



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

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Recurso nº. : 10.467  
Matéria : IRPF - Exs: 1989 e 1990  
Recorrente : HUGO FILTER  
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE - RS  
Sessão de : 18 de setembro de 1997  
Acórdão nº. : 104-15.422

**IRPF - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - EXERCÍCIO DE 1990 - ANO-BASE DE 1989 - TRIBUTAÇÃO MENSAL - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será devido, 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 onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte.**

**IRPF - VENDA DE IMÓVEL - VALIDADE DA PROVA - DOCUMENTO PÚBLICO X DOCUMENTO PARTICULAR - DATA E VALOR DA ALIENAÇÃO - Deve prevalecer para os efeitos fiscais a data e o valor da alienação constante da Escritura Pública de Compra e Venda devidamente registrado no Registro de Imóveis. A ausência dessa formalidade essencial faz com que outro contrato firmado entre as partes produza seus efeitos apenas em relação aos contratantes, principalmente quando não restar provado de maneira inequívoca que o teor contratual deste 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.**

**IRPF - CUSTO DE CONSTRUÇÃO - ARBITRAMENTO COM BASE NA TABELA DO SINDUSCON - Aplica-se a tabela do SINDUSCON ao arbitramento do custo de construção de edificações quando o contribuinte não declara a totalidade do valor despendido em construção própria, limitando-se a comprovar com documentos hábeis apenas uma parcela dos custos efetivamente realizados, em montante incompatível com a área construída.**

**IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL NÃO JUSTIFICADO - DISPONIBILIDADE DOS RENDIMENTOS - O aumento de patrimônio da pessoa física não justificado com os rendimentos tributados na declaração, ou com os rendimentos não tributáveis, ou com os rendimentos tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do ano-base, está sujeito à tributação do imposto de renda.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

**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 nº 8.218/91.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HUGO FILTER.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência fiscal a importância de NCz\$ 18.000,00 (padrão monetário da época), relativo ao mês de jul/89, o encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho 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 NOV 1997

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422  
Recurso nº. : 10.467  
Recorrente : HUGO FILTER

## RELATÓRIO

HUGO FILTER, contribuinte inscrito no CPF/MF 110.150.630-04, residente e domiciliado na cidade de Santa Cruz do Sul, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Ernesto Carlos Iserhard, nº 92 - Bairro Chácara das Freiras, jurisdicionado à DRF em Porto Alegre - RS, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 188/192, prolatada pela DRJ em Porto Alegre - RS, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 194/198.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 19/02/93, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 160/164, com ciência em 26/02/93, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário suplementar no valor total de 12.760,49 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 como juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/92; da multa de lançamento de ofício de 50% e os juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, relativo aos exercícios de 1989 e 1990, correspondentes, respectivamente, aos anos-base de 1988 e 1989.

A exigência fiscal em exame decorre da constatação das seguintes irregularidades:

1 - Acréscimo patrimonial a descoberto - Exercício de 1989 - ano-base de 1988 - decorrente das seguintes infrações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

- admitiu um gasto com a construção de NCz\$ 2.883,02 declarou apenas NCz\$ 750,00, omitindo a diferença de NCz\$ 2.133,02 em sua Declaração de Bens. Custo da construção arbitrado com base nos índices do SINDUSCON - RS , equivalente no valor de NCz\$ 6.556,51, diferença constatada de NCz\$ 3.673,49;

- glosa do rendimento não tributável relativo a venda de bens móveis no valor de NCz\$ 1.200,00, por falta de comprovação;

- glosa do rendimento não tributável relativo a venda de bens imóveis no valor de NCz\$ 992,24.

2 - Acréscimo patrimonial a descoberto - Exercício de 1990 - ano-base de 1989 - decorrente das seguintes infrações:

- admitiu um gasto com a construção de NCz\$ 44.247,06, mas declarou apenas NCz\$ 39.966,98, omitindo uma diferença de NCz\$ 4.280,08. Custo da construção arbitrado com base nos índices do SINDUSCON, equivalente no valor de NCz\$ 100.625,86, diferença constatada de NCz\$ 56.378,80, rateados no ano de 1989 em razão da tributação mensal;

- glosa do rendimento não tributável e tributados exclusivamente na fonte no valor de NCz\$ 5.001,68, por falta de comprovação.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 23/03/93, a sua peça impugnatória de fls. 167/169, instruída pelos documentos de fls. 170/184, solicitando que seja acolhida a impugnação julgando insubsistente a ação fiscal, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

Exercício de 1989 - Ano-base de 1988:

- que conforme cópia em arquivo declarou a aquisição de materiais somando a quantia de NCz\$ 750,00, baseado em anotações que dispunha no momento, posteriormente, para fins de exatidão retificadas para NCz\$ 2.883,00 por notas, etc., oportunamente dispersas, resultando a diferença de NCz\$ 2.133,02, mas que absolutamente não pretendeu omitir. Se assim tivesse sido não teria feito a sua juntada à relação de gastos que posteriormente passou à Receita Federal, em atenção e respeito à Intimação que, tem certeza, desta parte atendida da melhor maneira possível, tudo ordenadamente relacionado, próprio de quem nada tem a esconder como nem precisa esconder, notadamente numa obra, administrada por sua esposa, construída com a ajuda de somente 2 pedreiros, auxiliados no que possível pelo suplicante, sua esposa e filhos, todos os familiares muitas e muitas vez empregando sua atividade complementar noite a dentro, na translação ou remoção de tijolos, telhas, areia, madeiramento, etc., visando sempre o máximo em economia de mão-de-obra;

- que referente aos NCz\$ 1.200,00 que lhe foram glosados, por suposta falta de comprovação, referido valor corresponde à venda do chalé ao Sr. José Paulo Kessler, em 06/05/88, conforme fotocópia do recibo que ora anexa ao presente, o que deixou de acontecer oportunamente por diversos motivos;

- que o valor das vendas de terrenos, conforme DALI, fls. 1 e 2, de 28/05/89, somou o total de NCz\$ 3.553,37 e não somente NCz\$ 3.020,03 como daí anotado, visto que o terreno vendido a Luiz Eduardo Kothe foi por NCz\$ 2.300,00, sendo que por acordo, entre os 3 irmãos, coube ao impugnante a terça parte ou seja NCz\$ 766,66 + 33,34 de bonificação, por ter agenciado a venda, o que somou os NCz\$ 800,00. Portanto, a única venda em que constou anotado o preço total de NCz\$ 500,00, ao invés de somente a terça



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

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

parte que lhe coube, ou seja NCz\$ 166,66, correspondeu à venda feita para Osmar Carvalho da Silva, fruto de equívoco, de maneira nenhuma influenciando em qualquer tributação.

Exercício de 1990 - Ano-base de 1989:

- que conforme declaração anexa a sua declaração de informações do exercício de 1990, admitiu na construção, por etapas, a despesa de NCz\$ 42.850,00 e não somente NCz\$ 39.966,98 como daí feito constar;

- que consciente da lisura do seu procedimento e a exatidão da documentação comprovando os dispêndios de construção durante o período, obrigando-lhe discordar de respeitável entender em contrário, neste ato faz jus ao seu direito de impugnar também o custo de construção arbitrado pelo operoso setor de lançamento no valor de NCz\$ 56.378,00, valor este decorrente de suposições desta feita infundadas;

- que com fins de corrigir-se a alegação de glosa no valor de NCz\$ 5.001,68, cálculos e outros equívocos de apreciação e interpretações de disposições regulamentares, complementando a sua declaração de informações de 1990 - ano-base de 1989, respectivamente junta ao presente uma declaração de ajuste, instruída de dos demonstrativos;

- que finalmente, com lógica e bom senso, o que codificado é a Lei, somando os rendimentos, corretamente declarados, de procedência idônea, perfeitamente identificados, apresentados à tributação de que os mesmos comportariam uma despesa ainda superior à declarada e documentada, inclusive se aplicados os índices fornecidos pelo SINDUSCON - RS. Não haveria, como não houve absolutamente, necessidade de omitir despesas na construção da casa;



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

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

- que não há de como e por que submeter-se, no caso, ao critério de aplicação de tal índice para, sob a alegação de pretensa sonegação, justificar a imposição de cálculos indevidos tal como - não dá para entender - pretender sujeitar os seus rendimentos, perfeitamente, exatamente identificados e declarados, a recolhimento mensal obrigatório, fruto de uma metarmofopsia resultando, num exagero de imposto, multa e juros;

- que o produto das vendas sempre depositado em cadernetas de poupança e/ou objeto de aplicação, de cujo capital e rendimentos (não tributável ou já tributado na fonte) era feito o uso oportuno, na medida das necessidades para atender às despesas de construção.

A Informação Fiscal de fls. 186, propõe que o lançamento seja mantido em parte, sob o argumento de que se faz necessário acatar exclusivamente no que se refere ao rendimento isento e não tributável, representado pelo recibo da venda de uma chalé ao Sr. José Paulo Kessler, em 06 de maio de 1988, no valor de Cz\$ 1.200.000,00, embora o referido Sr. não tenha apresentado a Declaração de Imposto de Renda no Exercício de 1989, ano-base de 1988, a que estava obrigado por força deste recibo.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais 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, nos seguintes argumentos:

- que a incorreção do litigante somente acarretou o acréscimo dos valores de aplicações de recursos com o fim de apurar a variação patrimonial. Entretanto, é estranho alegar que não tem nada a esconder quando informa um valor na declaração de rendimentos que corresponde a 26% do valor dos custos que argumenta ter despendido;



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

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

- que o contribuinte contesta a glosa de NCz\$ 1.200,00 da venda de um chalé para José Paulo Kessler, tendo em vista o recibo de fls. 171/172. A reclamação procede, pois os recibos confirmam a venda do material. Por isto, este valor deve ser retirado da variação patrimonial a descoberto;

- que quanto a venda dos terrenos o litigante não tem razão. O valor das vendas soma NCz\$ 3.020,03, conforme demonstração à fls. 51. O terreno vendido a Luiz Eduardo Kothe soma NCz\$ 800,00, conforme o Registro de Imóveis da Comarca de Santa Cruz do Sul, de fls. 19/20, cabendo ao contribuinte a terça parte, isto é NCz\$ 266,66. O valor do Contrato de Compromisso de Compra e Venda citado só faz prova perante os contratantes, enquanto o valor do Registro Público de Imóveis tem efeito "erga omnes", ou seja, oposto a todos, de acordo com o Código Civil Brasileiro, tendo que ser obrigatoriamente aceito como correto. A bonificação por ter agenciado a venda não pode ser aceita porque não consta nenhum documento provando sua realização. O equívoco na informação do valor de venda de outra propriedade (NCz\$ 500,00, em vez de NCz\$ 166,66) e o valor dos custos dos imóveis influem na apuração da variação patrimonial a descoberto, tendo influência na tributação de ofício sofrida pelo litigante, não havendo nada a ser consertado no procedimento da Fiscalização;

- que a declaração feita pelo contribuinte é idêntica aos valores aceitos pela Fiscalização na fls. 153, somente diferenciando no valor das férias, que foi classificada como rendimento tributado exclusivamente na fonte, quando na verdade é rendimento tributável como salário, sendo que este rendimento de férias somente foi recebido em janeiro de 1990, conforme fls. 183, não cabendo ser agregado ao rendimento do ano-base de 1989. Logo, não cabe razão ao impugnante;



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

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

- que o arbitramento da construção pelo índice CUB é um item que o impugnante contesta nos dois exercícios onde foi tributado. Alega que todos os seus rendimentos e custos da construção estão documentados, não havendo necessidade de esconder nada. A construção foi feita por um valor inferior ao do CUB medido pelas empresas de construção, pois foi feito com ajuda de familiares e poucos empregados;

- que a defesa do litigante não procede, já que de acordo com que dispõe NB 140 da Associação Brasileira de Normas Técnicas, o SINDUSCON elabora mensalmente a tabela do CUB - Custo Unitário Básico Ponderado de edificações, ou seja, o preço por metro quadrado construído válido para todo o Estado, cuja metodologia não inclui remuneração da construtora, nem incorporadora, das instalações de ar condicionado e similares, das fundações especiais, entre outros;

- que como a Fiscalização verificou que o prédio construído pelo contribuinte tinha um valor de custo abaixo do de mercado, segundo o índice do "CUB", cuja adoção é permitida pela legislação supra, foi arbitrado o valor de custo do prédio pelo CUB e constatado variação patrimonial a descoberto, ou seja, sinais exteriores de riqueza incompatíveis com a renda disponível do autuado;

- que a diferença entre a área construída pelo contribuinte e que poderia ser construída se fosse levado em conta o CUB é exorbitante, pois este parâmetro, o litigante somente poderia ter construído 128,39 m<sup>2</sup>, enquanto construiu 291,95 m<sup>2</sup>, ou seja, somente poderia ter construído 43,97% da área que construiu.

A ementa da decisão da autoridade de 1º grau que consubstancia os fundamentos do lançamento é a seguinte:



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

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

**"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - VARIAÇÃO PATRIMONIAL A  
DESCOBERTO**

A comprovação dos valores despendidos com a construção de imóvel e os contraídos através de dívidas deve ser feita através de documentos que comprovem os valores desembolsados conforme previsto na legislação, sendo excluídos da tributação os comprovados. A utilização do CUB como parâmetro para apuração do valor do bem construído é válida para aferição de variação patrimonial a descoberto.

**AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE."**

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 26/06/96, conforme Termo constante às folhas 192/193 e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (26/07/96), o recurso voluntário de fls. 194/198, instruído pelos documentos de fls. 199/231 qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que tivesse ele então vislumbrado de que o valor probante e satisfatório da mesma restava em dúvida teria, seguramente, então solicitado fosse pela Receita Federal nomeado um perito, o que aliás, uma vez que em dúvida o valor de documentação, a própria receita, ao invés de somente o valor dos seus cálculos amparados numa presunção "sponte sua" deveria ter determinado a presença de um dito ou avaliador, não suggestionável, claro, pela fotografia da construção, quando então a descobrir que, por falta de dinheiro, a mesma inacabada - como acontece até hoje. Temos, pois, o custo havido comprovado com a documentação versus a presunção da Receita. Portanto, neste caso, o ônus da prova cabia a quem alegou;

- que as rendas efetivamente isentas de tributação ao invés de ser somente NCz\$ 3.030,03, as rendas efetivamente somaram NCz\$ 3.553,37;



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

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

- que tratando deste item a Informação de Rendimentos Pagos e Retenção na Fonte firmada por sua ex-empregadora de então (CIMASA S.A), em 28/02/90, conforme via anexada à Declaração de Renda, os NCz\$ 3.409,96 referente às férias 1988/1989 foram recebidos já em 20/01/89 e 22/12/89, conforme formulário complementar de 23 corrente ora anexado.

Em 02/09/96, a Procuradora da Fazenda Nacional Dr<sup>a</sup>. Cíntia Tocchetto Kaspary, representante legal da Fazenda Nacional credenciado junto a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, apresenta as Contra-Razões ao Recurso Voluntário, que, em síntese, são as seguintes:

- que quanto à glosa de valores referentes à venda de terrenos (exercício de 1989, ano-base de 1988), resultou bem demonstrado na decisão recorrida que não assiste razão ao contribuinte na afirmação de que a soma do valor da venda dos terrenos teria alcançado NCz\$ 3.553,37. Na realidade, este valor alcançou somente Ncz\$ 3.020,03, o que resultou comprovado através do Registro Público de Imóveis, prova esta que possui efeito "erga omnes". Ademais, como bem ressaltado na decisão referida, a alegada bonificação percebida pelo recorrente, por ter agenciado a venda dos terrenos, não resultou efetivamente comprovada;

- que os valores acrescidos pelo contribuinte não alteram as conclusões a que havia chegado a fiscalização, que teve o seu procedimento estritamente calçado no que dispõem os artigos 148 do CTN, 678, III, § 1º do RIR/80 e artigo 6º, § 4º, da Lei nº 8.021. Veja-se que este último dispositivo citado expressamente autoriza que, para o lançamento de ofício, nos casos de arbitramento de rendimentos com base em renda presumida, sejam tomados como base "os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, serem adotados índices, ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas";



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

- que "in casu", tendo a fiscalização verificado que o prédio construído pelo contribuinte tinha um valor de custo abaixo do mercado, segundo o índice do CUB, foi utilizado este mesmo índice para arbitrar o real valor de custo do imóvel, tendo sido constatada, então, a existência de variação patrimonial a descoberto.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Não há argüição de qualquer preliminar.

Como se vê do relatório, cinge-se a discussão do presente litígio em torno de acréscimo patrimonial a descoberto, relativo aos exercícios de 1989 e 1990, em razão da constatação das seguintes irregularidades:

- arbitramento do custo de construção do prédio de alvenaria, com 291,95 m<sup>2</sup>, sito a Rua Ernesto Carlos Iserhardt, nº 92, na cidade de Santa Cruz do Sul - RS, tendo por base os índices de custos calculados pelo SINDUSCON - RS, conforme Demonstrativo do Custo da Construção de fls. 156/157;

- validade da tributação mensal no ano-base de 1989;

- glosa de rendimentos não tributados, relativos a venda de terrenos, onde o suplicante alega que, conforme DALI, de 28/05/89, a soma da venda dos terrenos é de NCz\$ 3.553,37 e não somente NCz\$ 3.020,03 como considerou a fiscalização, pois o terreno vendido a Luiz Eduardo Kothe teve como preço o valor de NCz\$ 2.300,00, conforme Contrato de Compromisso de Compra e Venda de fls. 175/177, sendo que lhe coube a terça parte, ou seja NCz\$ 766,66, mais a bonificação por ter agenciado a venda de NCz\$ 33,34,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

totalizando NCz\$ 800,00, que houve equívoco, somente em outra venda no valor de NCz\$ 500,00, quando o valor correto é a terça parte, ou seja, NCz\$ 166,55;

- glosa de rendimentos tributados exclusivamente na fonte, relativo a férias e 13º salário.

Quanto a inaplicabilidade da tributação de acréscimos patrimoniais (saldos negativos mensais) pelo carnê-leão no exercício de 1990, ano-base de 1989, entendo que não assiste razão ao recorrente. Senão vejamos:

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.

O fato gerador do imposto de renda é a situação objetivamente definida na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Erros ou equívocos, em princípio, por si só, não são causa de nascimento da obrigação tributária.

A errônea indicação do dispositivo legal infringido, ainda que tivesse ocorrido, o que no meu entender não ocorreu, no presente caso, não seria motivo de nulidade do Auto de Infração, por não se enquadrar nas hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.



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

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

Se fosse o caso, e se tivesse havido prejuízo para o contribuinte produzir a sua defesa, seria o caso de se sanarem as irregularidades, nos termos do art. 60 do referido Decreto nº 70.235/72.

Registre-se, entretanto, que o recorrente não teve a sua defesa dificultada, pois sabia perfeitamente de que estava sendo acusado, portanto, exerceu, plenamente, o seu direito de defesa.

Ora, se é certo que o Auto de Infração ou a Notificação de Lançamento deve conter, dentre outros elementos, a descrição do fato e a disposição legal infringida, a jurisprudência administrativa, e mesmo a judicial, têm dado maior relevância à matéria de fato, do que à capitulação legal. De um lado, porque os fatos tidos por irregulares, qual seja, omissão de rendimentos, imputados ao contribuinte, constituem o mais importante fator para a apresentação da defesa. Ainda porque, estabelecido o litígio administrativo fiscal, não está o julgador adstrito à capitulação legal contida no Auto de Infração, se entender que aos fatos melhor se enquadra outro ou outros dispositivos legais. Penso que também no processo administrativo fiscal tem guarida, com as devidas cautelas, o princípio de que ao julgador cabe extrair o direito aplicável aos fatos do processo. Evidentemente, sem que daí resulte cerceamento do direito de defesa.

O recorrente foi tributado em razão da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o contribuinte apresentava “um acréscimo patrimonial a descoberto”, ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada. Como se vê, o fato a ser julgado é a omissão de rendimentos, apurado através do fluxo financeiro do suplicante.



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

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

Sobre este "acréscimo patrimonial a descoberto" 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 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.

O que se discute nos autos é a validade, ou não, da tributação mensal, já que a omissão de rendimentos é um fato constatado e nesta altura indiscutível.

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.



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

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

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 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, no presente caso, a tributação levado a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, facilmente, se constata que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

A questão em exame impõe ao intérprete a necessidade preliminar de enquadrar a norma a ser interpretada no ramo do direito positivo em que está inserida.

Com efeito, quando o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, se referiu à interpretação e integração da legislação tributária o fez de forma a não autorizar o intérprete na escolha indiscriminada dos vários métodos de hermenêutica à sua disposição, mas, ao contrário, lhe impôs uma rígida hierarquia de regras.

A primeira delas, a analogia, a doutrina tem como pacífico que sua aplicação decorre da seguinte operação mental: (Washington de Barros Monteiro - Curso de Direito Civil - Parte Geral - 11ª Edição - Editora Saraiva - pag. 44)

“De determinada norma, que regula certa situação, parte o intérprete para outra regra, ainda mais genérica, que compreenda não só a situação especificamente prevista, como também a não prevista.”

Entretanto, para que se permita o recurso à analogia é preciso que o fato considerado não tenha sido especificamente objetivado pelo legislador, o que vale por dizer, que a fato não previsto se adotará norma que regule situação semelhante.

Por outro lado, há que se considerar o caráter de exceção implícito na norma em exame, e, neste caso, é pertinente e relevante a advertência de Washington de Barros Monteiro, que citando Andréa Torrente, acrescentou:

“... as normas de exceção são disciplinadas pelas de caráter geral, inexistindo, pois, motivo que justifique o apelo a analogia, que pressupõe não esteja contemplado em lei alguma o caso a decidir.”



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

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

A segunda regra, caso a lei não forneça elementos suficientes para a construção analógica, implica em fazer com que o intérprete venha a se socorrer dos princípios gerais de direito tributário, o que vale dizer, pesquisar noutras leis tributárias, de caráter geral, que integram o sistema fiscal do país.

Feitos estes esclarecimentos, cabe afirmar que a expressão “Omissão de Rendimentos” deve ser interpretada à luz do direito positivo fiscal, e, sobre este prisma, será considerado omitido todo o rendimento não oferecido à tributação.

Todavia, se da análise da lei de regência (Leis nº 7.713/88) não impõe esta conclusão, com suficiente clareza, a ponto de acomodar o intérprete no limite de seus comandos.

Neste caso, cabe o concurso de outras normas de caráter geral, trilhando os passos autorizados pelo CTN, com o objetivo de extrair o verdadeiro alcance da expressão “Omissão de Rendimentos”.

A questão poderia ser resolvida, se fosse o caso, quando recorre o intérprete ao disposto no art. 676, inciso III do RIR/80 que, ao normatizar o lançamento de ofício, estabelece que esse procedimento será adotado quando a declaração do contribuinte for inexata, considerando-se como tal, a que contiver ou omitir qualquer elemento que implique em redução do imposto.

Ora, se o contribuinte não declarou os rendimentos cabe considerá-los como omitidos, pois a omissão sempre deverá ser entendida, sob o ponto de vista fiscal, como todo e qualquer procedimento que implique em não se praticar ato que a lei determine seja praticado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

Finalmente, há de se considerar o caráter excepcionalizante da norma em exame e, neste caso, deve-se sempre estar atento para o princípio de hermenêutica que orienta no sentido da prevalência, entre as normas que excepcionalizam, do objetivo sobre o subjetivo. Assim, não cabe ao intérprete distinguir, onde a lei não fez distinção, nem, tão pouco, interpretar os seus comandos com base em aspectos subjetivos sob a justificativa que esta era a intenção do legislador.

Portanto, o que deve prevalecer é a vontade do sistema em que a norma está inserida e não a vontade do intérprete.

Diz a norma legal que rege o assunto:

“Lei nº 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.

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.”

Enfim, entendo que os rendimentos omitidos apurado, mensalmente, pela fiscalização, correspondente ao exercício de 1990, ano-base de 1989, está sujeita à tabela progressiva mensal, entretanto, deve-se obedecer os prazos e acréscimos legais estabelecidos pela declaração de ajuste do exercício de 1990.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

Quanto ao arbitramento do custo de construção, também, estou com o Fisco, pois não existe razões para que a Administração Fiscal deva aceitar valores de custo de construções de imóveis declarados pelo contribuinte, em suas declarações de bens, quando se verifica estarem estes nitidamente subavaliados.

Neste processo, a partir da existência de prédio, cujas despesas de construção declaradas, não foram suficientemente comprovadas através da documentação apresentada e cujas dimensões indicam renda omitida, foi arbitrado o custo real da construção, com base em tabelas de valores informadas pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil no Estado do Rio Grande do Sul, elaboradas conforme NB-140 da ABNT, que apresenta custos médios por m<sup>2</sup>.

O Sindicato tem autorização legal dos art. 53 e 54, da Lei nº 4.591, de 26/12/64, para promover a divulgação mensal dos custos unitários da construção civil a serem utilizados na região que ele jurisdiciona.

Nestes casos entendo ser perfeitamente aceitável o uso da presunção para provar que houve aumento patrimonial não justificado, decorrente de omissão de rendimentos, pela demonstração de que o custo total da construção foi superior ao declarado pelo contribuinte. Para a obtenção desse resultado, a fiscalização adotou o arbitramento que, no caso, constitui na utilização do preço médio do metro quadrado de construção, de acordo com as tabelas do SINDUSCON.

Em nenhum momento no exame feito nos autos pode-se concluir que o custo da obra foi devidamente comprovado e declarado. Resulta claro que o recorrente não fez a prova da totalidade dos gastos realmente incorridos, esta constatação é suficiente para autorizar o Fisco a arbitrar os custos de construção com base nos elementos que dispuser.



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

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

Diz o dispositivo legal e regulamentar:

- Art. 148 da Lei nº 5.172/66 (CTN) - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

- Art. 622 do RIR/80 - A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte, nos termos do artigo 677, os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição de patrimônio (Lei nº 4.069/62, art. 51, parágrafo 1º).

- Parágrafo único - O acréscimo do patrimônio da pessoa física será classificada como rendimento da cédula H, quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis ou já tributados ou já tributados exclusivamente na fonte (Lei nº 4.069/62, art. 52).

- Art. 623 do RIR/80 - As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 74).

- Parágrafo 3º - A revisão será feita com elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados neste Regulamento (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 74, parágrafo 1º).

- Art 676 do RIR/80 - O lançamento será efetuado de ofício quando o contribuinte (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 77, e Lei nº 5.172/66, art. 149):

.....  
III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida.



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

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

- Art. 678 do RIR/80 - Far-se-á o lançamento de ofício (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 79):

I - arbitrando os rendimentos mediante os elementos de que se dispuser, nos casos de falta de declaração;

II - abandonando as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios;

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.".

A aplicação da tabela regional de Custos Unitários Básicos - CUB no arbitramento efetuado pelo Fisco é perfeitamente pertinente, pois tem sido reiteradamente reconhecida pela jurisprudência administrativa.

Sem dúvida, essas normas autorizam à autoridade lançadora a proceder o arbitramento do valor do custo da obra realizada com base nos elementos que dispuser. Entre estes elementos disponíveis está a tabela de custos unitários de construção do SINDUSCON, que o art. 54 Lei nº 4.591/64 que cuida da construção de edifícios determina sejam divulgadas mensalmente, de acordo com os critérios legais e normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas.

Não merece censura o procedimento adotado pela Fiscalização, pois, diante da falta de comprovação da totalidade dos custos da obra pela recorrente, agiu de forma correta, ao proceder o arbitramento do valor destes custos com base nos elementos disponíveis na repartição, quais sejam: as tabelas de custos unitários do SINDUSCON-RS, Alvará de Licença e Autorização para uso do Imóvel - Habite-se, expedidas pela Prefeitura Municipal de Santa Cruz do Sul - RS e os esclarecimentos obtidos junto a própria contribuinte.



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

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

No que tange ao argumento que não se aplica no seu caso o arbitramento pela Tabela do SINDUSCON, cumpre observar que nas tabelas são calculados o custo médio de construção de edificações habitacionais e/ou comerciais para todo o Estado do Rio Grande do Sul, levando-se em conta o custo de construção como um todo, não o especificando em áreas regionais, segundo estabelece a Lei nº 4.591 e o disposto na PNB 140 da ABNT. Convém ainda esclarecer que nestes custos não são considerados as fundações especiais, elevadores, instalações de ar condicionado, calefação, telefone, fogões, aquecedores, play grounds, urbanização, recreação, ajardinamento, ligações de serviços públicos, despesas com instalações, funcionamento e regulamentação de condomínio, além de outros serviços especiais, impostos e taxas, projetos, neles compreendidos honorários profissionais e cópias, remuneração da construtora e remuneração do incorporador.

Quanto a alegação de que o terreno vendido ao Sr. Luiz Eduardo Kothe teve como preço venda o valor de NCz\$ 2.300,00, conforme Contrato de Compromisso de Compra e Venda de fls. 175/177, entendo que a razão esta com o fisco, pelas razões abaixo expostas.

Da análise da legislação de regência verifica-se que embora a Lei Civil condicione a 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

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 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

CARLOS MIXIMILIANO, em sua obra 'HERMENÉUTICA 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 torne 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."

Assim, interpretar não significa desobedecer ao mandamento legal, mas, cumprir o seu ordenamento, seu preceito, só de forma a torná-lo consentâneo com a 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, em documento de Escritura Pública de Compra e Venda, arquivado no Registro de Imóveis, a ampla, geral e irrevogável quitação, pelo valor de Cz\$ 800.000,00 (NCz\$ 800,00), estando satisfeito de todos os seus haveres, direitos e interesses, nada tendo a reclamar dos demais a qualquer título ou tempo, o alienante dá publicidade ao mundo jurídico da plena satisfação de seus interesses.



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

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

Ademais, a Escritura Pública de Compra e Venda registrada no Registro de Imóveis não está vinculada ao pagamento da obrigação, mas, ainda que houvesse cláusula prevendo o desfazimento do negócio por inadimplência do devedor, trata-se de modalidade de ato jurídico sob condição resolutória, não ficando sua eficácia pendente de ocorrência de evento futuro. O instrumento particular, se fosse considerado idôneo, adquire características de contrato autônomo, não vinculando à transação registrada publicamente.

Por isso mesmo, 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. Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de procedimentos dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso, compete ao fisco proceder como o fez: glosar o valor constante do Contrato Particular, já que o suplicante não apresenta dados concretos que pudessem validar o instrumento particular..

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.

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. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

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, tanto o procedimento fiscal como a decisão recorrida, no que se refere à glosa deste rendimento.

Quanto a glosa de NCz\$ 5.001,68, relativo a rendimentos tributados exclusivamente na fonte, não assiste razão ao suplicante. A bem da verdade nem houve, na prática, tal glosa, já que estes rendimentos constam do Demonstrativo da Variação Patrimonial de fls. 155/156, ou seja, o valor de NCz\$ 3.409,96, relativo ao pagamento das férias, está somado ao rendimento de dez/89 (  $2.947,36 + 3.409,96 = 6.357,32$ ). Assim como o valor de NCz\$ 1.873,59, relativo ao 13º salário está somado aos demais rendimentos tributados exclusivamente na fonte (  $14.504,42 + 1.873,59 = 16.378,01$ ).

Todavia o dever do ofício nos arrasta, no sentido de que se restabeleça a justiça fiscal quanto a importância de NCz\$ 18.000,00, relativo ao mês de jul/89, constante do Demonstrativo da Variação Patrimonial de fls. 154, que, por equívoco, não foi somado ao total de recursos do mês. Se faz necessário esclarecer que este recurso tem origem na venda de um terreno, conforme consta no documento de fls. 47/48.



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

Processo nº. : 13005.000210/92-37  
Acórdão nº. : 104-15.422

Também, se faz necessário corrigir a aplicação da TRD acumulada a título de juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/92, 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 nº 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 nº 8.218. Recurso Provido.”**

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de DAR provimento parcial ao recurso para excluir da exigência fiscal a importância de NCz\$ 18.000,00, relativo ao mês de jul/89, bem como o encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 18 de setembro de 1997

  
NELSON MALLMANN