



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

Processo nº. : 10640.001531/95-81
Recurso nº. : 15.518
Matéria : IRPF - Exs: 1991 a 1994
Recorrente : SÉRGIO HENRIQUE BATISTA CAMPOS
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG
Sessão de : 10 de novembro de 1998
Acórdão nº. : 104-16.693

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.

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 n.º 8.218/91.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
SÉRGIO HENRIQUE BATISTA CAMPOS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência o encargo da TRD anterior a agosto de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 1998

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693
Recurso nº. : 15.518
Recorrente : SÉRGIO HENRIQUE BATISTA CAMPOS

RELATÓRIO

SÉRGIO HENRIQUE BATISTA CAMPOS, contribuinte inscrito no CPF/MF 235.574.946-91, residente e domiciliado na cidade de Juiz de Fora, Estado de Minas Gerais, à Dr. Randall de Oliveira, n.º 499 - Parque Guadalajara, jurisdicionado à DRF em Juiz de Fora - MG, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 224/231, prolatada pela DRJ em Juiz de Fora - MG, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 235/240.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 1809/95, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 01/10, com ciência, através de AR, em 23/09/95, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário suplementar no valor total de 41.537,63 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD como juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/92; da multa de lançamento de ofício de 50% para os fatos geradores até jul/91 e de 100% para os fatos geradores a partir de jan/92; e juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, relativo aos exercícios de 1991 a 1994, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendários de 1990 a 1993.



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

Processo nº. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

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. 11/12, entre outros, os seguintes aspectos:

- que da fiscalização nas declarações de rendimentos dos exercícios de 1991 a 1994 apuramos acréscimos patrimoniais a descoberto, conforme planilhas de "Demonstração e Análise de Variação Patrimonial", que foram elaboradas através da comparação mensal, em cada ano-base, entre os recursos auferidos e os gastos identificados;

- que face a não disponibilidade dos saldos existentes mensalmente, em conta-correntes, cadernetas de poupança e demais aplicações financeiras utilizamos como "RECURSO", no mês de janeiro de cada ano-base, o somatório dos saldos declarados e comprovados em 31/12 do ano anterior. Da mesma forma, consideramos como "APLICAÇÃO", em dezembro de cada ano-base, o somatório dos saldos declarados e comprovados em 31/12/ do ano-base;

- que quanto aos rendimentos obtidos em aplicações financeiras e cadernetas de poupança, que puderam ser identificados mensalmente, foram considerados totalmente no mês de janeiro de cada ano-base;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

- que com relação ao imóvel situado à Rua Dr. Randall de Oliveira, 499 - Parque Guadalajara - Juiz de Fora, o interessado foi intimado a comprovar o custo de sua construção. Em atendimento à intimação nº 062/95, o contribuinte apresentou documentos de comprovação do custo de mão-de-obra empregada, não apresentando contudo, comprovação da aquisição dos materiais utilizados na construção;

- que uma vez que os documentos apresentados não comprovam os dispêndios 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 4.951/64;

- que tal arbitramento foi efetuado conforme quadros anexados às fls. 26/29, a seguir demonstrado:

. CUSTO DECLARADO: valores constantes das declarações de bens do interessado e discriminadas mensalmente nas planilhas apresentadas em atendimento a intimação nº 062/95, anexadas às fls. 76/79;

. CUSTO/M2 - TABELA SINDUSCON/MG: obtidos nas tabelas acima mencionadas, adotando-se os referenciais a seguir relacionados, de acordo com as características da construção obtidas na planta-baixa e demais documentos apresentados pelo interessado: construção residencial, 2 pavimentos, 5 quartos, padrão normal, início jul/89 e término jul/93;

. ÁREA CONSTRUÍDA APURADA NA DECLARAÇÃO: apurada proporcionalmente ao custo mensalmente declarado, mediante a divisão do valor declarado pelo custo mensal extraído das tabelas;



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

Processo nº. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

PERCENTUAL DE ÁREA CONSTRUÍDA DECLARADA: obtido mediante a divisão, em cada mês, da área construída apurada na declaração, pelo somatório dos totais das áreas construídas apuradas nas declarações do período abrangido pela construção, multiplicando-se o resultado por 100;

ÁREA CONSTRUÍDA ARBITRADA: obtida mediante a aplicação do percentual encontrado no item D, sobre a área construída equivalente, calculada de acordo com o item 4.1.2.2 da NB-140;

- que para apuração da área construída no exercício de 1990, ano-base de 1989, tendo em vista trata-se de período abrangido pela decadência, utilizamos o custo total declarado, dividido pela média aritmética entre os custos encontrados nas tabelas do SINDUSCON/MG para os meses abrangidos pela construção;

- que os valores obtidos foram incluídos nas planilhas de "Demonstração e Análise da Variação Patrimonial", onde foram apurados acréscimos patrimoniais a descoberto nos meses de dez/90, dez/91, set/92, dez/92, ago/93, set/93, out/93 e dez/93, que foram tributados nos meses em que ocorreram.

Irresignado com parte do lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 23/10/95, a sua peça impugnatória de fs. 213/215, instruída pelos documentos de fs. 216/220, solicitando que seja acolhida a impugnação julgando insubsistente, em parte, a ação fiscal, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que ao trabalho apresentado pela lavra fiscal, que de posse dos elementos fornecidos por intimações desde à formação do processo em tela é nosso parecer que a referida lavra procede em parte referindo-se a acréscimo patrimonial, a diferença encontrada



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

Processo nº. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

entre o valor declarado nos anos autuados na construção do imóvel sito à Rua Randall de Oliveira, arbitrado seu custo de construção por metro quadrado, extraídos das tabelas publicadas pelo SINDUSCON/MG, que nos parece, data vênica exorbitante, face a referida tabela ser igual para a construção tanto faz ser em área nobre/média em qualquer cidade ou bairro do Estado, o que sem dúvida é um absurdo muito grande;

- que quanto à apuração do Acréscimo Patrimonial, impugno tempestivamente ao fato do mesmo haver sido elaborado em cruzeiros os períodos base de 1990/1991/1992 e em cruzeiros reais o período base de 1993, ferindo frontalmente qualquer tipo de apuração de patrimônio feita mês a mês;

- que a apuração dos RECURSOS/APLICAÇÕES não poderiam jamais ser feitos em Cruzeiros/Cruzeiros reais e sim em índices oficiais, BTNFS; FAPs; UFIRs;

- que a apuração da variação patrimonial a descoberto e/ou resíduo para o mês seguinte, em hipótese alguma poderia ser transportado sem a devida cautela da proteção inflacionária;

- que a penalidade imposta pelo Auto improcede em parte conforme demonstro nesta contestação, sob amplo amparo legislativo, na expectativa do mesmo ao ser revisado, seja confirmado no meu intento justo e verdadeiro, abrigando-me no amparo da LEI, pois provo não ter praticado a infração com dolo, má-fé ou simulação.

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:



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

Processo nº. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

- que a exigência constante do artigo 39, inciso III, do RIR/80 foi confirmada pelo artigo 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88, segundo o qual "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";

- que o contribuinte insurge-se, primeiramente, contra a utilização pela fiscal autuante, ao proceder ao arbitramento dos custos de construção civil, de valores extraídos das tabelas de custos publicadas pelo SINDUSCON/MG;

- que os custos apontados nas tabelas do SINDUSCON são efetivamente os custos básicos necessários à realização de uma obra de construção civil, sendo recomendável sua utilização como critério uniforme para o arbitramento do custo de construção de imóveis. Tais tabelas, por não incluírem todos os custos necessários para a concretização de uma construção nas apenas os custos básicos, tornam-se perfeitamente aplicáveis em todas as regiões do Estado;

- que não podem ser acatadas as restrições feitas pelo impugnante à tabelas do SINDUSCON/MG, cuja utilização pela fiscal autuante, conforme já relatado, se deve ao fato de não terem sido suficientemente comprovados pelo contribuinte os gastos por ele efetuados na obra em foco, levando o Fisco a proceder ao arbitramento do custo de construção do referido imóvel, com auxílio das referidas tabelas, em consonância com as disposições contidas no artigo 6º da Lei nº 8.021/90;

- que contesta, ainda, o contribuinte o trabalho fiscal ao posicionar-se contra a apuração dos recursos e aplicações em cruzeiro/cruzeiro real, entendendo que deveriam ter sido considerados índices oficiais como o BTN e a UFIR, e contra a falta de atualização



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

Processo nº. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

monetária dos "resíduos para o mês seguinte", citando vários atos pertinentes à legislação tributária que prevêem a correção de custos;

- que na sistemática de cálculo acima proposta, o impugnante procede à conversão dos valores mensais dos recursos e aplicações em "nº de BTN" ou "nº de UFIR" pelo valor destes índices no mês correspondente. Entretanto, considerando que o valor referente a "resíduo do mês anterior" é por ele adicionado aos recursos do mês seguinte já quantificado em "nº de BTN ou" nº de UFIR" pelo valor destes índices no mês anterior, está o contribuinte atualizando monetariamente o excesso do mês anterior, ou seja, considerando a inflação mensal incidente sobre o resíduo como recurso;

- que para que a importância monetária em poder do contribuinte, classificada pela autoridade lançadora como "resíduo para o mês seguinte", ficasse ao abrigo da intempérie inflacionária, necessário seria que o contribuinte tivesse aplicado esta importância em algum investimento financeiro visto que "dinheiro em mãos" efetivamente sofre os efeitos corrosivos da inflação sobre o poder aquisitivo da moeda nacional;

- que em cumprimento às determinações expressas no artigo 1º, inciso I, alínea "a", da Instrução Normativa SRF nº 046/97, combinado com o artigo 106, inciso II, alínea "a", da Lei nº 5.172/66, não cabe a exigência, na situação sob exame, do imposto mensal obrigatório;

- que em que se pese a determinação legal, relativamente a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, para o exercício financeiro de 1991, considerando o disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172/66, será mantido o percentual de 50%, previsto no artigo 728, inciso II, do RIR/80, originalmente aplicado pela autoridade fiscal;



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

Processo nº. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

- que entretanto, com o advento da Lei nº 9.430/96, que em seu artigo 44, inciso I, determina a aplicação da multa de 75% nos casos de lançamento de ofício por falta de pagamento ou recolhimento de tributos e contribuições, e em respeito ao prescrito no inciso II, alínea "c", do artigo 106 da Lei nº 5.172/66, necessário se faz a consideração desta penalidade, por ser menos severa, do que a originalmente adotada nos ditames da Lei nº 8.218/91, retificando-se os valores lançados a este título, para os exercícios financeiros de 1992 a 1994, em conformidade com as determinações expressas no ADN COSIT nº 01/97;

- 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 não correspondentes aos rendimentos declarados.

Acréscimo Patrimonial a Descoberto

Construção Civil - Aplica-se a tabela do SINDUSCON ao arbitramento do custo de construção de edificações para fins de determinação do acréscimo



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

Processo nº. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

patrimonial, quando o contribuinte não comprova este custo em sua totalidade.

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.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Aplicação

Penalidade - 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.

Penalidade - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

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 27/04/98, conforme Termo constante às folhas 232/234 e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (27/05/98), o recurso voluntário de fls. 235/239, instruído pelos documentos de fls. 240/285 qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:



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

Processo nº. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

- que a autoridade fiscal ao aplicar a tabela SINDUSCON, optou pela construção residencial de 2 pavimentos, 5 quartos, padrão normal, ou seja: H2-5Q-Normal;

- que tendo em vista que tal nomenclatura não existe no CUB do SINDUSCON, a autoridade fiscal adotou/arbitrou para valoração do imóvel a tabela H1-3Q-Normal, supervalorizando o imóvel objeto;

- que todavia o imóvel em questão possui 3 (três) pavimentos, conforme projeto já apresentado no curso da verificação fiscal. Logo, para efeito de enquadramento na tabela SINDUSCON a edificação se afeiçoa melhor com 4 pavimentos do que com 1 pavimento;

- que a tabela SINDUSCON mais aproximada da edificação em tela e que melhor se lhe adapta é HO4-3Q, que lhe é mais próxima do projeto;

- que a correção da tabela SINDUSCON/JF ensejará uma redução nos valores de lançamentos da ordem de 20,53% sobre os valores arbitrados indevidamente pela lavra fiscal;

- que em data de 05/98, o SINDUSCON/JF protocolou junto à Delegacia da Receita Federal em JF/MG, o CUB/m2 da região de Juiz de Fora, do período de janeiro/95 até abril/98;

- que contestamos o argumento emanado às folha 5 da decisão da DRJ em Juiz de Fora da sistemática de cálculo proposta às fls. 216/219, porquanto a própria Receita sempre praticou a valorização dos bens, inclusive na derradeira Declaração de Ajuste 98/97 mandou que se praticasse correção sobre os bens declarados dos contribuinte, portanto



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

Processo nº. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

assiste razão quando o contribuinte corrige seus investimentos em bens fixos ao abrigo da corrosão dos valores inflacionários principalmente no período em tela.

Consta às fls. 241 o depósito judicial de 30% do valor devido, exigência legal para apresentação de razões recursais para o Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

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 1991 a 1994, 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 "acrécimo patrimonial a descoberto", pouco trouxe aos autos para que pudesse elidir o lançamento.



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

Processo nº. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

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. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

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. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

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 prédio em nome do recorrente, conforme se constata nos documentos de fis. 72/75, 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 nº. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

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 a área de porão e um redutor de 25% para as áreas de abrigo, escadas, varandas e jardim.

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, arbitrar 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. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

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. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

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. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

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. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

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

CARLOS MIXIMILIANO, em sua obra ‘**HERMENÉUTICA APLICAÇÃO DO DIREITO**’, Forense, 1981, 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. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

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-offício 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. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

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

"Em data de 05/98, o SINDUSCON/JF protocolou junto à Delegacia da Receita Federal em JF/MG, o CUB/M2 da região de Juiz de Fora, do período de janeiro até abril/98, contendo em seu interior comparativos do CUB/M2 das regiões de: Juiz de Fora - Uberlândia e Belo Horizonte

.....
Por analogia, porquanto o referido estudo comprovado é de 3 anos e 3 meses, o mesmo prova ser demeritório a afirmativa da lavra fiscal à página 4, donde se conclue que o CUB/M2 de BH é comprovado largamente muito superior ao CUB/M2 JF."

Ora, a matéria tributável, discutida nestes autos, é bem anterior ao período abrangente pela pesquisa do custo unitário básico da construção civil em Juiz de Fora. Não há como aplicar a analogia para retroceder no tempo, viável seria, se a pesquisa abrangesse o período em litígio.

Também não milita a seu favor a alegação de que o Demonstrativo de Origens e Aplicações - "Fluxo de Caixa" deveria estar indexado a um padrão monetário fiscal ou a um padrão de atualização monetária, para corresponder a realidade em época de inflação alta.

Ora, como já disse a autoridade julgadora singular, para que a importância monetária em poder do suplicante, ficasse ao abrigo da intempérie inflacionária, necessário seria que o suplicante tivesse aplicado esta importância em algum investimento financeiro, visto que "dinheiro no bolso" sofre os efeitos corrosivos da inflação.

Se faz necessário a correção da aplicação da TRD acumulada a título de juros de mora no período anterior a agosto de 1991, pois já é entendimento manso e



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

Processo nº. : 10640.001531/95-81
Acórdão nº. : 104-16.693

pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais que somente cabe a sua exigência a partir do mês de agosto de 1991, conforme o Acórdão n.º 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 n.º 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 de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência tributário o encargo da TRD anterior ao mês de agosto de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 1998



NELSON MALLMANN