer qualquer distinção ou criar regra nova sem autorização legal.

Ademais, esta instrução, editada mais de um ano após a vigência da Lei nº 8.383/93, repetimos, nada tem de norma reguladora do art. 96 de Lei citada, mas meramente de norma reguladora para cálculo e apuração de ganhos de capital na alienação de bens e direitos.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410

E a condição de ordem mandamental do art. 96 da Lei nº 8.383/91, foi muito bem exposta pelo eminente Conselheiro Carlos Emanuel dos Santos Paiva, à época também Presidente da Segunda Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuinte, em seu voto vencedor no Acórdão nº 102-29.730. Embora, o fato neste acórdão versasse sobre matéria um pouco distinta, grande parte dela é aplicável ao presente caso. Do voto em causa se extrai o seguinte:

“O artigo 96 da Lei nº 8.383/91 determinou aos contribuintes a avaliação, a valor de mercado, dos bens e direitos individualmente considerados, tomando o dia 31.12.91 para esse efeito e a conversão para UFIR pelo valor desta em janeiro de 1992.

Essa norma legal não trouxe qualquer obrigatoriedade a que, no caso de participações societárias, as avaliações a valor de mercado fossem reconhecidas nas pessoas jurídicas respectivas e, sendo assim, elas poderiam ser feitas independentemente de qualquer reflexo nas empresas.

A avaliação compulsória e individual de cada bem ou direito, a ser feita em 31.12.91, ou seja, no mesmo dia em que a lei foi publicada no Diário Oficial da União, para efeito de informá-los, já na declaração de rendimentos do exercício de 1992, não pode ser entendida com rigor espartano, sob pena de o próprio comando normativo cair no vazio determinado pelo impossível.

A própria norma quando se tornou conhecida, somente poderia ser cumprida com avaliações retroativas de bens ou direitos, simplesmente porque o marco dessas avaliações já havia sido gregoriamente ultrapassado.

De outro lado, **se todos os contribuintes sujeitos ao comando normativo tivessem que demandar avaliações profissionais de bens ou direitos, seria impossível se saber quando tais avaliações estariam concluídas.**

Desse modo, não é desconhecido de ninguém, muito menos da Administração Tributária, que a grande maioria dos valores de bens e direitos declarados no exercício de 1992, não resultam de avaliações profissionais ou mesmo criteriosas,

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410

mas sim do primeiro valor razoável que o contribuinte conseguiu obter para informar na declaração daquele exercício.

Isso sem falar no receio dominante entre os contribuintes àquela altura, de que a norma legal seria o embrião do imposto sobre grandes fortunas, previsto na Norma Fundamental, ou que este valor pudesse ser usado como base de cálculo para outras incidências tributárias.

Ademais, a própria Administração Tributária reconheceu que os valores declarados eram duvidosos e editou a Portaria MEFP nº 327, de 22.04.92 (DOU de 23.04.92) dando prazo até 15 de agosto de 1992, para os contribuintes retificarem o valor de mercado dos bens declarados em UFIR, sem o risco de terem contra si instaurados procedimentos fiscais.

Este ato administrativo, a par de ser uma norma complementar, teve caráter precário e eficácia efêmera: a uma, porque não podia restringir o direito de o contribuinte retificar sua declaração para efeito de cumprir a lei e declarar o correto valor de mercado em 31.12.91, a duas, porque a ordem de não instauração de procedimento fiscal contido no seu art. 3º não poderia obstaculizar o cumprimento do § 3º do art. 96 da Lei nº 8.393, de 1991, e muito menos a ação legal da autoridade lançadora, sob pena de grave infringência à norma do art. 195 do Código Tributário Nacional.

Com efeito, a portaria citada deve ser interpretada como o reconhecimento do fato de que as avaliações de bens e direitos não puderam, por falta de tempo, ser feitas de forma criteriosa, dando-se novo prazo ao contribuinte para retificar os valores e uma ordem com o objetivo de tranquilizar o contribuinte, de que contra ele não seria instaurado procedimento fiscal.

Essas ordens de considerações, impõem a conclusão da ocorrência de erros de fato na avaliação de bens e direitos a valor de mercado, pela exiguidade de tempo entre a publicação da lei e o prazo para o cumprimento da obrigação, o que de resto, foi reconhecido pela própria Administração Tributária na portaria citada.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410

Assim sendo, a retificação do valor de mercado dos bens procedida pelo contribuinte com base em laudo, não encontra qualquer obstáculo além de **ir ao encontro da norma legal que criou a obrigatoriedade da declaração desse valor e não de qualquer outro.**

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar o valor informado pelo contribuinte, mediante processo regular, nos termos do § 3º do art. 96 do ato legal em foco, mas sem sombra de dúvida carece de substrato jurídico, data vênia, a negativa de recepção à declaração retificadora do contribuinte.

A primeira lição que se tira do voto do eminente Conselheiro Carlos Emanuel dos Santos Paiva, acima exposto, é que o aspecto da ordem mandamental do art. 96 da Lei nº 8.383/91, pois ele criou a obrigatoriedade da declaração do valor de mercado e não de qualquer outro, ou seja, o contribuinte devia informar em sua declaração de bens do exercício de 1992 esse valor.

A segunda é que a Portaria MF nº 327, de 22.04.92, não podia restringir o direito de o contribuinte retificar sua declaração para efeito de cumprir a lei e declarar o correto valor de mercado em 31.12.91, bem como a ordem de não instauração de procedimento fiscal contido no seu art. 3º não poderia obstaculizar o cumprimento do § 3º do art. 96 da Lei nº 8.393/91, e muito menos a ação legal da autoridade lançadora, sob pena de grave infringência à norma do art. 195 do Código Tributário Nacional. Ora se isto é verdade, indiretamente, também se pode concluir que, face a compulsoriedade da informação do valor de mercado na declaração de bens, a entrega extemporânea desta também não podia restringir direito do contribuinte, como o fez a Instrução Normativa nº 39/93.

Tanto isto é verdade que o comando do § 3º do art. 96 da Lei nº 8.383/91 era no sentido de que a autoridade lançadora, mediante processo regular, poderia arbitrar o valor informado, sempre que este não merecesse fé, por notoriamente diferente do de mercado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória administrativa ou judicial.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410

Por tudo isso, fica evidente a inaplicabilidade da Instrução Normativa quanto a restrição relativa tempestividade da entrega da declaração de rendimentos, e nela integrante a declaração de bens, bem como sobre a utilização do valor de mercado, para fins de apuração do ganho de capital.

E como terceira conclusão, acrescente-se que se é permitido a retificação da declaração de rendimentos, é de se ter também que a entrega intempestiva como uma regularização de situação similar, por parte do contribuinte, ainda mais se for considerado o instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional.

E isto se transporta efetivamente para o caso concreto.

O RECORRENTE, antes de qualquer procedimento fiscal, entregou sua declaração de rendimentos e, como parte integrante desta, a declaração de bens do exercício de 1992 (ano calendário de 1991) somente em 02.10.92, ou seja fora do prazo determinado. Embora intempestiva, na Declaração de Bens fez constar o imóvel que possuía em 31.12.91, alienado posteriormente e que deu origem ao ganho de capital objeto deste processo, com indicação de seu preço de mercado.

É bem verdade que o contribuinte promoveu a entrega de sua declaração de rendimentos somente após a alienação do imóvel em comento, mas nem por isso, lhe pode ser tirado o direito de ver considerado o valor de mercado que atribuiu ao referido bem, em 31.12.91, como custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital.

Isto porque, a declaração de rendimentos foi entregue antes de qualquer ação fiscal e, muito especialmente, porque respaldou sua informação relativa ao valor de mercado com base em documentação idônea, anterior a alienação, e confirmada por laudos de avaliação que não foram em momento algum desqualificados (fls. 37 a 40).

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410

No caso, quando muito e se fosse o caso, a fiscalização devia ter feito uso da faculdade que lhe outorgava o § 3º do art. 96 da Lei nº 8.383/91, para desqualificar o valor de mercado declarado. Mas não o fez.

Pelo exposto e por tudo o mais que do processo consta, conheço do recurso, por tempestivo e interposto na forma da lei, e lhe dou provimento.

Sala das Sessões - DF, em 13 de outubro de 1997


GENÉSIO DESCHAMPS

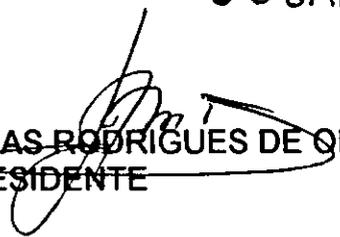
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11070.000410/93-06
Acórdão nº. : 106-09.410

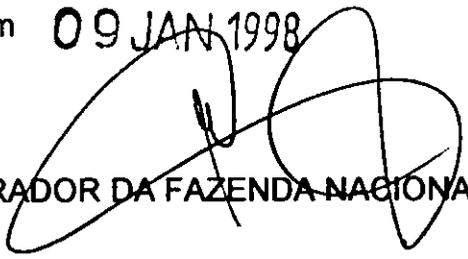
INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em 09 JAN 1998


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE

Ciente em 09 JAN 1998


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL