



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Recurso nº. : 14.146
Matéria : IRPF - Exs: 1991 a 1995
Recorrente : VILSON REINERT DA SILVA
Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC
Sessão de : 14 de abril de 1999
Acórdão nº. : 104-16.988

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substanciosa impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL POR VÍCIO FORMAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal).

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 ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês 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.

IRPF - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS POR PESSOAS FÍSICAS - VENDA DE IMÓVEL - VALIDADE DA PROVA - DOCUMENTO PÚBLICO "VERSUS" DOCUMENTO PARTICULAR - DATA, FORMA E VALOR DA ALIENAÇÃO - Não deve prevalecer para os efeitos fiscais a data, forma e valor da alienação constante da Escritura Pública de Compra e Venda, quando restar provado de maneira inequívoca que o teor contratual deste não foi cumprido, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova de que a alienação deu-se da forma prevista no outro contrato (particular). O fato gerador do imposto de renda é a situação objetivamente definida na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Erros ou equívocos por si só, não são causa de nascimento da obrigação tributária.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderá ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei n.º 8.218/91.

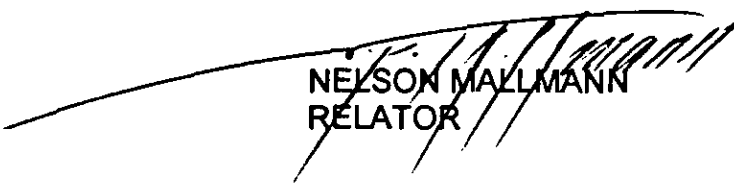
Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **VILSON REINERT DA SILVA**.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **REJEITAR** a preliminar de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, **DAR** provimento **PARCIAL** ao recurso, para excluir da exigência tributária: I - o valor tributado como ganho de capital; II - a importância de NCz\$ 37.000,67, relativo a janeiro/90; e - III - encargo da TRD anterior ao mês de agosto de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 MAI 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros **MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE**, **ROBERTO WILLIAM GONÇALVES**, **JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO**,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA
ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988
Recurso nº. : 14.146
Recorrente : VILSON REINERT DA SILVA

RELATÓRIO

VILSON REINERT DA SILVA, contribuinte inscrito no CPF/MF 381.823.009-91, residente e domiciliado na cidade de Joinville, Estado de Santa Catarina, à Rua Senador Schmidt, 362 - apto 804-B, Bairro Centro, jurisdicionado à DRF em Joinville - SC, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 230/248, prolatada pela DRJ em Florianópolis - SC, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 253/276.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 16/11/95, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 149/168, com ciência em 17/11/95, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 72.922,02 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD acumulada como juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/92; da multa de lançamento de ofício de 50%, para os fatos geradores até mai/91; de 80% para o fato gerador 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, referente aos exercícios de 1991 a 1995, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1990 a 1994, mais R\$ 31.881,34 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 100% e dos juros de mora de 1% ao mês no mínimo, correspondentes aos fatos geradores a partir de 01/01/95.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde constatou-se as seguintes irregularidades:

1 - Acréscimo Patrimonial a descoberto: O contribuinte foi intimado a apresentar diversos documentos relativos aos rendimentos e aos dispêndios lançados em suas declarações de Imposto de Renda 1991/1995, bem como as transações de compra e venda de bens. À vista da documentação apresentada, constatamos que as aplicações estavam incompatíveis com os rendimentos tributáveis, não tributáveis ou sujeitos à tributação exclusiva, levantamento esse apurado mês a mês, sendo que tal procedimento denota omissão de rendimentos à tributação, uma vez que os valores despendidos nas aquisições de bens ou aplicações financeiras (caderneta de poupança) são superiores aos valores apresentados nas respectivas declarações de rendimentos e bens do próprio e de seu cônjuge. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos e 8º da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º ao 4º da Lei n.º 8.134/90 e artigo 6º e parágrafos da Lei n.º 8.021/90.

2 - Ganho de Capital na Alienação de Bens e Direitos: O contribuinte, conforme documento público, Registro de Imóvel, encaminhado para esta Repartição pelo Cartório de Registro de Imóveis de Joinville, vendeu um imóvel, em abril de 1995, por R\$ 120.320,00, sem recolhimento do imposto sobre o lucro tributável correspondente. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, 16 ao 21 da Lei n.º 7.713/88, artigos 4º e 52º, parágrafo 1º da Lei n.º 8.383/91 e artigos 7º, 21 e 22 da Lei n.º 8.981/95.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 18/12/95, a sua peça impugnatória de fls. 175/191, instruída pelos documentos de fls. 192/229, solicitando que seja acolhida a impugnação, declarando, por via de consequência, a insubsistência do Auto de Infração com base, em síntese, nos seguintes argumentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

- que o comprador solicitou do Banco Itaú S/A, uma financiamento para aquisição de um imóvel, na quantia de R\$ 74.880,00, o qual foi concedido;

- que o vendedor tinha combinado com o futuro adquirente de que o imóvel tinha seu preço fixado em R\$ 57.000,00, sendo que, este era o custo real do mercado;

- que quando da manutenção da solicitação do empréstimo o comprador deu a entender que teria a possibilidade de auferir uma quantia superior ao preço real do bem, afirmativa não levada em conta pelo impugnante, motivado por diversas razões, entre às quais a rigorosa fiscalização que às instituições de crédito impõem nas transações comerciais, bem como o valor venal estabelecido pelo órgão arrecadador da Prefeitura Municipal;

- que, entretanto, o organismo financiador realiza um depósito superior ao que vale o imóvel e bem além da transação comercial firmada entre as partes contratantes. Sendo que, na data de 03 de maio de 1995, foi depositado a quantia de R\$ 74.880,00 e neste mesmo momento o impugnante devolve o importe de R\$ 17.880,00, através do documento intitulado de transferência de valores entre contas, assim sendo, o bem foi alienado pela quantia de R\$ 57.000,00;

- que logo, vemos que qualquer outro documento ou afirmativa carece de comprovação, pois o impugnante, não participou das negociações entre o comprador e o Banco Itaú, ficando até surpreso como foi realizada rapidamente a transação mercantil e como foi ela despida de qualquer controle ou fiscalização;

- que quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, tem-se que o ilustre fiscal fazendário começa a estruturação dos seus demonstrativos no mês de janeiro de 1990, esquecendo de seguir às ordenanças internas, pois deveria saber que, os valores, os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07

Acórdão nº. : 104-16.988

bens, às dívidas e outras avenças econômicas incorporadas em 31 de dezembro estão em poder das pessoas no amanhecer do dia 1º de janeiro;

- que cabe ainda, o reparo ao ato fazendário que considerou no mês de setembro de 1990, a aquisição de um aparelho telefônico a vista por Cr\$ 410.000,00, quando na realidade o bem foi fracionado mensalmente, conforme documentos anexados nas respostas das intimações;

- que finalmente, nos recursos apenas computou os ganhos provenientes da fonte de trabalho, deixando de adstrar os juros e correção monetária de caderneta de poupança do Banco do Brasil e do Unibanco, os rendimentos não tributáveis e os tributáveis na fonte oriundos da declaração de rendimentos de sua esposa e finalmente, os rendimentos não tributáveis e os tributáveis exclusivamente na fonte do intimado;

- que em razão de terem sido encontradas diferenças de valores significativos e primordialmente, há ainda que se considerar que dentre esses documentos há diversas remissões, além de inúmeras planilhas, que demandam especial atenção para conferência;

- que como é de praxe, o fiscalizado recebeu apenas cópia do auto de infração em si, e, apenas com ele lhe é absolutamente impossível fazer qualquer defesa. Somente quando é entregue ao fiscalizado cópia integral do processo administrativo é que é possível começar a estudar o caso, a fim de produzir defesa;

- que logo, é preceito constitucional imutável a garantia do contraditório e da ampla defesa, significando esse contraditório a paridade de armas, a possibilidade real, e não apenas teórica, de defender os interesses em jogo. Se não forem respeitados o contraditório e a ampla defesa, estará esse processo administrativo contaminado com



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

indelével nulidade, que fará natimortos todos os frutos que dele pretenda extrair a Administração Fazendária;

- que preliminarmente, lança o autuado seu protesto quanto a postura adotada pela fiscalização, que lhe cerceiam a defesa. Pois, basta o senso comum para ver que o mesmo trinta dias não é um prazo suficiente para analisar, para verificar todas as perícias necessárias, para conseguir junto aos órgãos bancários os documentos e assim para impugnar especificamente cada ponto. O que significa, vê-se, de modo cristalino, o cerceamento de defesa, a provocar a nulidade do feito desde os pedidos de esclarecimentos até a intimação do autuado;

- que não se diga que a isso se opõe a regra que determina o prazo de alguns para apresentar documentos, cujo fornecimento é ofertado por terceiros e que os mesmos, tais como extratos bancários e de poupança, de rendimentos do mercado de capitais, não foram acatados pela fiscalização, com a afirmativa de que o prazo já havia expirado;

- que a exigência da TRD a título de atualização de valor, foi julgada inconstitucional pelo Supremo tribunal Federal, através de vários julgados.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que quanto à preliminar argüida, de nulidade do procedimento fiscal, não tem razão o contribuinte;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

- que o auto de infração às fls. 164/165, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que ele foi lavrado na DRF/Joinville, às 15:00 hs do dia 16 de novembro de 1995 e descreve nas suas folhas de continuação as irregularidades praticadas e seu enquadramento legal. Discrimina o crédito tributário cobrado, cujo demonstrativo de apuração encontra-se às fls. 149/163, apresenta intimação a recolher ou impugnar no prazo de trinta dias e assinatura e matrícula dos AFTN autuantes. Como se vê, atende a todas as prescrições do artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72;

- que mesmo que omissões dessa natureza tivessem ocorrido, elas não seriam suficientes para eivar de nulidade o auto de infração;

- que ao sujeito passivo, com o objetivo de possibilitar-lhe o pleno exercício do contraditório e ampla defesa, que lhes são assegurados pelo art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, é facultada vista do processo, no órgão preparador, dentro do prazo para impugnação, dele se extraindo as cópias porventura requeridas, se de interesse do contribuinte;

- que quanto à reclamação do contribuinte de que o prazo de trinta dias para juntada de provas é insuficiente, cabe ressaltar que esse prazo, determinado pelo Decreto n.º 70.235/72, limita o momento de apresentação da impugnação, não o de juntada de provas, que poderia ter sido feita a qualquer momento. Entretanto, desde o lançamento, em novembro de 1995, até agora, setembro de 1997, decorridos quase dois anos o mesmo não logrou trazer aos autos qualquer outro documento diferente dos apresentados junto com a impugnação;

- que quanto ao mérito, analisaremos, de início, as razões do contribuinte relativas à alienação, em abril de 1995, do apartamento n.º 402 do edifício Quincas Borba;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

- que alega o contribuinte que vendeu o imóvel ao Sr. João Silval Sales por R\$ 57.000,00, preço este fixado no Instrumento Particular de Vendas e Compra de Bem que anexa às fls. 194/195;

- que na tentativa de comprovar a asserção de o Banco Itaú S/A teria concedido ao adquirente um financiamento maior do que o valor contratado, junta, às fls. 192/193, documentos onde se evidenciam o depósito de financiamento habitacional liberado no valor de R\$ 74.880,00 em sua conta e a transferência do valor de R\$ 17.800,00 ao Sr. João Sales;

- que Consta do Registro Geral, matrícula 78440, do Cartório do Registro de Imóveis, à fls. 138, que a transação foi efetuada pelo valor de R\$ 120.320,00, sendo R\$ 42.320,00 pagos com recursos próprios e o saldo de R\$ 78.000,00 mediante financiamento do Banco Itaú S/A;

- que o instrumento público faz prova da implementação do ato, na forma pactuada livremente entre as partes perante o Oficial, que ao lavrar o registro lhe deu fé, certificando que os fatos ali contidos assumem contornos de ato jurídico pronto e acabado. Somente cessa a fé pública atribuída ao documento, quando declarada judicialmente a sua falsidade;

- que destarte, no confronto entre o contrato particular de compra e venda que não tem registro em cartório e o documento público, há que prevalecer o último. Esse entendimento tem jurisprudência firmada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes;

- que quanto aos acréscimos patrimoniais a descoberto, ano-base de 1990, tem-se que o valor de Cr\$ 410.000,00 lançado pela autoridade fiscal como referente à aquisição de uma linha telefônica em setembro/90, confere com os dados da declaração de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

bens à fls. 31 e o recibo da vendedora, Sra. Maria da Graça Alves, à fls. 95, trazidos aos autos pelo próprio requerente. Os documentos apresentados agora, às fls. 197/200, referem-se a planos de expansão adquiridos diretamente da TELESC em junho de 1991;

- que dos rendimentos não tributáveis foram considerados os Cr\$ 550,000,00 da venda da moto em outubro/90, constantes da declaração da Sra. Dúnia, e o saque do FGTS de NCz\$ 18.454,91, fls. 71, no mês de março/90, também efetuado pela mesma;

- que os documentos relativos a depósitos em cadernetas de poupança foram solicitados no início do procedimento fiscal, porém, não apresentados. Agora traz o contribuinte, à fls. 203, comprovantes de rendimentos de aplicações financeiras e de caderneta de poupança do UNIBANCO. Da declaração de bens apresentada pelo requerente para o ano-base de 1990, fls. 31/32, consta saldo zero no banco em 1989, donde se deduz que os rendimentos no período de janeiro a maio de 1990 decorrem de aplicações financeiras efetuadas em 1990, cuja origem e valores não logra o requerente comprovar. Da mesma forma, houve rendimentos de caderneta de poupança no período de abril a dezembro de 1990, pelo que se conclui que houve depósito em março/90, em valor e origem também não comprovados;

- que quanto à alegada dívida junto ao UNIBANCO, não junta qualquer comprovação de quando a mesma possa ter sido contraída;

- que em relação ao pleito do contribuinte de que seja adstrito aos recursos de janeiro/90 o saldo em dinheiro por ele apurado à fls. 179 para o ano-base de 1989, de NCz\$ 82.171,22, observe-se que esse valor é maior que o patrimônio declarado pelo requerente para o ano, Cr\$ 73.561,17. Além do mais, os saldos remanescentes ao final de cada ano somente se transferem para o ano posterior caso sejam incluídos na respectiva



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

declaração anual de bens e devidamente comprovados, a critério da autoridade fiscal, conforme estabelecido no artigo 51 da Lei n.º 4.069/62;

- que a transferência de recursos de um ano para outro só é admitida quando há prova inconteste da efetiva disponibilidade da quantia requerida, mediante extratos bancários, por exemplo, ou seja, prova de que a renda não foi consumida dentro do próprio ano. O requerente não trouxe qualquer documento que comprove a real existência do numerário alegado e, portanto, não há como considerá-lo recurso para cobrir gastos em janeiro de 1990;

- que outrossim, há que se utilizar o excesso de recursos apurado num mês para acobertar dispêndios nos meses subsequentes. Para concluir que o excedente teria sido consumido no próprio mês a autoridade fiscal, ao que parece, se valeu da presunção simples ou comum, diferente da presunção legal, cuja origem é a lei e tem poder de deslocar o ônus da prova para o contribuinte;

- que destarte, tendo em vista que, não comprovada sua indisponibilidade, o excesso de recursos apurado num mês serve para acobertar gastos efetuados nos meses seguintes e dos demonstrativos de recursos e dispêndios elaborados pela autoridade fiscal à fls. 139, resta não comprovado apenas o acréscimo patrimonial de janeiro de 1990, no valor de NCz\$ 56.730,07;

- que quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado durante o ano-base de 1991, tem-se quanto aos dispêndios com aparelhos telefônicos, no montante de Cr\$ 869.958,00, lançados pela autoridade fiscal no mês de julho/91 fls. 141, comprovam os documentos trazidos pelo requerente às fls. 197/200 que as linhas foram pagas da seguinte forma: jun/91 Cr\$ 106.972,00; jul/91 Cr\$ 128.883,00; ago/91 Cr\$ 128.883,00 e set/91 Cr\$ 128.883,00;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

- que com relação aos Cr\$ 1.108.849,00 lançados de janeiro a dezembro de 1991 como depósitos bancários, assiste razão ao contribuinte. Não existe base legal para o fisco arbitrar o mês de recebimento, devendo ser retificados;

- que os rendimentos constantes dos extratos de fls. 204/207 do UNIBANCO e dos de fls. 208/209 do Banco do Brasil não serão aceitos, uma vez não comprovada a origem, valor, data dos depósitos, nem dos resgates;

- que quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado no ano-calendário de 1992, observa-se que a autoridade lançadora não desconsiderou para apurar os recursos disponíveis em cada mês o valor da contribuição previdenciária e as despesas médicas constantes do comprovante de rendimentos de fls. 67/68, o que beneficiou bastante o contribuinte;

- que o prêmio de Cr\$ 1.856.772,00 da Loto, recebido da Caixa Econômica Federal, foi considerado pela autoridade revisora no mês de novembro/92, conforme documento de fls. 60, apresentado pelo contribuinte;

- que quanto à doação de familiares da importância de Cr\$ 20.500.00,00 apenas alega o contribuinte, sem nada comprovar, nem ao menos consta de sua declaração ou da esposa. Deve-se lembrar ao contribuinte que alegar sem nada comprovar é o mesmo que nada alegar;

- que é totalmente incabível a pretensão do contribuinte de querer aproveitar a variação mensal ocorrida no patrimônio em UFIR;



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

Processo n.º : 10920.003025/95-07
Acórdão n.º : 104-16.988

- que a autuação é cabível na forma em que foi realizada. Entretanto, a Instrução Normativa SRF n.º 46, de 13 de maio de 1997, muda profundamente o procedimento adotado até o momento, beneficiando, sem dúvida, os contribuinte, no que diz respeito à cobrança do imposto mensal devido e não pago;

- que quando os rendimentos sujeitos à tributação mensal forem informados na declaração de ajuste, é vedada a cobrança de encargos legais relativo ao atraso no recolhimento do carnê-leão. Caso contrários rendimentos não informados serão computados na base de cálculo anual do tributo, cobrando-se a diferença de imposto apurada acrescida de multa de ofício e juros de mora, contados a partir da data final para entrega de declaração;

- que em relação à multa de ofício de 100%, lançada nos exercícios de 1992 a 1995, com advento da Lei n.º 9.430/96 e em atenção ao ADN n.º 01/97, há que se alterar o seu percentual para 75% sobre o imposto devido;

- que quanto a TRD, em face ao disposto no Decreto n.º 2.194/97 e em atendimento a IN SRF n.º 32/97, devem ser excluídas as parcelas impostas, a título de juros moratórios, com base na variação da TRD, no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

A ementa da decisão da autoridade de 1º grau, que consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

"IMPOSTO SOBRE A RENDA - PESSOA FÍSICA

AUTO DE INFRAÇÃO

Anos-base/Anos-calendário 1990 a 1994.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL



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

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

NULIDADES

Não tendo sido praticado qualquer ato com preterição do direito de defesa e estando os elementos de que necessita o contribuinte para elaborar suas contra-razões de mérito juntados aos autos, fica de todo afastada a hipótese de nulidade do procedimento fiscal.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

A tributação de acréscimo patrimonial não compatível com os rendimentos declarados, tributáveis ou não, só pode ser elidida mediante prova em contrário. Contudo, o saldo de recursos verificado num mês pode ser utilizado para comprovar acréscimos patrimoniais ocorridos em meses subseqüentes, dentro do mesmo ano-base/ano-calendário, tendo em vista a periodicidade anual da declaração de bens e direitos.

RENDIMENTOS SUJEITOS AO CARNÊ-LEÃO

Após a entrega da declaração anual, o carnê-leão devido e não pago, corresponde a rendimentos não declarados e recebidos até 31 de dezembro de 1996, será cobrado, apenas, no ajuste anual. Os rendimentos não informados serão computados na base de cálculo anual do tributo, cobrando-se a diferença de imposto apurada (imposto suplementar) acrescida de multa de ofício e juros de mora, contados a partir da data final fixada para a entrega da declaração, conforme orientação contida na Instrução Normativa SRF n.º 046/97.

GANHO DE CAPITAL

Não cabe, para efeito de redução do lucro imobiliário pretender que o valor da alienação seja inferior ao que consta do documento público.

MULTA DE OFÍCIO

A multa de ofício de 100%, aplicada na vigência do art. 4º, inciso I, parágrafo 1º, da Lei n.º 8.218/91, deve ser alterada para o percentual de 75%, tendo em vista a edição da Lei n.º 9.430/96, artigo 44, inc. I, e Ato Declaratório (Normativo) n.º 01, de 07/01/97.

APLICAÇÃO DA TRD - EXCLUSÃO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

Exclui-se a cobrança da TRD, no período compreendido entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991, tendo em vista o Decreto n.º 2.194/97, e a Instrução Normativa n.º 32/97. Nesse período incidirão juros de mora à razão de 1% ao mês, nos termos do art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE"

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 01/10/97, conforme Termo constante às folhas 249//251, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (30/10/97), o recurso voluntário de fls. 253/276, instruído pelos documentos de fls. 277/288, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que o ilustre julgador, apenas relata que não houve qualquer ato da fiscalização em cercear a defesa do contribuinte, o que não espelha a realidade, isso em razão de dois fatos cristalinos, primeiro esteve com as declarações de rendimentos do declarante durante mais de cinco anos e de um momento para outro resolve emitir pedidos de esclarecimentos, ora suas ações deveriam ser operadas após cada exercício a segunda, é que as solicitações do organismo fiscalizador estipulavam prazos diminutos, ou seja não ultrapassavam de cinco dias;

- que a decisão de primeiro grau não aborda no relatório ou nas razões de decidir, a matéria de fato e de direito suscitada em impugnação, o que se pode verificar pelo mero confronto de seu texto com a peça de defesa constante do auto;

- que as partes contratantes primordialmente, o comprador livremente, confessa haver recebido o valor acertado, os documentos bancários e outros atestam e certificam a veracidade de todos os fatos e atos argüidos pelo Reclamante, apenas o Fisco e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

o órgão Julgador Administrativo, afirmam ser tudo uma grande inverdade, sem entretanto, apresentar qualquer prova e até mesmo sem ter argumentos capazes para contestar a documentação hábil e comprobatório;

- que os órgãos fazendários apontam que o documento denominado registro público informa que o valor foi maior, não sabendo, os ilustres homens fazendários de que existe um órgão estadual que aleatoriamente opera, sem qualquer critério, quer de vistoria ou de avaliação, aponta um valor para sobre esse custo incidir o tributo estadual - Inter Vivos;

- que a fiscalização é iniciada e estruturada a partir do mês de janeiro de 1990, devendo esquecer-se do dia anterior 31 de dezembro de 1989, pois qualquer importância existente no último dia do ano, não pode o contribuinte possuir qualquer importância, ou melhor, as pessoas devem ter gasto durante a passagem do ano;

- que nos recursos foram apenas computados os ganhos do trabalho, sendo, abandonados os provenientes de aplicações, de caderneta de poupança e os tributados na fonte.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Estão em julgamento duas questões: as preliminares pela qual a recorrente pretende ver declarada a nulidade do procedimento fiscal, e outra relativa ao mérito da exigência, denominada de omissão de rendimentos e omissão de ganhos de capital.

Não colhe a preliminar de nulidade do lançamento do crédito tributário por cerceamento ao direito de defesa argüida pelo recorrente, aos argumentos de que "o ilustre julgador, apenas relata que não houve qualquer ato da fiscalização em cercear a defesa do contribuinte, o que não espelha a realidade, isso em razão de dois fatos cristalinos, primeiro esteve com as declarações de rendimentos do declarante durante mais de cinco anos e de um momento para outro resolve emitir pedidos de esclarecimentos, ora suas ações deveriam ser operadas após cada exercício a segunda, é que as solicitações do organismo fiscalizador estipulavam prazos diminutos, ou seja não ultrapassavam de cinco dias", e de que "a decisão de primeiro grau não aborda no relatório ou nas razões de decidir, a matéria de fato e de direito suscitada em impugnação, o que se pode verificar pelo mero confronto de seu texto com a peça de defesa constante do auto". Senão vejamos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

Verifica-se às fls. 001/005 dos autos os Termos de Intimações solicitando informações e/ou documentação referente as atividades do contribuinte, sempre com prazo que varia entre 10 (dez) e 20 (vinte) dias.

Ora, mesmo que não houvesse tais termos, ainda assim, não haveria irregularidade nenhuma, pois, a colheita de informações e documentos pelo Fisco durante o trabalho de auditoria fiscal, não tem que passar pelo crivo do suplicante. Na fase fiscalizatória não há como se falar em cerceamento do direito de defesa, pois a oportunidade que o contribuinte tem para exercer este direito é exatamente na fase impugnatória quando se instaura a fase litigiosa do processo.

Ademais, a juntada de provas pode ser feita a qualquer momento, porém, nota-se nos autos, que não houve esta preocupação por parte do suplicante, já que decorridos mais de 3(três) anos, pouco ou nada apresentou para que pudesse elidir a imputação fiscal. Alegando por alegar, sem nada provar.

Se faz necessário ressaltar, que não é de competência do suplicante ditar normas de como deve ser realizada a fiscalização, a exemplo de as ações dos contribuintes deveriam ser analisadas após cada exercício. O poder de fiscalizar cabe a Secretaria da Receita Federal, e pela análise dos autos, foram observadas e cumpridas todas as normas legais pertinentes a fiscalização. Cumpre, ainda, informar, ao suplicante, que como cidadão brasileiro, nada mais fez do que cumprir a suas obrigações perante o fisco federal.

Assim, tem razão a autoridade singular quando assevera que na peça impugnatória o suplicante deve apresentar todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, assim como os pontos de discordância e as razões, podendo anexar provas que possuir a qualquer momento.



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

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

Mesmo que verdade fosse, para fins de argumentação, ainda assim, não haveria cerceamento do direito de defesa, já que a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito.

Como se vê não procede à alegação de preterição do direito de defesa por considerar que houve pouco tempo para a colheita de provas, haja vista que o suplicante teve a oportunidade de oferecer todos os esclarecimentos que achasse necessário e exercer sua ampla defesa na fase do contencioso administrativo.

Da mesma forma, não pode prosperar o argumento da nulidade do Auto de Infração argüida pelo suplicante ao argumento que a decisão de primeiro grau não aborda no relatório ou nas razões de decidir, a matéria de fato e de direito suscitada em impugnação, já que na peça recursal não cita quais os aspectos importantes e fundamentais que não foram abordados na peça decisória da autoridade de primeiro grau e ao ver deste relator todos os pontos importantes foram abordados pela decisão.

O Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

"A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo."

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

"A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ademais, diz o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235/72:

"Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração e a decisão foram lavrado e proferido por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas competentes para lavrar e decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade singular cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede a situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, já que a discussão se prende a interpretação de normas legais para declaração de nulidade do procedimento fiscal.

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235/72, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

O estado não possui qualquer interesse subjetivo nas questões, também no processo administrativo fiscal. Daí, os dois pressupostos basilares que o regulam: a legalidade objetiva e a verdade material.

Sob a legalidade objetiva, o lançamento do tributo é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurada sua adequada aplicação, esta produza os efeitos colimados (artigos 3º e 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10920.003025/95-07
Acórdão n.º : 104-16.988

Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidade essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o artigo 149, IX da Lei n.º 5.172/66. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (artigo 21, parágrafo 1º, do Decreto n.º 70.235/72).

Sob a verdade material, citem-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (artigo 149, VIII, da Lei n.º 5.172/66); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto n.º 70.235/72); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (artigo 32, do Decreto n.º 70.235/72).

Como substrato dos pressupostos acima elencados, o amplo direito de defesa é assegurado ao sujeito passivo, matéria, inclusive, incita no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

A lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas comina sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar.

Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

Nesse contexto, passo ao exame da questão principal da lide.

Em regra geral quanto ao ganho de capital na alienação de bens, tem-se que da análise da legislação de regência verifica-se que embora a Lei Civil condicione a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

eficácia da operação de transmissão de bem à existência de escritura pública e à sua inscrição no competente registro, para ter plena validade perante terceiros, para a Legislação Tributária ocorre alienação e aquisição em qualquer operação que importe em transmissão ou promessa de transmissão de bens, a qualquer título, ou na cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, ainda que efetuada por meio de instrumento particular não inscrito em registro público, tais como as realizadas por: compra e venda, permuta, adjudicação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos à aquisição de bens, etc. Esses dispositivos não são conflitantes, pois cada um deles tem finalidade legal específica, gerando direitos e deveres em seus respectivos campos, sem prejudicar um ao outro.

Observa-se, ainda, que o contrato de compra e venda, público ou particular, e desde que contenha todos os requisitos legais que regem esse negócio jurídico, constitui direito entre as partes, sendo instrumento suficientemente válido para configurar a transmissão dos direitos sobre os bens objeto do contrato, pois por força do artigo 117, inciso II, do Código Tributário Nacional - CTN, o ato ou negócio jurídico de alienação de bens reputa-se perfeito e acabado, para os efeitos fiscais, a partir da data do instrumento particular ou público de promessa de compra e venda celebrado entre as partes.

Antes de adentrar na análise do ponto vital sob litígio neste item, 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. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

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 tome 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."

Como se vê, 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. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

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

Assim, ao declarar e assinar o Instrumento Particular de Venda e Compra de Bens Imóveis, Financiamento Com Garantia Hipotecária e Outras Avenças, passado aos 13/04/95, que alienou o imóvel - apartamento n.º 402, localizado no quinto pavimento do Edifício Quincas Borba, situado na cidade de Joinville - SC, pelo valor de R\$ 120.320,00, sendo que R\$ 42.320,00 pagos com recursos próprios de poupança e o saldo de R\$ 78.000,00 mediante financiamento do Banco Itaú S/A, o suplicante, a princípio, dá publicidade ao mundo jurídico da plena satisfação de seus interesses.

Por outro lado, quando for o caso, tem-se que 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.

Entretanto, neste caso específico, permito-me, com o devido respeito, divergir da autoridade lançadora bem como da autoridade julgadora de 1º grau, diante da razões e evidências a seguir expostas.

É jurisprudência mansa e pacífica nesta Câmara que não deve prevalecer para os efeitos fiscais a data, forma e valor da alienação constante da Escritura Pública de Compra e Venda, quando restar provado de maneira inequívoca que o teor contratual deste não foi cumprido, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova de que a alienação deu-se da forma prevista no outro contrato (particular).

Ora, os documentos acostados aos autos às fls. 277/288, provam de maneira inequívoca que a transação se operou de maneira diferente ao da constante da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

Escritura Pública, e não vejo razões em não aceitar as alegações do suplicante, haja vista que o valor por ele alegado consta do documento de fls. 277/278, com firma reconhecida em cartório na data de 10/04/95, bem antes do início da fiscalização, lastreado por provas adicionais de fls. 279/288, reforçado no entendimento que para fins tributários há de prevalecer a verdade material. Assim, deve prevalecer para efeitos fiscais a data e o valor da alienação constante no Instrumento Particular de Venda e Compra de Bem imóvel.

Constata-se claramente nos autos que o fisco nem tentou obter provas adicionais que pudessem confirmar o valor da alienação constante da escritura pública de compra e venda, simplesmente a adotou como sendo verdade absoluta.

Não aceitar os argumentos, devidamente comprovados, seria exigir um crédito tributário assentado em um evidente erro praticado pelo contribuinte, e no entendimento deste relator, o fato gerador do imposto de renda é a situação objetivamente definida na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Erros ou equívocos por si só, não são causa de nascimento da obrigação tributária.

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, porém, quando de fato for 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

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 redutivamente nos resultados da cobrança de tributos.

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 os argumentos apresentados pelo suplicante no que se refere à apuração do lucro imobiliário. Em consequência deve ser excluído da tributação o ganho de capital referente ao apartamento n.º 402 do Edifício Quincas Borba.

Quanto a discussão em torno de acréscimo patrimonial a descoberto apurado, mensalmente, através de fluxo de caixa, tem-se que 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 "acrécimo 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. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

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. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou, o lançamento será constituído quando se constatar que concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Ora, se o fisco faz prova, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - fluxo financeiro, que o recorrente efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, é evidente que houve omissão de rendimentos e esta omissão deverá ser apurada no mês em que ocorreu o fato.

Diz a norma legal que rege o assunto:

"Lei n.º 7.713/88:

Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo Imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.



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

Processo n.º : 10920.003025/95-07
Acórdão n.º : 104-16.988

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

§ 1º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.

Lei n.º 8.134/90:

Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

.....
Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

.....
Lei n.º 8.021/90:

Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

Como se depreende da legislação anteriormente citada o imposto de renda das pessoas físicas será devido mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurado, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/89, está sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

É evidente que o arbitramento da renda presumida cabe quando existe o sinal exterior de riqueza caracterizado pelos gastos excedentes da renda disponível, e deve ser quantificada em função destes.

Quanto ao argumento de que não foi escolhido o critério de demonstrar a variação patrimonial mensal em UFIR, 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 contribuinte possuía recursos com origem declarada suficiente para fazer frente as aplicações.

Correta está a decisão singular quando diz que o efeito inflacionário não foi considerado como recurso, pela simples razão de que para tanto, o autuado deveria provar que os numerários recebidos estavam custodiados e, ao mesmo tempo, investidos em instituições financeiras.

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

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.

No caso em pauta, não há nos autos intimação para que o contribuinte comprovasse os saldos constantes da declaração de bens do ano-base de 1989, razão pela qual deve ser aceito os valores constantes da declaração, já que a princípio os dados constantes das declarações se presumem verdadeiros, até prova em contrário. Assim, como saldo inicial de recursos do fluxo de caixa do ano-base de 1990, devem ser considerados os seguintes valores:

- Banco do Brasil	NCr\$ 27.928,36
- Dinheiro em caixa.....	NCz\$ 5.000,00
- Unibanco.....	NCz\$ 4.072,31
Total.....	NCz\$ 37.000,67

Quanto aos demais saldos bancários nos anos seguintes, além de não terem sido comprovados, haja vista a intimação para fazê-lo no período de 01/01/90 a 31/12/94, os demonstrativos de "fluxos de caixa" não levaram em conta os saldos iniciais e finais, já que os estes saldos são recursos no início do período e aplicação no final do período, portanto não houve prejuízo ao suplicante.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.003025/95-07
Acórdão nº. : 104-16.988

Ademais, a própria autoridade julgadora singular já desconsiderou os valores lançados com base na sistemática de saldo inicial e saldo final.

Ainda se faz necessário corrigir a aplicação da TRD acumulada a título de juros de mora no período de 30/07/91 a 31/07/91, pois já é entendimento manso e pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais que somente cabe a sua exigência a partir do mês de agosto de 1991, conforme o Acórdão n.º CSRF/01.1.773, de 17 de outubro de 1994, adotado por unanimidade nesta Quarta Câmara, cuja ementa é a seguinte:

"VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei n.º 8.218. Recurso Provido."

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária: I) - o valor tributado como ganho de capital; II - a importância de NCz\$ 37.000,67, relativo a jan/90 - III) - encargo da TRD anterior ao mês de agosto de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 1999



NELSON MALLMANN