



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09
RECURSO Nº. : 05.740
MATÉRIA : IRPF - EXERCÍCIOS DE 1990 a 1992
RECORRENTE : IDO SCHWANTES
RECORRIDA : DRJ EM PORTO ALEGRE - RS
SESSÃO DE : 17 DE SETEMBRO DE 1996
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.890

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

IRPF - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - 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





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

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 IDO SCHWANTES

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa, e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para excluir da exigência fiscal 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: 18 OUT 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: PAULO ROBERTO DE CASTRO (suplente convocado), 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

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690
RECURSO Nº. : 05.740
RECORRENTE : IDO SCHWANTES

RELATÓRIO

IDO SCHWANTES, contribuinte inscrito no CPF/MF 147.340.870-91, residente e domiciliado no município de Nova Petrópolis, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Felipe Michaelsen, nº 240 - Vila Olinda, jurisdicionado à DRF em Caxias do Sul - RS, Inconformado com a decisão de primeiro grau, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 165/171.

Contra a contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 08/11/93, a Notificação de Lançamento nº 268/93 - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 60/121, com ciência em 16/11/93, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 24.911,37 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; da multa de lançamento de ofício de 80% para o fato gerador de jun/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 1992, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1989 a 1991.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

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 do arbitramento do custo de construção do prédio localizado à RS 235, Km 2,7 - Nova Petrópolis - RS, com base nos índices do SINDUSCON.

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 Rio Grande do Sul (CUB-RS) na proporção de 1(um) custo básico por m² para a área residencial - pavimento superior e de 1/2 (meio) custo básico por m² para a área comercial - pavimento inferior.

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.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 16/12/93, a sua peça impugnatória de fls. 126/138, instruída com os documentos de fls. 139/148, solicitando que seja acolhida a Impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário, com base nos seguintes argumentos:

- que em primeiro lugar, contesta-se o cálculo do custo arbitrado, com base no CUB. O autuante considerou o custo igual ao CUB, na parte superior, residencial, e 50% do CUB, na parte comercial;

- que além disso, considerou o período de construção em período diferente e inferior ao cronograma realmente seguido na execução das obras de engenharia;

- que no que diz respeito ao custo arbitrado pelo CUB, considerando integral o CUB/m² na parte superior e 50% CUB/m², na parte comercial, o índice comporta restrições, eis que traduz previsão do Sindicato de classe dos incorporadores e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

construtores na construção civil, como indicador de custos medidos pelo seu valor extremado, eis que o setor opera, visando sempre resultados lucrativos;

- que a legislação do imposto de renda não contém um único dispositivo que obrigue o contribuinte a guardar notas fiscais ou faturas pela aquisição de bens de uso, de seu consumo. A legislação apenas menciona que devam ser mantidos os documentos, por cinco anos, comprovando abatimentos ou deduções dos rendimentos tributáveis com vistas a reduzir o imposto;

- que afora os critérios temporais que influem na formação dos custos, deve-se atentar para o fato de que uma construção administrada pelo proprietário, a custo zero, não terá o mesmo custo da construção executada por empresa construtora ou incorporadora;

- que o impugnante construiu o prédio utilizando materiais adquiridos antes do início da obra, madeiras retiradas de propriedade rural e expressiva parte da mão-de-obra pessoal e de familiares, além de afirmar não ter havido desperdício;

- que por isso, o impugnante recusa-se às exigências abusivas de um arbitramento feito certamente por inspiração do custo médio das construções no Brasil, onde os índices oficiais representam a média dos custos ditados pelas empreiteiras e, que são, por isso, índices no mínimo suspeitos;

- que a construção além de ser arbitrada a partir de um custo bem acima do real, teve os custos sobreavaliados distribuídos num período que não se concilia com a realidade. O período compreendido entre o Alvará e o Habite-se é apenas o tempo formal da construção;

- que conforme laudo técnico que se junta como doc. 2, prova-se, por outra via formal, o CREA, que a baixa da responsabilidade técnica, indicando o fim da obra aconteceu somente em fevereiro de 1993 e que o arbitramento, por essas razões, ficou totalmente descaracterizado, eis que concentrou inversões financeiras num curto período,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

dentro do qual os rendimentos não eram compatíveis com as aplicações, sugerindo que os cálculos sejam refeltos e estendam-se até meados de 1993;

- que deve-se ressaltar, por oportuno, que o desembolso de recursos não corre na mesma velocidade do cronograma da obra;

- que além dos recursos declarados na pessoa física pelo impugnante e pela esposa, parte dos recursos que permitiram saldar compromissos da construção foram financiadas pela receita oriunda da firma individual que opera no ramo de restaurante. Sempre que havia falta de recursos obtidos nas fontes declaradas na pessoa física, o impugnante socorria-se, por vezes, por escasso tempo, com recursos de caixa da microempresa;

- que por todo exposto, espera ver reexaminado o lançamento, retificando-se os cálculos pelos custos demonstrados com amparo em laudo e documentos outros, bem assim, considerando-se como recursos utilizados, todos os que foram demonstrados na peça impugnatória, calculados anualmente. Para demonstrar, com clareza, todo o alegado, requer a realização de perícia.

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.

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

- que como a obra já estava concluída à época do lançamento de ofício e com base nas próprias informações do contribuinte, doc. fls. 36, Alvará de licença, doc. fls. 38, Habite-se, doc. fls. 39/47, relação de despesas comprovadas e, doc. fls. 48, declaração do arquiteto fixando percentuais anuais de realização da obra, correto e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

aceito é o cálculo procedido pelo autuante rateando neste lapso de tempo, a área construída e o percentual de realização por ano;

- que a falta de comprovação de grande parte dos custos incorridos na obra, acusados pelo autuante às fls. 63, gerou, por oportuno, o arbitramento do custo da construção com base no CUB, originado pelo índice de omissão de rendimentos, representado pela desproporcionalidade identificada entre o custo declarado da construção e o valor do m² à época;

- que para esclarecer, também, já que o autuado contesta a forma de tributação mensal, entendendo que os bens e eventos patrimoniais são cotejados, ano a ano, temos que desde a entrada em vigor da Lei nº 7.713/88 o imposto é devido mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incidindo sobre o rendimento bruto e que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título;

- que referente as demais alegações do autuado, tentando justificar que o custo da obra foi reduzido tendo em vista que a administração foi feita por ele, que aproveitou prédio demolido no local da obra, que utilizou madeira de sua propriedade rural e que expressiva parte da mão-de-obra empregada foi pessoal e de familiares, não foram, em momento algum comprovadas;

- que equivocou-se, com demasiado exagero, o autuado, quando afirma em sua impugnação, que a legislação do imposto de renda não contém um único dispositivo que obrigue o contribuinte a guardar notas fiscais ou faturas pela aquisição de bens de uso, de seu consumo, porque, com base no artigo 711, § 2º do RIR/80, dentro do prazo decadencial, tem o fisco todo amparo para questionar, examinar e exigir comprovação para qualquer quesito da declaração de rendimentos, que entender passível de atos de revisão;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

- que o autuado contesta, também, o período de distribuição da obra para fins de lançamento, alegando que o período não se concilia com a realidade; porém, os elementos constantes dos autos nos revelam que há muitas contradições;

- que da mesma forma, com a pretensão de modificar o lançamento e, na tentativa de argumentar que a obra se estendeu até 1993, o autuado anexa às fls. 142/145, alguns comprovantes de despesas (de pouca importância em valor) com materiais de construção, que, muito embora, estejam emitidos em seu nome, não provam que foram utilizados na obra em questão;

- que reputamos, inaceitável, também, por todo o já exposto, a pretensão do autuado, ou seja, dele mesmo, fixar o parâmetro de 0,70 do CUB para a parte superior da obra e 0,50% do CUB para a parte térrea, tendo em vista que se baseia exclusivamente em suas próprias convicções, ignorando a legislação tributária e não comprovando suas argumentações, não havendo nos autos nenhuma prova que permita modificar os valores lançados;

- que não acatamos, também, o pedido de perícia formalizado pelo autuado em sua impugnação pela inoportunidade e desnecessidade do referido procedimento ao presente caso, pela aplicação correta da legislação relativa ao imposto de renda, tornando eficaz o lançamento na forma como foi realizado.

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

**"IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE
QUALQUER NATUREZA - PESSOA FÍSICA**

**Rendimento Bruto/Acréscimo Patrimonial a
Descoberto/Custo em construção de Imóvel.**

- Tributa-se, mensalmente, nos exercícios de 1990, 1991 e 1992, como rendimentos omitidos, o valor do acréscimo patrimonial apurado através do arbitramento que teve por base a diferença entre o custo de construção de imóvel e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

os gastos informados pelo contribuinte.

Construção Edificação/Arbitramento.

- Aplica-se a tabela do SINDUSCON ao arbitramento do custo de construção de imóvel para fins de determinação do valor aplicado na obra, quando o contribuinte não comprova, através de documentação hábil e idônea, os gastos efetuados com a mesma.

Lançamento procedente."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 17/03/95, conforme Termo constante às folhas 161/163, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (18/04/95), o recurso voluntário de fls. 165/171, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória reforçado pelos seguintes argumentos:

- que em preliminar protesta pelo cerceamento de defesa ante o indeferimento de pedido de perícia, elemento fundamental na elucidação do pleito;

- que em relação a avaliação pelo CUB (integral, para o piso superior e 50% no térreo), demonstra que o autuante se arvorou especialista em construção civil e visionário das técnicas de engenharia e arquitetura. Ainda que a jurisprudência ampare o arbitramento quando faltem informações capazes de permitir o conhecimento da realidade, deveria ater-se a um único índice - o CUB - deixando ao contribuinte a tarefa de provar o contrário;

- que relacionado com a duração da obra de engenharia, também é de fundamental importância no deslinde deste pleito. Tendo o arbitramento fixado um período mais curto que o realmente ocorrido, resulta na necessidade de o contribuinte provar aportes financeiros dentro de um período também menor;

- que o lançamento deve fixar o exato momento da ocorrência do fato gerador. Ainda que a legislação, a partir do exercício de 1990, tenha criado a tributação em base correntes, inclusive para os ganhos de capital, sua aplicabilidade diz respeito a



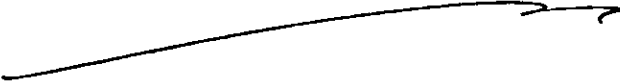
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

operações em que fiquem caracterizados os ganhos, num determinado e exato momento, como ocorre, por exemplo, quando alguém vende um imóvel ou quotas de capital. No caso de uma construção, o critério determinante dos ganhos de capital é o cotejo da Declaração de bens de um exercício para outro.

É o relatório.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

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 argui, inicialmente, a preliminar de cerceamento do direito de defesa em virtude da autoridade singular ter indeferido o pedido de perícia.

Quanto ao pedido de perícia, o mesmo foi indeferido, conforme previsto na legislação de regência.

Diz o Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235/72:

Art. 17 - A autoridade preparadora determinará, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a realização de diligências,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

inclusive perícias quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

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

Como se verifica do dispositivo legal, a autoridade que proferiu a decisão tem a competência para decidir sobre o pedido de perícia, e é a própria lei que atribui à autoridade julgadora de primeira instância o poder discricionário para deferir ou indeferir os pedidos de diligência ou perícia, quando prescindíveis ou impossíveis, devendo o indeferimento constar da própria decisão proferida. Entretanto, o poder discricionário para indeferir pedidos de diligência e perícia não foi concedido ao agente público para que ele disponha segundo sua conveniência pessoal, mas sim para atingir a finalidade traçada pelo ordenamento do sistema, que, em última análise, consiste em fazer aflorar a verdade material com o propósito de certificar a legitimidade do lançamento.

Ora, a autoridade singular cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados extraídos das próprias informações do suplicante, conforme se constata às fls. 36, 38, 39/47 e 48 do presente processo, razão pela qual não vejo a necessidade da realização de perícia.

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

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

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 tratar, 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 o arbitramento de custo de construção civil.

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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

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.

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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

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:

"... 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

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 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

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.

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

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.

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

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

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, 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 Rio Grande do Sul, 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.

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

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

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

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

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

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

.....

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida.

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

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

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

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

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

Sem dúvida, essas normas autorizam à autoridade lançadora a proceder o arbitramento do valor do custo da obra realizada com base nos elementos que dispuser. Entre estes elementos disponíveis está a tabela de custos unitários de construção do SINDUSCON, que o art. 54 Lei nº 4.591/64 que cuida da construção de edifícios determina 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 Nova Petrópolis - RS e os esclarecimentos obtidos junto ao próprio contribuinte.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

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 Rio Grande do Sul, levando-se em conta o custo de construção como um todo, não o especificando em áreas regionais, segundo estabelece a Lei nº 4.591 e o disposto na PNB 140 da ABNT. Convém ainda esclarecer que nestes custos não são considerados as fundações especiais, elevadores, instalações de ar condicionado, calefação, telefone, fogões, aquecedores, play grounds, urbanização, recreação, ajardinamento, ligações de serviços públicos, despesas com instalações, funcionamento e regulamentação de condomínio, além de outros serviços especiais, impostos e taxas, projetos, neles compreendidos honorários profissionais e cópias, remuneração da construtora e remuneração do incorporador.

Quanto a distribuição do custo da obra por ano-base (ratelo), entendo que a técnica utilizada pela fiscalização está perfeitamente correta, ou seja, o ratelo 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 pela "Declaração" de fls. 48, assinado pelo Arquiteto Lauro Alberto Schuch.

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:

"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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 11020.001926/93-09

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.690

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
REJEITAR a preliminar de cerceamento de defesa, e, no mérito, 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 17 de setembro de 1996.


NELSON MALLMANN