



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

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Recurso nº. : 117.989
Matéria : IRPF - Exs: 1991 a 1996
Recorrente : JOSÉ MARIA FERRAZ
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG
Sessão de : 09 de junho de 1999
Acórdão nº. : 104-17.077

IRPF - DECADÊNCIA - A Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou lançamento suplementar, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data.

IRPF - GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - FLUXO DE CAIXA - 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 ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês 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 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Tributam-se, como omissão de rendimentos, os valores recebidos pela prestação de serviços, sem vínculo empregatício, informados pelas fontes pagadoras com base em documentos lícitos. Admitindo-se prova em contrário, a ser produzida pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

IRPF - FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO PELA FONTE PAGADORA - A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de rendimentos.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

Preliminar acatada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ MARIA FERRAZ.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACATAR a preliminar levantada pelo Conselheiro-Relator e declarar decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1991 e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 JUL 1999

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. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077
Recurso nº. : 117.989
Recorrente : JOSÉ MARIA FERRAZ

RELATÓRIO

JOSÉ MARIA FERRAZ, contribuinte inscrito no CPF/MF 212.778.936-91, residente e domiciliado na cidade de Cambuí, Estado de Minas Gerais, à Rua João Moreira Sales, n.º 56 - Bairro Centro, jurisdicionado à DRF em Varginha - MG, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 418/427, prolatada pela DRJ em Juiz de Fora - MG, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 431/435.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 03/07/97, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 365/400, com ciência, em 03/07/97, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 144.931,98 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD, no período de 30/07/91 a 02/01/92, como juros de mora; da multa de lançamento de ofício de 50%, para fatos geradores até dez/90; 75% para os fatos geradores de jan/91 a mai/91 (multa agravada - art. 728, II, § 1º, do RIR/80) e de 75% para fatos geradores a partir de jan/91 (art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96); e dos juros de mora de no mínimo de 1% ao mês, excluído o período de incidência do encargo da TRD, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios 1991 a 1996, correspondente, respectivamente, aos anos-calendários de 1990 a 1995.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10660.000376/97-55
Acórdão n.º : 104-17.077

1 - RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VINCULO EMPREGATÍCIO

RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS: Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho sem vinculo empregatício, conforme rendimentos declarados pelo contribuinte como prolabores e informados em resposta de intimação, e apurados de acordo com os dados dos documentos de fls. 03/25, 249/254 e de 403/404. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, parágrafos da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º ao 3º da Lei n.º 8.134/90 e artigos 4º e 5º e seu parágrafo único da Lei n.º 8.383/91.

2 - RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOAS

JURÍDICAS: Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, conforme declarado pelo contribuinte e informado em resposta de intimação, e apurados de acordo com os dados dos documentos de fls. 03/25, de 249/254 e de 403/404. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, parágrafos da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º ao 3º da Lei n.º 8.134/90, artigos 4º e 5º, e seu parágrafo único da Lei n.º 8.383/91.

3 - RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VINCULO EMPREGATÍCIO

RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS: Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vinculo empregatício, conforme declarado pelo contribuinte e informados em resposta de intimação, e apurados de acordo com os dados dos documentos de fls. 03/25, 249/254 e de 403/404. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, parágrafos; e da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º ao 4º da Lei n.º 8.134/90 e artigos 4º e 5º e seu parágrafo único da Lei n.º 8.383/91.

4 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO:

Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada, abaixo demonstrada, resultante de demonstrativos em anexo relativos ao arbitramento de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10660.000376/97-55
Acórdão n.º : 104-17.077

construção de imóvel de sua propriedade, apurados de acordo com os dados dos documentos de fls. 03/25, de 249/254, de 343/366, e de 403/404. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, parágrafos e 8º da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º ao 4º da Lei n.º 8.134/90, artigos 4º ao 6º da Lei n.º 8.383/91 e artigo 6º e parágrafos da Lei n.º 8.021/90; e artigos 7º e 8º da Lei n.º 8.981/95.

O Auditor Fiscal do Tesouro Nacional autuante, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 401/402, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte então omissor, foi intimado de acordo com o documento de fls. 01 a apresentar as declarações de IRPF, apresentou de acordo com os documentos de fls. 03 até 18, as declarações referentes aos anos de 1990 a 1993 e entregando tempestivamente aquelas referentes aos anos de 1994 e 1995, conforme documentos de fls. 19/25, tendo pago as multas e impostos conforme documentos de fls. 26;

- que o contribuinte construiu um imóvel residencial/comercial localizado na Rua João Moreira Sales, n.º 56, onde funciona atualmente a sua firma comercial com a área de 1.887,10 m², tendo iniciado a obra em 01/08/89, e terminado até o 3º andar do prédio antes de 30/06/96 (comprovado por visita do fiscal na obra naquela data), tendo em vista que o contribuinte pretende construir mais um andar para ampliar o seu hotel;

- que na visita à obra conforme acima citado, verificou-se que a obra se encontrava concluída até o 3º andar, na parte interna, inclusive com os apartamentos prontos e com camas preparadas para receber hóspedes, e na parte externa com rebocos sem caiação, faltando cobertura porém com laje preparada para receber o 4º andar; tal providência foi observada para dirimir dúvidas sobre a área e o acabamento da obra, o que culminou com a solicitação e entrega do laudo técnico de fls. 260/261;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

- que embora intimado o contribuinte não logrou comprovar os custos de construção, considerando que os documentos apresentados não constam nem uma nota fiscal de aquisição de material de construção para a referida obra, sendo que o intimado confessou (fls. 232) não possuir as respectivas notas de compras de material;

- que apurados os custos de construção conforme citado acima, procedeu-se a análise de evolução patrimonial do contribuinte, com base nos resultados dos custos arbitrados com base na tabela do Sinduscon, padrão comercial - no mais baixo da tabela;

- que na apuração dos acréscimos patrimoniais foram levados em conta somente os dados e informações prestados pelo contribuinte e constantes no processo, não se incluindo outros gastos ou aplicações do contribuinte e ainda outras disponibilidades ou recursos, que apesar das intimações e solicitações não foram atendidas pelo autuado.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 31/07/97, a sua peça impugnatória de fls. 406/412, instruída pelo documento de fls. 413, solicitando que seja acolhida a impugnação, declarando, por via de consequência, a insubsistência de parte do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que de se considerar, portanto, no que se refere aos itens autuados, tal qual descritos naquele anexo ao Auto de Infração, de n.º 01 e 02, que se tratam de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, assim obrigadas ao recolhimento do imposto, ainda que não tenha sido retido;

- que a fonte pagadora, nesse caso, assume a figura de responsável e sujeito passivo, de relação jurídica distinta daquela em que figura a pessoa física com tal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

qualidade em virtude do rendimento auferido; é o substituto legal tributário, com obrigação própria, ainda que não tenha havido a retenção;

- que assim, à falta de amparo legal, excluídas deverão ser as autuações referentes a rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, o que desde logo requer;

- que dos diversos anexos, ao Auto de Infração, consta que para a autuação fiscal, foi aplicada a Tabela do Sinduscon - MG, excluindo-se qualquer outro meio de avaliação como se referida tabela pudesse ser utilizada para todo o Estado de Minas Gerais;

- que comparar o custo de uma construção realizada em Belo Horizonte, cidade de alto padrão de vida, com outras localizadas no interior do Estado, como aquelas erguidas na modesta cidade de Cambuí, é pretender ir além da realidade e da compreensão lógica;

- que as tabelas de que fala o citado ofício, juntadas naquele processo administrativo, só servem, então, para o cálculo do custo de mão de obra e de materiais em Belo Horizonte, onde prevalece a especialização, mormente nas etapas de acabamento onde azulejistas, carpinteiros, eletricitas, encanadores hidráulicos, projetistas, decoradores, engenheiros e arquitetos, dentre outros, têm remuneração bem maior que seus "assemelhados" das cidades do interior do Estado onde, a par de uma monocultura de sobrevivência, fraco comércio e indústria incipiente, que emprega uma minoria de trabalhadores, a maioria se transforma em "especialistas de ocasião", quando não apenas em "biscateiros", sempre e mediante remuneração bem inferior àquelas praticadas na capital;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

- que ainda pudessem prevalecer os absurdos preços aplicados no Auto de Infração ora impugnado, o que se admite apenas para argumentar, há, ainda, que ser apurada a validade do critério adotado pelo Sr. fiscal autuante, para o cálculo das diversas etapas de construção, fixação do preço final da obra e conseqüente base de cálculo, posto que a mesma nunca seguiu criterioso cronograma de construção, sendo certo, apenas, que as fundações e alvenarias vieram, obviamente, em primeiro lugar, e as demais etapas sempre dentro das disponibilidades do impugnante, tal qual descritas nas declarações de renda dos respectivos anos-base, e dentro de sua capacidade econômico-financeira;

- que assim, para um período notificado, envolvendo cinco longos anos, a maior ou menor aplicação de numerário em cada um deles será fator de maior ou menor correção monetária, nada existindo no processo administrativo, no entanto, para comprovar que a obra tenha sido iniciada e concluída dentro de cronograma tão rigoroso, como nas bases levantadas pelo Sr. Fiscal autuante;

- que argüi o impugnante, também, os erros cometidos pelo digno fiscal autuante, ao elaborar o fluxo das disponibilidades financeiras, isto após o arbitramento do preço com base nas tabelas Sinduscon e adoção de um cronograma físico, baseado apenas na divisão pura e simples do total de metros quadrados da construção pelo número de meses gastos para tal, sem considerar, principalmente, que as etapas menos dispendiosas são exatamente as do início da obra, tais como alicerce e alvenaria, enquanto o acabamento, sempre feito no final, absorve muito mais dinheiro, dada a especialização de seus executores e o preço do material empregado, como ocorre na caso das louças, metais, materiais hidráulicos, madeiras, pinturas, etc.;

- que peca, também, citado levantamento, por não considerar, em fase da autuação fiscal, os valores já informados e recolhidos pelo impugnante em suas diversas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

declarações de rendimento contidas no período autuado, importando, assim, em dupla tributação para o mesmo fato gerador, o que deverá ser considerado;

- que comprovando suas justificativas, quanto ao cronograma físico-financeiro efetivamente adotado, no que se refere às diversas etapas de construção e o custo de cada uma delas, o impugnante faz juntar declarações firmadas por engenheiros e construtores da região, que demonstram, de forma clara e precisa, a impossibilidade legal de manutenção do Auto de Infração ora impugnado, em face dos critérios e preços para o mesmo adotados, o que poderá ser confirmado também por perícia, desde logo requerida.

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

- que inicialmente, apenas a título de esclarecimento ao impugnante, faz-se necessário dizer que os rendimentos auferidos de pessoas jurídicas estão sujeitos mensalmente, à medida em que forem pagos, ao IRRF, cujas obrigações de retenção e recolhimento de fato são da fonte pagadora. Já os rendimentos recebidos de pessoas físicas estão sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, à medida em que forem recebidos, devendo ser calculado e recolhido por quem os recebe. No ajuste, quando da entrega da declaração de rendimentos, o somatório dos rendimentos auferidos durante o ano-base/calendário, tanto de pessoas jurídicas e quanto de pessoas físicas, estão sujeitos à diferença de IRPF, se devida, sendo calculada e recolhida pelo declarante pessoa física, descontados os IRRF e carnê-leão, retidos e pagos durante o mesmo ano-base/calendário;

- que com base nisso procedeu a autoridade autuante ao lançamento formalizado pelo Auto de Infração de fls. 367, exigindo os carnês-leão mensais incidentes



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

sobre os rendimentos recebidos de pessoas físicas somados aos rendimentos considerados omitidos, provenientes dos acréscimos patrimoniais a descoberto apurados. Exigiu, também, os IRPF devidos, incidente sobre os totais dos rendimentos, declarados e omitidos, decorrentes dos ajustes anuais. Contudo, deixou, apenas, de abater da base de cálculo desses últimos as deduções de dependentes pleiteadas nas DIRPF do interessado, a fls. 03/25;

- que vale ressaltar, ainda, que, como se pode ver pelos demonstrativos de apuração do imposto anual referentes ao exercícios de 1991 a 1994, não foram descontados os impostos declarados nestes exercícios financeiros, por estar o contribuinte sob procedimento de ofício quando das entregas de suas citadas DIRPF, feitas sob intimação, e também, por não haver informações dos seus respectivos recolhimentos, segundo consta do extrato de fls. 26. Isso resultou na exigência da multa de ofício de 75% sobre o imposto total apurado para os referidos exercícios financeiros;

- que o mesmo não ocorreu para os demais exercícios, ou seja, 1995 e 1996, pois, conforme os correspondentes demonstrativos de ajustes anuais, a fls. 392 e 395, os valores do IRPF declarados foram descontados dos impostos devidos calculados naqueles demonstrativos, primeiramente, por terem sido informados oportunamente, através das respectivas DIRPF, e, em segundo lugar, por terem sido recolhidos, consoante consta do mencionado extrato;

- que não obstante isso, embora o trabalho fiscal tenha obedecido aos ditames da legislação retrocitada, a autoridade lançadora deixou de considerar as determinações expressas no art. 1º, inciso I, alínea "a", da INSRF n.º 046/97;

- que passa-se em seguida a examinar as reclamações do peticionário relativas ao arbitramento, efetuado pela autoridade fiscal, do custo de construção do imóvel



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

situado na Rua João Moreira Salles, n.º 56. Cumpre esclarecer, inicialmente, que o contribuinte contesta a metodologia de cálculo e a utilização das tabelas do Sinduscon - MG, não se reportando quanto às datas de início e do final da construção consideradas no arbitramento, bem como ao total da área construída;

- que em resposta a uma das Intimações o interessado confessou não possuir os documentos solicitados, relativos aos valores informados correspondentes à construção mencionada, conforme consta do elemento de fls. 232. Não se deu por conta que estava obrigado a manter em boa guarda os documentos que nortearam suas declarações de rendimentos/ajuste anual. Por esse motivo, não restou outra alternativa à autoridade fiscal a não ser proceder ao arbitramento do custo da referida construção;

- que o fiscal autuante, então, com base nas informações prestadas pelo intimado, a fls. 28/31, nos documentos apresentados (DIRPF, a fls. 03/25; planta baixa da construção, a fls. 255/258; Laudo Técnico, a fls. 260/261), e com auxílio em tabelas de custos unitários básicos de construção elaboradas pelo Sinduscon - MG, a fls. 262/334, apurou, consoante demonstrativos de fls. 335/342, os percentuais de construções que foram convertidos em metragens quadradas desenvolvidas mês a mês;

- que como se pode ver, não tem cabimento a reclamação do impugnante quanto à metodologia utilizada no arbitramento em lide, pois se trata de um procedimento perfeitamente aceitável, em virtude da eficácia e sensatez de seus resultados, que tem como ponto de partida dados concretos fornecidos pelos próprios contribuintes, retirados de suas declarações de rendimentos e de documentos apresentados em respostas às intimações, como neste caso, podendo-se chegar a valores bastante confiáveis. É claro que a verdade material seria o ideal, mas esta somente o proprietário das obras poderia fornecê-la, o que não aconteceu;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

- que como a metodologia de cálculo partiu de dados concretos, todos fornecidos pelo contribuinte, evidenciando a sensatez, a prudência, e o modo criterioso com que foi desenvolvida pela autoridade revisora, obedecendo a todas as determinações da legislação tributária que rege a matéria, não há motivo para questioná-la;

- que não tem sentido, portanto, após todo o relato acima, serem acolhidos os argumentos do impugnante relativos à imposição de valores e metragens por parte do Fisco. Ao contrário, o revisor utilizou um método coerente, baseando-se em dados fornecidos pelo próprio contribuinte e em índices extraídos de publicações técnicas feitas por entidades especializada, com atividade regulada em lei, desenvolvendo um coerente trabalho fiscal, haja vista tudo o que no processo consta, tendo cumprido completamente e com precisão todas as determinações legais;

- que finalmente, quanto ao fazer anexar aos autos declarações de engenheiros e construtores da região de Cambuí - MG, para demonstrar a impossibilidade de manutenção do Auto de Infração em foco, até a presente data o defendente não providenciou suas juntadas. E, com relação à perícia solicitada pelo contribuinte em sua impugnação, está não poderá ser atendida, visto que o pedido foi formulado em desacordo com o estabelecido pelo artigo 16, IV, do Decreto n.º 70.235/72.

A ementa que consubstancia a decisão da autoridade de 1º grau 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Acréscimo Patrimonial à Descoberto.

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

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

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Aplicação da Legislação Tributária.

- Aplica-se a determinação expressa na IN/SRF n.º 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.

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

Lançamento procedente em parte."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 04/06/98, conforme Termo constante às folhas 428/430, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (30/06/98), o recurso voluntário de fls. 431/435, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

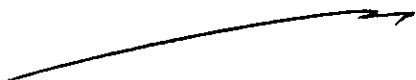


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

Consta às fls. 436/454, concessão de Medida Liminar em Mandado de Segurança para que o autuado possa interpor recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes sem o depósito judicial prévio de 30% do valor do crédito tributário em questão.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Não há arguição de qualquer preliminar.

Antes de adentrar no exame de mérito, cabe aqui, por uma questão de justiça fiscal, uma preliminar sobre a decadência, ou seja, quando decai o direito da Fazenda Nacional constituir novo lançamento ou lançamento suplementar.

É entendimento deste relator que o Imposto de Renda, antes do advento da Lei n.º 8.383/91, era um tributo sujeito a lançamento por declaração, operando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional. A contagem do prazo de caducidade seria antecipado para o dia seguinte à data da notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento ou da entrega da declaração de rendimentos (art. 173, § único do CTN).

Concordo, também, que a decadência sempre foi um assunto polêmico neste Conselho de Contribuintes, existem diversas correntes conflitantes, uns entendem que o lançamento é por homologação; outros entendem que o lançamento é por declaração e alguns entendem que o lançamento é misto (Ac. CSRF/01-02.403).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

.....
VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

.....
Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....
4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de 5 anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de 5 anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador.

Da mesma forma há tributos, como é o caso do imposto de renda pessoa física, em questão, que a Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após 5(cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (no caso de contribuinte omissos na entrega da declaração de rendimentos), se aquela se der após esta data.

Sem dúvida alguma, no presente lançamento, a exigência relativa ao exercício de 1991, ano-base de 1990, se deu fora do prazo quinquenal previsto na legislação aplicável, posto que o suplicante apresentou a sua declaração do imposto de renda pessoa física, relativo ao exercício de 1991, em 18/05/95 e a exigência foi formalizada em 03/07/97, com ciência em 03/07/97.

Assim, a Secretaria da Receita Federal, através dos seus agentes, tinha até 01/01/97 para rever o lançamento originalmente efetuado; como o suplicante tomou ciência do lançamento em 03/07/97, já havia transcorrido o prazo decadencial.

No mérito, tem-se que a matéria lançada tem suporte em "acréscimos patrimoniais a descoberto", ou seja, foi considerando omissão de rendimentos a insuficiência de recursos para fazer frente as aplicações, cuja origem não tenha sido satisfatoriamente esclarecida, nem comprovada tratar-se de importâncias já oferecidas à tributação ou que sejam não tributáveis ou tributadas exclusivamente na fonte, originados através do arbitramento de construção de imóvel, tendo como base de cálculo a tabela do Sinduscon - MG, bem como foi apurado omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas e físicas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

Quanto a discussão em torno de acréscimo patrimonial a descoberto apurado, mensalmente, através de fluxo de caixa, tem-se que 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

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.

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.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

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, 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.

Diz a norma legal que rege o assunto:

“Lei n.º 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 n.º 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

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

.....
Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:

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

.....
Lei n.º 8.021/90:

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

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

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

Como se depreende da legislação anteriormente citada o imposto de renda das pessoas físicas será devido mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Porém, diante da IN SRF n.º 46/97, a tributação dos rendimentos omitidos, apurados mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, está sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

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.

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que entendimento pacífico nesta Câmara que 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.

Como se vê do relatório, cinge-se a discussão em torno de “acréscimo patrimonial a descoberto”, relativo aos exercícios de 1991 a 1996, 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





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

de "acréscimo patrimonial a descoberto", pouco trouxe aos autos para que pudesse elidir o lançamento.

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 fls. 248/259, 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.

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.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

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.

Diz o dispositivo legal e regulamentar:

" - Art. 148 da Lei n.º 5.172/66 (CTN) - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

- Art. 622 do RIR/80 - A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte, nos termos do artigo 677, os esclarecimentos que julgar necessários acerca da 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

- 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;

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

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, informações do autuado, laudo técnico, Alvará de Licença, 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, 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.

Ora, as restrições que o recorrente opõe à utilização de tais tabelas, não podem prosperar. Primeiro, porque só foi necessário lançar mão do arbitramento porque o contribuinte não foi capaz de apresentar documentos que estabelecem o custo real da obra; segundo, porque tais tabelas refletem o custo médio do Estado; por último, porque, se o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

contribuinte levanta suspeitas quanto à sua credibilidade do método, utilizado pelo Fisco, para o arbitramento, caberia-lhe apresentar outro, que àquele pudesse se opor, trazendo aos autos sua própria avaliação técnica, para que pudesse o julgador confrontar ambas. Entretanto, nada disso fez o recorrente, que se limita a criticar o método utilizado, sem oferecer qualquer outro.

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 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 MAXIMILIANO, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

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 tome 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

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.

Quanto a omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas e físicas, não cabe o argumento do suplicante de que a fonte pagadora deve arcar com o ônus do tributo pela não observância da legislação vigente.

Ora, o artigo 128 do Código Tributário Nacional estatui "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-se a este



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. A expressão responsabilidade tributária reúne todas as pessoas que por denominação legal estão obrigadas ao cumprimento da exigência tributária, ainda que não devedoras da obrigação".

O CTN estabelece no artigo 43 que "o imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica".

Desta forma, a fonte pagadora é sujeito passivo da relação jurídica distinta daquela em que figura a pessoa física em virtude do rendimento auferido, é o substituto legal tributário, ou responsável, como estabelece o CTN, com obrigação própria, ainda que não tenha havido a retenção, portanto, o fato do imposto não ter sido retido na fonte, não altera a legislação de regência nem afasta o rendimento da incidência do imposto na declaração apresentada.

A responsabilidade tributária é objetiva, independe da boa ou má fé do agente, conforme o previsto no artigo 136 do Código Tributário Nacional. Ora, se o recorrente foi o beneficiário dos rendimentos, cabe a ele o ônus do imposto correspondente.

Assim, tributam-se, como omissão de rendimentos, os valores recebidos pela prestação de serviços, sem vínculo empregatício, informados pelas fontes pagadoras com base em documentos lícitos. Admitindo-se prova em contrário, a ser produzida pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Sendo que a falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de rendimentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000376/97-55
Acórdão nº. : 104-17.077

Evidentemente, que não é possível cancelar ou retificar o lançamento somente com base em alegações, sem o respaldo nas provas que levem a concluir de forma contrária ao conteúdos dos autos.

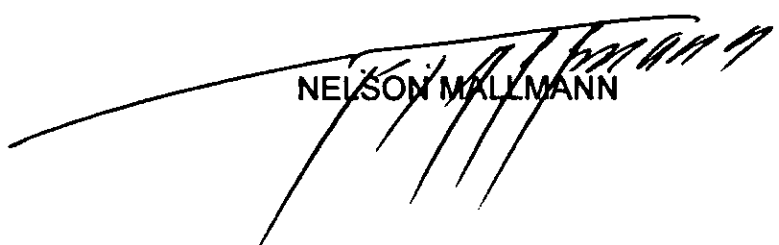
Importante é verificar que os fatos ensejadores da ação fiscal foram devidamente descritos pelo autuante, assim como a razão legal pela qual entendeu as infrações cometidas pelo recorrente.

Imune de dúvida de que os fatos devem prevalecer na forma como foram indicados no auto de infração, já que não foram acostados provas capazes de elidir a acusação fiscal.

Ora, a eficácia do direito depende sempre da prova dos fatos que lhe servem de base e não é apenas o uso da forma pela própria forma, a dar vestimenta externa aos fatos, que vai assegurar aquela eficácia.

À vista do exposto e por ser de justiça, meu voto é no sentido de em preliminar declarar decadente o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário do exercício de 1991, ano-base de 1990, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 09 de junho de 1999



NELSON MALLMANN