MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	10140.001391/99-98
Recurso nº.	:	126.939
Matéria	:	IRPF - Ex(s): 1994 a 1997
Recorrente	:	MARCÍLIO ARNALDO DE ALENCAR
Recorrida	:	DRJ em CAMPO GRANDE - MS
Sessão de	:	20 de março de 2002
Acórdão nº.	:	104-18.672

IRPF - DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4.º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - É tributável como omissão de rendimentos o excedente de dispêndios em relação aos recursos, cuja origem não restar comprovada.

Preliminar acolhida.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARCÍLIO ARNALDO DE ALENCAR.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao exercício de 1994 e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão em relação à preliminar.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

REMIS ALMEIDA ESTOL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 SET 2002

Processo nº. : 10140.001391/99-98
Acórdão nº. : 104-18.672

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, VERA CECÍLIA MATTOS VIEIRA DE MORAES e JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10140.001391/99-98
Acórdão nº. : 104-18.672
Recurso nº. : 126.939
Recorrente : MARCÍLIO ARNALDO DE ALENCAR

RELATÓRIO

Contra o contribuinte MARCÍLIO ARNALDO DE ALENCAR, inscrito no CPF sob n.º 099.381.331-34, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 209, com a seguinte acusação:

"ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Omissão de rendimentos tributáveis caracterizada pela variação patrimonial a descoberto apurada nos anos-calendário de 1993, 1994, 1995 e 1996.

A variação patrimonial a descoberto deve-se aos seus excessos das aplicações sobre a renda disponível (recursos). Estes excessos não estão respaldados por rendimentos declarados nas respectivas DIRPF – Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda Pessoa Física – ou de outra origem comprovada, conforme demonstrado nos Demonstrativos Mensais da Evolução Patrimonial em anexo. Cópias destes demonstrativos, além das cópias dos Demonstrativos dos Custos de Construção, foram enviados ao contribuinte juntamente com a solicitação de esclarecimento datada de 03/03/1999 para que as variações patrimoniais fossem justificadas.

Os excessos das aplicações do contribuinte foram devidos à compra de terrenos e automóveis e a construções de imóveis. Após intimado a apresentar os comprovantes dos custos das construções forma arbitrados com base na Tabela de Custo por Metro Quadrado de Construção, elaborada pelo SINDUSCON / MS – Sindicato da Indústria da Construção do Estado de Mato Grosso do Sul. Não foi utilizado como custo de construção o valor constante no carnê de IPTU porque não há a informação do custo mensal de construção na época de sua concretização, há somente o valor venal do imóvel."

Insurgindo-se contra a exigência, formula o interessado sua impugnação, cujas razões foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora:

> "Cientificado do lançamento por via postal em 26/05/1999 (fls. 22), o interessado, apresentou a impugnação de fls. 223 a 233 em 22/06/1999, acompanhada dos documentos de fls. 234 a 315, argumentando, em suma, o que segue:
>
> - Quando do pedido de esclarecimentos, prestou informações suficientes para revisão dos cálculos do custo da construção com base em dados reais e valores utilizados pelo Poder Público Municipal, que parte da mesma tabela do Sinduscon, fazendo adaptações técnicas para chegar ao custo real e específico de cada imóvel; entretanto, procedeu-se ao arbitramento da forma mais aleatória e gravosa existente, contrariando o disposto no parágrafo 6.º do artigo 6.º da Lei 8.021/1990;
> - Contesta os valores arbitrados amparado em perícia técnica, através de laudos que determinaram o custo mais aproximado do efetivamente dispendido nas obras, vez que o custo real, em alguns casos é inferior ao encontrado nos citados laudos;
> - A maior parte dos imóveis nem se encontram mais em seu patrimônio e o auditor fiscal não levou em consideração que o custo encontrado foi maior que o de venda, constante das escrituras de compra e venda, e, dessa forma, estaria auferindo prejuízos inexplicáveis; não foi levado em conta a fé que deve ser dada aos documentos públicos, não sendo considerados os valores reais informados nas escrituras de compra e venda, em dissonância ao inciso II do artigo 19 da Constituição Federal;
> - O procedimento fiscal é desprovido de lógica; se fosse apurado custo de construção inferior ao consignado nas declarações do contribuinte, esse teria imposto a recolher; entretanto, foi apurado custo superior ao declarado e constante nas escrituras e, ainda assim, prosseguiu-se no procedimento, entendendo haver variação patrimonial, quando na realidade, os trabalhos deveriam Ter sido interrompidos, a não ser que tivesse elementos de convicção para acusar vícios nas escrituras, o que não feito;
> - Foi constatado prejuízo de mais de R$.260.000,00 com a venda dos imóveis, não se sabendo aonde foi constatada evasão de renda que caracterizasse a sonegação; o raciocínio de que ele estaria atribuindo um custo menor às construções, com a finalidade de lesar ao fisco, poderia ser concebido nos imóveis que ainda estivessem em seu patrimônio, e,

mesmo assim, se provará através dos laudos o quanto foram absurdos os valores atribuídos, o que poderá ser constatado através de perícia a ser realizada pela Receita, se assim entender necessário;

- Preliminarmente, alega Ter ocorrido a decadência dos tributos relativos ao ano-base 1993, conforme artigo 173 do CTN, cujo prazo começou a fluir em 01/01/1994, primeiro dia do exercício seguinte, por se tratar de espécie de auto lançamento; nos termos do artigo 34 da Lei 4.320/1964 o exercício financeiro coincide com o ano civil; não cabe a assertiva de que a DIRPF/1994 foi entregue em 31/05/94 e que a decadência ocorrerá apenas em 01/06/99, pois a entregou nessa data por mera liberalidade do Fisco, o que não remete o prazo decadencial para a partir dessa data; transcreve trecho de doutrina sobre o assunto;
- No mérito, analisa os valores arbitrados, caso a caso, conforme segue:
  - Lote 14, Qd. 05, Rua Porto Seguro, 443, Vl. Boa Vista: em parte do imóvel foi edificado um edícula com 181,78 m2; a fiscalização abrangeu os meses de novembro e dezembro/96, de uma área de 10,692 m2, num custo médio por metro quadrado de R$.294,70; devido à pequena parte do valor total levantado e ao valor razoável do metro quadrado de construção, não contesta o levantamento efetuado;
  - Lote 14, Qd. 05, Rua Porto Seguro, 405, Vl. Boa Vista: também não se opõe ao valor levantado;
  - Lote 15, Qd. 03, Rua Camboriú, 263, Vl. Santa Rita: pendente de julgamento quanto à decadência: no mérito foi fiscalizado o período de construção de janeiro a março/1993, arbitrando-se custo de construção 44,50% superior ao da obra, conforme fls. 20 do laudo pericial; o imóvel foi vendido em 17/09/93 por Cr$.54.816,77, foi declarado custo de construção de Cr$.41.705,10 e do lote de Cr$.6.870,17 e recolhido o imposto correspondente, cujos documentos estão em poder do fisco;
  - Lote 08, Qd. 01, Rua Cel. Miquelino Barbosa, 234, Pq. São Domingos: condomínio com quatro apartamentos, área construída total de 321,12 m2, cujo custo final pela tabela do Sinduscon importou em 175.481,44 UFIR e pela perícia, laudo de fls. 14, foi de 88.396,99 UFIR; apenas um dos apartamentos ainda é de sua propriedade, os demais foram vendidos da seguinte forma: apartamento 1 em 15/03/97, por R$.25.000,00; apartamento 3 na forma de incorporação, o comprador participou com R$.15.000,00, conforme DIRPF/94 e documento em poder do fisco; e apartamento 4 em 15/03/96, por R$.18.000,00; no arbitramento, para cada unidade construída foi encontrado um valor médio de R$.43.970,36

UFIR, que atualmente corresponde a R$.42.959,00, portanto, mais que o dobro do valor pelo qual foram vendidos os imóveis;

- Lote 15, Qd. 01, Rua do Senai, 159, Pq. São Domingos: o lançamento recaiu sobre ampliação em sua residência, sendo arbitrado o custo de 88,25 m2 de R$.424,87 enquanto o valor de custo médio por m2 seria de R$.133,31, conforme laudo pericial, fls. 22; trata-se de construção complementar composta por depósito, cobertura para veículo e uma edícula, obra de baixo custo e rústica, o que poderia ser facilmente constatado com uma vista do agente fiscalizador, solicitação feita em um dos contatos pessoais entre as partes, omisso pela fiscalização;
- Lote 15, Qd. 02, Rua Tamandaí, 114, Vila Sobrinho: edificou-se uma casa com 178,93 m2 no período de abril/96 a março/97, sendo fiscalizado de abril a dezembro/96 em 134,19 m2, arbitrando-se R$.50.106,10 para o custo parcial da obra, enquanto a perícia apurou R$.30.288,67, fls. 12 do laudo; o imóvel foi vendido em 03/03/97 por R$.62.000,00, avaliado pelo banco hipotecário em R$.60.000,00;
- Lote 11, Qd. 06, Rua Francisco Giordano, 67/75, Vl. Santa Rita: edificou dois apartamentos, total de 272,95 m2 de área construída, cujo período fiscalizado foi de junho/95 a julho/96, a fiscalização apurou custo de R$.440,00 por m2 e a perícia constatou custo de R$.218,57/m2, fls. 16 do laudo; foram construídos 2 sobrados, o de n.º 75 foi vendido por R$.38.000,00 e o de n.º 67 por R$.50.000,00; quanto a esse, constou do contrato particular de compra e venda que o comprador entregaria como parte do pagamento um terreno no valor de R$.8.000,00 e um veículo de R$.6.800,00, mas, por acordo entre as partes, o comprador ficou com os bens e pagou a quantia correspondente em dinheiro, tendo constado das DIRPF/97 de ambos a informação de que o pagamento se deu em moeda corrente; apresentou declaração firmada pelo comprador confirmando essa forma de pagamento; o contrato realizado entre as partes é um documento informal e preparatório, sem nenhum valor legal, visto que sem registro e assinatura de qualquer testemunha, apenas para aguardar a lavratura futura de escritura definitiva, o que ocorreu aproximadamente dois anos após concretizado o negócio;
- Lote 02, Qd. 01, Rua Francisco Giordano, 124, Pq. São Domingos; edificou-se uma casa residencial com 181,169 m2 de construção, no período de abril/94 a fevereiro/95, cujo custo foi arbitrado em 97.444,64 UFIR enquanto o custo encontrado pela perícia foi de 66.647,30 UFIR;

> Ao final, faz um demonstrativo comparativo de custos apurados pela perícia e pela fiscalização, destacando a diferença entre ambas e concluindo pela eliminação de qualquer diferença a justificar; pede maior cuidado na aplicação do disposto no parágrafo 6.º do artigo 6.º da Lei 8021/90, que não visa agravar a situação do contribuinte; nos termos do parágrafo 1.º do artigo 16 do Decreto 7.235/72 (sic) solicita perícia, caso se entenda necessário, e nos termos do inciso IV do mesmo dispositivo legal, apresenta quesito e informa o nome, endereço e qualificação de seu perito."

Decisão singular entendendo parcialmente procedente o lançamento, apresentando a seguinte ementa:

> "ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - A falta de comprovação do custo de construção de imóveis justifica seu arbitramento, sendo cabível a substituição dos valores arbitrados com base em tabela do SINDUSCON por valores apurados através de laudo de avaliação elaborado por engenheiro especializado, o que reduz a variação patrimonial a descoberto e a omissão de rendimentos respectiva.
>
> Fica afastado o arbitramento do custo de construção de imóvel quando o valor apurado é inferior ao declarado pelo contribuinte.
>
> LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE."

Devidamente cientificado dessa decisão em 11/07/00, ingressa o contribuinte com tempestivo recurso voluntário em 10/08/00, onde conclui:

> "I – Por primeiro, que seja acolhida a preliminar de cancelamento de todos os lançamentos pelos motivos expostos, cancelando-se todo o procedimento por vício insanável.
>
> II – Caso não seja aceito referida preliminar, sejam considerados:
>
> a) a preliminar de decadência, referente aos lançamentos efetuados no ano base 1993;

b) sejam considerados os custos de construção atribuídos aos imóveis pelo valor lançado nas declarações de renda do contribuinte ou ainda;
c) caso também não sejam acolhidos esses custos, leve-se em conta os custos avaliados pelo poder público municipal, constante de fls. 145 do processo e agora distribuídos em tabelas (docs. 02 e 03).

Finalmente, que sejam acolhidas as razões expendidas para que sejam modificadas os lançamentos efetuados, de forma que, ao término deste, seja adotado um procedimento menos gravoso possível ao contribuinte recorrente por ser de inteira JUSTIÇA."

Deixa de manifestar-se a respeito a douta Procuradoria da Fazenda.

É o Relatório.

Processo nº. : 10140.001391/99-98
Acórdão nº. : 104-18.672

VOTO

Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

A matéria submetida a apreciação desta Câmara nesta oportunidade reporta-se a Acréscimo Patrimonial a Descoberto apurado em razão de aplicações incompatíveis com os rendimentos declarados nos anos-calendários de 1993, 1994, 1995 e 1996, conforme Descrição dos Fatos (fls. 209).

Inconformado com a decisão singular exarada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campo Grande – MS (fls. 317/325), que lhe foi parcialmente desfavorável, o Contribuinte interpôs o recurso de fls. 335/343, objetivando modificar o entendimento exteriorizado no julgamento censurado.

Precedendo ao exame do mérito cumpre analisar a preliminar de decadência oferecida na carta vestibular e reiterada nesta oportunidade, relativa ao exercício de 1994 - base 1993, cuja declaração foi tempestivamente apresentada em 30.04.94.

Com todo respeito àqueles que ainda pensam de forma diversa, estou absolutamente convencido de que o imposto de renda devido pelas físicas, é tributo sujeito ao lançamento sob a modalidade de homologação.

Traduzindo os claros dispositivos do Código Tributário Nacional sobre a matéria, não é difícil afirmar que esta modalidade de lançamento ocorre nos casos em que compete ao sujeito passivo determinar a matéria tributável, a base de cálculo e, ser for o caso, promover o pagamento do tributo, sem qualquer exame prévio da autoridade tributária.

No lançamento por homologação, toda a atividade de responsabilidade da autoridade tributária ocorrerá *a posteriori*, cabendo ao próprio sujeito passivo determinar a base de cálculo e proceder ao pagamento do tributo observando as determinações da legislação tributária.

Nesse contexto, resta e compete à autoridade tributária competente agir de duas formas:

a) concordar, de forma expressa ou tácita, com os procedimentos adotados pelo sujeito passivo;

b) recusar a homologação, seja por inexistência ou insuficiência do pagamento, procedendo ao lançamento de ofício.

No caso do imposto de renda devido pelas físicas, não há qualquer prévia atividade da autoridade tributária da qual dependa o posterior pagamento do imposto ou não, pelo sujeito passivo. Muito pelo contrário, na declaração de ajuste anual, elaborada pelo contribuinte, são informados rendimentos, deduções e abatimentos que poderão resultar em saldo de imposto a pagar ou a restituir.

Como é de amplo conhecimento, a Lei nº 7.713 de 1988 determinou que o imposto de renda da pessoa física fosse devido à medida que os rendimentos fossem auferidos pelo beneficiário.

A Lei nº 9.250 de 1995 também fixou a incidência do imposto de renda na fonte em razão dos rendimentos mensais e também determinou a obrigatoriedade da apresentação da declaração de ajuste anual indicando os rendimentos percebidos no curso do ano-calendário.

Destas duas normas extrai-se a lição de que o imposto de renda devido mensalmente é mera antecipação do devido na declaração de ajuste anual. Vale dizer, o imposto é devido na declaração, porém é antecipado mensalmente pela tributação na fonte ou pelos recolhimentos de responsabilidade do próprio contribuinte.

Em outras palavras, o IRPF tem como fato gerador o dia 31 de dezembro de cada ano, por dois motivos:

a) o imposto pago mensalmente é simples antecipação do imposto devido na declaração e;

b) são informados na declaração os rendimentos recebidos durante todo o ano-calendário.

De antemão, é preciso deixar definitivamente afastada a tese defendida em diversas decisões deste Primeiro Conselho segundo a qual o termo inicial para contagem do prazo decadencial é o momento da entrega da declaração. Em nenhum dispositivo do Código será encontrado algo que dê guarida a esta afirmação.

O Código Tributário Nacional determina quatro termos iniciais para a contagem do prazo decadencial:

a) o momento da ocorrência do fato gerador (artigo 150, § 4º);

b) o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (artigo 173, I);

c) a data em que se torna definitiva a decisão que anular o lançamento por vício formal (artigo 173, II) e;

d) a data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatório do lançamento (artigo 173, parágrafo único).

É evidente que a entrega da declaração não se enquadra em nenhuma das hipóteses acima.

Ainda que seja afastada esta hipótese, permanece a grande discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a questão de saber quando será aplicada a regra do artigo 150, § 4º ou aquela do artigo 173, I para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Isto porque, uma corrente entende que a Fazenda Pública homologa o pagamento; e outra, que afirma ser dever da Administração Tributária promover a homologação da atividade exercida pelo contribuinte que permita a declaração da ocorrência do fato gerador.

Para a segunda corrente, portanto, aplicar-se-ia a regra do artigo 150, § 4º, do CTN *mesmo quando não houvesse pagamento antecipado do tributo*, desde que o contribuinte, por alguma atividade, levasse ao conhecimento da autoridade tributária que está inserido numa hipótese legal de pagamento de tributo. Já a primeira corrente, sustenta a tese de que não havendo pagamento aplicar-se-á a regra do artigo 173, I, do CTN.

No caso dos autos, contudo, esta discussão é irrelevante porque a declaração de ajuste anual foi tempestivamente apresentada, portanto levou-se ao conhecimento do sujeito ativo o fato do recorrente ser contribuinte do imposto e ter recebido rendimentos tributáveis, como também houve pagamento do imposto apurado na declaração.

Consequentemente, para o fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 1993, o lançamento de ofício deveria ter sido efetuado até o dia 31 de dezembro de 1998.

Por esta razão, em 26 de maio de 1999, data da ciência do auto de infração, já havia decorrido o prazo decadencial e, portanto, extinto o direito da Fazenda para constituir o crédito tributário.

Quanto ao mérito da questão entendo que a mesma sorte não está reservada ao ora Recorrente, como será mostrado.

O Contribuinte censura acerbamente não terem sido observados os valores constantes nas escrituras de compra e venda, afirmando, literalmente, fls. 336 :

> "... em nenhum momento, quer seja quando da lavratura do auto de infração inicial, quer seja no julgamento efetuado pela Junta, não se tenha levado em conta a fé que obrigatoriamente deve ser dada aos documentos públicos, vez que os valores constantes das escrituras de compra e venda dos imóveis que deram origem ao referido lançamento , definitivamente, não foram considerados a fim de desonerar o recorrente, quanto ao montante alcançado pela autuação."

Esclareça-se que em nenhum momento foi colocada em dúvida a credibilidade e tampouco abalada a fé de que se revestem os documentos públicos, consoante claramente alegado pelo ora Recorrente.

Como está fartamente demonstrado nos autos, as declarações prestadas pelo Contribuinte colidem frontalmente com os fatos apurados, provados e comprovados, autorizando à autoridade fiscal agir de acordo com as normas estatuídas nos artigos 142, 147, parágrafo 1º , e, 149, II do CTN (Lei nº 5.172, de 25.10.1966).

Prosseguindo em suas razões, diz o Processado que vendeu uma casa de alvenaria a Rua Miquelino Barbosa a Sra. Adélia Flores da Silva e que esta venda foi efetuada através de contrato de compra e venda e não foi declarada formalmente em declaração de imposto de renda, tanto do vendedor como da compradora, uma vez que esta providência ficou acordada pelas partes, que só seria tomada quando da lavratura da competente escritura, o que, o que não foi feito até a presente data. Consequentemente, o citado imóvel, permanece até o momento, na declaração de renda do recorrente, como se pode verificar de suas declarações anexas aos autos.

A propósito cabe lembrar da disposição legal inserta no artigo 123 do já mencionado CTN, transcrito com todas as letras:

> "Salvo disposições de leis, em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes."

Destarte, resta indúbio, que o procedimento do Contribuinte atropelou mais uma vez legislação pertinente, desmerecendo inclusive as suas próprias declarações de bens que são firmadas, dispondo:

TERMO DE RESPONSABILIDADE

As informações contidas nesta declaração são a expressão da verdade.

Objetivando aquecer as suas razões, acosta aos autos o documento de fls. 348, o Contrato de Compra e Venda firmado com a adquirente do antes citado imóvel da Rua Miquelino Barbosa, assinado em 30 de novembro de 1993, que não fortalece as alegações do Contribuinte e muito menos autoriza a inferência de que a autuação ficou enfraquecida.

Também a declaração de fls. 350 não produz nenhum efeito, pois o público instrumento ali acostado apenas reproduz uma simples declaração que atropela as provas contidas nos autos, o mesmo ocorrendo com relação as contas de água ainda em nome do alienante do imóvel e não da compradora.

Assim, resta claro que não se está negando credibilidade a quaisquer documentos públicos acostados aos autos, mas, tão somente às declarações do Contribuinte.

Também não prosperam às criticas dirigidas a aplicação da Tabela SINDUSCON ao invés dos valores atribuídos pelo poder público municipal, matéria já muito bem enfrentada na decisão, mesmo porque a autoridade recorrida acolheu os valores constantes do laudo produzido pelo recorrente.

Processo nº. : 10140.001391/99-98
Acórdão nº. : 104-18.672

Assim, com essas considerações, encaminho meu voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência relativa ao exercício de 1994 - base 1993 e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 2002

REMIS ALMEIDA ESTOL