



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

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Recurso nº. : 13.560
Matéria : IRPF - Exs: 1991 a 1994
Recorrente : JOSÉ ALCIONE FLORES
Recorrida : DRJ em SANTA MARIA - RS
Sessão de : 14 de abril de 1999
Acórdão nº. : 104-16.973

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL POR VÍCIO FORMAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal).

IRPF - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte. Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base.

IRPF - CUSTO DE CONSTRUÇÃO - ARBITRAMENTO COM BASE NA TABELA DO SINDUSCON - Aplica-se a tabela do SINDUSCON ao arbitramento do custo de construção de edificações quando o contribuinte não declara a totalidade do valor despendido em construção própria, limitando-se a comprovar com documentos hábeis apenas uma parcela dos custos efetivamente realizados, em montante incompatível com a área construída.

IRPF - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - INOCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA - A penalidade prevista no artigo 8º do Decreto-lei n.º 1.968/82, incide quando ocorrer falta ou insuficiência de recolhimento de imposto, apresentada ou não a declaração de rendimentos. Em se tratando de lançamento formalizado segundo o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

disposto no artigo 676 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 85.450/80, cabe tão somente a aplicação da multa específica para lançamento de ofício. Impossibilidade da simultânea incidência de ambos os gravames.

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

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ ALCIONE FLORES.

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: I - excluir da exigência tributária as importâncias de Cr\$ 238.374,17, relativo a abr/91; Cr\$ 551.458,28, relativo a dezembro/91; Cr\$ 524.462,03, relativo a março/92; Cr\$ 243.233,42, relativo a abril/92 e Cr\$ 443.140,24, relativo a maio/92; II - excluir a multa por atraso na entrega da declaração; e III - excluir o encargo da TRD relativo ao período anterior a agosto de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 MAI 1999

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973
Recurso nº. : 13.560
Recorrente : JOSÉ ALCIONE FLORES

RELATÓRIO

JOSÉ ALCIONE FLORES, contribuinte inscrito no CPF/MF 226.752.720-00, residente e domiciliado na cidade de Giruá, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Santo Cristo, 299, Bairro Centro, jurisdicionado à DRF em Santo Ângelo - RS, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 194/211, prolatada pela DRJ em Santa Maria - RS, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 223/227.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 22/06/95, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 141/168, com ciência em 26/06/95, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 130.091,85 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; de 80% para o fato gerador de jun/91 e de 100% para os fatos geradores a partir de jul/91; e dos juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1991 a 1994, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1990 a 1993.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

1 - Rendimentos sem vínculo empregatício recebidos de pessoas

jurídicas: Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, conforme declaração de ajuste anual entregue sob procedimento de ofício.

2 - Rendimentos sem vínculo empregatício recebidos de pessoas

físicas: Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, conforme declaração de ajuste anual, entregues sob procedimento de ofício.

3 - Acréscimo patrimonial a descoberto: Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, parágrafos e 8º da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º ao 4º da Lei n.º 8.134/90 e artigo 6º e parágrafos da Lei n.º 8.021/90.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 24/07/95, a sua peça impugnatória de fls. 176//183, instruída pelos documentos de fls. 184/191, solicitando que seja acolhida a impugnação, declarando, por via de consequência, a insubsistência do Auto de Infração com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que quanto a prova material de omissão de receitas, em nenhum momento a fiscalização federal que funcionou no presente caso comprovou, materialmente a omissão de qualquer receita que pudesse caracterizar sonegação fiscal e não tributação de valores que deveriam integrar o lucro tributável:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

- que inexistente no referido instrumento o "enquadramento legal" de possível fato e faltas fiscais, assim como parte para desmembramento de receitas, assim como gastos, ora mensalmente, ora anualmente, bem como ter por omitidos rendimentos, quando estes declarados;

- que não foi provado em qualquer momento a materialidade de ocorrência do fato gerador, já que tão somente é aludido a construção de uma casa, a qual inacabada, com atribuição de preço totalmente em afronta com a realidade fática;

- que a alusão de receitas inexistentes e presumidas, movimento bancário sustentando tributação, e situações outras que desnaturam o ato fiscal ora objurgado, serão tratados neste tópico, tudo para chegar-se ao veredito da improcedência da ação fiscal nos termos como materializada;

- que nem mesmo, por falta de base jurídica para tanto, foi patenteado no auto de infração, o enquadramento legal de eventual fato e faltas fiscais, já que partiu o mesmo por situação inexistente;

- que de relevância que se pondere também, que ao mesmo tempo que acena como omissão de receitas, os recursos de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica são divididos em doze meses, alterando seu conjunto, quando espúrio tal critério, já que é lançado em seu total do ano na declaração de ajuste da pessoa física, o que vale dizer que nada impede a variação de um mês para outro, o que aliás é um fato real, pois não se concebe uma receita homogênea num período anual. No entanto tal modalidade foi a mais onerosa para o impugnante, em detrimento inclusive a tão procurada, e nunca alcançada justiça fiscal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

- que no atinente aos rendimentos tributados exclusivamente na fonte, já foi usado outro critério, e também mais prejudicial ao contribuinte, pois computados no mês de dezembro de cada ano, quando percebidos mensalmente e disponíveis em tal periodicidade;

- que em primeiro plano, necessário que se pondere que a fls. 130 são relacionados gastos com a construção a partir do mês de janeiro de 1990, naquele critério injustificável de relacionar às vezes estimativas mensais, outras anuais, quando o impugnante não tinha nem mesmo adquirido o terreno;

- que de extrema gravosidade também, chegando às raias do abuso de poder, o uso do CUB como referencial para apuração mensal de gastos por estimativa em relação a construção;

- que de relevância que se destaque também, que até a presente data a obra está inacabada, e com restrições com sua complementação, agravada com a autuação fiscal de que trata este procedimento, inexistente o habite-se da Prefeitura, não passando de "um esqueleto" de futura casa de moradia, cujo valor de mercado inferior ao montante do crédito tributário levantado contra o contribuinte;

- que no atinente a compra de um veículo da marca Ford Verona, não justifica o entendimento de variação patrimonial à descoberto, já que anteriormente possuía o impugnante um automóvel Chevrolet Opala, cujo valor não distante do primeiro;

- que quanto a tributação relacionada com saques, movimentos bancários e depósitos bancários, não enseja qualquer sintonia com nosso ordenamento jurídico;

- que independente de tal aspecto, a Súmula 182 do TFR é por demais clara ao editar que: "É ilegítimo o lançamento de imposto de renda arbitrado apenas com base em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

extratos ou documentos bancários". Sendo que no mesmo diapasão, o Decreto-lei n.º 1.471/88 impossibilita a autuação fiscal nos termos como materializada contra o impugnante;

- que com relação ao imóvel adquirido pelo impugnante do Sr. Nelson Schmidt é necessário que se frise que o instrumento de aquisição foi elaborado como Compra e Venda para fins cartoriais, na verdade, o impugnante não pagou os Cr\$ 166.000,00 pelo terreno, já que recebeu em doação do pseudo vendedor que é seu sogro;

- que no atinente ao item 1.3 dos recursos de fls. 160, necessário que se pondere que inexistente motivação para que seja excluída a valoração de Cr\$ 402.120,00 de rendimentos isentos e não tributáveis por falta de comprovação.

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

- que o impugnante inicialmente contesta o auto de infração alegando que a fiscalização não provou que houve omissão de rendimentos no ano-calendário de 1993, exercício de 1994, uma vez que entregou a declaração; que é espúrio o procedimento de dividir o total declarado por 12, o que altera o conjunto; que há critério para equilibrar-se eventual irregularidade; que não há consistência no auto de infração, dificultando a defesa;

- que neste aspecto há que se considerar que o impugnante tem razão em relação à divisão dos rendimentos tributados mensalmente no valor de 1.979,68 UFIR. Com efeito, uma vez que no ano-calendário de 1993 os rendimentos foram informados pelas fontes pagadoras pelo total em UFIR e no formulário da declaração de ajuste anual a tributação é pelo total, não há razão da divisão por 12 para cálculo do imposto submetido a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

tabela anual. Contudo, considerando-se que tais rendimentos devem ser considerados como origem de recursos para efeitos de variação patrimonial, o procedimento é correto para esse fim, já que é mais benéfico para o contribuinte na medida que distribuindo os rendimentos ao longo do ano-calendário, gera recursos para apuração da variação patrimonial mensal, resultando no acréscimo patrimonial é menor nos primeiros meses do ano. Em consequência, também, o imposto mensal, a multa e os encargos legais serão menores;

- que o impugnante insurge-se com a descrição fática "omissão de rendimentos". À primeira vista parece que o termo usado é inadequado. Porém, na verdade o lançamento foi motivado por "omissão de rendimentos por falta da entrega espontânea da declaração". O contribuinte estava omissos da entrega da declaração do exercício de 1994, ano-calendário 1993, por isso foi intimado a fazê-lo, ficando sujeito ao lançamento de ofício, mesmo em relação aos rendimentos declarados;

- que quanto à alegação de falta de consistência no auto de infração, é mera retórica. A descrição de fls. 159/168 relata que a declaração foi entregue sob procedimento de ofício, a forma que se chegou ao acréscimo patrimonial a descoberto e os demonstrativos de origens e aplicações de recursos especificam a origem dos valores considerados;

- que ademais, o impugnante defendeu-se dos fatos ditos como "omissão de rendimentos" e contestou todos os fatos que determinaram o auto de infração. Assim, não houve cerceamento do direito de defesa, que decorre somente de despachos e decisões da autoridade administrativa;

- que quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, alega o contribuinte que não foi demonstrado o fato gerador aludido à construção de uma casa; que as receitas são inexistentes e presumidas, embasadas em movimentação bancária, e que valer-se de informações bancárias sem autorização do judiciário é utilizar prova ilícita;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

- que o fato gerador, considerado como "disponibilidade econômica ou jurídica" está provado pelo estado de riqueza, configurado pelo aumento do patrimônio constituído da construção de uma casa com 446,59 m², pelos saldos de aplicações financeiras, pela aquisição de veículos e imóveis. Não resta dúvida que o acréscimo patrimonial apurado em decorrência da existência de tais bens se constituem em disponibilidade econômica e se forem incompatíveis com os rendimentos declarados demonstram a omissão de rendimentos à luz do art. 3º da Lei n.º 7.713/88;

- que quanto aos movimentos bancários e Decreto n.º 2.471/88, convém que se esclareça que não houve quebra do sigilo bancário do autuado, pois tais dados continuam sob sigilo, só que agora resguardados por outro tipo de cobertura: o inafastável sigilo fiscal. Também, as provas não foram obtidas de maneira ilícita, porquanto o próprio contribuinte em atendimento à intimação fiscal apresentou os xerox dos extratos de contas corrente do Banco Meridional, Caixa Econômica Estadual e Banrisul;

- que também não procede invocar os benefícios do Decreto n.º 2.471/88, que determina apenas que se cancele os débitos existentes até aquela data;

- que quanto ao arbitramento do custo de construção, tem-se que a casa, objeto de arbitramento dos custos de construção, ao contrário do que alega o impugnante, foi acabada. Em nenhum momento na fase da investigação fiscal o contribuinte alegou que a obra estava inacabada. Na resposta à intimação 05/109/93 (fls. 29) o contribuinte informou que o "habite-se" estava na dependência do fornecimento pela Prefeitura e que o início da obra foi em setembro/90 e o término em julho/93. Reiterando a informação na resposta à intimação n.º 019/95, alega que o "habite-se" depende do pagamento ao INSS das contribuições previdenciárias. Conforme consta na certidão de fls. 184, emitida pela Prefeitura Municipal de Giruá, o prédio acha-se edificado e tomou o n.º 407 e o requerente



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

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

não solicitou a emissão da Certidão de Habite-se. Portanto, conclui-se que a construção foi terminada;

- que quanto aos rendimentos tributados exclusivamente na fonte anos-base 1990 e 1991, investe o impugnante contra o critério dos autuantes considerarem os rendimentos tributados exclusivamente na fonte pelo total no mês de dezembro de cada ano. No ano-base de 1990 (fls. 120) foi considerado no mês de dezembro/90 o valor Cr\$ 437.525,00 e no ano-base de 1991 (fls. 132) o valor de Cr\$ 1.275.249,00. Ora, tais rendimentos, em princípio estão indevidamente relacionados como tributados exclusivamente na fonte;

- que considerando que não foi comprovada a efetiva retirada dos valores atribuídos ao titular da microempresa no ano-base de 1990 (pró-labore e lucro) e os rendimentos automaticamente distribuídos, no ano-base de 1991, somente podem ser computados como rendimentos no encerramento dos período-base. Assim, se não foi apresentada escrituração contábil, não pode a fiscalização de ofício atribuir rendimento mensal. Portanto, improcede a inconformidade do impugnante;

- que quanto a venda do automóvel Chevrolet Opala, tem-se que na tentativa de ver considerados como recursos o valor da venda do automóvel, o contribuinte alega que o fisco deve acreditar na sua declaração de que o veículo foi realmente vendido. Novamente suas razões de impugnação não estão respaldadas em provas documentais, perfeitamente possíveis, aliás, de serem apresentadas, se existentes, pois as operações apontadas como realizadas, formalmente, deveriam estar lastreadas em pertinente documentação fornecida pela CIRETRAN;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

- que quanto ao valor de Cr\$ 401.120,00 declarado pelo contribuinte como isento, no ano-base de 1990, não considerado como recurso na apuração da variação patrimonial por falta de comprovação, as alegações do impugnante são improcedentes;

- que no caso presente, tratando-se de rendimentos declarados como isentos, se tais rendimentos forem indispensáveis para dar cobertura a variação patrimonial, é imprescindível a prova da sua origem e que preencha os requisitos legais, Aliás, é princípio de direito, que o ônus da prova cabe a quem alega;

- que no que concerne aos rendimentos de aplicações financeiras recebidos do Banco Meridional (fls. 188/189), já foram considerados como recursos na variação patrimonial, no valor de Cr\$ 163.008,38 (fls. 160);

- que alega o impugnante que foram atribuídos gastos no ano-base de 1990 valores desde janeiro/90, quando a obra começou somente em setembro/90. Com efeito, neste aspecto tem razão o contribuinte, de acordo com o Alvará de Licença de fls. 32. Assim, excluí-se os valores atribuídos à construção de janeiro a agosto e recalcula-se o valor do acréscimo patrimonial a descoberto no ano-base de 1990;

- que quanto à aquisição do imóvel adquirido do Sr. Nelson Schmidt, por Cr\$ 166.000,00 as alegações do impugnante são totalmente improcedentes para elidir o lançamento. Para efeitos fiscais, a escritura pública é inequivocadamente o meio de prova da transação imobiliária. É inegável que nela consta que o imóvel foi quitado e não há nos autos outro elemento capaz de destruir essa prova. Portanto deve ser mantido como aplicação de recurso o valor de aquisição do referido imóvel;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11070.000481/95-16
Acórdão n.º : 104-16.973

- que considerando o disposto na letra "a", do inciso I, do art. 1º da IN/SRF n.º 46/97, devem ser considerados na determinação da base de cálculo anual do imposto, os valores relativos ao acréscimo patrimonial a descoberto;

- que considerando as disposições constantes do art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, e em obediência ao princípio da retroatividade da lei mais benigna, consagrado no art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei n.º 5.172/66, o percentual da multa de ofício aplicado para os fatos geradores a partir de 06/91, deve ser alterado para 75%;

- que considerando o disposto no art. 3º do Decreto n.º 2.194/97, e no art. 1º da IN SRF n.º 032/97, determina que seja subtraída, no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, a aplicação do disposto no art. 30 da Lei n.º 8.218/91.

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

**"IMPOSTO SOBRE A RENDA - PESSOA FÍSICA
EXERCÍCIOS 1991, 1992, 1993 e 1994.**

ANOS-BASE 1990 E 1991

ANOS-CALENDÁRIOS 1992 e 1993

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO:

Demonstrado o acréscimo do patrimônio sem cobertura em rendimentos declarados (tributados, não tributados ou tributados exclusivamente na fonte) permite presumir a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, salvo prova da inoccorrência do fato, a cargo do contribuinte.

CUSTO DE CONSTRUÇÃO-ARBITRAMENTO

Justifica-se o arbitramento dos custos de construção de imóvel com base na tabela fornecida pelo SINDUSCON, quando o contribuinte não declara a totalidade dos gastos necessários para a construção.

PROCEDENTE EM PARTE A EXIGÊNCIA"



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

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 05/08/97, conforme Termo constante às folhas 212/217, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (02/09/97), o recurso voluntário de fls. 221/227, instruído pelos documentos de fls. 228/249, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que no que concerne a omissão de rendimentos por parte do recorrente assim não se exteriorizou, já que de uma vez instado a apresentar a Declaração relativa ao exercício de 1994, ano-base de 1993, assim veio a cumprir no prazo lhe outorgado, não podendo ser alvo de qualquer penalização;

- que quanto aos rendimentos isentos, também labora em equívoco o decisório. O recorrente já asseverou nas razões de impugnação que estava encontrando dificuldades em reunir documentos oriundos de estabelecimentos bancários, ficando assim vedado de trazer na ocasião ao procedimento comprovantes de retiradas de valores relativos a depósitos de poupança no valor de Cr\$ 185.377,93 (R\$ 43.247,00; R\$ 105.480,00 e 5.900 em março de 1990 junto a Caixa Econômica Federal e R\$ 30.750,93 junto ao Banrisul, na data de 19 de março de 1990);

- que o somatório constante do "Demonstrativo dos Recursos Comprovados" de fls. 132, no que se relaciona a "Rendimentos isentos e não tributáveis" montam em R\$ 2.661.214,78, quando ali figurou R\$ 2.109.756,50 ocorrendo uma diferença de R\$ 551.458,28;

- que na planilha de fls.135 não houve a inserção do valor de R\$ 68.348,40 de "Rendimentos Isentos e não Tributáveis", só figurando R\$ 42.299,01 e 88.142,81 da "Informação de Rendimentos" do referido Banco juntada a fls. 108;



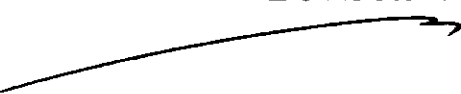
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

- que no teor de extrato fornecido pela Caixa Econômica Federal para imposto de renda ano-base de 1992, houve rendimentos isentos no valor de R\$ 1,210.835,69, os quais sacados, já que no final do referido ano não remanesceu qualquer saldo do valor creditado;

- que a fls. 68 consta um depósito bancário junto ao Banco Meridional, em nome da filha do recorrente Jaqueline Flores, tido como receita à descoberto, e alvo de glosa. No entanto, tal valor foi sacado pela mesma na data de 11 de abril de 1991, o qual com correção monetária veio a representar 238.374,17, quando o depósito original era de 147.000,00, sem que tenha sido considerado como rendimento isento o saque da referida importância.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Estão em julgamento duas questões: as preliminares pela qual a recorrente pretende ver declarada a nulidade do procedimento fiscal, e outra relativa ao mérito da exigência, denominada de omissão de rendimentos.

Não colhe a preliminar de nulidade do lançamento do crédito tributário por cerceamento ao direito de defesa argüida pelo recorrente, ao argumento de que "inexiste no referido instrumento o "enquadramento legal" de possível fato e faltas fiscais. Senão vejamos:

Verifica-se às fls. 129/168 que o auto de infração contém informações detalhadas das infrações cometidas pelo suplicante, escritas de forma clara e pormenorizadas, de fácil entendimento, não conflitantes.

Assim, tem razão a autoridade singular quando assevera que o impugnante insurge-se com a descrição fática "omissão de rendimentos". À primeira vista parece que o termo usado é inadequado. Porém, na verdade o lançamento foi motivado por "omissão de rendimentos por falta da entrega espontânea da declaração". O contribuinte estava omissa da entrega da declaração do exercício de 1994, ano-calendário 1993, por isso foi intimado a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

fazê-lo, ficando sujeito ao lançamento de ofício, mesmo em relação aos rendimentos declarados.

Mesmo que verdadeiro fosse, para fins de argumentação, ainda assim, não haveria cerceamento do direito de defesa, já que a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito.

Como se vê não procede à alegação de preterição do direito de defesa por considerar que houve falta de enquadramento legal de possível e faltas fiscais, haja vista que o suplicante teve a oportunidade de oferecer todos os esclarecimentos que achasse necessário e exercer sua ampla defesa na fase do contencioso administrativo.

O Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

“A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.”

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

“A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”



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

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ademais, diz o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235/72:

*Art 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração e a decisão foram lavrado e proferido por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas competentes para lavrar e decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade singular cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede a situação conflitante alegada pelo recorrente,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, já que a discussão se prende a interpretação de normas legais para declaração de nulidade do procedimento fiscal.

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235/72, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

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 n.º 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 n.º 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 n.º 5.172/66); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto n.º 70.235/72); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (artigo 32, do Decreto n.º 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.

Nesse contexto, passo ao exame da questão principal da lide.

Quanto a discussão em torno de acréscimo patrimonial a descoberto apurado, mensalmente, através de fluxo de caixa, tem-se que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

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

Sobre este "acrécimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo mensal" cabe tecer algumas considerações. Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícita a presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatada na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerada como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período. Não pode se tratada, portanto, como acréscimo patrimonial. Assim não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

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. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

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

Diz a norma legal que rege o assunto:

"Lei n.º 7.713/88:

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

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

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

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

Lei n.º 8.134/90:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

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

.....

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

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

.....

Lei n.º 8.021/90:

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

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

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

Como se depreende da legislação anteriormente citada o imposto de renda das pessoas físicas será devido mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurado, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/89, está sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

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
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte. Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

Como se vê do relatório, também cinge-se a discussão em torno de acréscimo patrimonial a descoberto, relativo aos exercícios de 1991 a 1994, em razão da constatação de omissão de rendimentos, apurados, mensalmente, através de demonstrativos de recursos e aplicações, onde o fisco incluiu nas aplicações o arbitramento do custo de construção de um prédio em alvenaria, tomando como base os custos do metro quadrado, extraído das tabelas publicadas pelo Sindicato das Indústrias da Construção Civil do Estado do Rio Grande do Sul, elaboradas mensalmente de acordo com a Lei nº 4.951/64 e a NB-140, da Associação Brasileira de Normas Técnicas.

Da análise dos autos verifica-se que apesar de ter sido solicitado, no decorrer da fiscalização, a comprovação dos recursos ingressados para fazer frente as aplicações, ou seja apresentar elementos comprobatórios que pudessem elidir a acusação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

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

Em que pese o esforço do suplicante em argumentar pelo provimento do recurso em razão do arbitramento de custos com base no índice do SINDUSCON, entendo que são equivocados os argumentos invocados. Senão vejamos:

Quanto ao arbitramento do custo de construção estou com o Fisco, pois não existe razões para que a Administração Fiscal deva aceitar valores de custo de construções de imóveis declarados pelo contribuinte quando se verifica estarem estes nitidamente subavaliados.

Neste processo, a partir da existência de um prédio em nome do recorrente, conforme se constata nos documentos de fls. 32/48, cujas origens de rendimentos e despesas de construção não foram suficientemente comprovadas através de documentação hábil e idônea e cujas dimensões indicam renda omitida, foi arbitrado o custo real da construção, com base em tabelas de valores informadas pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil no Estado 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 n.º 4.591, de 26/12/64, para promover a divulgação mensal dos custos unitários da construção civil a serem utilizados na região que ele jurisdiciona.

Nestes casos entendo ser perfeitamente aceitável o uso da presunção para provar que houve aumento patrimonial não justificado, decorrente de omissão de rendimentos, pela demonstração de que o custo total da construção foi superior ao declarado pelo contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

Para a obtenção desse resultado, a fiscalização adotou o arbitramento que, no caso, constitui na utilização do preço médio do metro quadrado de construção, de acordo com as tabelas do SINDUSCON.

Em nenhum momento no exame feito nos autos pode-se concluir que o custo da obra foi devidamente comprovado e declarado. Resulta claro que o recorrente não fez a prova da totalidade dos gastos realmente incorridos, esta constatação é suficiente para autorizar o Fisco a arbitrar os custos de construção com base nos elementos que dispuser.

Diz o dispositivo legal e regulamentar:

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

- Art. 622 do RIR/80 - A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte, nos termos do artigo 677, os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição de patrimônio (Lei n.º 4.069/62, art. 51, parágrafo 1º).

- Parágrafo único - O acréscimo do patrimônio da pessoa física será classificada como rendimento da cédula H, quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis ou já tributados ou já tributados exclusivamente na fonte (Lei n.º 4.069/62, art. 52).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

- Art. 623 do RIR/80 - As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-lei n.º 5.844/43, art. 74).

- Parágrafo 3º - A revisão será feita com elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados neste Regulamento (Decreto-lei n.º 5.844/43, art. 74, parágrafo 1º).

- Art. 676 do RIR/80 - O lançamento será efetuado de ofício quando o contribuinte (Decreto-lei n.º 5.844/43, art. 77, e Lei n.º 5.172/66, art. 149):

.....
III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida.

- Art. 678 do RIR/80 - Far-se-á o lançamento de ofício (Decreto-lei n.º 5.844/43, art. 79):

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

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

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

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

Sem dúvida, essas normas autorizam à autoridade lançadora a proceder o arbitramento do valor do custo da obra realizada com base nos elementos que dispuser.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

Entre estes elementos disponíveis está a tabela de custos unitários de construção do SINDUSCON, que o art. 54 Lei n.º 4.591/64 que cuida da construção de edifícios determina sejam divulgadas mensalmente, de acordo com os critérios legais e normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas.

Não merece censura o procedimento adotado pela Fiscalização, pois, diante da falta de comprovação da totalidade dos custos da obra pela recorrente, agiu de forma correta, ao proceder o arbitramento do valor destes custos com base nos elementos disponíveis na repartição, quais sejam: as tabelas de custos unitários do SINDUSCON-RS, Alvará de Licença, etc.

No que tange ao argumento que não se aplica no seu caso o arbitramento pela Tabela do SINDUSCON, cumpre observar que nas tabelas são calculados o custo médio de construção de edificações habitacionais e/ou comerciais para todo o Estado 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 n.º 4.591 e o disposto na PNB 140 da ABNT. Convém ainda esclarecer que nestes custos não são considerados as fundações especiais, elevadores, instalações de ar condicionado, calefação, telefone, fogões, aquecedores, play grounds, urbanização, recreação, ajardinamento, ligações de serviços públicos, despesas com instalações, funcionamento e regulamentação de condomínio, além de outros serviços especiais, impostos e taxas, projetos, neles compreendidos honorários profissionais e cópias, remuneração da construtora e remuneração do incorporador.

No presente caso, são oportunas algumas considerações a propósito da interpretação das leis, especialmente no campo do Direito Tributário:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

"Ensina FRANCISCO FERRARA, in "Ensaio Sobre a Teoria de Interpretação das Leis" - Studiu, Coimbra, 1978 , 3ª Ed. pág 26:

"... interpretar, quando de leis se trata, significa algo diverso de interpretar em outros casos: interpretar, em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentre as várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva."

Ensina, ainda, que "Assim, não há dúvida que as palavras da lei podem comportar, e em regra comportam, diversos pensamentos. Mas nem todos têm, sob este ponto de vista, a mesma legitimidade. Um deles representará a significação natural, imediata, espontânea dos dizeres legais; outro uma significação artificiosa ou reservada. Um deles encontrará no teor verbal da lei uma expressão perfeitamente adequada; outro uma notação vaga, tosca, infeliz. Um deles sente-se como que à sua vontade dentro do texto legal; outro só lá se agüenta com certo mal estar."

CARLOS MIXIMILIANO, em sua obra 'HERMENÊUTICA APLICAÇÃO DO DIREITO', Forense, 1981, 9ª ed. pags 165/166, preleciona:

"Prefere-se o sentido conducente ao resultado mais razoável, que melhor corresponda às necessidades da prática, e seja mais humano, benigno, suave.

É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procura-se a interpretação que conduza a melhor conseqüência para a coletividade.

Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de resulta eficiente a providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este juridicamente nulo."

.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

"Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido eqüitativo, lógico e acorde com o sentido geral e o bem presente e futura da comunidade."

Assim, interpretar não significa desobedecer ao mandamento legal, mas, cumprir o seu ordenamento, seu preceito, só de forma a torná-lo consentâneo com a realidade que nos cerca. O que se busca, em última análise, é tornar o comando legal exeqüível, eficiente, eficaz, de alcance lógico, racional, principalmente, jurídico.

Por isso mesmo, as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real intenção, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer a ação saneadora contrária, por parte da autoridade administrativa fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento. Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de procedimentos dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso, compete ao fisco proceder como o fez: arbitrar o custo da construção em nome do suplicante, já que o suplicante não apresenta nenhum dado concreto que pudessem invalidar tal procedimento.

No Direito Privado, se a simulação prejudica um terceiro, o ato torna-se anulável. O Estado é sempre um terceiro interessado nas relações entre particulares que envolvem recolhimento de tributos; por conseguinte, poderia provocar a anulação destes atos. Entretanto, a legislação tributária preferiu recompor a situação e cobrar o imposto devido.

Assim, as simulações que envolvem tributos não são tratadas no Direito Tributário como seriam no Direito Privado. Neste último, a conseqüência é a anulabilidade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

do ato praticado; e no Direito tributário é o lançamento ex-offício do imposto, que o verdadeiro ato geraria, acrescido das penalidades cabíveis.

A Fazenda Nacional, representante legítimo da União, tem o poder de impor normas que visem a impedir a manipulação de bens ou valores que repercutam redutivamente nos resultados da cobrança de tributos.

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva, sendo livre a convicção do julgador, firmo a minha convicção que estão corretos, tanto o procedimento fiscal como a decisão recorrida, no que se refere ao cálculo do custo arbitrado.

Da mesma forma, não comungo com a alegação do suplicante que "encarta-se neste ato instrumentos oficiais, no caso Certidão fornecida pela Prefeitura Municipal de Giruá, atestando que a obra ainda não se encontra concluída, assim como do INSS exteriorizando pendência financeira atinente a mesma, e que não persistiria caso tivesse ocorrido seu término", já que quanto ao arbitramento do custo de construção, tem-se que a casa, objeto de arbitramento dos custos de construção, ao contrário do que alega o suplicante, foi acabada. Em nenhum momento na fase da investigação fiscal o contribuinte alegou que a obra estava inacabada. Na resposta à intimação 05/09/93 (fls. 29) o contribuinte informou que o "habite-se" estava na dependência do fornecimento pela Prefeitura e que o início da obra foi em setembro/90 e o término em julho/93. Reiterando a informação na resposta à intimação n.º 019/95, alega que o "habite-se" depende do pagamento ao INSS das contribuições previdenciárias. Conforme consta na certidão de fls. 184, emitida pela Prefeitura Municipal de Giruá, o prédio acha-se edificado e tomou o n.º 407 e o requerente não solicitou a emissão da Certidão de Habite-se. Portanto, correto está a decisão recorrida em concluir que a construção foi terminada.



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

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

Ademais, os documentos anexados às fls. 229/231, nada provam em favor do suplicante, já que o documento de fls. 184, expedido pela Prefeitura Municipal de Giruá - RS, é claro, e fala "no qual acha-se edificado um prédio de alvenaria com finalidade residencial, sendo que o mesmo tomou o n.º 407, mas o requerente até a presente data não solicitou a emissão da Certidão de Habite-se a esta Prefeitura Municipal". Não solicitou, por um simples motivo tem o débito da regularização do INSS, conforme comprova o documento de fls. 231.

Quanto ao argumento que quanto aos rendimentos isentos, também labora em equívoco o decisório. O recorrente já asseverou nas razões de impugnação que estava encontrando dificuldades em reunir documentos oriundos de estabelecimentos bancários, ficando assim vedado de trazer na ocasião ao procedimento comprovantes de retiradas de valores relativos a depósitos de poupança no valor de Cr\$ 185.377,93 (R\$ 43.247,00; R\$ 105.480,00 e 5.900 em março de 1990 junto a Caixa Econômica Federal e R\$ 30.750,93 junto ao Banrisul, na data de 19 de março de 1990), não posso concordar com o suplicante, haja vista que a documentação comprobatória de fls. 233/234, apresentada, não preenche os requisitos legais quanto a admissibilidade, são documentos preenchidos a caneta e máquina de escrever sem o aval do estabelecimento bancário.

Quanto ao argumento de que o somatório constante do "Demonstrativo dos Recursos Comprovados" de fls. 132, no que se relaciona a "Rendimentos isentos e não tributáveis" montam em R\$ 2.661.214,78, quando ali figurou R\$ 2.109.756,50 ocorrendo uma diferença de R\$ 551.458,28, tem razão o suplicante, razão pela deve ser excluído da tributação no mês de dezembro/91 a importância de Cr\$ 551.458,28.

Quanto ao argumento de que na planilha de fls.135 não houve a inserção do valor de R\$ 68.348,40 de "Rendimentos Isentos e não Tributáveis", só figurando R\$



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

42.299,01 e 88.142,81 da "Informação de Rendimentos" do referido Banco juntada a fls. 108, tem razão o suplicante, conforme se constata no documento de fls. 248, em razão disso deve ser excluído da tributação em dezembro/92 Cr\$ 68.348,40.

Quanto ao argumento de que no teor de extrato fornecido pela Caixa Econômica Federal para imposto de renda ano-base de 1992, houve rendimentos isentos no valor de R\$ 1.210.835,69, os quais sacados, já que no final do referido ano não remanesceu qualquer saldo do valor creditado, tem razão o suplicante, conforme se constata no documento de fls. 247, razão pela qual deve ser excluído da tributação os seguintes valores: Cr\$ 524.462,03, relativo a mar/92; Cr\$ 243.233,42, relativo abr/92; e Cr\$ 443.140,24, relativo a mai/92.

Quanto ao argumento de que a fls. 68 consta um depósito bancário junto ao Banco Meridional, em nome da filha do recorrente Jaqueline Flores, tido como receita à descoberto, e alvo de glosa. No entanto, tal valor foi sacado pela mesma na data de 11 de abril de 1991, o qual com correção monetária veio a representar 238.374,17, quando o depósito original era de 147.000,00, sem que tenha sido considerado como rendimento isento o saque da referida importância, tem razão o suplicante, conforme se constata no documento de fls. 244, sendo Jaqueline Flores sua dependente, deve ser excluído da tributação em abr/91 Cr\$ 238.374,17.

Por questão de justiça fiscal deve, ainda, ser excluída a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1994, já que foram aplicadas, sobre o mesmo fato gerador, as seguintes penalidades: a) multa de lançamento de ofício; e b) multa por atraso na entrega de declaração de rendimentos.

Nota-se nos autos às fls. 155/157 que a multa incidiu sobre o mesmo fato gerador da multa de lançamento de ofício e nos termos do artigo 7º, I, § 1º do Decreto n.º



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

70.23/72, o primeiro ato praticado por iniciativa do fisco, formalmente cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária, exclui a espontaneidade e, conseqüentemente, cabível é a penalidade prevista no artigo 4º, inciso I da Lei n.º 8.218/91.

A entrega do formulário utilizado para declaração dos rendimentos, no caso em pauta, se traduz como formalidade que não gera qualquer outra conseqüência em termos de apenação do contribuinte, vez que independentemente da sua efetivação, o crédito tributário apurado seria gravado com a penalidade específica para a hipótese de lançamento "ex officio", afastada que estava a entrega espontânea da declaração de rendimentos.

Como é sabido, o juro de mora tem natureza indenizatória, visa essencialmente recompor, ainda que parcialmente, o patrimônio do Estado pelo atraso no adimplemento da obrigação tributária e a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, é uma pena de natureza tributária..

A denominada multa "ex-officio" é aplicada, de um modo geral, quando a Fiscalização, no exercício da atividade de controle dos rendimentos sujeitos à tributação, se depara com situação concreta da qual resulte falta de pagamento ou insuficiência no recolhimento do tributo devido. Vale dizer, a penalidade tem lugar quando o lançamento tributário é efetivado por haver o contribuinte deixado de cumprir a obrigação principal, e dessa omissão, voluntário ou não, resulte falta ou insuficiência no recolhimento do imposto devido.

Assim, quando se trata de lançamento de ofício, efetuado em razão de irregularidades constatadas pelo Fisco, descabe a aplicação da multa prevista no artigo 8º do Decreto-lei n.º 1.968/82.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.000481/95-16
Acórdão nº. : 104-16.973

Não há como prevalecer, portanto, a multa aplicada por atraso na entrega do formulário da declaração de rendimentos, na forma como fundamentada a exigência.

Ainda se faz necessário corrigir a aplicação da TRD acumulada a título de juros de mora no período de 30/07/91 a 31/07/91, 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 n.º CSRF/01.1.773, de 17 de outubro de 1994, adotado por unanimidade nesta Quarta Câmara, cuja ementa é a seguinte:

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

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária: I - as importâncias de Cr\$ 238.374,17, relativo a abr/91; Cr\$ 551.458,28, relativo a dez/91; Cr\$ 524.462,03, relativo a mar/92; Cr\$ 243.233,42, relativo a abr/92 e Cr\$ 443.140,24, relativo a mai/92; II - a multa por atraso na entrega da declaração de imposto de renda; e III) - encargo da TRD anterior ao mês de agosto de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 1999



NELSON MALLMANN