



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

Processo nº : 11060.000207/94-86
Recurso nº : 13.461
Matéria : IRPF - EXS.:1991 a 1994
Recorrente : OTTOMAR VONTOBEL
Recorrida : DRJ em SANTA MARIA - RS
Sessão de : 14 DE OUTUBRO DE 1998
Acórdão nº : 102-43.400

IRPF - Exs.: 1991 a 1994 - OMISSÃO DE RECEITAS - PROCEDIMENTOS DE APURAÇÃO - Cancela-se o lançamento por omissão de rendimentos, arbitrados com base em depósitos em conta corrente bancária, quando não demonstrados sinais exteriores de riqueza, ainda que não tenha o contribuinte logrado comprovar a origem dos recursos. Entendimento advindo do Decreto Lei nº. 2.471/88, que dispôs sobre o cancelamento de exigências de crédito tributário, baseadas exclusivamente em extratos bancários.

PACTO COMISSÓRIO – Tratando-se de uma cláusula resolutiva, a eficácia do negócio jurídico de alienação de imóvel ocorre no momento da lavratura da Escritura de Compra e Venda com Pacto Comissório.

GANHOS DE CAPITAL – Incide imposto de renda sobre ganhos auferidos na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza e apurados no mês em que forem auferidos.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por OTTOMAR VONTOBEL.

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


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


URSULA HANSEN
RELATORA



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

Processo nº : 11060.000207/94-86
Acórdão nº : 102-43.400

FORMALIZADO EM: **11** DEZ 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, JOSÉ CLÓVIS ALVES, CLÁUDIA BRITO LEAL IVO, SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.



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

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400
Recurso nº. : 13.461
Recorrente : OTTOMAR VONTOBEL

RELATÓRIO

OTTOMAR VONTOBEL, inscrito no CPF/MF sob o nº. 007.843.200-63, jurisdicionado à Delegacia da Receita Federal em Santa Maria, RS, recorre a este Colegiado de decisão que manteve o lançamento de Imposto de Renda em montante equivalente a 55.638,84 UFIR, acrescido dos correspondentes gravames legais, objetivando o cancelamento da exigência.

A exigência, conforme consta do Auto de Infração de fls. 127/147, decorreu da apuração de omissão de rendimentos nos anos-base de 1990 a 1994, evidenciada pela falta de comprovação da origem de valores depositados em estabelecimentos bancários – Bancos do Brasil S.A. e do Estado do Rio Grande do Sul, e de ganhos de capital.

A omissão de ganhos de capital foi apurada na alienação de 20.079 sacas de soja, recebidas em pagamento da venda de uma área de campos com 174,2 hectares, pelo preço certo e ajustado de Cr\$ 1.673.975.780,00, correspondendo este valor a 20.700 sacas de soja, conforme escritura de compra e venda lavrada em 19 de janeiro de 1993. O lançamento refere-se a diferenças de imposto apuradas em janeiro e dezembro de 1993 e janeiro de 1994.

Como enquadramento legal citam-se o art. 1º da Lei 4.506/64, art. 43, I e II, da Lei 5.172/66, os artigos 1º a 3º e parágrafos da Lei 7.713/88, artigos 1º a 3º da Lei 8.134/90, artigo 6º e seu parágrafo 5º da Lei 8.021/90 e artigo 4º da Lei 8.383/91, e, ainda, os artigos 1º, 37, 38, 39 e 59 c/c artigo 895 § 5º do RIR/94.



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

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400

Os termos da impugnação de fls. 150/163, apresentada tempestivamente, podem ser sintetizados, à similaridade de seu resumo na decisão singular, como segue:

a) a autoridade fiscal, baseada unicamente em movimentação bancária, obtida ilegalmente, contrariando o sigilo bancário previsto no art. 5º XII, da Constituição Federal, entendeu que houve omissão de rendimentos em decorrência da não comprovação de alguns depósitos bancários;

b) os depósitos cuja comprovação se estava exigindo, representam apenas 10% de todos os depósitos registrados em suas contas correntes nos exercícios autuados, sendo insignificantes diante do todo, cuja origem foi comprovada e pago o imposto, presumindo-se que aquilo que não se comprovou não consiste em renda omitida, mas apenas operações que não lograriam incidência de imposto;

c) a presunção de omissão de receitas e que embasa o lançamento tributário pressupõe sonegação fiscal e má fé por parte do contribuinte; como se presume sonegação e má-fé por parte de quem em 90% dos casos, fez incidir e recolheu imposto?;

d) os depósitos não justificados se tratam de acertos de despesas de viagem e de empréstimos para com os filhos ou para terceiros, podendo haver casos de transferência de numerário de uma conta bancária para outra;

e) é completamente absurda a equiparação de depósito a renda. O depósito bancário e o saldo positivo em conta corrente em nada difere de posse de moeda. Se os rendimentos declarados comportavam o patrimônio declarado – posse de moeda corrente – também comportavam os depósitos e os saldos bancários positivos, não havendo que se falar em omissão de receita;



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

Processo nº. : 11060.000207/94-86

Acórdão nº. : 102-43.400

f) é ilegal o lançamento unicamente com base na existência desses depósitos, sem que se demonstre, no lançamento, qualquer vinculação a rendimento recebido ou indicação da fonte de pagamento;

g) tal procedimento foi afastado pelo Decreto-lei nº 2.471/88, artigo 8º, inciso VII – que prescreve:

h) não há qualquer conexão entre as presunções postas nos autos que possa culminar em juízo de sonegação de imposto; não há nada nos autos que comprove a falta de pagamento do tributo; não basta que se diga que há dinheiro depositado em banco, há que se fazer as vinculações, demonstrar a capacidade laborativa do contribuinte em gerar aquela renda que se presume que seja omitida; nada disso foi feito. Partiu-se da presunção de que se a origem do depósito não estava documentada, referia-se a renda omitida;

i) mesmo que fosse devido o imposto lançado, o valor cobrado está incorreto por ser utilizada a TRD como índice de correção;

j) o Supremo Tribunal Federal (ADIn-493-0) concluiu que a TRD não é índice que reflete a desvalorização da moeda e não poderia ser utilizado como fator de atualização monetária no período de 01 de fevereiro de 1991 até 31 de dezembro de 1991;

k).....

l) a Lei nº 8.218/91 adota a fórmula de cálculo da TR, que foi transmutada de juro. A troca de denominação não é suficiente para que a TR seja aplicável, sendo sua cobrança ilegal e inconstitucional, já declarada pelo STF;

m) mesmo que fosse eficaz a atualização de débitos fiscais por uma taxa de juros como é a TRD a mesma não pode servir de base de cálculo da multa aplicada, calculada sobre o valor do imposto lançado corrigido monetariamente; valor da avaliação utilizado para cálculo do ganho de capital é lei;

n) no que concerne o ganho de capital, trata-se de permuta de uma área de terras por determinada quantia de sacas de feijão soja. Na escritura de permuta lavrada consta a cláusula de desfazimento do negócio se não se efetivasse a entrega da soja. Dessa forma a



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

Processo nº. : 11060.000207/94-86

Acórdão nº. : 102-43.400

eficácia plena do negócio deu-se apenas no recebimento da última parcela;

o) no momento do recebimento da última parcela, 15/05/93, data da eficácia plena do negócio, calculou o imposto sobre o ganho de capital com a redução de 45%, previsto na Lei 7.713/88, tomando por base em relação ao primeiro pagamento o valor recebido pela venda da soja (11.000 sacas); em relação ao segundo recebimento, o valor da cotação da soja no dia deste recebimento. Na venda da soja depositada na Cooperativa e/ou Ceval, calculou o ganho de capital apurado em demonstrativos próprios e o imposto foi recolhido no prazo legal;

p) o fiscal entendeu que o valor da operação e do cálculo do ganho imobiliário e sua redução não era aquela da cotação da soja no dia do recebimento da parcela, mas o valor que constou da escritura pública para efeitos de incidência do Imposto de Transmissão "Inter Vivos";

q) o valor da avaliação utilizado para cálculo do ganho de capital é elemento subsidiário, somente podendo servir para a fiscalização federal quando ela não dispõe de nenhum outro meio para quantificar o efetivo valor da operação, o que não é o caso. O valor da operação é o resultado da multiplicação da quantidade de sacas de feijão soja descrita no contrato pela cotação individual de cada saca, fornecida pela Cooperativa onde estavam as sacas depositadas;

r) a legislação é clara na hipótese de permuta – como no caso da autuação – o valor da operação do bem alienado é o mesmo do bem permutado. Portanto não há nenhuma razão para desconsiderar esse valor e eleger outro subsidiário apenas porque esse valor resultará em imposto maior a ser pago;

s) o auto de lançamento alude que o pagamento da parcela de Cr\$ 584.689.958,73 foi pago em 30/06/93, quando o efetivo vencimento seria em 28/02/93. Ocorre que o IR sobre ganho de capital deve ser pago a medida em que as parcelas forem recebidas e que o contrato formalizado continha a cláusula pacto comissório, que condiciona a eficácia do negócio ao pagamento da última parcela. Antes disso não houve permuta e não houve alienação e, obviamente também não houve ganho de capital se o negócio



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

Processo nº. : 11060.000207/94-86

Acórdão nº. : 102-43.400

poderia ser desfeito a qualquer tempo por decisão unilateral de uma das partes.

t) a disponibilidade econômica ou jurídica do ganho de capital somente se aperfeiçoou com o recebimento da última parcela. Dessa forma o impugnante somente recolheu o IR sobre o ganho de capital, com o recebimento da última prestação, quando o negócio não poderia mais ser desfeito. “

Após examinar os autos, a autoridade julgadora singular, em sua bem fundamentada decisão de fls. 166/180, inicialmente relata que o procedimento fiscal se pautou nas regras prescritas pelo Artigo 142 do CTN, demonstrando que os extratos bancários não foram obtidos ilegalmente, e ressaltando não ter havido quebra do sigilo bancário do autuado, pois tais dados continuam sob sigilo, só que agora resguardados por outro tipo de cobertura: o inafastável sigilo fiscal imposto às autoridades fiscais, a teor do disposto no artigo 198 do Código Tributário Nacional.

Afirma que o lançamento decorreu da presunção de que houve omissão de rendimentos tendo em vista que **não foram comprovados todos** os depósitos bancários em contas correntes, não procedendo a alegação de que omissão de rendimentos pressupõe sonegação fiscal e má-fé por parte do contribuinte. A hipótese levantada iria gerar um agravamento da penalidade, o que não ocorreu.

Considera legítimo o lançamento face à omissão do contribuinte em justificar os vultosos depósitos realizados em suas contas correntes, destacando que os rendimentos declarados pelo contribuinte e que constam das declarações de rendimentos, foram excluídos, conforme consta dos demonstrativos elaborados.

Após citar e analisar toda a legislação que fundamenta o lançamento, conclui ter sido mantida a presunção legal de omissão de rendimentos.



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

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400

Esta conclusão, do ponto de vista estritamente jurídico, estaria estribada nas seguintes razões:

“ Primeiro cabe recordar que, tecnicamente, arbitramento representa método de mensuração da base de cálculo, não sendo, por isso, veículo adequado para detectar omissão de rendimento. Depois, porque o próprio texto faz menção `renda presumida, indicativo básico de que **se está diante de hipótese de presunção legal**.

Não há como fugir ao fato de que o depósito bancário é um sinal exterior de riqueza. Com efeito, o depósito bancário é marca visível, sendo o dinheiro o bem por excelência e medida de valor de todos os outros bens, é com toda segurança algo que serve para conhecer-se o estado de riqueza da pessoa.

Definido o depósito bancário como sinal exterior de riqueza, uma vez que representa dinheiro possuído pelo seu titular, podendo ele ser utilizado como indicador de uma omissão de rendimentos, desde que evidencie a renda auferida pelo contribuinte, o que se dá por presunção quando, desproporcionais aos rendimentos declarados, não for comprovada a sua origem em rendimentos tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou em numerário possuído em nome de terceiros.

Nessa hipótese de tributação, a lei autoriza a administração do tributo a arbitrar os rendimentos com base na renda presumida, essa obtida através da utilização de sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida ou consumida.

Faz-se necessário esclarecer que o que se tributa não são os depósitos bancários como tal considerados, mas a omissão de rendimentos representada pelos mesmos. Os depósitos bancários são apenas a forma, o sinal de exteriorização pelo qual se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação.

Os depósitos bancários se apresentam, inicialmente, como simples indício da existência de omissão de rendimentos, tanto mais representativo quanto maior for a diferença positiva entre o valor dos citados depósitos e os rendimentos declarados.



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

Processo nº. : 11060.000207/94-86

Acórdão nº. : 102-43.400

Ao titular dos depósitos bancários cabe a produção de prova em contrário, Não só pelo fato de ser ele a única pessoa que poderia fazê-lo, por Ter participado diretamente das respectivas operações, quaisquer que sejam elas, como também por estar obrigado a manter os controles necessários à identificação da origem dos rendimentos auferidos e do numerário obtido mediante operações de empréstimo, de depósito ou no exercício de mandato.

Ao fisco, somente cabe demonstrar a existência da omissão presumida de rendimentos.

O indício de omissão de rendimentos, representado pela desproporcionalidade entre os rendimentos declarados e os depósitos bancários efetuados se transformam na prova dessa omissão de rendimentos quando o contribuinte, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em depósitos bancários, nega-se a fazê-lo ou não o faz satisfatoriamente.

O meio utilizado, no caso, para provar a omissão de rendimentos (quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos depósitos bancários) é a presunção, que é a ilação que se extrai de um fato conhecido para chegar à demonstração de outro desconhecido.

Oportuno lembrar que os indícios e as presunções são meios de prova admitidos no processo administrativo fiscal.

Nenhuma outra prova exige da autoridade administrativa a lei.

Não pede a lei, como no caso da apuração direta de omissão de rendimentos, que seja provada a existência e a natureza desses. No caso da apuração indireta, como o de que aqui se trata, basta a prova da existência dos sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida ou consumida pelo contribuinte a quem cabe a prova em contrário, quer na fase instrutória do processo administrativo, quer no processo de exigência do crédito tributário.”

Quanto à questão levantada contra a aplicação da TRD (Taxa Referencial Diária) e a inconstitucionalidade da Lei 8.218/88, esclarece que a autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre constitucionalidade ou legalidade de leis e o contencioso administrativo não é o foro



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

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400

próprio para discussões desta natureza, haja visto que a apreciação e a decisão de questões que versarem sobre inconstitucionalidade dos atos legais é de competência do Supremo Tribunal Federal.

Aduz que também não procede invocar os benefícios do Decreto 2.471/88, que determina apenas que se cancelem os débitos existentes até aquela data, ou seja, constituídos até 01/09/88.

Passando ao item GANHO DE CAPITAL, afirma que "O impugnante se equivoca quando alega que a operação relativa à alienação de uma área de terras trata-se de permuta por 20.700 sacas de feijão soja. A escritura de fls. 37/38 não deixa nenhuma dúvida que se trata de compra e venda, trazendo em seu título: **ESCRITURA PÚBLICA DE COMPRA E VENDA COM PACTO COMISSÓRIO.**

A forma de pagamento é que foi estipulada, em vez do recebimento de moeda corrente nacional, pela entrega de 20.700 sacas de soja, representativas do mesmo valor em dinheiro. Logo o alimentante do imóvel vendeu a terra e ao mesmo tempo adquiriu 20.700 sacas de soja.

Ao contrário do que alega o contribuinte, a alienação do imóvel não tem cláusula suspensiva. A cláusula que prevê a rescisão do contrato por falta de pagamento configura modalidade de ato jurídico sob condição resolutória, ou seja, modalidade em que a eficácia do negócio jurídico não fica pendente de ocorrência de evento futuro. Ela apenas extingue o direito já constituído anteriormente pelo instrumento contratual, em virtude da ocorrência do evento futuro previsto no contrato (falta de pagamento do preço ajustado, no caso). Na hipótese, portanto, por força do artigo 117, II, do Código Tributário Nacional – CTN, o ato ou negócio jurídico de alienação do imóvel reputa-se perfeito e acabado, para efeitos fiscais, a partir da



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

Processo nº : 11060.000207/94-86
Acórdão nº : 102-43.400

data do instrumento particular ou público de compra e venda celebrado entre as partes.

Assim, de fato o negócio jurídico ocorreu na data do contrato, ou seja, 19/01/93, e o valor da alienação é o constante do instrumento público, de Cr\$ 1.673.975.780,00, não tendo ocorrido ganho de capital na alienação do imóvel.

No que concerne à multa de lançamento de ofício, a notificação também não merece reparos, haja vista que foi aplicada a multa de 50% para os fatos geradores de 1990 e 1991, prevista no inciso II do art. 728 do RIR/80 e para os **fatos geradores de 1992** foi aplicada a multa de 100% prevista no art. 4º, I da Lei nº 8.218/91, que teve vigência a partir de 30 de agosto de 1991. Ao contrário do que afirma o contribuinte, não incide TR sobre tais valores. Do demonstrativo de fls. 133/134, consta apenas os juros de mora de 1% e TR sobre o valor do imposto e não sobre o valor da multa. As multas também são aplicadas sobre o imposto em UFIR nos termos do § 2º, do art. 54, da Lei nº 8.383/91."

Em face das disposições constantes do artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/96, e em obediência ao princípio da retroatividade da lei mais benigna, o percentual da multa de ofício foi alterado para 75%.

Irresignado, em suas razões de recurso voluntário, acostadas aos autos às fls. 184/208, o contribuinte reitera, na essência, os argumentos já expendidos na fase impugnatória. Ao discutir e analisar os conceitos contidos nos dispositivos legais invocados no Auto de Infração e na decisão recorrida, manifestou sua estranheza pelo fato de não Ter sido relatado que o artigo 6º e § 5º da Lei n 8.021/90 já fora revogado pelo artigo 88 da Lei nº 9.430/96,



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

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400

Descreveu detalhadamente a transação envolvendo a alienação de um imóvel com recebimento do preço em sacas de soja, reiterando que a própria Escritura previa o desfazimento do negócio caso quaisquer uma das entregas de soja não tivesse sido efetuada. Em conseqüência a eficácia plena do negócio deu-se apenas no recebimento da ;ultima parcela.

Esclareceu que, no momento do recebimento de cada parcela, em 15/01/93, calculou o IRT incidente sobre o ganho de capital, com a redução de 45% prevista na Lei 7.713/88, tomando por base a cotação do soja no dia do recebimento. Como entre a data do recebimento das parcelas e o dia da efetiva venda do soja depositado em seu nome na Cooperativa, a cotação variou em UFIR, representou um ganho de capital. Este ganho de capital foi apurado em demonstrativos próprios e o imposto incidente recolhido no prazo legal.

Contesta, portanto, o entendimento do fisco, de que o valor da operação e do cálculo do ganho imobiliário e sua redução seria o valor referencial que constou da escritura pública.

Manifestou, ainda, seu inconformismo com a cobrança da TRD.

Em consonância com o disposto na Portaria MF nº 260, de 24/10/95, com a redação dada pela Portaria MF nº 180, de 03/06/96, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas Contra-Razões, juntadas às fls. 211/212, em que requer que, conhecido o recurso, seja este improvido, mantendo-se a decisão recorrida pelos seus próprios e jurídicos fundamentos.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400

VOTO

Conselheiro URSULA HANSEN, Relatora

Estando o recurso revestido de todas as formalidades legais, dele tomo conhecimento.

O ora Recorrente pleiteia a reforma total da decisão singular, alegando, quanto ao primeiro item do auto de infração – Omissão de Rendimentos - por um lado, ter comprovado a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias, alegando, por outro lado, não terem sido apurados sinais exteriores de riqueza ou acréscimo patrimonial não justificado.

Inicialmente cabe destacar que ao disciplinar o Lançamento de ofício, determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, em especial no artigo 678:

“Art. 678 - Far-se-á o lançamento de ofício (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 79):

.....

.....

III - computando as importâncias não declaradas, ou arbitrando o rendimento tributável de acordo com os elementos de que se dispuser, nos casos de declaração inexata.

§ 1º - O lançamento de ofício, além das hipóteses previstas neste artigo, poderá ser feito, também, arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, através da utilização dos sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida ou consumida pelo contribuinte (Lei nº 4.729/65, art. 9º) (os grifos não são do original)

.....”



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

Processo nº : 11060.000207/94-86
Acórdão nº : 102-43.400

Por outro lado, dispõe o Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25/10/66:

“Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador de obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação de penalidades.”

Dos dispositivos legais anteriormente transcritos, se depreende que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, sendo da autoridade fiscal o ônus de provar a sua ocorrência. No caso, a autoridade “presumiu” a omissão de rendimentos e tributou os valores não justificados pelo contribuinte.

Constatada uma movimentação financeira, em contas bancárias, é de se admitir que corresponda, que represente um patrimônio do contribuinte - trata-se de uma disponibilidade econômica e jurídica cuja origem deverá ser comprovada pelo contribuinte, ou tributada como correspondente a rendimento não justificado.

A fiscalização, no procedimento de arbitramento ou aferição da renda presumida, dispunha, como instrumentos legais, dos artigos 39 do RIR/80 aperfeiçoado pelo Artigo 6º da Lei 8.021/90, que veio a explicitar que, comprovados sinais exteriores de riqueza, os rendimentos podem ser arbitrados com base na



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400

renda presumida e esta renda presumida poderia ser aferida com base nos preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos que caracterizam os sinais exteriores de riqueza ou ainda, com base em depósitos bancários ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não consegue provar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

No caso em apreciação, pelo que se depreende do exame dos autos, ocorreu um lançamento de imposto de renda, relativo aos anos de 1990 a 1993, tendo, como base tributável, valores obtidos através do somatório de todos os depósitos em cheque ou dinheiro, bem como através de transferência de outras Agências, efetuados nas contas-correntes do ora Recorrente no Banco do Brasil e no Banco do Estado do Rio Grande do Sul.

Inexiste nos autos informação de qualquer natureza, não se encontram levantamentos dos dispêndios realizados pelo contribuinte, em especial referências a gastos suntuários, por exemplo com viagens realizadas no período, aquisições de bens, aplicações financeiras, etc., incompatíveis com a renda do contribuinte, e portanto, passíveis de serem caracterizados como sinais exteriores de riqueza.

Cabe ressaltar que o contribuinte, quando intimado a comprovar a origem dos valores depositados em suas contas correntes bancárias, elaborou demonstrativo em que correlaciona grande parte dos depósitos com as suas origens. Segundo afirma, em termos de valor, teria identificado 90% dos depósitos. Identifica depósitos, entre outros, como originários de resgates de aplicações financeiras (a curto prazo e outras), que não são investigadas pelo fisco.



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

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400

É mansa e pacífica a jurisprudência deste Conselho, no sentido de que, para enquadramento, dentro do regime tributário vigente à época, de rendimentos considerados omitidos, com base em extratos bancários, é imprescindível que o montante de renda presumida seja aferido, podendo utilizar-se os depósitos bancários como medida ou quantificação para arbitramento da renda presumida, cabendo ao Fisco demonstrar, de forma inequívoca, que o contribuinte revela sinais exteriores de riqueza.

Como diz a ilustre Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto, "*Depósito bancário não é fato gerador de imposto de renda* , mas sim um mero indício que pode levar a conclusão de omissão de receita e, de acordo com melhor doutrina, sendo essa uma presunção simples o ônus da prova é da autoridade lançadora", ao apreciar recurso interposto, apresentando-se o correspondente Acórdão assim ementado:

"Ac. 1º CC nº. 102-41.876/97

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Descabe o arbitramento dos rendimentos com base em depósitos bancários ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras quando o fisco deixe de demonstrar sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida ou consumida pelo contribuinte. Os valores depositados em conta corrente bancária não caracterizam fato gerador do imposto de renda, mas são indícios que podem levar a uma presunção de omissão de receita cabendo ao fisco a prova de sua existência.

Recurso provido."

Considerando o acima exposto e, não restando comprovados nos presentes autos sinais exteriores de riqueza caracterizados por gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte, devem ser acatadas as razões de defesa do contribuinte em relação a este item do auto de infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400

Passando-se ao segundo item – Ganhos de Capital – inicialmente o contribuinte protesta contra o lançamento alegando que a escritura de compra e venda continha um pacto comissório, de natureza suspensiva, transferindo-se o momento de apuração de lucro, o fato gerador do imposto, para o seu termo.

Segundo DE PLÁCIDO E SILVA, in Vocabulário Jurídico, Editora Forense

CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA

Segundo o próprio sentido da palavra que a especifica, resolutória, de resolver (dissolver, desfazer, desmanchar), bem se tem o seu conceito.

Condição resolutória é a que, quando vem, *extingue* a obrigação, ou *dissolve* o contrato.

Desse modo, ocorre quanto a convenção ou o ato jurídico é puro e simples, exerce sua eficácia desde logo, mas fica sujeito a evento futuro e incerto que lhe pode tirar a eficácia, rompendo a relação jurídica anteriormente formada.

Dá-se por ela, o contrário da *suspensiva*, que estabelece o vínculo jurídico, que não existia enquanto não viesse, ao passo que a *resolutória* ou *resolutiva* o extingue, quando ocorre

CONDIÇÃO SUSPENSIVA

A condição se diz *suspensiva*, de *suspender* (parar atividade ou efeito, paralisar, conservar sem ação ou andamento), quando o *efeito do ato jurídico* se susta até que advenha o evento e se cumpra a condição.

Quer então significar que o contrato não se forma nem a obrigação, de que resulta, se exige, enquanto a condição não se cumpre.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400

A eficácia do ato jurídico depende fundamentalmente dela. E não há contrato exequível sem que ela se verifique.

Transcrevem-se, a seguir, trechos de textos de alguns estudiosos do

Direito:

Segundo WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, in Curso de Direito Civil – Direito das Obrigações, vol. 2, Editora. Saraiva 1958 pag. 122/124:

“Do pacto comissório - Em todos os contratos sinalagmáticos existe sempre a cláusula resolutiva, expressa ou tácita, “por” da qual acordam os contratantes que o ato se desfça, caso deixe um deles de cumprir as suas obrigações. Ao inadimplente cabe então reparar o dano, em conformidade com o art. 1.056 do Código Civil.

Pois bem, tal regra comporta uma aplicação especial, restrita particularmente ao contrato de compra e venda: ajustado que se desfça a venda não se pagando o preço, até certo dia, poderá o vendedor, não pago, desfazer o contrato, ou pedir o preço (art. 1.163).

Não deve ser confundido com a promessa de compra e venda e é compatível com o *pactum reservati dominii*. “

FRAN MARTINS, in Curso de Direito Comercial, Vol. II - CONTRATOS E OBRIGAÇÕES COMERCIAIS, Editora Forense, às pág. 170/171, diz:

“Também se tem mencionado o *pacto comissório* como uma das formas especiais de venda condicional. Na realidade, como acentua Clóvis Bevilacqua, “o pacto comissório não é mais do que uma cláusula resolutiva, que se subentende em todo contrato bilateral”. Consiste esse pacto no fato de convencionarem vendedor e comprador, numa compra a crédito, que, se até determinado dia o preço não for pago, fica o vendedor com o direito de desfazer o contrato ou demandar o preço. Para que o vendedor demande o preço, porém, é necessário é que intente a ação dentro de 10 dias depois de haver vencido o prazo para esse pagamento. Não intentando a ação, ficará a venda como desfeita.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400

Trata-se, como se vê, de uma venda sob condição resolutiva: a venda será perfeita se, no prazo determinado, o comprador pagar o preço. Também venda se terá se, vencido o prazo de pagamento, nos 10 dias seguintes ao vencimento, o vendedor demandar o preço. Se, porém, depois de vencido o prazo do pagamento, o vendedor não intentar a ação para cobrar o preço, opera-se a condição resolutiva, desfazendo-se o contrato.”

Finalmente, o mestre CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA, in Instituições de Direito Civil, Vol. III, Editora Forense, pag. 152/153, ensina:

“Quando cogitamos da cessação da relação contratual, referimo-nos especialmente à cláusula resolutiva (v. n.º 214, supra), tácita ou expressa, e ali deduzimos a respectiva dogmática.

Agora retornamos ao assunto, na sua especial repercussão ao contrato de compra e venda, onde, aliás, teve origem a *lex commissoria*, no Direito Romano.

Trata-se, pois de uma condição resolutiva, adjecta ao contrato de compra e venda, em que integram os elementos etiológicos daquela *conditio*.

Segundo o disposto no art. 1.163, há de revestir certos extremos legais: a) ajuste expresso, estipulado a benefício do vendedor para a venda a crédito, assegurando-lhe a resolubilidade do contrato até o recebimento do preço; b) prazo fixo, uma vez que os seus efeitos não se compadecem com uma obrigação a termo incerto; c) obrigação alternativa a benefício do credor, de desfazer o contrato ou reclamar o preço.

Na sua essência, o mecanismo do pacto desenvolve-se através da faculdade conferida ao vendedor de considerar resolvida a venda, se o comprador não faz a sua prestação no prazo determinado.

O Código, porém perturbou a linha de princípios que a ligam à atuação da condição resolutiva expressa (art. 119, parágrafo único). Com efeito, estabelece o art. 1.163 que, não efetuado o pagamento no dia designado, o vendedor tem uma faculdade alternativa de pedir o preço ou desfazer a venda. E acrescenta que, se em 10 dias após



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400

o vencimento do prazo não optar explicitamente pela reclamação do preço, a venda fica automaticamente desfeita. Neste caso, não há mister um decreto judicial resolutório do contrato, porque este deixa, *pleno iure*, de produzir seus efeitos.

Uma dúvida levantou a doutrina, a qual exige se desfaça: a falta de prestação gera para o vendedor o direito de escolha, e esta presume-se feita se o vendedor não pedir o preço no prazo de 10 dias subsequentes ao vencimento da obrigação, dispensada a intervenção judicial para a resolução da venda. A opção é do vendedor. O comprador não tem o direito de, oferecendo o preço, evitar que o pacto gere as suas conseqüências resolutivas. O seu prazo para pagamento do preço vai até um dia determinado; não fica prorrogado por mais dez dias, pelo fato de conceder a lei ao vendedor o exercício de uma faculdade alternativa neste decêndio.

Estipulada que seja a *lex commissoria* na venda em prestações fracionadas do preço, a falta de pagamento de uma delas envolve o descumprimento do contrato e, portanto, implicará na sua resolução.”

O ora Recorrente carrou aos autos, às fls. 37/39, ESCRITURA PÚBLICA DE COMPRA E VENDA COM PACTO COMISSÓRIO de uma área de 174,2 hectares, “pelo preço certo e antes ajustado de Cr\$ 1.673.085.780,00 (um bilhão, seiscentos e setenta e três milhões, oitenta e cinco mil e setecentos e oitenta cruzeiros) correspondente a 20.700 sacas (vinte mil e setecentas sacas) de feijão soja”.

Estipulou-se, ainda, além das 11.000 (onze mil) sacas de soja já entregues, as restantes 9.700 (nove mil e setecentas) sacas deverão ser depositadas na Cooperativa Agrícola Tupanciretã Ltda. ou na CEVAL no dia 17 de maio de 1993.

O documento público, lavrado no Tabelionato da Comarca de Tupanciretã demonstra:



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

Processo nº : 11060.000207/94-86
Acórdão nº : 102-43.400

- que a transação de venda do imóvel foi realizada com condição resolutiva, concretizando-se a venda das terras na data da Escritura, 17 de janeiro de 1993;
- que o preço ajustado foi de Cr\$ 1.673.085.780,00, correspondente a 20.700 sacas de soja;
- que 11.000 sacas tinham sido entregues em 17/01/93 e o saldo de 9.700 sacas seria entregue em 17/05/93.

O Recorrente se insurge contra o lançamento, alegando ter recolhido todo o imposto devido sobre o ganho de capital.

Após reafirmar que o fato gerador somente se aperfeiçoou com o recebimento da última parcela, e que o fisco adotara o valor estipulado para fins de ITBI, logo, irreal, aduz que - "no momento do recebimento de cada parcela, em 15./01/93, calculou o IR incidente sobre ganho de capital, com a redução prevista na Lei 7.713/88, tomando por base a cotação do soja no dia do recebimento. Como entre a data do recebimento das parcelas e o dia da efetiva venda do soja depositada em seu nome, a cotação do soja variou, em UFIR, representando um ganho de capital. Esse ganho de capital foi apurado em demonstrativos próprios e o imposto incidente recolhido no prazo legal."

Os Demonstrativos a que se refere foram anexados à sua Declaração de Ajuste referente ao ano-calendário de 1993, deles constando:



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

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400

a) Alienação de imóvel: valor 436.360,52 - custo 247.121,61 = ganho 189.238,91 - redução 85.157,51 = ganho 104.081,40

alienação a prazo - 05/93 - ganho 104.081,40 - Imposto apurado de 26.020,35

b) Alienação de soja (5.409 sacas) em 17/05/93 - valor 124.614,07 - custo 96.995,04 = ganho 27.619,03 = Imposto apurado de 6.904,75

c) Alienação de soja (4.000 sacas) em 17/05/93 - valor 106.253,39 - custo 71.728,63 = ganho 34.524,76 = Imposto apurado de 8.631,19

Antes de apreciar o mérito dos argumentos e da metodologia de cálculo adotada pelo contribuinte, cabe manifestar a estranheza quanto às bases de cálculo – especialmente as datas dos fatos geradores indicadas. De acordo com a Escritura, a transação com o imóvel ocorreu em 19/01/93 e segundo seus extratos bancários e comprovantes apresentados, as alienações do soja se deram em janeiro de 1993, dezembro de 1993 e janeiro de 1994.

Como embasamento legal da exigência foram citadas as Leis nºs. 7.713/88, 8.134/90 e 8.383 que determinam, basicamente:

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988

Art. 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 sobre a Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º - O Imposto sobre a 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
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400

Art. 3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 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 não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Art. 16 - O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:

I - o valor atribuído para efeito de pagamento do Imposto sobre a Transmissão;

II - o valor que tenha servido de base para o cálculo do Imposto sobre a Importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembarço aduaneiro;

III - o valor da avaliação no inventário ou arrolamento;

IV - o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

V - seu valor corrente, na data da aquisição.

Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990

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 sobre a Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.



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

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400

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

Art. 18 - É sujeita ao pagamento do Imposto sobre a Renda, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), a pessoa física que perceber:

I - ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, de que tratam os §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, observado o disposto no art. 21 da mesma Lei;

§ 1º - O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil da 1ª (primeira) quinzena do mês subsequente ao da percepção dos mencionados ganhos.

§ 2º - Os ganhos a que se referem os incisos I e II deste artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto sobre a Renda, na declaração anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

Art. 4º - A renda e os proventos de qualquer natureza, inclusive os rendimentos e ganhos de capital, percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo Imposto sobre a Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 52 - Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de 1º de novembro de 1993, os pagamentos dos impostos e contribuições relacionados a seguir deverão ser efetuados nos seguintes prazos:

§ 1º - O imposto incidente sobre ganhos de capital na alienação de bens ou direitos (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 18) deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele em que os ganhos houverem sido percebidos.



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

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400

Estabelecida a natureza jurídica e os conceitos de pacto comissório e condições suspensiva e resolutória, e constatado que na Escritura de Compra e Venda expressamente foi inserida uma cláusula resolutória, resta demonstrado ser adequado o entendimento do fisco ao considerar efetivas, na data da escritura – janeiro de 1993 – as compras e vendas de terras e do soja.

Ao contrário do afirmado pelo contribuinte, não foi considerado como preço, o valor estipulado pelo Município para a transação, mas sim, o valor acordado livremente por Vendedores e Compradores perante a Tabeliã e inscrito em Instrumento Público perante ela lavrado, ou seja, “pelo preço certo e ajustado de Cr\$ 1.673.085.780,00 que corresponde a 20.700 sacas de Feijão Soja, que será pago em produto”.

Tem-se, portanto, estabelecido na Escritura, o valor de venda recebido pelo imóvel, e o custo das 20.700 sacas de soja.

Ao examinar a transação com as terras, o autuante não apurou ganho de capital, nada havendo a tributar. O crédito tributário apurado refere-se ao ganho de capital auferido na alienação de 20.079 sacas de feijão soja, após excluídas as 621 sacas entregues ao corretor que intermediou a transação.

Como pode ser visualizado no quadro abaixo, o valor total em cruzeiros correspondente a 20.700 sacas de soja foi convertido em UFIR pelo valor desta à época da Escritura, correspondendo a 225.709,88 UFIR ou seja, a 10,90 UFIR por saca. As datas das vendas foram apuradas através das datas dos depósitos dos pagamentos e Notas das Cooperativas, considerando 3.670 + 7.000 sacas em janeiro de 1993, 5.049 em dezembro de 1993 e 4.000 em janeiro de 1994. Tendo sido fixado um valor global das 20.700 sacas de soja em cruzeiros, sem qualquer menção a preço de mercado, e, menos ainda, à uma possível flutuação, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400

valor total de aquisição, após convertido, foi mantido constante em UFIR. Foi feita a imputação do imposto recolhido em 30/06/93 de Cr\$ 584.698.958,73 equivalente a 23.270,35 UFIR .

	Venda UFIR	ganho cap.	Imp. dev.	Imp. pago *	Dif. a pag
Jan 93	267.636,85	150.134,63	37.533,65	18.766,44	18.767,21
Dez 93	124.614,06	69.904,00	17.476,00	6.904,75	10.571,25
Jan 94	106.253,39	59.604,32	14.901,08	8.631,19	6.269,89

* valores imputados

Considerando que o pacto comissório não tem natureza suspensiva e, sim, resolutiva;

Considerando que o fato gerador do imposto sobre ganhos de capital na alienação do imóvel ocorreu em janeiro de 1993, devendo considerar-se o valor da Escritura;

Considerando que, ao alienar soja em jan/93, dez/93 e dez/94, o Recorrente estava alienando bem móvel sujeito à apuração de ganho de capital;

Considerando que a partir da Lei nº. 7.713/88, e conforme inscrito no artigo 798 e parágrafos do RIR/94, o imposto incide sobre o ganho auferido na alienação de "bens de qualquer natureza" , ganhos que devem ser apurados no mês em que forem auferidos, e

Considerando o acima exposto e o que mais dos autos consta,




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

Processo nº. : 11060.000207/94-86
Acórdão nº. : 102-43.400

Voto no sentido de dar-se provimento parcial ao recurso para excluir 20.030,49 UFIR do lançamento de Imposto de Renda, prejudicada a questão da aplicabilidade da variação da Taxa Referencial Diária no cálculo dos juros.

Sala das Sessões - DF, em 14 de outubro de 1998.


URSULA HANSEN