



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

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Recurso nº. : 09.384
Matéria : IRPF - Exs: 1989 a 1992
Recorrente : FRANCISCO CARLOS DOS REIS OLIVEIRA
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR
Sessão de : 12 de junho de 1997
Acórdão nº. : 104-15.068

IRPF - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - TRIBUTAÇÃO MENSAL A PARTIR DO ANO-BASE DE 1989 - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, 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.

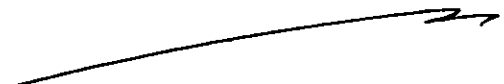
IRPF - CUSTO DE CONSTRUÇÃO - ARBITRAMENTO COM BASE NA TABELA DO SINDUSCON - Aplica-se a tabela do SINDUSCON ao arbitramento do custo de construção de edificações quando o contribuinte não declara a totalidade do valor despendido em construção própria, limitando-se a comprovar com documentos hábeis apenas uma parcela dos custos efetivamente realizados, em montante incompatível com a área construída. Para o cálculo do rateio do custo arbitrado da obra por ano-base, deve ser utilizada a proporcionalidade da duração da obra, assim entendido o período compreendido entre a expedição do Alvará de Construção e o Habite-se, fornecidos pela Prefeitura Municipal.

IRPF - DISPONIBILIDADE DOS RENDIMENTOS - O aumento de patrimônio da pessoa física não justificado com os rendimentos tributados, ou com os rendimentos não tributáveis, ou com os rendimentos tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do ano-base, está sujeito à tributação do imposto de renda.

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

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
FRANCISCO CARLOS DOS REIS OLIVEIRA.

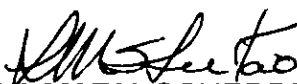


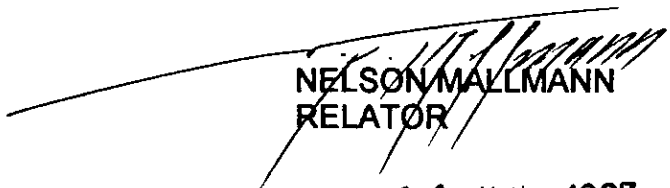


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

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


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 JUL 1997

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. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068
Recurso nº. : 09.384
Recorrente : FRANCISCO CARLOS DOS REIS OLIVEIRA

RELATÓRIO

FRANCISCO CARLOS DOS REIS OLIVEIRA, contribuinte inscrito no CPF/MF 433.761.859-72, residente e domiciliado no município de Foz do Iguaçu, Estado do Paraná, à Rua João Batista Debret, s/nº - Vila Portes, jurisdicionado à DRF em Foz do Iguaçu - PR, inconformado com a decisão de primeiro grau, prolatada pela DRJ em Foz do Iguaçu - PR, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 193/195.

Contra a contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 24/03/95, o Auto de Infração Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 150/163, com ciência em 24/03/95, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 62.964,67 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD acumulada como juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/92; da multa de lançamento de ofício de 50% para os fatos geradores até mai/91 e da multa de lançamento de ofício de 100% para os fatos geradores após jun/91; bem como dos juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, todos calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1990 a 1993, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1989 a 1992.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de revisão de declarações do imposto de renda onde a fiscalização constatou omissão de rendimentos em decorrência de variação patrimonial a descoberto, bem como omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 147/149, esclarece ainda o seguinte:

- que o contribuinte lançou despesas referente a construção de um prédio de alvenaria sobre os lotes 10, 11 e 12 da quadra 05 da Vila Portes, com área de 750,00 m². Considerando como data de início o mês de 02/89 e término em 12/89, dados estes constantes da carta de habitação da Prefeitura Municipal de Foz de Iguaçu (fls. 52), calculamos o valor do custo da construção, obedecendo os valores da tabela expedida pelo SINDUSCON, sendo que os valores mensais são apresentados no demonstrativo do custo da construção (fls. 56);

- que cabe salientar que a referida obra foi construída antes de outra, com área de 685 m², no mesmo local desta segunda, de número 282/89, informa que a área da construção é "existente = 750,00 m² - à construir = 685,00 m²" (fls. 51). Isso evidencia a interdependência entre as duas obras. A segunda obra, apesar de constar no alvará de construção como do contribuinte, foi feita pela empresa Comercial Exportadora de Manufaturados Lisboa Ltda., através de escritura pública de comodato de imóvel urbano registrada no livro 261-N, às fls. 034 do Cartório do 2º Tabelionato de Notas de Foz do Iguaçu (fls. 54);

- que para efeito de enquadramento na tabela do SINDUSCON, nos baseamos em laudo técnico anexo (fls. 53), datado de 16 de abril de 1993, expedido pelo engenheiro Civil Edom Braz Jorge, sendo que este laudo se refere a obra de 685,00 m², como citado acima, interdependente com a obra lançada. Observamos que o laudo enquadra a obra com custo de 55% e padrão normal na tabela do Sinduscon. Utilizamos o mesmo percentual de custo, mas enquadramos a obra no padrão baixo, em benefício do contribuinte;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

- que desqualificamos, ainda, os rendimentos sujeitos a tributação exclusiva na fonte, pois o contribuinte não logrou provar, em momento algum, ter obtido tais rendimentos;

- que após efetuar os cálculos acima citados, calculamos o valor da omissão dos rendimentos mês a mês, incluindo as alterações efetuadas no patrimônio do contribuinte durante o ano base de 1989;

- que no ano-base de 1991 o contribuinte auferiu ganhos de capital na venda de uma lancha modelo Marajó, 16", motor suzuki 85 HP, adquirida em 10/87 e alienada em 12/91. O valor do ganho foi de Cr\$ 5.050.505,40 (fls. 112). O contribuinte auferiu ainda ganhos de capital na venda de um veículo Gol CL ano 91, adquirido em 09/91 e vendido em 11/91. O valor do ganho foi de Cr\$ 154.277,74 (fls. 117). Nos dois casos o contribuinte não comprovou o pagamento do imposto de renda devido, razão pela qual efetuamos o lançamento;

- que no ano-base de 1992 o contribuinte apresentou a declaração de rendimentos do referido exercício com algumas incorreções, como abaixo citado:

. **rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas:** o contribuinte declarou como recebido da empresa M. Pereira Com. Ind. e Exp. Ltda. (aluguel) o valor de 27.045,76 UFIR, quando o valor declarado pela empresa na DIRF foi de 35.727,61 UFIR;

. **imposto de renda retido na fonte:** o contribuinte declarou como retido na fonte sobre o rendimento da empresa M. Pereira Com. Ind. e Exp. Ltda. (aluguel) o valor de 4.644,22 UFIR, quando o declarado na DIRF foi de 4.221,62 UFIR;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

. **rendimentos isentos:** declarou como valor desse campo 44.559,68 UFIR, sendo que não comprovou o valor lançado como "Outros", no campo 14, e preencheu incorretamente o campo 12, "Rendimentos de Cadernetas de Poupança,...", quando o valor correto desse campo é de 13,10 UFIR;

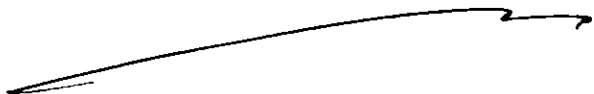
. **rendimentos sujeitos a tributação exclusiva:** o contribuinte não lançou o valor do ganho de capital na alienação de bens, no valor de 4.147,37 UFIR;

. **declaração de bens e direitos:** valor referente ao ano de 1992 de créditos junto a empresa Lisboa, cujo valor correto é 31.508,64 UFIR, e não o constante na declaração, que é de 36.764,63 UFIR.

- que, ainda no ano-base de 1992, o contribuinte deixou de tributar o valor do ganho de capital obtido na venda de um veículo Volkswagen Apollo GLS ano 90, adquirido em 03/92 e vendido em 07/92, com um ganho de 5.529,17 UFIR.

Se observa ainda que para o arbitramento do cálculo do custo da construção do imóvel em questão, em decorrência da falta de comprovação da totalidade dos efetivos gastos, o Fisco utilizou como parâmetro o Custo Unitário Básico do Estado do Paraná (CUB-PR) na proporção de 55% de 1(um) custo básico por m2 para a área comercial.

Para o cálculo do rateio do custo da obra por mês, o Fisco tomou por base a proporcionalidade entre a data expedição do Alvará de Construção e a data do Habite-se, fornecidos pela Prefeitura Municipal e/ou Laudo Pericial fornecido pelo contribuinte.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 20/04/95, a sua peça impugnatória de fls. 167/169, instruída com os documentos de fls. 170/174, solicitando que seja acolhida a impugnação para que seja refeito os cálculos com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que ao elaborar o Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal lançadora cometeu o equívoco de, no ano-base de 1989, exercício de 1990, considerar com interdependentes as construções de dois barracões, um de 750,00 m2, e outro de 685 m2, eis que a primeira obra foi edificada pela empresa Comodatária Comercial Exportadora de Manufaturados Lisboa Ltda.; cuja obra foi iniciada no ano-base de 1989, e a obra de 685,00 m2, foi iniciada no ano-base de 1989, e parcialmente concluídas em 04 de fevereiro de 1991, tendo a mesma iniciado em 29 de maio de 1989, conforme Alvará de Construção nº 282/89, o que comprova que as edificações são completamente separadas, ou seja, a área de 750,00 m2, foi efetuada no regime de comodato, iniciada no ano-base de 1989, cujos gastos foram declarados como acréscimo patrimonial e o valor tributado normalmente em sua declaração de rendimentos anual, e a segunda obra, esta sim efetuada pelo contribuinte, iniciando-se em 29 de maio de 1989, e concluída em 04 de fevereiro de 1991, tudo de conformidade com a Carta de Habitação expedida pela Prefeitura Municipal de Foz do Iguaçu - PR;

- que ao elaborar os cálculos mensais dos dispêndios e rendimentos auferidos, ocorreu equívoco nas apurações, ou seja, no mês de janeiro de 1989, possuía um saldo de NCz\$ 4.127,86, não transportado para o mês seguinte, no mês de dezembro de 1989, foi considerado como rendimento líquido o valor de NCz\$ 99.107,92, quando o valor correto é de NCz\$ 191.804,92, sendo que estes fatos modificam substancialmente os cálculos inicialmente apurados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

- que deve-se ressaltar, ainda, que as obras objetos do lançamento, não estão totalmente concluídas, sendo obras destinadas a depósitos, não contendo instalações hidráulicas, WC, reboco, sendo obra sem acabamento nenhum, portanto não podem ser enquadradas nas tabelas do SINDUSCON;

- que deve ser ressaltado que a obra de 750,00 m2 foi edificada em Comodato, pelo prazo de 03(três) anos, sendo, desta forma, lançadas as despesas em igual período;

- que, no ano-base de 1991, foram lançados ganho de capital oriundos da venda de uma lancha Marajó 16" com motor Suzuki 85 HP, e um veículo Gol CL, ano 91, cujos valores podem ser considerados como alienação de bens de pequeno valor portanto, isentos;

- que, no ano-base de 1992, a autoridade fiscal deixou de considerar o valor de rendimentos isentos, lançados com o título de "outros", resultando com isso variação patrimonial a descoberto, alegando que não havia sido comprovado o valor de 44.559,68 UFIRs, mas no decorrer da revisão das declarações, o contribuinte apresentou o comprovante expedido pela firma Comercial Exportadora de Manufaturados Lisboa Ltda.; onde é informado o rendimento naquele ano-base, ou seja, correção monetária do ano;

- que na análise do Auto de Infração, constata-se que foi utilizado o percentual maior, ou seja, não foi considerado o juro mensal de 1,00% (um por cento), fato que acarretou a correção monetária do débito apurado em dobro, fato que igualmente deverá sofrer novos cálculos.

Não houve a manifestação dos autuantes pelo fato que o preceito estabelecido no artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, foi revogado pelo artigo 7º da Lei nº 8.748, de 09/12/93.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

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

- que examinando-se a impugnação, bem como os demais documentos que integram os autos, constata-se que o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Física, dos exercícios financeiros de 1990, 1992 e 1993, anos-base de 1989, 1991, e ano-calendário de 1992, pelo qual foi constituído o crédito tributário nos valores constantes do Auto de Infração de fls. 159/161, deve ser retificado pelas seguintes razões de direito e à luz da legislação de regência;

- que os saldos negativos apurados conforme Demonstrativo de Omissão de Rendimentos de fls. 95/106, relativo ao exercício financeiro de 1990, foram considerados como acréscimo patrimonial não coberto por rendimentos tributáveis, não tributáveis, ou tributáveis exclusivamente na fonte, e a omissão de ganhos de capital na alienação de bens de fls. 112/117 e constante do Termo de Verificação e Ação Fiscal (fls. 148/149), obedecem ao disposto nos arts. 2º e 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88;

- que cabível a solicitação do impugnante quanto ao aproveitamento como recurso do mês de janeiro/89, no valor de NCz\$ 4.127,86, que não foi transportado para o mês subsequente, vez que não resta provado que foi consumido no período. Ou seja, os recursos que sobram em um determinado mês, comprovada a sua existência, através da apuração dos saldos mensais positivos, devem ser considerados como recursos disponíveis nos meses subsequentes;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

- que o acréscimo patrimonial foi apurado em razão do arbitramento da construção do imóvel comercial (fls. 56), sito na Rua Padre Manuel da Nóbrega - lotes 10, 11 e 12, em Foz do Iguaçu - PR, com área de 750,00 m², sendo considerada como construída 412,50 m², que corresponde a 55% da área total, conforme laudo técnico às fls. 53, e aplicando padrão baixo à referida obra, o que beneficiou o contribuinte;

- que, portanto, improcedente a alegação do impugnante de que por ser interdependente, está se lançando as duas obras (750,00 m² e 685,00 m²), apesar de não concluídas, conforme Carta de Habitação expedida pela Prefeitura Municipal de Foz do Iguaçu - PR (fls. 52), cujo término da obra está de acordo com o habite-se fornecido em 19/12/89. Saliente-se que somente foi objeto de tributação o imóvel conforme descrito no item supra, por ser de total responsabilidade do contribuinte. Conforme Alvará de Construção às fls. 51, a construção feita em regime de comodato media 685,00 m²;

- que quanto ao lançamento efetuado pelo Fisco no exercício de 1993, ano-calendário de 1992, entende esta autoridade julgadora que a variação patrimonial deve ser apurada em bases correntes, considerando-se os recursos e aplicações nos meses de janeiro a dezembro/92, e não com base nos valores de todo o período base (demonstrativo de fls. 149);

- que, assim, recompondo-se os recursos e aplicações durante o ano-calendário de 1992, concluiu-se que os recursos foram suficientes para cobrir as aplicações efetuadas, de acordo com exame efetuado em sua declaração de rendimentos de fls. 22/28, e, portanto, improcede o lançamento efetuado no mês de dezembro/92 no valor de 344,99 UFIR;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

- que os ganhos de capital apurados nas vendas de uma lancha Marajó 16" e do veículo Gol CL, ano 91, não são de bens considerados de pequeno valor, como alega o impugnante, haja visto que o Decreto nº 324, de 01/11/91, redefiniu como bem de pequeno valor, para efeito do disposto no art. 22, IV, da Lei nº 7.713/88, todo bem ou direito cujo preço unitário de alienação seja igual ou inferior a Cr\$ 3.700.000,00 e considerando que as alienações ocorreram por Cr\$ 6.000.000,00 (novembro/91) e Cr\$ 4.000.000,00 (dezembro/91), respectivamente, constata-se que as mesmas não estão amparadas na legislação de regência, sendo, portanto, passíveis de tributação os respectivos ganhos de capital;

- que o impugnante também alega que na aplicação dos juros de mora foi utilizado percentual superior a 1% ao mês, resultado em débito apurado a título de correção monetária em dobro, o que deve, pois ser recalculado. Como se observa, na legislação de regência, a exigência dos juros está amparada em lei. Como tal, não cabe à autoridade julgadora em sede administrativa expressar juízo de valor acerca de sua legitimidade, vez que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória.

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

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - REVISÃO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS E DE BENS.

Mantém-se parcialmente a exigência do crédito tributário constituído através de Auto de Infração decorrente de omissão de ganho de capital na alienação de bens, e apuração de saldos negativos mensais, que se caracterizam como renda mensalmente auferida e não declarada, conforme artigos 3º, § 2º, 4º e 8º, da Lei 7.713/88.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 05/07/96, conforme Termo constante às folhas 189/191, e, com ela não se conformando, em parte, o recorrente interpôs, em tempo hábil (25/07/96), o recurso voluntário de fls. 193/195, no qual demonstra parcial irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória reforçado pelos seguintes argumentos:

- que ao efetuar os cálculos dos dispêndios mensais na obra, o fez a partir do mês de janeiro de 1989, quando o alvará foi expedido em 29 de maio de 1989, assim como a Carta de Habilitação foi expedida em 07 de fevereiro de 1991;

- que quanto a obra edificada em regime de Comodato, o recorrente informou, em suas declarações de bens e como receita tributada, os valores informados, a cada ano, pela pessoa jurídica que promoveu a construção. Caso seja mantida a Notificação, estes tributos serão exigidos em dobro, pois que estes foram recolhidos pelo contribuinte nas declarações apresentadas ao fisco federal;

- que em vista das razões e comprovações efetuadas, o Auto de Infração deverá sofrer retificações, excluindo-se os valores referentes as edificações, por serem indevidas, sujeitando-se o recorrente aos demais itens.

Em 29/07/96, o Procurador da Fazenda Nacional Dr. José Alexandre Saraiva, representante legal da Fazenda Nacional credenciado junto a Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Foz do Iguaçu - PR, apresenta as Contra-Razões ao Recurso Voluntário, que, em síntese, são as seguintes:

- que a parte recorrente, em síntese, reprisa os argumentos expendidos na peça impugnatória, sem, contudo, acrescentar fatos juridicamente relevantes, capazes de ensejar revisão da decisão proferida pelo órgão julgador a quo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

- que da análise minuciosa dos argumentos deduzidos na peça recursal, em confronto com a legislação de regência e tendo em vista o mais que dos autos consta, conclui-se que não merecem amparo as razões do recurso, pelo que manifesta-se a Fazenda Nacional no sentido de ser o mesmo rejeitado, mantendo-se na íntegra a decisão atacada, que bem aplicou o direito.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

VOTO

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 ao arbitramento do imóvel construído e quanto a aplicação da TRD a título de juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/91, aceitando a tributação quanto aos demais itens mantidos pela decisão recorrida.

Antes de adentrar na questão fundamental do presente litígio, se faz necessário ressaltar alguns aspectos.

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 a 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

O recorrente foi tributado em razão da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter constatado, através do levantamento mensal 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, originado pelo arbitramento do custo de construção de imóvel. Como se vê, o fato a ser julgado é a omissão de rendimentos, apurado através do fluxo financeiro 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 se tratada, portanto, como acréscimo patrimonial. Assim não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto.

O que se discute, em parte, nos autos é a validade, ou não, da tributação mensal, já que a omissão de rendimentos tem como base, em parte, o arbitramento de custo de construção civil.



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

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

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.

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 Andrea Torrente, acrescentou:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

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

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

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

A questão poderia ser resolvida, se fosse o caso, quando recorre o intérprete ao disposto no art. 676, inciso III do RIR/80 ou 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

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.

Diz as normas legais que regem o assunto:

“Lei nº 7.713/88:

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

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

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

Quanto ao aspecto fundamental da presente lide, qual seja, o 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, em suas declarações de bens, quando se verifica estarem estes nitidamente subavaliados.

Neste processo, a partir da existência de prédio, cujas despesas de construção declaradas, não foram suficientemente comprovadas através da documentação apresentada 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 do Paraná, elaboradas conforme NB-140 da ABNT, que apresenta custos médios por m².

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

Nestes casos entendo ser perfeitamente aceitável o uso da presunção para provar que houve aumento patrimonial não justificado, decorrente de omissão de rendimentos, pela demonstração de que o custo total da construção foi superior ao declarado pelo contribuinte. Para a obtenção desse resultado, a fiscalização adotou o arbitramento que, no caso, constitui na utilização do preço médio do metro quadrado de construção, de acordo com as tabelas do SINDUSCON, utilizando, tendo em vista o tipo de prédio construído, um redutor de 45% do CUB.

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

- Art. 855 do RIR/94 - A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição de patrimônio (Lei nº 4.069/62, art. 51, parágrafo 1º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

- Parágrafo único - O acréscimo do patrimônio da pessoa física será tributado mediante recolhimento mensal obrigatório (art. 115, § 1º, letra "e"), 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, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte (Lei nº 4.069/62, art. 52).

- Art. 883 do RIR/94 - As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 74).

- Parágrafo 2º - A revisão será feita com elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados neste Regulamento (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 74, parágrafo 1º).

- Art 889 do RIR/94 - O lançamento será efetuado de ofício quando o contribuinte (Decretos-lei nº 5.844/43, art. 77, 1.968/82, art. 7º, e 2.065/83, art. 7º, § 1º, art. e Leis nºs 2.862/56, art. 28; 5.172/66, art. 149 e 8.541/91, arts. 40 e 43):

.....
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. 894 do RIR/94 - Far-se-á o lançamento de ofício (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 79):

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

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

III - computando as importâncias não declaradas, ou arbitrando o rendimento tributável de acordo com os elementos de que se dispuser, nos casos de declaração inexata, ou de insuficiente recolhimento mensal do imposto.".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

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

Sem dúvida, essas normas autorizam à autoridade lançadora a proceder o arbitramento do valor do custo da obra realizada com base nos elementos que dispuser. Entre estes elementos disponíveis está a tabela de custos unitários de construção do SINDUSCON, que o art. 54 Lei nº 4.591/64 que cuida da construção de edifícios determina 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-PR, Alvará de Licença e Certificado de Vistoria de Conclusão de Obras expedidas pela Prefeitura Municipal de Foz do Iguaçu - PR e os esclarecimentos obtidos junto ao próprio contribuinte.

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 do Paraná, levando-se em conta o custo de construção como um todo, não o especificando em áreas regionais, segundo estabelece a Lei nº 4.591 e o disposto na PNB 140 da ABNT. Convém ainda esclarecer que nestes custos não são considerados as fundações especiais, elevadores, instalações de ar condicionado, calefação, telefone, fogões, aquecedores, playgrounds, urbanização, recreação, ajardinamento, ligações de serviços públicos, despesas com instalações, funcionamento e regulamentação de condomínio, além de outros serviços



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

especiais, impostos e taxas, projetos, neles compreendidos honorários profissionais e cópias, remuneração da construtora e remuneração do incorporador.

Quanto a distribuição do custo da obra por ano-base (rateio), entendo que a técnica utilizada pela fiscalização está perfeitamente correta, ou seja, o rateio deve ser proporcional ao tempo de duração da obra, assim entendido o período compreendido entre a expedição do Alvará de Construção e o Habite-se, fornecidos pela Prefeitura Municipal, e no caso em pauta foi reforçado pelo "Laudo" de fls. 53, assinado pelo Engenheiro Edom Braz Jorge.

Enfim, vê-se que parte do acréscimo patrimonial foi apurado em razão do arbitramento da construção do imóvel comercial (fls. 56), sito na Rua Padre Manuel da Nóbrega - lotes 10, 11 e 12, em Foz do Iguaçu - PR, com área de 750,00 m², sendo considerada como construída 412,50 m², que corresponde a 55% da área total, conforme laudo técnico às fls. 53, e aplicando padrão baixo à referida obra, o que beneficiou o contribuinte. Sendo, portanto, improcedente a alegação do impugnante de que por ser interdependente, está se lançando as duas obras (750,00 m² e 685,00 m²), apesar de não concluídas, conforme Carta de Habitação expedida pela Prefeitura Municipal de Foz do Iguaçu - PR (fls. 52), cujo término da obra está de acordo com o habite-se fornecido em 19/12/89. Saliente-se que somente foi objeto de tributação o imóvel descrito na Carta de Habitação de fls. 52, por ser de total responsabilidade do contribuinte. Conforme Alvará de Construção às fls. 51, a construção feita em regime de comodato media 685,00 m².

Todavia o dever do ofício nos arrasta, no sentido de que se restabeleça a justiça fiscal quanto a aplicação da TRD acumulada a título de juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/92, pois já é entendimento manso e pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais que somente cabe a sua exigência a partir do mês de agosto de 1991, conforme o Acórdão nº CSRF/01.1.773, de 17 de outubro de 1994, adotado por unanimidade nesta Quarta Câmara, cuja ementa é a seguinte:



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

Processo nº. : 10945.001013/95-98
Acórdão nº. : 104-15.068

"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."

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência fiscal a TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 12 de junho de 1997



NELSON MALLMANN