



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Recurso nº. : 10.256
Matéria : IRPF - Exs: 1990 e 1991
Recorrente : FRANCISCO CARLOS FAGIONATO
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 07 de janeiro de 1998
Acórdão nº. : 104-15.880

IRPF - GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - 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 (fluxo de caixa) onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte. Sendo que, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo positivo de recursos, apurados mensalmente, deve ser transposto para o período seguinte, dentro do mesmo ano-calendário, independentemente de comprovação por parte do contribuinte.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderá ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218/91.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FRANCISCO CARLOS FAGIONATO.

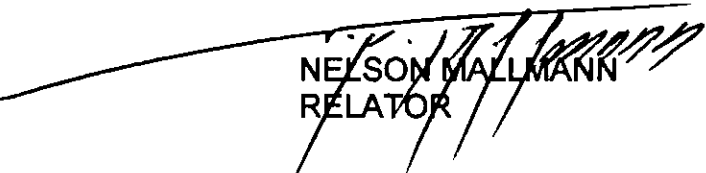
ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: I - excluir da exigência o encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991; e II - computar os valores tributáveis na determinação da base de cálculo anual do tributo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 FEV 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, LUIZ CARLOS DE LIMA FRANCA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880
Recurso nº. : 10.256
Recorrente : FRANCISCO CARLOS FAGIONATO

RELATÓRIO

FRANCISCO CARLOS FAGIONATO, contribuinte inscrito no CPF/MF 932.308.778-53, residente e domiciliado na cidade de Ribeirão Preto, Estado de São Paulo, à Av. Anhanguera, nº 710 - Bairro Alto da Boa Vista, jurisdicionado à DRF em Ribeirão Preto - SP, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 313/324, prolatada pela DRJ em Ribeirão Preto, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 331/333 e 341/343.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 21/10/94, a Notificação de Lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 86/97, com ciência em 04/11/94, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 36.038,77 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD como juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/92; da multa de lançamento de ofício 50% e dos juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD acumulada, calculados sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 1990 e 1991, correspondentes, respectivamente, aos anos-base de 1989 e 1990.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

Da ação fiscal resultou a 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 nº 8.134/90 e artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90.

O Relatório Fiscal de fls. 56/57 esclarece, em síntese, o seguinte:

- que foram examinados os documentos entregues pelo contribuinte e os valores consignados nas citadas declarações, para, assim, elaborar-se a evolução patrimonial referente aos períodos de 1989 e 1990;

- que desta análise apurou-se acréscimo patrimonial a descoberto para todos os meses do ano de 1989 e para os meses de janeiro/90 a junho/90 e de setembro/90 a novembro/90, de acordo com os Demonstrativos Mensais da Evolução Patrimonial;

- que quanto às construções à Rua Abrão Caixe e à Av. Anhanguera, os gastos mensais, lançados como aplicação, foram arbitrados de acordo com o custo médio de edificações habitacionais, calculado pelo SINDUSCON, conforme Demonstrativos do Custo da Construção. Os valores arbitrados foram ponderados pelas quantias gastas em cada mês, conforme informação prestada pelo contribuinte. Quanto à Av. Anhanguera, os gastos referentes ao ano de 1991 (obtidos através da Declaração de rendimentos, Exercício de 1992, ano-base de 1991) foram lançados para efeito de cálculo, em janeiro/91, de modo mais benéfico ao contribuinte;

- que ressalta-se que os demais dados constantes das declarações examinadas imputam-se como corretos, servindo de base para este procedimento fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 02/12/94, a sua peça impugnatória de fls. 100/103, instruída com os documentos de fls. 104/235, solicitando que seja acolhida a impugnação para que seja refeito os cálculos, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que os acréscimos patrimoniais tributados decorreram, basicamente, de ter o fisco resolvido arbitrar o custo de obra realizada pelo contribuinte, uma vez que não aceitou como corretos os valores declarados de um prédio de apartamento a Rua Abraão Caixe e de uma casa residencial a Avenida Anhanguera, nesta cidade;

- que o arbitramento dos gastos foi feito com base nos custos básicos e constantes da tabela elaborada pelo Sindicato das Industrias da Construção Civil - SINDUSCON no Estado de São Paulo, utilizando-se o padrão normal para ambas as construções;

- que o impugnante reconhece que o arbitramento dos custos é uma forma de apurar gastos não declarados, sub avaliados ou não comprovados. Entretanto, é uma forma de apuração que só deve ser utilizada quando deixarem de ser apresentados documentos que possam demonstrar tais custos. O contribuinte não se enquadra nessa hipótese. O arbitramento foi feito sem mesmo ter o contribuinte sido solicitado a apresentar os documentos relativos aos gastos, mas tão somente uma planilha informando tais valores;

- que o contribuinte não concorda com o arbitramento nos moldes elaborados, por entender que não foi levado em consideração certas peculiaridades e provas apresentadas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

- que a fiscalização arbitrou o custo total da construção, sem levar em conta que o contribuinte possui os comprovantes, mês a mês, de todas as despesas incorridas nas obras a título de mão-de-obra e encargos sociais, inclusive a Certidão Negativa de Débito junto ao INSS, razão pela qual contesta que seja feito arbitramento de tais custos;

- que com relação às despesas com materiais empregados na construção, o impugnante possui todos comprovantes dos gastos informado, porém se a opção for pelo arbitramento, que seja feito da forma a seguir demonstrada por representar melhor a realidade e, em consequência levar à uma maior justiça;

- que primeiramente o impugnante manifesta sua discordância, não só quanto a tabela do SINDUSCON mas também quanto ao padrão da obra utilizada na determinação do custo por metro quadrado do prédio de apartamentos tido como padrão normal quando, na realidade, seria de baixo padrão, o que pode ser verificado "in loco" e que, desde já, solicita seja realizada diligência no local onde, com certeza, comprovará tal alegação;

- que seja aceito como despesas de mão-de-obra e encargos sociais os valores informados e devidamente comprovados, por representarem o total gasto, não admitindo, por consequência, o seu arbitramento;

- que os custos dos materiais sejam arbitrados em 60% do índice do SINDUSCON, reduzindo de 38,55%, visto que 40% do custo da obra corresponde à mão-de-obra, percentual esse aceito pelo INSS e em conformidade com várias tabelas que tratam do assunto;

- que dessa forma, o custo médio dos materiais, são os representados no Demonstrativo do Custo da Construção (item C), elaborado pelo impugnante;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

- que também foram apurados pelo contribuinte os acréscimos patrimoniais a descoberto, tendo sido computados, como aplicações, o custo estimado dos materiais empregados na construção acrescido das despesas com mão-de-obra e encargos, devidamente e suficientemente comprovados;

- que relativo aos acréscimos patrimoniais a descoberto, nos meses do ano de 1990, o impugnante ainda contesta à sua inclusão no demonstrativo dos rendimentos sujeitos ao carnê-leão, porque tal incidência não se sujeita ao regime mensal do carnê-leão.

Em 27/11/95, o autuado apresenta as razões adicionais de fls. 240/244, que, em síntese, são as seguintes:

- que em preliminar, o impugnante reitera o argumento de que não tem embasamento legal o procedimento adotado pela fiscalização no que se refere a apuração mensal de acréscimo patrimonial;

- que os artigos citados da Lei nº 7.713/88 e da Lei nº 8.134/90 não faz qualquer referência sobre acréscimo patrimonial não justificado. O artigo 6º da Lei nº 8.021/90 faz menção a sinais exteriores de riqueza, sem, no entanto, determinar o recolhimento mensal sobre o acréscimo patrimonial a descoberto;

- que como já ficou esclarecido, na petição inicial, que o impugnante é engenheiro civil e como tal ao construir os imóveis citados no processo, não teve todos os gastos apontados pela fiscalização;

- que caso o Ilustre Julgador não venha decretar a nulidade do lançamento, na forma proposta preliminarmente, nem julgue improcedente a exigência quanto ao mérito,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

pede o contribuinte que considere válido o orçamento apresentado no parecer técnico e, por conseguinte, mande retificar o lançamento. Pede ainda o contribuinte que, ao examinar a questão com a imparcialidade que lhe é peculiar, caso venha concluir pela improcedência do parecer que faz parte desta impugnação, que a autoridade competente determine a elaboração de um outro parecer;

- que por último solicita o contribuinte que, no caso de ser mantido em parte o lançamento, seja excluída da exigência as quantias relativas a juros calculados com base na TRD.

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

- que o parágrafo 1º do artigo 115 do RIR/94, dispõe que o recolhimento mensal do imposto de renda pela pessoa física se aplica também ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

- que sobre o assunto, cumpre dizer que o indício de omissão de rendimentos está representada pela desproporcionalidade identificada entre o custo declarado das construções e o valor arbitrado com base no custo do metro quadrado extraído das tabelas fornecidas pelo SINDUSCON;

- que o arbitramento dos custos de construção é uma forma, como qualquer outra, de apurar gastos não declarados, subavaliados ou não comprovados, como bem reconheceu o contribuinte em sua defesa. É fórmula de apuração que só deve ser utilizada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

quando deixarem de ser apresentados, por quem de direito, documentos que possam demonstrar tais custos;

- que a presunção foi o meio utilizado pela fiscalização para provar que houve aumento patrimonial não justificado, decorrente de omissão de rendimentos, pela demonstração de que o custo total das construções foi superior ao declarado pelo contribuinte. Para a obtenção desse resultado, adotou-se o arbitramento que, no caso, constituiu na utilização do preço do metro quadrado de construção, de acordo com as tabelas do SINDUSCON;

- que o valor arbitrado pela fiscalização é presumido, sendo, entretanto, presuntiva relativa, que pode ser elidida pelo contribuinte, se entender que outra e melhor técnica pode determinar tais gastos. Aos cálculos apurados pela fiscalização cabe, portanto, ao interessado, apresentar outros;

- que foi exatamente o que fez o contribuinte no presente caso. Por não concordar com os valores arbitrados pela fiscalização, apresentou a sua impugnação, criando o litígio, conforme o artigo 14 do Decreto nº 70.235/72. A posição inicial do contribuinte, em sua defesa, foi a de pugnar valores por ele estimados (fls. 205/210) para o custo com materiais e pela manutenção dos gastos com mão-de-obra e encargos sociais que havia informado (fls. 13/14);

- que posteriormente, apresentou o Parecer Técnico de fls. 245/288 elaborado pelo engenheiro civil Fernando Barini Rodrigues Alves, perito da Caixa Econômica Federal na área de avaliação, solicitando que, no caso de não ser decretada a nulidade do lançamento, fosse aceito como válido o orçamento apresentado no parecer técnico;



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

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

- que é demais frágil o método adotado inicialmente pelo impugnante para estimar o custo das construções, pois se fosse adotado esse critério parcial de apuração de custo, a parte expressiva (material) seria calculada de forma empírica, sem consistência técnica. Irreal também seria a avaliação do custo da construção apenas com os elementos baseados no critério adotado pelo INSS, uma vez que o interesse dessa entidade é a determinação do custo de mão-de-obra para fins de cobrança da contribuição previdenciária;

- que por outro lado, os valores apresentados no Parecer Técnico, além de mais consistentes, foram aceitos e não contestados pela fiscalização, os quais devem ser mantidos sob pena desta autoridade julgar "ultra petita";

- que a TRD não teve sua cobrança instituída a partir de 1º de agosto de 1991, data da publicação da Lei nº 8.218/91, mas sim, em 04/02/91, através da MP nº 294/91, sendo que a Lei nº 8.218/91 fixou, tão somente, a natureza jurídica da TRD como juros de mora, incidentes desde 04/02/91, adequando, assim, a sua cobrança à interpretação que lhe deu o Supremo tribunal Federal.

A ementa da decisão da autoridade de 1º grau, que consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - ARBITRAMENTO DO CUSTO DE CONSTRUÇÃO - São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial quando não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

- Deve-se aceitar como custo de construção, para fins de determinar o injustificado acréscimo patrimonial, o valor apurado por meio de índice obtido por perito, através de Parecer Técnico, com base em orçamentos quantitativos, e cujo parecer foi aceito pela fiscalização."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 24/06/96, conforme Termo constante às folhas 327/329, e, com ela não se conformando, em parte, o autuado interpôs, em tempo hábil (16/07/96), o recurso voluntário de fls. 331/333, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra ementada no que se refere a falta de exclusão da exigência fiscal do encargo da TRD relativo ao período de 04/02/91 a 31/07/91.

Em 28/08/96, o Procurador da Fazenda Nacional Dr. Haroldo de Oliveira Brito, representante legal da Fazenda Nacional credenciado junto a Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, apresenta às fls. 335/337 as Contra-Razões ao Recurso Voluntário, solicitando, em síntese, que seja mantida a exigência da TRD no período questionado, por entender que a incidência da TRD surgiu com a MP 294/91, que teve sua vigência e eficácia de lei, a partir de fevereiro de 1991.

Em 11/06/97, o suplicante solicita que seja juntado ao recurso voluntário as razões aditivas de fls. 341/343, que, em síntese, são as seguintes:

- que o recurso apresentado visou tão somente a exclusão da cobrança de juros de mora com base na TRD no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, por entender que a incidência da TRD se daria somente com a edição da MP nº 298/91;

- que após a apresentação do recurso, mais precisamente em 13 de maio de 1997, o Senhor Secretário da Receita Federal, através da IN-SRF nº 046, determinou mudanças no imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago;

- que por ser de inteira aplicação ao caso de que trata o processo do contribuinte e por medida de justiça é que, respeitosamente, requer aos Ilustres Julgadores



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

que seja dado provimento ao Recurso determinando seja, além da exclusão da TRD no período mencionado, seja ainda aplicado o disposto na IN - SRF nº 46/97, com exceção da multa de ofício, por ser esta de 50% quando da ocorrência do fato gerador, como medida de justiça.

É o Relatório.

Uma assinatura manuscrita feita com uma única traçada curva, iniciando sob a palavra 'Relatório' e terminando com um pequeno 'z' decorativo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

V O T O

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

De acordo com a sua defesa o recorrente insurge-se somente quanto a aplicação da TRD a título de juros de mora no período de 04/02/91 a 31/07/91, aceitando a tributação quanto aos demais itens mantidos pela decisão recorrida, solicitando ainda que seja aplicada as normas contidas na IN-SRF nº 046, de 13/05/97, com exceção da multa de ofício, por ser esta de 50%.

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

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

Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidade essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o artigo 149, IX da Lei nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

5.172/66. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (artigo 21, parágrafo 1º, do Decreto nº 70.235/72).

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

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

A lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas comina sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar.

Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

O fato gerador do imposto de renda é a situação objetivamente definida na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Erros ou equívocos, em princípio, por si só, não são causa de nascimento da obrigação tributária.

Nesse contexto, passo ao exame da lide.

O recorrente foi tributado em razão da constatação de irregularidades, que configura omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter constatado, através do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

levantamento de origens e aplicações de recursos, que o contribuinte apresentava "um acréscimo patrimonial a descoberto", ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada. Como se vê, o fato a ser julgado é a omissão de rendimentos, apurado através do "fluxo de caixa" do suplicante.

Sobre este "acrécimo patrimonial a descoberto" 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 ser tratada, portanto, como acréscimo patrimonial. Assim não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto e sim em omissão de rendimentos apurado através de fluxo de caixa, em consequência do arbitramento do custo de construções.

Da análise dos autos verifica-se que a discussão é sobre matéria de fato, ou seja, matéria de prova, e aí é de fundamental importância o aspecto de que o fisco acusa o recorrente de construção/aquisição de bens e/ou consumo sem o lastro de prova que os rendimentos utilizados para realizar os dispêndios já foram tributados ou não são tributados, razão pela qual cabe ao contribuinte o ônus da prova em contrário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

Não há mais o que discutir, haja visto que as alegações do recorrente já foram, exaustivamente, analisadas na Decisão de Primeira Instância, e não há como modificar esta posição, já que na fase recursal o suplicante não arguiu fato novo e nem apresentou matéria de prova nova a seu favor, aceitando inclusive a tributação com base no Parecer Técnico por ele apresentado.

Quanto a argumentação da inaplicabilidade da tributação de acréscimos patrimoniais (saldos negativos mensais) pelo carnê-leão no exercício de 1991, ano-base de 1990, entendo que da mesma forma não assiste razão ao recorrente. Senão vejamos:

O que se discute nos autos é a validade, ou não, da tributação mensal, já que a omissão de rendimentos é um fato constatado e nesta altura indiscutível.

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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

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

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

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

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

A questão em exame impõe ao intérprete a necessidade preliminar de enquadrar a norma a ser interpretada no ramo do direito positivo em que está inserida.

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



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

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

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

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

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

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

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

A segunda regra, caso a lei não forneça elementos suficientes para a construção analógica, implica em fazer com que o intérprete venha a se socorrer dos princípios gerais de direito tributário, o que vale dizer, pesquisar noutras leis tributárias, de caráter geral, que integram o sistema fiscal do país.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

Todavia, se da análise da lei de regência (Leis nº 7.713/88) não impõe esta conclusão, com suficiente clareza, a ponto de acomodar o intérprete no limite de seus comandos.

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

A questão poderia ser resolvida, se fosse o caso, quando recorre o intérprete ao disposto no art. 676, inciso III do RIR/80 ou o art. 889, inciso III do RIR/94, que, ao normatizar o lançamento de ofício, estabelece que esse procedimento será adotado quando a declaração do contribuinte for inexata, considerando-se como tal, a que contiver ou omitir qualquer elemento que implique em redução do imposto.

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

Finalmente, há de se considerar o caráter excepcionalizante da norma em exame e, neste caso, deve-se sempre estar atento para o princípio de hermenêutica que orienta no sentido da prevalência, entre as normas que excepcionalizam, do objetivo sobre o subjetivo. Assim, não cabe ao intérprete distinguir, onde a lei não fez distinção, nem, tão pouco, interpretar os seus comandos com base em aspectos subjetivos sob a justificativa que esta era a intenção do legislador.

Portanto, o que deve prevalecer é a vontade do sistema em que a norma está inserida e não a vontade do intérprete.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

Diz a norma legal que rege o assunto:

"Lei nº 7.713/88:

Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo Imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

§ 1º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.

Lei nº 8.134/90:

Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

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

.....
Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

Lei nº 8.021/90:

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

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

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

Como se depreende da legislação anteriormente citada o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. Desta forma, entendo que os rendimentos omitidos apurado, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/89, está sujeita à tabela progressiva mensal.

Assim, se o tratamento contido na IN-SRF nº 046, de 13/05/97, for mais benéfica ao suplicante, esta deve ser aplicada quando da execução do presente acórdão.

Quanto a aplicação da TRD acumulada a título de juros de mora no período de 04/02/91 a 31/07/92, a razão está com o recorrente, pois já é entendimento manso e pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais que somente cabe a sua exigência a partir do mês de agosto de 1991, conforme o Acórdão nº CSRF/01.1.773, de 17 de outubro de 1994, adotado por unanimidade nesta Quarta Câmara, cuja ementa é a seguinte:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.002592/94-19
Acórdão nº. : 104-15.880

Diante do conteúdo dos autos e 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 para: I - excluir da exigência tributária o encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991; e II - computar os valores tributáveis na determinação da base de cálculo anual do tributo.

Sala das Sessões - DF, em 07 de janeiro de 1998



NELSON MALLMANN