



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Recurso nº. : 116.538 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO  
Matéria : IRPF - Exs: 1991 a 1994  
Recorrentes : DRJ em BRASÍLIA - DF e EDISON LOBÃO FILHO  
Sessão de : 02 de junho de 1998  
Acórdão nº. : 104-16.329

**IRPF - RECURSO DE OFÍCIO** - Os Delegados de Julgamento da Receita Federal recorrerão de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa de valor total superior a quinhentos mil reais, conforme Portaria Ministerial nº. 333, de 12 de dezembro de 1997.

A norma processual entra em vigor no momento de sua publicação, aplicando-se, de imediato, a todos os atos pendentes, tornando-se definitiva a decisão recorrida.

**IRPF - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA** - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planejamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde são considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte.

**IRPF - DOAÇÃO DE NUMERÁRIO - PAI PARA FILHO** - Se os rendimentos e os bens do doador tem origem justificada e se trata de doação de pai para filho, quase sempre feito de maneira informal em se tratando de dinheiro, e se o valor doado está consignado na declaração de rendimentos do doador e do donatário, o valor doado deve constar no "fluxo de caixa" mensal como fonte de origens do donatário e como fonte de aplicações do doador.

**IRPF - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS POR PESSOAS FÍSICAS** - Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

2

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

**IRPF - ALIENAÇÃO DE BENS - CONTRATO PARTICULAR - GANHO DE CAPITAL - PERMUTA** - Na determinação do ganho de capital serão excluídos a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torma. Assim, não cabe, para efeito de excluir lucro imobiliário tributável, pretender, contra a prova dos autos, que a transação se operou na forma de permuta, sem torma, se o contrato afirma que foi alienação normal.

**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 de ofício não conhecido.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em BRASÍLIA - DF e por EDISON LOBÃO FILHO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I - NÃO CONHECER do recurso de ofício; e II - DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para excluir da exigência: 1)a as importâncias de Cr\$ 583.333,33, relativo a cada mês no ano de 1991; Cr\$ 4.975.498,00, relativo a jan/92; Cr\$ 6.249.247,50, relativo a fev/92; Cr\$ 2.348.466,95, relativo a mar/92; Cr\$ 5.897.650,28, relativo a jun/92; Cr\$ 5.377.036,94, relativo a jul/92; Cr\$ 28.007.479,19, relativo a ago/92; Cr\$ 365.770.096,11, relativo a fev/93; Cr\$ 3.174.386,49, relativo a ago/93; Cr\$ 413.689,00, relativo a set/93; e Cr\$ 5.046.890,04, relativo a dez/93; 2) o encargo da TRD anterior a agosto de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 JUL 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUIS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329  
Recurso nº. : 116.538  
Recorrentes : DRJ em BRASÍLIA - DF e EDISON LOBÃO FILHO

### RELATÓRIO

O Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF, recorre de ofício, a este Conselho, de sua decisão de fls. 1.268/1.287, que deu provimento parcial à impugnação interposta pelo contribuinte, declarando insubsistente, em parte, o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 339/368.

Da mesma forma, o autuado EDISON LOBÃO FILHO, contribuinte inscrito no CPF/MF 266.446.221-00, residente e domiciliado na cidade de Brasília, Distrito Federal, no SHIS - QI 05 - Conj. 14, casa 11 - Lago Sul, jurisdicionado à DRF em Brasília - DF, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 1.268/1.287, prolatada pela DRJ em Brasília - DF, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1.304/1.313.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 11/12/95, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 339/368, com ciência em 14/12/95, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 482.539,36 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário ), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD acumulada como juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/92; da multa de lançamento de ofício de 50%, para os fatos geradores até mai/91; de 80% para o fato gerador de jun/91 e de 100% para os fatos geradores a partir de jul/91; e dos juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1991 a 1994, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1990 a 1993.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

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

1 - Acréscimo Patrimonial a descoberto: omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada, valores apurados de acordo com os "Fluxos de Caixa". Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos e 8º da Lei nº 7.713/88, art. 1º ao 4º da Lei 8.134/90 e art. 4º e 5º e seu parágrafo único da Lei nº 8.383/91, combinado com o artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90.

2 - Ganho de Capital na Alienação de Bens e Direitos: Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, efetuados no ano-calendário de 1992. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, 16 a 21 da Lei nº 7.713/88; art. 1º, 2º e 18, inciso I e parágrafos da Lei nº 8.134/90 e art. 4º e 52, § 1º, da Lei 8.383/91.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 12/01/96, a sua peça impugnatória de fls. 1.235/1.243, instruída pelos documentos de fls. 1.245/1.259, solicitando que seja acolhida a impugnação, declarando, por via de consequência, a insubsistência do Auto de Infração com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a exigência ora contestada decorreu basicamente a) - da forma arbitrária e tendenciosa usada pelo autuantes na distribuição dos pretensos acréscimos patrimoniais a descoberto, com evidentes prejuízos para o Impugnante e b) - do fato de os autuantes terem desconsiderado, de forma ilegal e arbitrária, os valores das doações efetivamente recebidas do genitor do Impugnante. Tratam-se, na verdade, de operações de pequeno valor, realizadas mensalmente e em dinheiro, forma em que seu pai costuma



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

efetuar esse tipo de transações, particularmente no ano-calendário de 1993, ante o advento do famigerado IPMF, criado pela Lei Complementar nº 77/93;

- que de fato, diante do verdadeiro confisco que se criou com a citada Lei Complementar, não restou outra alternativa às pessoas, para fugirem de mais esse pesado ônus instituído pelo Estado, senão efetuar suas transações financeiras em moeda, sem a intermediação da rede bancária, como ocorreu na hipótese das doações recebidas pelo Impugnante de seu genitor, as quais foram tempestivamente consignadas tanto na declaração de rendimentos do doador quanto na do donatário;

- que sem qualquer sombra de dúvidas, o cômputo dessas doações no somatório de ingressos de recursos havidos mensalmente no patrimônio do Impugnante, nos anos-calendários considerados, cobrirá as aplicações feitas e, por consequência, afastará a exigência fiscal nesses mesmos anos;

- que aliás, por oportuno, cabe aqui rebater com veemência a leviana acusação dos autuantes no sentido de que as doações não teriam ocorrido, muito embora constassem das declarações de rendimentos do doador e donatário, visto não terem sido apresentados comprovantes das mesmas. esquecem-se os representantes do Fisco de que, de conformidade com o disposto no artigo 1.168 do Código Civil, doações de pequeno valor podem ser feitas independentemente de qualquer documento escrito, ou seja, pela simples tradição da coisa dada;

- que tendo o Impugnante demonstrado nos autos que o doador tinha capacidade financeira para efetuar as doações, conforme cópia de suas declarações juntadas aos autos, fatos estes não contestados pelos autuantes, deve ser julgada improcedente a exigência calcada em pretenso acréscimo patrimonial a descoberto;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

- que quanto aos ganho de capital na alienação de bens a exigência também não pode e não deve prevalecer, porquanto decorre de evidente equívoco em que incidiram os dignos autuantes;

- que no afã de autuar a qualquer custo o Impugnante, os dignos Auditores, baseados a) - em erro escusável verificado no preenchimento da declaração de bens do ano-calendário de 1992 e b) na mera literalidade de contrato celebrado pela impugnante com incorporadora imobiliária, deram tratamento de alienação a uma simples permuta de unidades imobiliárias, na qual o autuado não pagou nem recebeu torma;

- que em abril de 1989, o autuado adquiriu do Grupo OK, as salas 413 e 415 localizadas no Centro Empresarial Assis Chateaubriad, em Brasília-DF, para pagamento parcelado. Referido imóvel foi consignado na Declaração de Bens do Impugnante, do ano-calendário de 1991, pelo valor de 844,74 UFIR, como "Valor de Mercado", mas que os Autuantes retificaram para 1.334,89 UFIR, conforme letra "b" do item 4 do "Termo Complementar à Descrição dos Fatos" do Auto de Infração;

- que em novembro de 1992, o impugnante realizou operação de permuta dos imóveis acima descritos pelo apartamento nº 311 do Edifício Oxford, SHCGN, 707, Bloco N, em Brasília - DF, de propriedade do mesmo Grupo OK, sem que ocorresse qualquer torma;

- que ocorre que, para efeito da aludida "Rescisão", o Grupo OK atribuiu aos primeiros imóveis o valor de Cr\$ 12.845.000,00. Em razão disso os dignos Auditores entenderam que o autuado teria auferido um ganho de capital correspondente à diferença entre esse valor (125.207,14 UFIR) e o custo de aquisição (1.334,89 UFIR);



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

- que da leitura da cláusula transcrita, constata-se, sem qualquer esforço mental, que a importância indicada na referida "Rescisão" (CR\$ 12.845.000,00) ali inserida pelo Grupo OK para efeitos contábeis e até de aumentar o custo do imóvel recebido, visando, obviamente, futuros ganhos fiscais por ocasião de sua revenda;

- que por outro lado, a só indicação do mencionado valor, na referida "Rescisão", bem como detalhes meramente formais constantes desses contratos, como aquele que diz "devolve todas as quantias pagas" ao Impugnante, não tiram da operação sua natureza de permuta, como querem os dignos Autuantes. Com efeito, a operação imobiliária realizada pelo Impugnante foi esta: deu as duas citadas salas em troca de um apartamento no Ed. Oxford, sem receber nem pagar torma. Portanto, o Impugnante nenhum valor recebeu da pessoa jurídica incorporadora, como equivocadamente afirmado no Auto de Infração;

- que as normas legais não deixam dúvida que somente haverá tributação se houver recebimento de torma em dinheiro. No caso dos autos, não obstante os termos meramente formais da já referida "rescisão", o Impugnante jamais recebeu qualquer torma, inclusive em dinheiro;

- que bem analisado o montante dos juros de mora computados no auto de infração, verifica-se que os autuantes incluíram nessa rubrica valores equivalentes a TRD no período de fevereiro a julho de 1991.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

- que de início, cabe dizer que, ao contrário do que afirma o impugnante, o seu patrimônio em 31 de dezembro de 1993, informado na declaração de bens e direitos (fls. 23/24), montou a 724.249 UFIR, bem superior, portanto, ao valor do crédito tributário em questão de 482.539 UFIR;

- que por outro lado, a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória (CTN, art. 142, parágrafo único). Não há espaço, portanto, para a discricionariedade da autoridade autuante, razão pela qual a alegação de "falta de isenção no procedimento fiscal" não faz sentido;

- que o princípio da capacidade contributiva (Constituição Federal, art. 145, § 1º) orienta a atividade do legislador ordinário. Não cabe à autoridade administrativa, ao constituir o crédito pelo lançamento, levar em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, o que, supõe-se, já foi feito pelo legislador, quando da elaboração da lei;

- que o impugnante alega (fls. 1.238), que os autuantes "usaram forma arbitrária e tendenciosa na distribuição dos pretensos acréscimos patrimoniais a descoberto, como se pode constatar da leitura das peças que integram o auto de infração";

- que trata-se, como se vê, de uma alegação vaga, imprecisa. O interessado não esclarece por que considera arbitrária e tendenciosa a apuração dos acréscimos patrimoniais. Não há como saber, exatamente, o que o impugnante está contestando. Portanto, a rigor, essa alegação deveria ser ignorada, já que, por força do art. 17 do decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

- que trata-se, aqui, de norma de direito administrativo tributário. Não regula aspectos do fato gerador, mas sim o lançamento, isto é, o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido (CTN, art. 142);

- que através dos demonstrativos denominados "Fluxos de Caixa" (fls. 284 e seguintes) a fiscalização apurou a existência de acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, revelando fato que corresponde à hipótese de incidência do imposto de renda prevista no já citado art. 3º, § 1º, da Lei 7.713/88;

- que a alegação de que a forma usada na apuração dos acréscimos patrimoniais foi arbitrária e tendenciosa não prospera. Em primeiro lugar, os valores lançados nas rubricas dos "Fluxos de Caixa" têm todos base documental nos autos;

- que por outro lado, a própria metodologia dos "Fluxos de Caixa", utilizando um fluxo mensal da origem e aplicações de recursos nada tem de arbitrário ou tendencioso. Está rigorosamente consentânea com as disposições legais retocitadas;

- que o impugnante alega, também (fls. 1.238), que os autuantes desconsideraram, "de forma ilegal e arbitrária, os valores das doações efetivamente recebidas do genitor do impugnante;

- que conforme observação constante no "Termo Complementar à Descrição dos Fatos" (fls. 347), na ausência de comprovação dos valores recebidos, bem como de sua distribuição mensal, como solicitado na Intimação Fiscal, desconsideraram-se os valores declarados a título de doação recebida, visto que, por ser um rendimento isento e de fácil "jogo" entre declarações, deve possuir os comprovantes do efetivo "recebimento" do numerário;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

- que ao contrário do que afirma o contribuinte, não há nos autos cópias das declarações do "doador". E, ainda que tais documentos estivessem nos autos, não seriam suficientes para comprovar a efetiva transferência de recursos entre "doador" e "donatário";
- que houve a alienação das salas 413 e 415 do Centro Empresarial Assis Chateaubriand. Trata-se de fato incontrovertido, admitido pelo próprio contribuinte. Este apenas discute a forma da alienação (alega que foi a título de permuta) e o valor da operação (diz que a importância indicada no documento de fls. 240, de CR\$ 12.845.000,00, ali foi inserida para efeitos contábeis);
- que o custo do bem alienada equivale a 1.334,89 UFIR. O valor corresponde ao preço pago pelas referidas salas e foi apurado pela fiscalização, nos termos do supracitado art. 16 da Lei nº 7.713/88;
- que o valor da transmissão, nos termos do art. 19 da Lei nº 7.713/88, é o preço efetivo da operação de alienação, ou seja CR\$ 12.845.000,00 (equivalente a 125.207,14 UFIR). Esse valor consta de instrumento particular assinado pelo contribuinte (fls. 240), não havendo nos autos qualquer documento capaz de infirmar o montante ali consignado;
- que vê-se, portanto, que está perfeitamente caracterizada a subsunção dos fatos às normas legais que tratam do ganho de capital. Ao tributar a diferença entre o valor da transmissão do bem e o respectivo custo de aquisição, a autoridade autuante cumpriu com o seu dever legal;
- que o contribuinte argumenta que a alienação das referidas salas foi efetuada a título de permuta, sem recebimento de torma, o que afastaria qualquer tributação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

Invoca o § 4º do art. 801, do RIR/94, segundo o qual, no caso de permuta com recebimento de torna, deverá ser apurado o ganho de capital apenas em relação à torna;

- que o argumento não prospera, já que o próprio art. 801 do RIR/94, ao excluir o ganho de capital, dispõe que a permuta deverá ser exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna;

- que para fins de prova perante o Fisco, exige-se que a operação de permuta seja objeto de escritura pública. E nem poderia ser diferente, pois, tratando-se de uma situação de exclusão do crédito tributário, deve sua comprovação cercar-se de maior cuidado, não sendo suficiente um mero instrumento particular que só produz efeitos entre as partes signatárias;

- que ressalte-se que a Fiscalização procedeu a uma circularização junto aos cartórios de notas e de registro de imóveis, no Distrito Federal, os quais informaram (fls. 68/74) não constar em seus arquivos qualquer ato de alienação ou aquisição de imóvel em nome do contribuinte, bem como nenhum imóvel registrado em seu nome;

- que o impugnante alega também (fls. 1.241) que a importância indicada no documento de fls. 240 (CR\$ 12.845.000,00) ali foi inserida "para efeitos contábeis e até de aumentar o custo do imóvel recebido, visando, obviamente, futuros ganhos fiscais por ocasião de sua revenda";

- que quanto a isso cabe dizer que inserir em documento particular declaração falsa com o fim de prejudicar direito ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante, constitui crime de falsidade ideológica. Acresce que o impugnante é signatário do referido documento de fls. 240, sendo co-responsável pelo que nele se declara;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

- que o impugnante esqueceu-se do princípio jurídico segundo o qual a ninguém é lícito alegar a própria torpeza no intuito de tirar qualquer proveito;
- que tendo em vista o disposto na Instrução Normativa SRF nº 32, de 9 de abril de 1997, deve ser subtraída do lançamento a parcela relativa à exigência da TRD, como juros de mora, no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991;
- que relativamente ao item do Auto de Infração denominado "Acréscimo Patrimonial a Descoberto", cabe aplicar o art. 1º, I, "a", da Instrução Normativa SRF nº 46, de 13 de maio de 1997, que dispõe sobre a cobrança do imposto de renda das pessoas físicas devido sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão), não pago. Para fins da correta aplicação dos acréscimos legais, exibe-se, abaixo, o imposto devido nos exercícios de 1991 a 1994 consoantes os ditames da IN SRF nº 46/97, já aplicada a redução dos percentuais de multa para 75%, prevista no ADN COSIT nº 1/97.

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

**\*IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA**

Exercícios 1991 a 1994, anos-base de 1990 a 1993

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO**

- Mantém-se a tributação do acréscimo patrimonial a descoberto tendo em vista que o contribuinte não provou que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis.

**GANHO DE CAPITAL**

- Não logrando o contribuinte provar que a alienação do bem se deu a título de permuta, matem-se a tributação do ganho de capital.

**IMPOSTO DEVIDO SOB FORMA DE RECOLHIMENTO MENSAL**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

- O imposto de renda das pessoas físicas devido sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão), não pago, sujeita-se à cobrança na forma disciplinada pela IN SRF nº 46/97.

**TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD**

- Com fundamento no artigo 77, II, da Lei nº 9.430/96 e na IN SRF 32/97, exclui-se a cobrança de juros de mora equivalentes à TRD, no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

**MULTA DE OFÍCIO**

- Em decorrência da retroatividade benéfica do artigo 44 da lei 9.430/96 (Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1/97), as multas de ofício de 80% e 100% ficam reduzidas para 75%.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.**

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 07/11/97, conforme Termo constante às folhas 1.302/1.303, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (08/12/97), o recurso voluntário de fls. 1.304/1.313, instruído pelos documentos de fls. 1.314/1.343, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que com efeito, a desconsideração, para efeito de determinar eventual acréscimo patrimonial a descoberto do Recorrente, dos valores efetivamente doados pelos genitores do Recorrente implica, em última análise, a tributação de doação recebida, o que afronta a legislação do imposto de renda, já que o art. 40, inc. XIV, do RIR/94 exclui expressamente do rendimento bruto "o valor dos bens adquiridos por doação ou herança";

- que ao contrário do que deixou entender a decessão recorrida, não há norma legal que proíba a transferência de valores em dinheiro, como demonstrado na peça impugnatória, feita em parcelas mensais, particularmente quando a movimentação de tais valores via instituições financeiras era gravada com IPMF;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

- que é importante ressaltar que a distribuição mês a mês do valor da doação indicado na declaração de ajuste anual, conforme ocorrido com o Recorrente e pleiteado na peça impugnatória, foi adotado pelos mesmos autuantes em procedimento fiscal realizado junto ao genitor do Recorrente, Edison Lobão, CPF 000.141.251.-53 , processo nº 14052.002404/94-18, envolvendo a doação de 100.000 UFIR, efetuada a este mesmo Recorrente, no ano-calendário de 1992, onde os autuantes assim se manifestaram “De acordo com a informação do quadro de pagamentos, efetuados na Declaração de Imposto de Renda, foi feita doação em dinheiro para o Sr. Edison Lobão Filho (100.000 UFIRs) e ao Sr. Márcio Lobão (16.014,94 UFIRs), durante o ano de 1992. Como não foi apresentada documentação que informasse o(s) mês(s) da(s) data(s) destas doações, foi adotado como critério para apuração dos valores a divisão do total das doações efetuadas pelos 12 (doze) meses do ano, sendo então atribuído o valor de 9.667,91 UFIRs de doação para cada um dos meses”;

- que se do lado do doador, em que o valor doado constitui aplicação de recursos, os dignos autuantes adotaram o critério da distribuição mensal das 100.000 UFIR, entende o Recorrente que, em relação ao donatário, em que aquele mesmo valor constitui ingresso de recursos, o critério deve ser o mesmo. Do contrário, o Fisco estaria usando dois pesos e duas medidas em relação aos mesmo fatos, com evidente prejuízo para o Recorrente. Portanto, os valores das doações recebidos em parcelas mensais pelo Recorrente, no montante de 100.000 UFIR em 1992 e 258.045,33 em 1993, devem ser distribuídos mensalmente nesses anos-base, para fins de verificar eventual ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto;

- que a exigência do ganho de capital também não pode e não deve prevalecer, porquanto resulta de evidente equívoco em que incorreram os dignos autuantes, o qual vem de ser mantido pela decisão recorrida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

Em 19/01/98, o Procurador da Fazenda Nacional Dr. Wellington Vilela Araújo, representante judicial da Fazenda Nacional credenciado junto a Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Brasília - DF, solicita encaminhamento dos autos para o competente Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

V O T O

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

Como se vê dos autos, a peça recursal repousa no recurso de ofício de decisão de Primeira Instância, onde foi dado provimento parcial à impugnação interposta para declarar insubsistente parte do crédito tributário constituído.

Da análise dos autos verifica-se que o crédito tributário exonerado é inferior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

Diz a Portaria nº 333, de 11 de dezembro de 1997:

"Art. 1º - Os Delegados de Julgamento da Receita Federal recorrerão de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais)."

Diante do exposto voto no sentido de não conhecer do recurso.

RECURSO VOLUNTÁRIO

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

Não há arguição de qualquer preliminar.

Da análise dos autos constata-se que a matéria lançada tem suporte basicamente em "acréscimos patrimoniais a descoberto", ou seja, foi considerando omissão de rendimentos a insuficiência de recursos para fazer frente as aplicações, cuja origem não tenha sido satisfatoriamente esclarecida, nem comprovada tratar-se de importâncias já oferecidas à tributação ou que sejam não tributáveis ou tributadas exclusivamente na fonte, bem como ganho de capital obtido na alienação de bens.

Quanto ao "acríscimo patrimonial a descoberto", mister se faz esclarecer que cabe ao contribuinte, quando intimado, o ônus da prova da real percepção dos rendimentos lançados na declaração como sendo não tributáveis, bem como da existência de dívidas e ônus reais. Assim, a simples alegação do contribuinte, sem qualquer comprovação, que estes rendimentos são de fato não tributáveis, é inadmissível, principalmente quando os rendimentos declarados servem para acobertar acríscimo patrimonial a descoberto.

Sobre este "acríscimo patrimonial a descoberto" cabe tecer algumas considerações. Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acríscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícita a presunção de que tal acríscimo 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 acríscimo na situação patrimonial constatada na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerada como acríscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acríscimo (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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

Da análise dos autos verifica-se que a discussão é sobre matéria de fato, ou seja, matéria de prova, e aí é de fundamental importância o aspecto de que o fisco acusa o recorrente de aquisição de bens e/ou consumo sem o lastro de prova que os rendimentos utilizados para realizar os dispêndios já foram tributados ou não são tributados, razão pela qual cabe ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

Ora, no presente caso, a tributação levado a efeito baseou-se em levantamentos 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.

Também é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o “fluxo financeiro - fluxo de caixa” do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos e todos os dispêndios, ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios possíveis de se apurar (despesas bancárias, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, etc.).

Se faz necessário ressaltar, ainda, que nos levantamentos através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - “fluxo financeiro” ou “fluxo de caixa”, para se demonstrar que determinado contribuinte efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, tem-se que o ônus da prova cabe ao fisco e que estes levantamentos, e a partir de 01/01/89, devem ser mensais, haja vista que a apuração da base de cálculo do tributo é mensal.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

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 - pág. 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."

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

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 ou o art. 889, inciso III do RIR/94, 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.

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 faz 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

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.

Lei nº 8.134/90:

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

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

.....

Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

.....

Lei nº 8.021/90:

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

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

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

Como se depreende da legislação anteriormente citada o imposto de renda das pessoas físicas será devido mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurado, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/89, está sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF nº 46/97).

Por outro lado, nota-se nos autos que o suplicante, já na fase impugnatória, levantava a seu favor o argumento de que havia recebido doações em dinheiro de seu genitor Edison Lobão e sua genitora Abdenice Lobão. Sendo no montante de Cr\$ 7.000.000,00, no ano-base de 1991; 100.000 UFIR em 1992 e 258.045,33 UFIR em 1993, solicitando que os mesmos deveriam ser distribuídos mensalmente nesses anos-base, para fins de verificar eventual ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto.

É entendimento desta Câmara que se os rendimentos e os bens do doador tem origem justificada e se trata de doação de pai para filho, quase sempre feito de maneira informal em se tratando de dinheiro, e se o valor doado está consignado na declaração de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

rendimentos do doador e do donatário, o valor doado deve constar no "fluxo de caixa" mensal como fonte de origens do donatário e como fonte de aplicações do doador.

Nota-se nos autos que o suplicante havia consignado em suas declarações de rendimentos as doações recebidas (fls. 12/25), bem como se constata que nas declarações de rendimentos dos doadores está lançada a respectiva doação (fls. 1.314/1.337).

Assim, por se tratar de justiça fiscal, entendo que devem ser aceitos os valores constantes da declarações como doações e que estes valores devem ser proporcionais mensalmente no "fluxo de caixa" para fins de apuração da base de cálculo do tributo.

Desta forma, devem ser excluídos da tributação os seguintes valores:

ANO DE 1991: 7.000.000,00 : 12 = 583.333,33, excluir no ano de 1991 Cr\$ 583.333,33 em cada mês do valor lançado.

ANO DE 1992: 100.000,00 UFIR : 12 = 8.333,33 UFIR mensais

Jan/92 = 8.333,33 UFIR x 597,06 = 4.975.498,00

Fev/92 = 8.333,33 UFIR x 749,91 = 6.249.247,50

Mar/92 = 8.333,33 UFIR x 945,64 = 7.880.330,18

Abr/92 = 8.333,33 UFIR x 1.153,96 = 9.616.329,48

Mai/92 = 8.333,33 UFIR x 1.382,79 = 11.523.245,39

Jun/92 = 8.333,33 UFIR x 1.707,05 = 14.225.410,97

Jul/92 = 8.333,33 UFIR x 2.104,28 = 17.535.659,65

Ago/92 = 8.333,33 UFIR x 2.546,39 = 21.219.908,17

Set/92 = 8.333,33 UFIR x 3.135,62 = 26.130.156,21



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

Out/92 = 8.333,33 UFIR x 3.867,16 = 32.226.320,44

Nov/92 = 8.333,33 UFIR x 4.852,51 = 40.437.567,15

Dez/92 = 8.333,33 UFIR x 6.002,55 = 50.021.229,99

Assim, deverá ser excluído da tributação os seguintes valores: Jan/92 Cr\$ 4.975.498,00; Fev/92 Cr\$ 6.249.247,50; Mar/92 Cr\$ 2.348.466,95; Jun/92 Cr\$ 5.897.650,28; Jul/92 Cr\$ 5.377.036,94; e Ago/92 Cr\$ 28.007.479,19.

ANO DE 1993: 258.045,33 : 12 = 21.503,77 UFIR

Jan/93 = 21.503,77 UFIR x 7.412,55 = 159.397.770,31

Fev/93 = 21.503,77 UFIR x 9.597,03 = 206.372.325,80 = 365.770.096,11

Mar/93 = 21.503,77 UFIR x 12,16 = 261.485,84

Abr/93 = 21.503,77 UFIR x 15,31 = 329.222,71

Mai/93 = 21.503,77 UFIR x 19,50 = 419.323,51

Jun/93 = 21.503,77 UFIR x 25,12 = 540.174,70

Jul/93 = 21.503,77 UFIR x 32,74 = 704.033,42

Ago/93 = 21.503,77 UFIR x 42,79 = 920.146,31 = 3.174.386,49

Set/93 = 21.503,77 UFIR x 56,48 = 1.214.532,92

Out/93 = 21.503,77 UFIR x 75,90 = 1.632.136,14

Nov/93 = 21.503,77 UFIR x 102,59 = 2.206.071,76

Dez/93 = 21.503,77 UFIR x 137,37 = 2.953.972,88 = 6.792.180,78

Assim, deverá ser excluído da tributação os seguintes valores: Fev/93 Cr\$ 365.770.096,11; Ago/93 Cr\$ 3.174.386,49; Cr\$ 413.689,00; e Dez/93 Cr\$ 5.046.890,04.

Quanto ao ganho de capital na alienação de bens, tem-se que da análise da legislação de regência verifica-se que embora a Lei Civil condicione a eficácia da operação de transmissão de bem à existência de escritura pública e à sua inscrição no competente



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

registro, para ter plena validade perante terceiros, para a Legislação Tributária ocorre alienação e aquisição em qualquer operação que importe em transmissão ou promessa de transmissão de bens, a qualquer título, ou na cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, ainda que efetuada por meio de instrumento particular não inscrito em registro público, tais como as realizadas por: compra e venda, permuta, adjudicação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos à aquisição de bens, etc. Esses dispositivos não são conflitantes, pois cada um deles tem finalidade legal específica, gerando direitos e deveres em seus respectivos campos, sem prejudicar um ao outro.

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

Antes de adentrar na análise do ponto vital sob litígio neste item, são oportunas algumas considerações a propósito da interpretação das leis, especialmente no campo do Direito Tributário:

"Ensina FRANCISCO FERRARA, in "Ensaio Sobre a Teoria de Interpretação das Leis" - Studiu, Coimbra, 1978 , 3<sup>a</sup> 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

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 artifiosa ou reservada. Um deles encontrará no teor verbal da lei uma expressão perfeitamente adequada; outro uma notação vaga, tosca, infeliz. Um deles sente-se como que à sua vontade dentro do texto legal; outro só lá se agüenta com certo mal estar."

CARLOS MIXIMILIANO, em sua obra 'HERMENÉUTICA APLICAÇÃO DO DIREITO', Forense, 1981, 9<sup>a</sup> ed. págs. 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 consequente 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 consequência 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 resultado eficiente a providência legal ou válido o ato, à que torna aquela sem efeito, inócuas, 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 equitativo, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

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 assinar o Instrumento Particular de Compra e Venda de fls. 240/242 o suplicante dá publicidade ao mundo jurídico da plena satisfação de seus interesses.

Ademais, é entendimento desta Câmara que na determinação do ganho de capital serão excluídos a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torma. Assim, não cabe, para efeito de excluir lucro imobiliário tributável, pretender, contra a prova dos autos, que a transação se operou na forma de permuta, sem torma, se o contrato afirma que foi alienação normal.

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

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.

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 apuração do lucro imobiliário.

Se faz necessário corrigir a aplicação da TRD acumulada a título de juros de mora no período de 30/07/91 a 31/07/91, pois já é entendimento manso e pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais que somente cabe a sua exigência a partir do mês de agosto de 1991, conforme o Acórdão 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.”**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.002527/94-68  
Acórdão nº. : 104-16.329

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de DAR provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária: I) - as importâncias de Cr\$ 583.333,33, relativo a cada mês no ano de 1991; Cr\$ 4.975.498,00, relativo a jan/92; Cr\$ 6.249.247,50, relativo a Fev/92; Cr\$ 2.348.466,95, relativo a Mar/92; Cr\$ 5.897.650,28, relativo a jun/92; Cr\$ 5.377.036,94, relativo a Jul/92; Cr\$ 28.007.479,19, relativo a Ago/92; Cr\$ 365.770.096,11, relativo a Fev/93; Cr\$ 3.174.386,49, relativo a Ago/93; Cr\$ 413.689,00, relativo a Set/93; e Cr\$ 5.046.890,04, relativo a Dez/93 - II) - encargo da TRD anterior ao mês de agosto de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 02 de junho de 1998

  
NELSON MALLMANN