



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Recurso nº. : 12.523  
Matéria : IRPF - Exs: 1991 e 1993  
Recorrentes : ALOÍSIO CARLOS MOTA JÚNIOR  
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG  
Sessão de : 17 de março de 1998  
Acórdão nº. : 104.16.052

**PERÍCIA TÉCNICA/DILIGÊNCIA FISCAL** - A determinação de realização de diligências e/ou perícias compete a autoridade preparadora, podendo a mesma ser de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a sua falta não acarreta a nulidade do processo administrativo fiscal.

**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. Para o cálculo do rateio do custo arbitrado da obra por ano-base, deve ser utilizada a proporcionalidade da duração da obra, assim entendido o período compreendido entre a expedição do Alvará de Construção e o Habite-se, fornecidos pela Prefeitura Municipal.

**IRPF - NUMERÁRIO DECLARADO EM ESPÉCIE - DECLARAÇÃO DE AJUSTE - LEVANTAMENTO DO FLUXO DE CAIXA** - Os valores declarados na declaração de rendimentos como "dinheiro em espécie", "dinheiro em caixa", "numerário em cofre" e outras rubricas semelhantes devem ser aceitos para acobertar acréscimos patrimoniais, salvo prova inconteste de sua inexistência no término do ano-base em que tal disponibilidade for declarada, cuja prova deve ser produzida pela autoridade lançadora. Por outro lado, quando do levantamento do fluxo de caixa mensal ("acréscimo patrimonial a descoberto") tais valores devem constar como



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

aplicações/saídas, salvo prova inconteste de sua inexistência a ser produzida pelo contribuinte.

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.

Pedido de perícia rejeitado.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso voluntário interposto por ALOÍSIO CARLOS MOTA JÚNIOR.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR o pedido de perícia e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a exigência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Roberto William Gonçalves e Remis Almeida Estol que proviam também para excluir no demonstrativo do mês de dezembro de 1992, o valor equivalente a 336.107,92 UFIR.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 MAI 1998



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO e JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA. Defendeu o recorrente, seu advogado, Dr. Aci Heli Coutinho, OAB/MG nº 51.588.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052  
Recurso nº. : 12.523  
Recorrente : ALOÍSIO CARLOS MOTA JÚNIOR

## RELATÓRIO

ALOÍSIO CARLOS MOTA JÚNIOR, contribuinte inscrito no CPF/MF 282.825.746-00, residente e domiciliado na cidade de Juiz de Fora, Estado de Minas Gerais, à Rua Olegário Maciel, nº 435, Apto 600, Bairro Santa Helena, jurisdicionado à DRF em Juiz de Fora - MG, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 268/277, prolatada pela DRJ em Juiz de Fora - MG, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 282/307.

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado, em 09/07/96, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 01/07, com ciência em 10/07/96, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 857.853,61 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD como juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/92; da multa de lançamento de ofício de 50% para os fatos geradores até jun/91 e de 100% para os fatos geradores de dez/92; e dos juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, calculados sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 1991 e 1993, correspondentes, respectivamente, aos anos-base de 1990 e 1992.

Da ação fiscal resultou a constatação das seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

**1 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO**

Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizada pelos sinais exteriores de riqueza que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada no ano-base de 1990 e no ano-calendário de 1992. Infração capitulada nos arts. 1º ao 3º, parágrafos e 8º da Lei nº 7.713/88, arts. 1º ao 4º da Lei nº 8.134/90, e art. 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90.

**2 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS**

Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, conforme Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital. (Ganho de capital na alienação do automóvel Chevrolet Diplomata - placa TQ 3333). Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, artigo 16 ao 21 da Lei nº 7.713/88, com alterações introduzidas pelo artigo 5º da Lei nº 8.012/90 e pelos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.134/90.

O Termo de Verificação e Constatação de fls. 08/19, esclarece que a planilha de Demonstração e Análise de Acréscimo Patrimonial não Justificado do ano-base de 1990 e 1992, foi montado com base nas considerações ali discriminadas e contém o item "1 - Recursos" e "2 - Aplicações, sendo que na planilha são encontradas também explicações sobre cálculos e valores nela apresentados.

Em sua peça impugnatória de fls. 240/256, instruída pelos documentos de fls. 257/265, apresentada, tempestivamente em 12/08/96, o contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe parcialmente contra a exigência fiscal, requerendo que seja refeito a Demonstração de Análise de Acréscimo Patrimonial não Justificado, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

- que antes de se adentrar no mérito da questão, verifica-se, ao simples exame do auto erro crasso que, pode ser assim demonstrado e constatado, tomando-se por base, a "Demonstração e Análise de Acréscimo Patrimonial não Justificado, elaborado pela digna fiscalização (demonstrado às fls. 242/244);

- que o arbitramento é quase sempre muito penoso para quem se torna arbitrado. Por esta razão, seja qual for a parte, autuante ou autuado, deve se ter cautela quanto aos espectros decorrentes das instalações feitas ao bico de pena com relação aos fatos reais;

- que os 36 meses iniciais de construção, em relação ao tempo total de construção da obra, que é de 46 meses, significam 78% de todo o despendido na mesma. Então, os 10 meses relativos ao ano de 1990, autuado por arbitramento, significam os restantes de 22% de todo o tempo gasto na obra;

- que outro ponto que merece ser reformado, está baseado no fato que não podendo a Sra. Auditora Fiscal autuar o contribuinte relativamente aos exercícios de 1987, 1988 e 1989, por decadência, fez ela uso daqueles exercícios, para apurar o custo em 1990 pelos índices do SINDUSCON;

- que no caso em questão, o que foi autuado foi o custo arbitrado, ou seja, o pretense acréscimo patrimonial, ao invés do lucro que seria o correto. Nesta linha, que dissesse a Sra. Auditora Fiscal o lucro do contribuinte nesta obra. Não o fazendo, esta autuação não pode prosperar;

- que quanto ao arbitramento em 1992, o autuado reforça todo o aspecto meritório mencionado quanto à supervalorização empregada na obra com base nos índices



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

do SINDUSCON e, se defende desta autuação, por uma razão muito simples: pelo fato de que este contribuinte tem desde à época empresa individual, portanto, com o seu próprio nome, com o qual não só a digna fiscal confundiu-se, como também, a tantas outras pessoas até então;

- que desta forma, a autuação, se existente, não pode recair sobre este titular de firma individual. Como prova robusta desta alegação, a referida empresa individual tem o nome de Aloísio Carlos Mota Júnior, com nome fantasia de Renata Automóveis, com C.G.C de nº 17.162.116/0001-20. Prova adicional disto, é que este contribuinte declara, ano-a-ano, desde 1992, seu capital social nesta empresa, conforme se pode comprovar nas respectivas declarações de rendimentos;

- que nestes termos, pede o cancelamento parcial deste Auto de Infração, relativamente ao arbitramento neste imóvel no valor de 437.092,53 UFIR, extraído da demonstração e Análise de Acréscimo Patrimonial não Justificado, elaborado pela Fiscalização;

- que, conforme se provará, o contribuinte cometeu, por sua vez, também, erro crasso, relativamente à obrigação que achou, tivesse, de declarar "dinheiro em espécie", equivalente às aplicações financeiras mantidas à época;

- que melhor sorte não assiste à Fiscalização, nem ao autuado, eis que conforme várias decisões deste Conselho, numerário declarado sem suporte não pode ser recepcionado pelo fisco para justificar acréscimo patrimonial. Considerando que dos Cr\$ 44.714.000,00 já comprovou o valor de Cr\$ 21.636.595,00, através de aplicações financeiras não declaradas a contento e levantadas pela Fiscalização, o que faz prova inconteste, resta o saldo de Cr\$ 23.077.405,00, cujo destino não poderá ser outro senão ser desconsiderado pelo teor do referido acórdão, como abaixo se demonstra:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

**"NUMERÁRIO DECLARADO SEM SUPORTE - Valores declarados como "dinheiro em espécie", "dinheiro em caixa", "numerário em cofre" e outras rubricas semelhantes não podem ser aceitos para acobertar acréscimos patrimoniais, salvo prova incontestada de sua existência no término do ano-base em que tal disponibilidade for declarada. "**

- que da mesma forma, conforme se provará, o contribuinte cometeu, por sua vez, também em 1992, erro crasso, relativamente à obrigação que achou, tivesse, de declarar "dinheiro em espécie", equivalente às aplicações financeiras mantidas à época. Desta forma na realidade, o contribuinte declarou tivesse a importância de 430.000 UFIR, em espécie. Na verdade, este mesmo contribuinte pode assim explicar o erro por ele mesmo cometido, ou seja, deixou de abater no valor de 430.000 UFIR, o valor de 336.107,92 UFIR, referente à aplicação financeira realizada no Banco nacional (item 2.10), no mês de dezembro/92. Assim, o valor real em quantidade de UFIR é de 93.892,08. Estas 336.107,92 UFIR, não foram declaradas à época, e consideradas na Demonstração em análise da atuante, como de fato deveriam sê-las desde àquela época, devem ser abatidas do total de 430.000 UFIR. Com base na comprovação de que a aplicação financeira no banco nacional é parte das 430.000 UFIR, o atuado, requer recomposição da Demonstração e Análise de Acréscimo Patrimonial não Justificado, no ano de 1992;

- que visando esclarecer os fatos alegados em sua defesa, especialmente no que se refere ao arbitramento do custo da obra em 1990, o atuado requer a produção de prova pericial, apresentado desde já os seus quesitos, bem como o nome e endereço de seu Assistente Técnico.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal dando provimento, em parte, à impugnação interposta, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

- que quanto as aplicações financeiras, tem-se que as alegações do impugnante, relativas à consideração como aplicações em dezembro de 1990 de títulos cujos resgates somente se dariam em janeiro de 1991, consubstanciadas pelos elementos de fls. 261 e 264, merecem crédito, tendo em vista que o próprio levantamento, em cotejo com os documentos de fls. 91 e 96, há concorrência com os dados apresentados pelo peticionário, ratificando-se, desta forma, as alterações por ele promovidas, às fls. 244, na recomposição do Demonstrativo e Análise de Acréscimo Patrimonial, onde se verifica a retificação do valor relativo ao acréscimo patrimonial não justificado no mês de dezembro de 1990 para Cr\$ 59.539.472,64;

- que mesmo existindo citações dos Acórdãos do primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de se desconhecer os valores declarados como dinheiro em espécie, ou a outros títulos assemelhados, quando não houver prova inconteste de sua existência no término do ano-base em que tal disponibilidade for declarada, esse entendimento não encontra escopo quando há a aceitação pela Fiscalização dos valores declarados, ou seja, não foram objeto de questionamento por parte da autoridade fiscal, e essas importâncias são inclusive aproveitadas para compor o saldo inicial de recursos nos ano-bases subsequentes, como se verifica na demonstração e análise de acréscimo patrimonial não justificado, relativa ao ano-calendário de 1992, às fls. 233, quando se registrou o valor de 10.049,24 UFIR, sob essa rubrica, advindo do ano-base de 1991;

- que assim, apesar de não estar presente nos autos, forçosamente um demonstrativo para análise do acréscimo patrimonial relativo ao ano-base de 1991, registraria o saldo inicial de recursos, sob a rubrica de dinheiro em espécie, no valor de Cr\$ 44.714.000,00, equivalente ao saldo existente em 31/12/90, enquanto que, formulada uma demonstração para o ano-calendário de 1993, esta traria, de igual sorte, o recurso de 430.000,00 UFIR, relativo ao saldo de 31/12/92;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

- que o registro de "dinheiro em espécie" foi opção do interessado nas declarações de bens relativas ao ano-base de 1990 e ao ano-calendário de 1992, sendo julgado por ele, talvez pelo seu representativo valor, necessários fazê-lo, inclusive para fazer face às aplicações dos respectivos anos subsequentes. Por outro lado, as aplicações financeiras obrigatoriamente deveriam constar de seu rol de bens e direitos, não havendo como impugnante, sem provas carreadas aos autos, justificar que os valores de Cr\$ 21.636.595,00 e 336.107,92 UFIR, aplicados em dezembro de 1990 e de 1992, respectivamente, estavam inclusos na rubrica de dinheiro em espécie, tornando imbele sua querela;

- que a Auditora Fiscal atuante elaborou o demonstrativo de fls. 231 considerando os valores declarados pelo impugnante desde o início da obra no ano-base de 1987 até o término, no ano-base de 1990, não assistindo razão os reclamos do interessado, visto que, apesar de não indicado naquele quadro, por decaídos os correspondentes exercícios, os custos arbitrados para os anos-base de 1987 a 1989 também são superiores cerca de 117% dos valores declarados, não havendo, portanto, que se falar em agravamento para os valores arbitrados no ano-base de 1990. Ao contrário, o impugnante, pelos maiores valores declarados nos exercício de 1988 a 1990, acabou por se beneficiar, visto que a área arbitrada, repisamos, constituiu-se em apenas 3,41% do total da obra erigida;

- que na "Demonstração e Análise de Acréscimo Patrimonial não Justificado" de fls. 227, campo 2.8, foram alocados os desembolsos ocorridos, no decorrer do ano-base de 1990, com a construção do imóvel em lide. Não se trata da diferença entre valor declarado e do arbitrado, mas sim, a tradução dos dispêndios efetuados pelo impugnante sob essa rubrica, para que somados às demais aplicações e em confronto com os recursos obtidos no mesmo período fosse verificada a ocorrência de acréscimo patrimonial não justificado, o que, efetivamente, se caracterizou no mês de dezembro;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

- que delinearão-se, através do arrazoado retro, os esclarecimentos às questões suscitadas pelo impugnante relativas ao arbitramento do imóvel em lide, não se justificando, portanto, a produção da perícia requerida, já que sua motivação se encontrava em presunções infundadas, o que nos leva a propor o indeferimento do pedido de perícia, com fulcro no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93;

- que quanto ao custo de construção do ano-calendário de 1992, a defesa canaliza-se para o fato de que, segundo se compreende de sua arguição, a construção foi de responsabilidade de sua empresa individual. A transferência de sujeito passivo não se apresenta clara como propõe o querelante, pelo contrário, tudo o que consta dos autos demonstra de forma cristalina que o interessado, como pessoa física, foi o responsável pelos dispêndios ocorridos na precitada obra e que é o proprietário do imóvel, conforme ele mesmo declara, às fls. 126;

- que destarte, não trouxe o impugnante quaisquer fatos ou provas que pudessem macular a ação fiscal desenvolvida no tocante ao arbitramento do custo de construção do imóvel em questão e à identificação do sujeito passivo.

A ementa que consubstancia a presente decisão é a seguinte:

**"IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO**

**Solicitação de Perícia** - Indefere-se o pedido de perícia quando motivado por ilações que não se coadunam com a efetiva ação fiscal desenvolvida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA**

**RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS**

**Acréscimo Patrimonial a Descoberto**

**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 não correspondentes aos rendimentos declarados.

**Construção Civil** - Aplica-se a tabela do SINDUSCON ao arbitramento do custo de construção de edificações para fins de determinação do acréscimo patrimonial, quando o contribuinte apresenta custos incompatíveis com a construção erigida.

**Lançamento procedente em parte."**

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 05/03/97, conforme Termo constante às fls. 279/281, e com ela não se conformando, o interessado interpôs, em tempo hábil (03/04/97), o recurso voluntário de fls. 282/307, onde apresenta as mesmas razões expendidas na peça impugnatória, reforçados pelos seguintes argumentos:

- que é evidente o engano da fiscalização, restando tão somente ser retificado o indigitado auto de infração que deu causa à este recurso. Nesta circunstância, o Autuado não vê como chegar aos fatos numéricos sem o concurso de um perito, pelo que mais uma vez se requer;

- que a decisão se baseia no fato de que do autuado se tem uma declaração de que o mesmo recebera a importância de 700,98 UFIRs relativamente ao aluguel do referido imóvel. Isto em nada muda a fundamentação do autuado, eis que, primeiro, na sua declaração de rendimentos de pessoa física, nela se fez constar apenas o terreno nú, conforme cópia desta que nesta se acostá. Segundo, o recebimento de aluguel, na condição



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

em que foi efetivado, não impediu que sua empresa individual lá fizesse gastos por sua conta, nada impedindo, portanto, de se receber aluguel, como de fato ocorreu;

- que quanto ao dinheiro declarado em espécie deve ser excluído no ano-base de 1990 o valor de Cr\$ 44.714.000,00 e no ano-calendário de 1992 o valor equivalente a 430.000,00 UFIRs, já que numerário declarado sem suporte não pode ser recepcionado pelo fisco para justificar acréscimo patrimonial.

Em 28/04/97, o Procurador da Fazenda nacional Dr. Bruno Rezende Palmieri, representante legal da Fazenda Nacional credenciado junto a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG, apresenta, às fls. 320, as Contra-Razões ao Recurso Voluntário.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

Em seu recurso a autuada apresenta, inicialmente, a seu favor a alegação da necessidade de realização de uma perícia por “expert” do impugnante e da Fazenda, para elucidar com proficiência fatos e documentos ainda não esclarecidos, relativo ao arbitramento dos custos com base em índices do SINDUSCOM.

Analisando os documentos e demonstrativos acostados nos autos, entendo que são suficientes para o deslinde da questão, não havendo necessidade de realização de perícia técnica, por se tratar de matéria de prova. Ademais, não havia empecilho legal que obstasse a suplicante de apresentar um relatório realizado por um “expert” de sua confiança, dentro do prazo de 30 (trinta) dias concedidos para contestar a conclusão do lançamento.

O Estado não possui qualquer interesse subjetivo nas questões, também no processo administrativo fiscal. Daí, os dois pressupostos basilares que o regulam: a legalidade objetiva e a verdade material.

Sob a legalidade objetiva, o lançamento do tributo é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurada sua adequada aplicação, esta produza os efeitos colimados (artigos 3º e 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidades essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o artigo 149, IX da Lei nº 5.172/66. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (artigo 21, parágrafo 1º, do Decreto nº 70.235/72).

Sob a verdade material, citem-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (artigo 149, VIII, da Lei nº 5.172/66); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto nº 70.235/72); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (artigo 32, do Decreto nº 70.235/72).

Como substrato dos pressupostos acima elencados, o amplo direito de defesa é assegurado ao sujeito passivo, matéria, inclusive, incita no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

Além disso, o Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235/72 diz o seguinte:

"Art. 17 - A autoridade preparadora determinará, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a realização de diligências, inclusive perícias quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Parágrafo único - O sujeito passivo apresentará os pontos de discordância e as razões e provas que tiver e indicará, no caso de perícia, o nome endereço do seu perito."

Como se verifica do dispositivo legal, a autoridade que proferiu a decisão tem a competência para decidir sobre o pedido de perícia técnica, e é a própria lei que atribui à autoridade julgadora de primeira instância o poder discricionário para deferir ou indeferir os



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

pedidos de diligência ou perícia, quando prescindíveis ou impossíveis, devendo o indeferimento constar da própria decisão proferida. Entretanto, o poder discricionário para indeferir pedidos de diligência e perícia não foi concedido ao agente público para que ele disponha segundo sua conveniência pessoal, mas sim para atingir a finalidade traçada pelo ordenamento do sistema, que, em última análise, consiste em fazer aflorar a verdade material com o propósito de certificar a legitimidade do lançamento.

Ora, a autoridade singular cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados extraídos do próprio suplicante, nesse contexto, entendo que a autoridade administrativa agiu corretamente indeferindo o pedido de perícia, pois o recorrente teve a oportunidade de exercer seu amplo direito de defesa, entretanto, não apresentou, no meu entender, nenhum argumento convincente que justificasse tal medida, razão pela qual passo ao exame da questão fundamental da lide.

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

Sobre este "acréscimo 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.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

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

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou, o lançamento será constituído quando se constatar que concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

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

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

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

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

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

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

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

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

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

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

Todavia, se da análise das leis de regência (Leis nºs 7.713/88, 8.134/90 e 8.021/90) não impõe esta conclusão, com suficiente clareza, a ponto de acomodar o intérprete no limite de seus comandos.

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

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

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

Finalmente, há de se considerar o caráter excepcionalizante da norma em exame e, neste caso, deve-se sempre estar atento para o princípio de hermenêutica que orienta no sentido da prevalência, entre as normas que excepcionalizam, do objetivo sobre o subjetivo. Assim, não cabe ao intérprete distinguir, onde a lei não fez distinção, nem, tão



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

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.

Dizem as normas legais que regem 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

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.

.....  
**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 apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

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 tributada no mês em que for apurada.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

Em que pese o esforço do suplicante em argumentar pelo provimento do recurso na parte 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 dois prédios em nome do recorrente, conforme se constata nos documentos de fls. 105, 171 e 175, cujas origens de rendimentos e despesas de construção não foram suficientemente comprovadas através de documentação hábil e idônea, apesar da Intimação de fls. 214, 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 m<sup>2</sup>.

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

Nestes casos entendo ser perfeitamente aceitável o uso da presunção para provar que houve aumento patrimonial não justificado, decorrente de omissão de rendimentos, pela demonstração de que o custo total da construção foi superior ao declarado pelo contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

Para a obtenção desse resultado, a fiscalização adotou o arbitramento que, no caso, constitui na utilização do preço médio do metro quadrado de construção, de acordo com as tabelas do SINDUSCON.

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

2Diz o dispositivo legal e regulamentar:

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

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

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

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

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

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

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

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

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

Sem dúvida, essas normas autorizam à autoridade lançadora a proceder o arbitramento do valor do custo da obra realizada com base nos elementos que dispuser. Entre estes elementos disponíveis está a tabela de custos unitários de construção do SINDUSCON, que o art. 54 Lei nº 4.591/64 que cuida da construção de edifícios determina



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

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 expedidas pela Prefeitura Municipal jurisdicionado.

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 nº 4.591 e o disposto na PNB 140 da ABNT. Convém ainda esclarecer que nestes custos não são considerados as fundações especiais, elevadores, instalações de ar condicionado, calefação, telefone, fogões, aquecedores, play grounds, urbanização, recreação, ajardinamento, ligações de serviços públicos, despesas com instalações, funcionamento e regulamentação de condomínio, além de outros serviços especiais, impostos e taxas, projetos, neles compreendidos honorários profissionais e cópias, remuneração da construtora e remuneração do incorporador.

Quanto a distribuição do custo da obra por ano-base (rateio), entendo que a técnica utilizada pela fiscalização não está correta, pois procedeu o rateio dos custos proporcionais aos valores declarados, ao invés do procedimento dominante na fiscalização, qual seja, o rateio deve ser proporcional ao tempo de duração da obra, assim entendido o período compreendido entre a expedição do Alvará de Construção e o Habite-se, fornecidos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

pela Prefeitura Municipal, entretanto, o método utilizado pela fiscalização acabou beneficiando o contribuinte no ano-base de 1990, sendo irrelevante para o ano-calendário de 1992, já que somente há tributação de saldo negativo no mês de dezembro.

O critério de proporcionalização do custo (rateio), que os membros desta Câmara acreditam ser o mais justo, é o da distribuição do custo pela duração da obra. Assim, o cálculo ficaria desta forma: metragem total da obra a ser considerado = 3.311,02 : pelo período de duração da obra em meses = 46 = 71,97 m<sup>2</sup> por mês. Donde se conclui que no ano de 1987, 1988 e 1989 foram concluídos 2.590,92 m<sup>2</sup>, sobrando para o ano de 1990 o equivalente a 719,70 m<sup>2</sup>, sendo que a fiscalização considerou somente 112,90 m<sup>2</sup>, que beneficiou de maneira significativa o suplicante.

Como as decisões deste Conselho devem se ater a matéria lançada, não tendo competência para agravar os lançamentos, ou seja, tem-se que o Auto de Infração é a peça básica que delimita o litígio entre o fisco e o contribuinte, não podendo, por outro lado, haver agravamento da exigência através de decisão do Conselho, donde se conclui que nesse período a decisão deve ficar limitada ao valor lançado pela autoridade administrativa singular.

Quanto a argüição que a obra da Av. Brasil, nº 7.423, em Juiz de Fora - MG, foi de responsabilidade de sua empresa individual, não deve prosperar, pois carece de elementos comprobatórios que pudessem macular a ação fiscal desenvolvida e as provas dos autos não apoiam tal tentativa. Não há muito a discutir, haja vista falta de elementos convincentes que a obra fora construída pela pessoa jurídica.

Neste caso, são oportunas algumas considerações a propósito da interpretação das leis, especialmente no campo do Direito Tributário:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

"Ensina FRANCISCO FERRARA, in "Ensaio Sobre a Teoria de Interpretação das Leis" - Studiu, Coimbra, 1978 , 3ª Ed. pág 26:

"... interpretar, quando de leis se trata, significa algo diverso de interpretar em outros casos: interpretar, em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentre as várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva."

Ensina, ainda, que "Assim, não há dúvida que as palavras da lei podem comportar, e em regra comportam, diversos pensamentos. Mas nem todos têm, sob este ponto de vista, a mesma legitimidade. Um deles representará a significação natural, imediata, espontânea dos dizeres legais; outro uma significação artificiosa ou reservada. Um deles encontrará no teor verbal da lei uma expressão perfeitamente adequada; outro uma notação vaga, tosca, infeliz. Um deles sente-se como que à sua vontade dentro do texto legal; outro só lá se agüenta com certo mal estar."

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

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 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.<sup>2</sup>

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-offício do imposto, que o verdadeiro ato geraria, acrescido das penalidades cabíveis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

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.

Da mesma forma não pode prosperar o argumento do suplicante de que cometera "erro crasso" ao declarar "dinheiro em espécie", equivalente às aplicações financeiras mantidas à época, e assim deixara de abater no valor de 430.000,00 UFIR, declarado em espécie, o valor de 336.107,92 UFIR, referente à aplicação financeira realizada no Banco nacional, no mês dezembro/92.

Ora, o registro de "dinheiro em espécie" foi opção do interessado em sua declaração de bens relativo ao ano-calendário de 1992. Por outro lado, o valor das aplicações financeiras deveriam, obrigatoriamente, constar de seu rol de bens e direitos. Não havendo, nos autos, elementos comprobatórios de que o valor de 336.107,92 UFIR, aplicados em dezembro de 1992, estava incluso na rubrica de "dinheiro em espécie", torna por demais frágil sua pretensão.

Tem-se ainda que é entendimento pacífico nesta Câmara de que os valores declarados na declaração de rendimentos como "dinheiro em espécie", "dinheiro em caixa", "numerário em cofre" e outras rubricas semelhantes devem ser aceitos para acobertar acréscimos patrimoniais, salvo prova inconteste de sua inexistência no término do ano-base em que tal disponibilidade for declarada, cuja prova deve ser produzida pela autoridade



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001135/96-35  
Acórdão nº. : 104-16.052

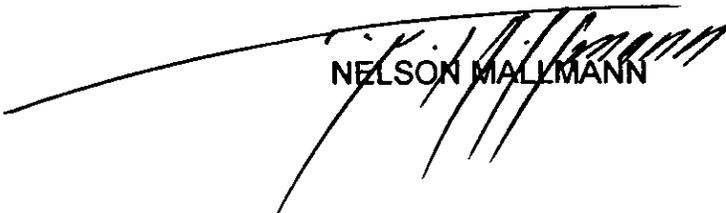
lançadora. Por outro lado, quando do levantamento do fluxo de caixa mensal ("acréscimo patrimonial a descoberto") tais valores devem constar como aplicações/saídas, salvo prova inconteste de sua inexistência a ser produzida pelo contribuinte.

Se faz necessário a correção da aplicação da TRD acumulada a título de juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/92, pois já é entendimento manso e pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais que somente cabe a sua exigência a partir do mês de agosto de 1991, conforme o Acórdão nº CSRF/01.1.773, de 17 de outubro de 1994, adotado por unanimidade nesta Quarta Câmara, cuja ementa é a seguinte:

**"VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218. Recurso Provido."**

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 DAR provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência tributária o encargo da TRD, relativo ao período de fevereiro a julho.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 1998



NELSON MALLMANN