



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

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Recurso nº. : 15.523
Matéria : IRPF - Exs: 1992 a 1995
Recorrente : FÁBIO DE ALMEIDA MAGALHÃES
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG
Sessão de : 13 de outubro de 1998
Acórdão nº. : 104-16.635

IRPF - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte. Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base.

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.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **FÁBIO DE ALMEIDA MAGALHÃES**.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 NOV 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Roberto William Gonçalves.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635
Recurso nº. : 15.523
Recorrente : FÁBIO DE ALMEIDA MAGALHÃES

RELATÓRIO

FÁBIO DE ALMEIDA MAGALHÃES, contribuinte inscrito no CPF/MF 487.642.566-34, residente e domiciliado na cidade de São João del Rei, Estado de Minas Gerais, à Rua Ministro Gabriel Passos, n.º 222 - Bairro Centro, jurisdicionado à DRF em Juiz de Fora - MG, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 170/177, prolatada pela DRJ em Juiz de Fora - MG, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 181/186.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 31/06/96, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 72/92, com ciência, através de AR, em 17/06/96, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário suplementar no valor total de 37.332,94 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 15/05/91 a 02/01/92; da multa de lançamento de ofício de 50% para os fatos geradores até mai/91 e de 100% para os fatos geradores a partir de nov/91; e juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, relativo aos exercícios de 1992 a 1995, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendários de 1991 a 1994.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

A exigência fiscal em exame decorre da constatação de 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. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos e 8º da Lei nº 7.713/88, artigos 1º ao 4º da Lei 8.134/90, artigos 4º ao 6º da Lei nº 8.383/91 c/c o artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90.

A Auditora Fiscal do Tesouro Nacional, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 72/75, entre outros, os seguintes aspectos:

- que nas declarações de rendimentos dos exercícios de 1992 a 1995 em conjunto com a documentação apresentada pelo contribuinte em atendimento à intimação de nº 20/96, apurou-se acréscimo patrimonial a descoberto, uma variação patrimonial da pessoa física sujeita à tributação do imposto de renda, não justificada com os rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte;

- que a fiscalização procurou confrontar em cada período os rendimentos mensais declarados com as aplicações e gastos realizados pelo contribuinte conforme mencionado em suas declarações de bens. Não se levou em consideração gastos diários e gerais, como, por exemplo, em alimentação, saúde, vestuário, educação e lazer. Valores estes que o contribuinte não discriminou em suas declarações, bem como os valores dos bens havidos por doação de seus pais devido ao fato que não houve nenhum desembolso do contribuinte acima mencionado;

- que durante o período supra citado observou-se que o contribuinte promoveu gastos com construção de imóvel, aquisição de veículos automotores em 13/04/92 e 17/02/94, e adquiriu com recursos próprios uma loja;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

- que com relação ao imóvel situado à Rua Dr. Martins Ferreira nº 28, Bairro Jardim Central, do município de São João Del Rey, MG, foi o interessado intimado a comprovar o custo de sua construção com data de início em 01/06/91 e data de término em 30/05/94;

- que o contribuinte apresentou documentos de comprovação do custo da mão-de-obra empregada e notas fiscais de aquisição dos materiais na obra em questão;

- que após analisado os documentos apresentados, concluímos que os mesmo não comprovam satisfatoriamente o custo da construção em questão. E observou-se que as quantidades dos materiais foram insuficientes para atender as necessidades da obra realizada;

- que uma vez que os documentos apresentados não comprovam os gastos com que o contribuinte efetivamente se onerou efetuamos o arbitramento do custo da construção, tomando por base os custos do metro quadrado, extraídos das tabelas publicadas pelo Sindicato das Indústrias da Construção Civil do Estado de Minas Gerais (SINDUSCON/MG), elaboradas mensalmente de acordo com a Lei nº 4.951/64 e a NB-140 da Associação Brasileira de Normas Técnicas.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 10/07/96, a sua peça impugnatória de fls. 95/102, instruída pelos documentos de fls. 103/164, solicitando que seja acolhida a impugnação julgando insubsistente a ação fiscal, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o imóvel pertencente ao impugnante possui 313,14 m², de construção, porém, para fins de levantamento fiscal foram considerados 246,86 m² e foram necessários



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

38 meses de trabalhos, ou 04 exercícios fiscais, concluindo que é tempo excessivo para uma construção considerada normal, e o que não pode ser considerada como elemento identificador de "riqueza", tendo em vista o tempo dispendido para realização das obras;

- que para chegar à conclusão final em seu trabalho a notificante esclarece que aplicou, para estabelecer o valor da construção, os índices determinados pelo SINDUSCON/MG. Valeu-se, portanto, de critérios abstratos, sem qualquer caráter obrigatório e muito menos vinculativo. Foram adotados parâmetros genéricos formalizados em tabelas de preços e custos elaboradas tanto para construções numa grande cidade ou pequena localidade, elementos que não têm o condão de estabelecer o valor real da construção, pois as tabelas valem para todo o Estados de Minas Gerais;

- que é público e notório que em nosso país os preços variam de cidade para cidade, loja para loja, quanto mais não dissermos de uma região para outra. Jamais poderia o valor da construção ser fixado como foi pela fiscalização, de forma anormal e arbitrária, baseada em critérios aleatórios e não identificados com a realidade;

- que também, quando se refere ao arbitramento genericamente falando, na análise da matéria por intermédio da fiscalização, notadamente as decisões do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, através de suas Câmara, tem manifestado reiteradamente que o arbitramento do lucro é medida extrema e somente deve ser adotada quando for de todo impossível apurar-se o lucro real declarado, quando não existir nenhuma outra possibilidade de se chegar à certeza da exigência fiscal;

- que percebe-se pela análise dos documentos constantes dos autos, que não se pode concluir pela existência do ilícito fiscal, já que o fisco não consegue explicar de maneira confiável e irrefutável a sua existência;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

- que trata-se, no caso dos autos, de uma presunção de fato, pois o fisco, durante todo o tempo que teve a sua disposição deveria ter obrado no sentido de obter a verdadeira situação da construção, já que dispôs de fontes fidedignas para estabelecer a verdade, no entanto, se ateuve tão somente a uma tabela - que mesmo elaborada por técnicos - não apresenta desigualdade entre as diversas construções, seja de que tipo for; popular, médio ou de grande porte - não levando em consideração as diferenças no preço do material empregado, já que é impossível estabelecer a identidade do mesmo, sendo alguns de ótima qualidade, em detrimento de outros, de qualidade média ou péssima;

- que na espécie, a presunção da omissão da receita decorre de fato descrito pela fiscalização, como de insuficiência de numerário tributável nos exercícios citados na exordial. Conclui, portanto, o agente fiscalizador, ao aplicar a tabela usada pelo Sindicato, multiplicada pela metragem, que houve excesso de gastos, não comprovados, o que será, ilidido com provas bastante robustas, revestidas de total convencimento, e não simples ilações conforme foi feito, até a presente data;

- que é curial que o uso do arbitramento é usado quando faltam elementos elucidativos e necessários ao trabalho fiscal, o que "data máxima vênia" não se aplica no caso, pois a ilustre auditora tinha em seu poder todos os elementos necessários para estabelecer o valor da construção: planta, notas fiscais, folhas de pagamento, contribuições previdenciárias e fundiárias; e partindo desses valores, e com base nos recolhimentos feitos à 'título de contribuições para o imposto de renda, iria fatalmente chegar à conclusão de que, na realidade havia uma diferença de 4.572,46 UFIR, que o impugnante reconhece como diferença devida e recolhe neste momento, acrescida das cominações de direito;

- que realmente, no decorrer dos anos fiscalizados, por lapsos compreensíveis, o impugnante deixou de recolher o valor de R\$ 3.789,20 correspondentes a



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

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

4.572,46 UFIR que, no reconhecimento de sua responsabilidade fiscal, efetua neste momento o recolhimento, com as aplicações de multa e juros, totalizando 10.744,94 UFIR.

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 as restrições feitas pelo interessado ao arbitramento do custo da construção utilizando-se as tabelas publicadas pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado de Minas Gerais não podem ser levadas em conta, uma vez que tal procedimento ocorreu, única e exclusivamente, pelo fato de os documentos por ele apresentados não terem comprovados satisfatoriamente o custo da construção em tela, conforme afirmado pelo Fisco, a fls.73, e relatado anteriormente. Além disso, as tabelas usadas refletem o custo médio do Estado;

- que apesar das citações feitas pelo defendente, em sua impugnação, o arbitramento com base na tabela SINDUSCON é matéria com jurisprudência firmada no Primeiro Conselho de Contribuintes, com passagem inclusive pela Câmara Superior de Recursos Fiscais;

- que cabe, ainda, afirmar que o critério de avaliação aplicado pela autoridade fiscal está em consonância com a disposição contida no parágrafo 4º do artigo 6º da Lei nº 8.021/90, segundo o qual o lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base em renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza; no arbitramento tomar-se-ão como base os preços vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas;



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

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

- que ressalte-se, por oportuno, que a declaração expedida pela Construtora ANPEL e juntados aos autos, a fls. 164, não deverá ser considerada, já que nela não foram inseridos os métodos utilizados para se chegar ao valor de R\$ 220,00 a 250,00, como custo do metro quadrado de construção para o padrão daquela do contribuinte;

- que quanto ao fato de o impugnante afirmar que o rendimento no valor de 13.865,29 UFIR que consta de sua DIRPF/93, no quadro de Rendimentos Isentos e não Tributáveis a fls. 36, a título de "lucro na alienação de bens e/ou direitos de pequeno valor ou do único imóvel e valor da redução do ganho" trata-se na realidade de correção monetária de caderneta de poupança, anexando aos autos à fls. 108, o extrato da conta nº 6.429.154/8, fornecido pelo Bradesco, conforme relatado não deverá ser lavado em consideração, visto que o documento apresentado para comprovar o que afirma não detalha o que é correção monetária, mas apenas os juros, salientando-se que o próprio contribuinte ao refazer o Demonstrativo da Evolução Patrimonial para o ano-base de 1992, a fls. 105, não incluiu tais rendimentos, mas apenas os referentes aos juros, como, inclusive procedeu a autoridade fiscal ao elaborar o Demonstrativo de fls. 63/65;

- que cumpre esclarecer que em cumprimento às determinações expressas no art. 1º, inciso I, alínea "a", da Instrução Normativa SRF nº 46/97, combinado com o art. 106, inciso II, alínea "a" da Lei nº 5.172/66, não cabe a exigência, na situação sob exame, do imposto mensal obrigatório (carnê-leão);

- que dessa forma, para o acréscimo patrimonial a descoberto, objeto do auto de infração em tela, a multa de ofício incidente sobre o respectivo imposto de renda pessoa física apurado, será de 75%, em virtude do que estabelece o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 e o art. 106, inciso II, letra "c" do CTN;



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

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

- que já o Decreto nº 2.194/97, que dispõe sobre a adoção de providências, pelos órgãos do Ministério da Fazenda, para que se abstenham de cobrar créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal declarados inconstitucionais por decisão definitiva do STF, veio permitir que fossem baixadas as instruções administrativas internas para aqueles órgãos. A IN/SRF 032/97 veio, então, disciplinar o tratamento a ser dado à cobrança da TRD, determinando em seu art. 1º que seja subtraída, no período compreendido entre 04/02/91 a 29/07/91, a aplicação do disposto no art. 30 da Lei nº 8.218/91.

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

***IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA**

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS

Normas Gerais - 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 justificáveis.

Acréscimo Patrimonial a Descoberto

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

Construção Civil - Aplica-se a tabela do SINDUSCON ao arbitramento do custo de construção para fins de determinação do acréscimo patrimonial, quando o contribuinte não comprova satisfatoriamente esse custo.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Aplicação

Aplica-se a determinação expressa na IN/SRF nº 046/97, art. 1º, I, "a", ao lançamento de ofício relativo ao imposto devido sobre rendimentos omitidos à tributação sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), recebidos até 31/12/96.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração.

Vigência

Encargos relativos à TRD - Fica subtraída a aplicação do disposto no art. 3º da Lei nº 8.218/91, no período compreendido entre 04/02/91 a 29/07/91, conforme disposição contida no art. 1º da IN/SRF nº 032/97.

Lançamento procedente em parte. "

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 05/05/98, conforme Termo constante às folhas 178/180 e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (21/05/98), o recurso voluntário de fls. 181/186, instruído pelos documentos de fls. 187/190 qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que estabelece o artigo 33, § 2º da Medida Provisória nº 1.621/33, de 12/03/98 que, o recorrente para ver admitida a sua pretensão fica obrigado ao depósito do valor correspondente ao mínimo de 30% do valor devido em favor da Fazenda Nacional. Porém, o recorrente não se conformando com a exigência fiscal, postulou perante a respeitável Vara Única da Justiça Federal de Juiz de Fora Mandado de Segurança, requerendo concessão de liminar para excluí-lo da exigência, que, sob sua ótica é absurda, impedindo o livre acesso à defesa superior administrativa;

- que o valor cobrado não é devido, já que na DIRPF/93, consta, conforme alude o julgador monocrático o valor correspondente a 13.865,29 UFIR relativo a correção monetária de caderneta de poupança, anexando aos autos o extrato de conta 6.429.154/8, do Banco Bradesco S/A, alegando, também o julgador não comprova que o valor se refere exatamente da correção monetária. Tal valor não foi levado em consideração;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

- que é verdade que houve uma correção do valor depositado, valor esse que acresceu o patrimônio do recorrente, estabelecido no valor de 13.865,29 UFIR, e considerando que o julgador monocrático estabeleceu um débito no valor de 11.258,51 UFIR, constata-se que existe um crédito em favor do recorrente de 2.806,78 UFIR que deverá ser objeto de devolução tendo em vista que foi recolhido anteriormente o valor confirmado pela entidade fiscalizadora.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

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 1992 a 1995, em razão da constatação de omissão de rendimentos, apurados, mensalmente, através de demonstrativos de recursos e aplicações, onde o fisco incluiu nas aplicações o arbitramento do custo de construção de um prédio em alvenaria, tomando como base os custos do metro quadrado, extraído das tabelas publicadas pelo Sindicato das Indústrias da Construção Civil do Estado de Minas Gerais, elaboradas mensalmente de acordo com a Lei nº 4.951/64 e a NB-140, da Associação Brasileira de Normas Técnicas.

Da análise dos autos verifica-se que apesar de ter sido solicitado, no decorrer da fiscalização, a comprovação dos recursos ingressados para fazer frente as aplicações, ou seja apresentar elementos comprobatórios que pudessem elidir a acusação de "acréscimo patrimonial a descoberto", pouco trouxe aos autos para que pudesse elidir o lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

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

Sobre este "acrécimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo mensal" cabe tecer algumas considerações. Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícita a presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

Vistos esses fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN).

Esta situação é definida no art. 43 do CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que no caso em pauta é a omissão de rendimentos.

Ocorrendo o fato gerador, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os 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. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

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

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

Em que pese o esforço do suplicante em argumentar pelo provimento do recurso em razão do arbitramento de custos com base no índice do SINDUSCON, entendo que são equivocados os argumentos invocados. Senão vejamos:

Quanto ao arbitramento do custo de construção 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 quando se verifica estarem estes nitidamente subavaliados.

Neste processo, a partir da existência de um prédios em nome do recorrente, conforme se constata nos documentos de fls. 14/17, cujas origens de rendimentos e despesas de construção não foram suficientemente comprovadas através de documentação hábil e idônea 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 de Minas Gerais, elaboradas conforme NB-140 da ABNT, que apresenta custos médios por m².



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

Processo n.º : 10640.000878/96-24
Acórdão n.º : 104-16.635

O Sindicato tem autorização legal dos art. 53 e 54, da Lei n.º 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, padrão normal, com um redutor de 50%, para as áreas de varanda e porão e um redutor de 25% para a garagem.

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.

Diz o dispositivo legal e regulamentar:

" - Art. 148 da Lei n.º 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



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

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição de patrimônio (Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 5.844/43, art. 74, parágrafo 1º).

- Art. 676 do RIR/80 - O lançamento será efetuado de ofício quando o contribuinte (Decreto-lei n.º 5.844/43, art. 77, e Lei n.º 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.

- Art. 678 do RIR/80 - Far-se-á o lançamento de ofício (Decreto-lei n.º 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;



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

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

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 n.º 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-MG, Alvará de Licença e Certificado de Vistoria de Conclusão de Obras, Declaração para Regularização de Obra, etc.

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 de Minas Gerais, levando-se em conta o custo de construção como um todo, não o especificando em áreas regionais, segundo estabelece a Lei n.º 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

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.

É de se concordar que os índices editados pelo SINDUSCON-MG, referem-se a construções comum com um, quatro, oito e doze pavimentos, dando ênfase a construção de condomínios de apartamentos, cujo custo é muito superior ao de prédios comerciais e sem divisórias e de prédios residenciais com terraços, varandas, porões, garagens, etc.

Por outro lado, objetivando corrigir esta distorção a fiscalização aplicou um redutor de 50% e 25%, perfeitamente aceitáveis, para as varandas, terraços, garagens e porões.

No presente caso, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

lei uma expressão perfeitamente adequada; outro uma notação vaga, tosca, infeliz. Um deles sente-se como que à sua vontade dentro do texto legal; outro só lá se agüenta com certo mal estar."

CARLOS MIXIMILIANO, em sua obra 'HERMENÊUTICA APLICAÇÃO DO DIREITO', Forense, 1981, 9ª ed. pags. 165/166, preleciona:

"Prefere-se o sentido conducente ao resultado mais razoável, que melhor corresponda às necessidades da prática, e seja mais humano, benigno, suave.

É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procura-se a interpretação que conduza a melhor conseqüência para a coletividade.

Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de resulta eficiente a providência legal ou válido o ato, à que 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

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: arbitrar o custo da construção em nome do suplicante, já que o suplicante não apresenta nenhum dado concreto que pudessem invalidar tal procedimento.

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.

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 ao cálculo do custo arbitrado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

Da mesma forma não comungo com a alegação do suplicante abaixo transcrito:

“Reduz o fisco a exigência fiscal, com base nas disposições do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 e art. 106, inciso II, do CTN, no tocante à multa de ofício, passando de 100% para 75%, por força da decisão acima a exigência fiscal foi estabelecida em 11.258,51 UFIR já excluída a parcela devida e reconhecida pelo contribuinte, tendo sido recolhida no valor de 4.396,82 UFIR.

Porém, o valor cobrado não é devido, já que na DIRPF/93, consta, conforme alude o julgador monocrático, pag. 5 da decisão, o valor correspondente a 13.865,29 UFIR relativo a correção monetária de caderneta de poupança, anexando aos autos o extrato de conta 6.429.154/8, do Banco Bradesco S/A, alegando, também o julgador não comprova que o valor se refere exatamente da correção monetária. Tal valor não foi levado em consideração.”

Ora, consta, claramente, na Demonstração e Análise de Variação Patrimonial de fls. 63, que não foi considerado como aplicação no mês de março de 1992 o valor que o suplicante depositou na Caderneta de Poupança no Bradesco. Em contra partida o fisco não considerou os recursos provenientes de correção monetária, ou seja, o efeito seria nulo, já que não foi considerado nem a aplicação e nem o recurso. Pois como já informou o Bradesco, fls. 190, a remuneração básica é o resultado da aplicação da variação da TR sobre o saldo base apresentado na conta durante o mês, não fazendo sentido querer converter a correção monetária em quantidade de UFIR, uma vez que a variação desta é a própria correção monetária.

Assim, não há como se considerar a correção monetária se o montante aplicado não foi considerado no Demonstrativo de Análise, e como não há menção deste valor na declaração de rendimentos do exercício de 1992, ano-base de 1991 e no próprio documento de fls. 108 consta saldo zero em 31/12/91, e como no Demonstrativo o saldo em março/92 já era negativo, ou seja, o suplicante não tinha disponibilidade de rendimentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

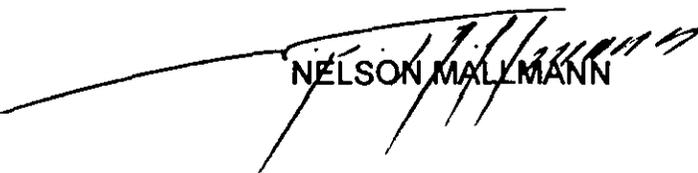
Processo nº. : 10640.000878/96-24
Acórdão nº. : 104-16.635

declarados para aplicar em poupança em março/92, conforme consta do documento de fls. 108. Caso fosse considerado o valor aplicado aumentaria a tributação no mês de março/92, e em contra partida diminuiria nos meses subsequentes, o resultado final seria nulo, e não traria benefícios tributários para o recorrente.

Ademais, o suplicante comete equívoco quando confunde o valor de correção monetária de 13.865,29 UFIR, que no máximo serviria para redução da base de cálculo, com valor de imposto apurado de 11.258,51 UFIR, não fazendo sentido nenhum a solicitação de devolução de 2.806,78 UFIR.

Diante do conteúdo dos autos, pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 13 de outubro de 1998


NÉLSON MALLMANN