



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA


Processo nº. : 10109.000822/00-55
Recurso nº. : 128.214
Matéria : IRPF - Ex(s): 1997 e 1999
Recorrente : ANTÔNIO HIDEO MUKAI
Recorrida : DRJ em CAMPO GRANDE - MS
Sessão de : 23 DE MAIO DE 2002
Acórdão nº. : 106-12.720

IRPF – GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS - A diferença do valor de venda de bem imóvel e seu custo de aquisição deve ser tributada pelo imposto de renda, inclusive em casos de dação em pagamento do bem. As benfeitorias realizadas no imóvel podem compor seu custo de aquisição desde que devidamente comprovada por documentação hábil e idônea.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANTÔNIO HIDEO MUKAI.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Orlando José Gonçalves Bueno (Relator) e Wilfrido Augusto Marques. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo.


IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS
PRESIDENTE


ROMEU BUENO DE CAMARGO
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 17 ABR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros THAISA JANSEN PEREIRA, LUIZ ANTONIO DE PAULA e EDISON CARLOS FERNANDES. Ausente justificadamente a Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10109.000822/00-55
Acórdão nº : 106-12.720

Recurso nº : 128.214
Recorrente : ANTÔNIO HIDEO MUKAI

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração por omissão de ganhos de capital em decorrência de alienação de bens e direitos nos meses de setembro/1996 e julho/1998.

Às fls. 07/10 existem a comprovação de transferência de dois imóveis, mediante dação em pagamento, em 13 de setembro de 1996, apurando ganhos de capital tributáveis. A fls.53, no registro cartorário do terceiro imóvel também se apura a dação em pagamento do imóvel em 17/07/1998, apurando-se, pela fiscalização, ganho tributável de capital.

O Contribuinte, tempestivamente, ofereceu sua impugnação, argumentando, em síntese, o seguinte:

- que não houve ganho de capital sobre os bens imóveis fiscalizados, vez que foram adquiridos em 1976, 1977 e 1980, e as benfeitorias realizadas foram tributadas, de modo que a valorização não pode ser tributada;
- que os imóveis, na realidade, foram transferidos mediante dação em pagamento de dívidas e que nada recebeu em troca;
- o suposto ganho de capital nada mais é que o reflexo da inflação da época e não está obrigado a pagar imposto de renda sobre lucro inflacionário inexistente;
- protesta por perícia contábil.

A DRJ de Campo Grande julgou o lançamento procedente, com base no seguinte:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10109.000822/00-55
Acórdão nº : 106-12.720

- a IN/SRF nº 31/96 considera ganho de capital a diferença positiva entre o valor da alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição;
- os gastos em benfeitorias compõem o custo de aquisição, o que cabe ao contribuinte comprovar tais gastos em cada ano, o que não foi feito pelo contribuinte. Assim como o contribuinte também não apresentou comprovação de que existem benfeitorias no imóvel rural alienado que não tenham sido utilizadas como despesa da atividade rural, citando jurisprudência nesse sentido desse E. 1º Conselho;
- invoca a IN/SRF nº 31/1996 para considerar a dação em pagamento uma forma de alienação dos bens imóveis fiscalizados, citando o art. 3º (fls. 75 dos autos);
- fundamenta, também, sua decisão de que não existe previsão legal de cancelamento da exigência em razão da situação pessoal do contribuinte;

O Contribuinte, por seu procurador, tempestivamente, interpôs seu Recurso Voluntários, pelas seguintes razões:

- a operação de transferência dos bens imóveis fiscalizados se processou mediante dação em pagamento, que não gerou qualquer ganho de capital;
- não houve geração de riquezas, ou acréscimo patrimonial tributável mas somente lucro inflacionário;
- não existiu fato gerador pois a forma utilizado pela fiscalização não serve como suposição de ganho de capital;
- os valores obtidos nas dações em pagamento referem-se, tão-somente, à atualização de dívidas do Recorrente, sob condição de juros extorsivos.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10109.000822/00-55
Acórdão nº : 106-12.720

Verifica-se a fls. 93 até 99 declaração, na forma da IN –SRF nº 26/2001, o Termo de Arrolamento de bem imóvel para seguimento do Recurso Voluntário.

Eis o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized loop followed by a vertical line and a small flourish to the right.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10109.000822/00-55
Acórdão nº : 106-12.720

VOTO VENCIDO

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator

Presentes os pressupostos e condições de admissibilidade recursal dele tomo conhecimento.

O cerne da questão para julgamento está em conhecer se as operações praticadas pelo Sr. Contribuinte, na forma comprovada nos autos, de dações em pagamento, mediante os competentes registros imobiliários geraram efeitos tributários presumidos nos moldes estabelecidos pela IN –SRF nº 31/96, em seu art. 3º, com respaldo na Lei nº 7.713/88, art. 3º , parágrafo terceiro.

O trabalho da fiscalização quanto a aplicação da IN/SRF nº 31/96, e o que determinou o parágrafo segundo do art. 3º da Lei nº 7.713/88, para apurar o suposto ganho de capital auferido pelo Sr. Contribuinte está em perfeita consonância com a literalidade prevista nestes dispositivos normativos.

Contudo assim seja, o Direito como ciência interpretativa dos textos legais e normas aplicáveis aos sujeitos das mesmas, mormente o direito tributário, requer interpretação consentânea à unicidade do ordenamento jurídico e seu arcabouço doutrinário/jurisprudencial

Sob esse tratamento não há como se curvar ante o trabalho efetuado pela digna autoridade fiscalizadora no que se refere a apuração de suposto ganho de capital sobre as dações em pagamento dos imóveis matriculados sob nº 1.346 e 508, em 1996, notadamente, conforme se pode conferir nos registros imobiliários respectivos, a fls. 44/49, de que houve efetividade quanto aos efeitos tributários alegados. O que não se pode concluir, com tão segura análise, quanto ao imóvel matriculado sob nº 8.284, 1998, uma vez que o documento a fls. 50/54 não elide a

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10109.000822/00-55
Acórdão nº : 106-12.720

apuração de ganho de capital como efetuado pela fiscalização, como veremos em seguida.

Nesse mister, a Constituição Federal, em seu Art. 145, Parágrafo Primeiro, estabelece o princípio da capacidade econômica do contribuinte, determinando que os impostos serão graduados em conformidade a esse requisito subjetivo do contribuinte.

Assim, o CTN, no *status* de lei complementar, em seu art. 43, quando define o fato gerador do imposto de renda, estabelece, inequivocamente, que “o legislador ordinário não pode definir como renda, ou como proventos, algo que não seja na verdade um acréscimo patrimonial”¹

Ademais, o mesmo diploma legal antes citado determina em seu art. 110 que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

A definição no Direito Civil de dação em pagamento é muito clara, a saber:

“ Art. 995. O credor pode consentir em receber coisa que não seja dinheiro, em substituição da prestação que lhe era devida”.

E o festejado Washington de Barros Monteiro, assim define:

“ A dação em pagamento é um acordo convencionado entre credor e devedor, por via do qual aquiesce o primeiro em receber do segundo, para desobrigá-lo de uma dívida, objeto diferente do que constituía a obrigação”²

¹ Comentários ao Código Tributário Nacional – Ed. Forense, 1997, comentário de HUGO DE BRITO MACHADO, fls. 89/90/91

² CURSO DE DIREITO CIVIL, Ed. Saraiva, 29ª ed. 1997, p.297

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10109.000822/00-55
Acórdão nº : 106-12.720

Com essa definição do direito privado se pressupõe que exista previa e necessariamente ao ato da dação, uma dívida, uma obrigação pecuniária que fica substituída pelo bem oferecido em pagamento

Em cotejo com a dicção do art. 3º, parágrafo terceiro da Lei nº 7.713/88, a "dação em pagamento", o legislador ordinário a considera como "alienação", para criar a ficção legal absoluta de que a operação aludida determina a ocorrência de acréscimo patrimonial, na modalidade de ganho de capital.

Não se pode aceitar tal criação legislativa em desacordo como os preceitos normativos superiores, assim porque o legislador ordinário presumiu que na operação de dação em pagamento ocorre, absolutamente, um acréscimo patrimonial, denominado, no caso em comento, ganho de capital, sendo que, nos autos, relativamente aos imóveis de 1996, está comprovado que ambas as operações foram resultantes de liquidação de dívidas assumidas pelo Contribuinte, sendo típicas situações que ensejaram as respectivas dações em pagamentos.

Em face dessas circunstâncias essenciais documentadas nas respectivas matrículas 1346 e 508 neste processo, a Lei nº. 7.713/88, em seu art. 3º parágrafo 3º não pode ser aplicada sem ferir, frontalmente, o disposto no art. 110 do CTN, vez que esse dispositivo veda expressamente que o legislador ordinário altere a definição da "dação em pagamento" para alcançar o almejado efeito tributário, criando uma presunção legal absoluta com base nesse instituto de direito privado, para, assim, desrespeitar o princípio constitucional da capacidade econômica. Ou seja, não se pode tributar ou lançar um imposto, a título de ganho de capital, quando os elementos fáticos apurados não são suficientemente seguros e configuradores, na realidade, de que se constatou um acréscimo patrimonial, posto que, nos casos verificados em 1996, apenas se confirmou que as operações foram autênticas e legítimas dações em pagamentos de dívidas anteriores comprovadas. Tributação por mera ficção legal, sem suporte fático de que ocorreu uma renda ou acréscimo não pode ser albergado por nosso ordenamento jurídico tributário.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10109.000822/00-55
Acórdão nº : 106-12.720

Isso porque tal interpretação deve ser realizada em conformidade com a citada capacidade econômica do contribuinte prevista na Constituição Federal, uma vez evidenciado nestes autos que o Contribuinte, com efeito, utilizou-se do instituto da dação em pagamento para resgatar ou liquidar dívidas perante credores no concernente as operações praticadas em 1996 e que ganho de capital não pode ser meramente aferido pela aplicação literal da lei, mas aferido conforme consta nos documentos juntados, e que, nesse aspecto, se revestem de idoneidade e legimitidade em nenhum momento questionado pela fiscalização, ou melhor, que igualmente se prestaram para fundamentar o lançamento de ofício, tal a fé pública dos mesmos.

A mesma conclusão não se pode extrair do documento a fls. 50 até 54, relativamente ao bem imóvel dado em pagamento em 1998, vez que na citada matrícula não existe qualquer prova de que o Contribuinte tenha contraído a dívida do credor nela constante, e nem o Sr. Contribuinte trouxe aos autos qualquer outro elemento probatório que pudesse elidir a presunção legal como acima analisada, de que a dação em pagamento, no caso específico, perante a operação de 1998, autoriza a exigência fiscal ora em julgamento.

Desta feita, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para manter a exigência do crédito tributário, por ganho de capital, sobre a operação verificada em 1998.

Eis como voto.

Sala das Sessões - DF, em 23 de maio de 2002.


ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO 

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10109.000822/00-55
Acórdão nº : 106-12.720

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO, Relator designado

Em que pese as relevantes razões apresentadas pelo ilustre relator Dr. Orlando José Gonçalves Bueno, peço vênia para dele discordar pelos motivos a seguir expostos.

A legislação do imposto de renda estabelece que fica sujeito ao pagamento do imposto de renda a pessoa física que auferir ganho de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza (Leis nº 7.713/88 e nº 8.981/95).

Considera-se ganho de capital para efeitos de tributação, a diferença positiva entre o valor de alienação do bem e o respectivo custo de aquisição, devendo também ser considerada para efeitos do ganho de capital a operação de dação em pagamento entre outras.

A legislação pertinente, IN 31/96, autoriza que seja considerado no custo de aquisição os dispêndios com benfeitorias, desde que comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na declaração de bens.

Da análise dos autos, verifica-se que o contribuinte não logrou comprovar os gastos realizados no imóvel que justificasse a alteração no valor do custo de aquisição, conforme alegado no recurso.

Dessa forma, tendo em vista que a legislação tributária tem expressa previsão da tributação de ganho de capital na alienação de bens, inclusive nos casos de dação em pagamento, e considerando que o contribuinte não comprovou sua

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10109.000822/00-55
Acórdão nº : 106-12.720

alegação de que foram feitas benfeitorias no imóvel objeto do presente lançamento, entendo que deva ser mantida a decisão recorrida.

Pelo exposto, conheço do Recurso por tempestivo e apresentado na forma da lei, e no mérito nego-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 23 de maio de 2002.


ROMEU BUENO DE CAMARGO

