



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11075.002081/96-22
Recurso nº. : 13.487
Matéria : IRPF - Exs: 1993, 1994 e 1996
Recorrente : MAURO CÉSAR REICHEMBACH
Recorrida : DRJ em SANTA MARIA - RS
Sessão de : 02 de junho de 1998
Acórdão nº. : 104-16.325

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 são considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MAURO CÉSAR REICHEMBACH.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 JUL 1998



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11075.002081/96-22
Acórdão nº. : 104-16.325

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. : 11075.002081/96-22
Acórdão nº. : 104-16.325
Recurso nº. : 13.487
Recorrente : MAURO CÉSAR REICHEMBACH

RELATÓRIO

MAURO CÉSAR REICHEMBACH, contribuinte inscrito no CPF/MF 352.939.429 - 72, residente e domiciliado na cidade de Uruguaiana, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Domingos Almeida, nº 1.415, Bairro Centro, jurisdicionado à DRF em Uruguaiana - RS, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 242/245, prolatada pela DRJ em Santa Maria - RS, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 249/250.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 10/12/96, a Notificação de Lançamento - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 01/18, com ciência em 17/12/96, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 27.952,50 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), para os fatos geradores até 31/12/94 e R\$ 25.257,50 (padrão monetário da época do lançamento), para fatos geradores a partir de 01/01/95, a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 100% e dos juros de mora de 1% ao mês, no mínimo, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1993/1994 e 1996, correspondente, respectivamente, aos anos-calendários de 1992/1993 e 1995.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11075.002081/96-22
Acórdão nº. : 104-16.325

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde constatou-se 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, uma vez que o contribuinte está construindo um prédio de quatro andares, com 1.447,56 m², obra iniciada no ano-calendário de 1992, e nos anos-calendários de 1992, 1993 e 1995, houve por parte do contribuinte custos não declarados e não comprovados, conforme cronograma de execução em CUBs.

Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e 8º da Lei nº 7.713/88; artigos 1º ao 4º da Lei nº 8.134/90; artigos 4º ao 6º da Lei nº 8.383/91, combinados com o artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90 e artigos 7º e 8º da lei nº 8.981/95.

A Auditora Fiscal do Tesouro Nacional responsável pela Notificação de Lançamento, esclarece, ainda, o seguinte:

- que, em 22/08/96, foi o contribuinte intimado por este SERFIS, através da Intimação Fiscal nº SF/05/115/96, a apresentar documentos relativos a construção de um prédio de alvenaria, sito na Rua Domingos de Almeida com a Monte Caseros, apresentar comprovantes dos gastos com a obra;

- que, em 30/09/96, o contribuinte respondeu a intimação, encaminhando-nos a documentação solicitada, e, ao analisarmos a documentação encaminhada, chegamos a conclusão que havia necessidade de intimarmos o engenheiro responsável pela obra, para que nos precisasse exatamente o quanto havia sido construído ano a ano em CUBs, e, em 21/11/96, o engenheiro nos encaminhou o cronograma de execução da obra com o número de CUBs ano a ano;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11075.002081/96-22
Acórdão nº. : 104-16.325

- que de posse da documentação de todos os custos encaminhados pelo contribuinte obtivemos mês a mês os gastos mensais, dividimos pelo CUB do mês correspondente, e obtivemos o valor de gastos mensais em CUBs despendidos pelo contribuinte, consequentemente tivemos o custo anual em CUB;

- que como o cronograma de execução da obra foi nos apresentado em CUBs ano de 1992, 1993, 1994 e 1995, não houve condições de precisarmos mensalmente o número de CUBs, por isso, pegamos o total de CUBs executados menos a soma de CUBs comprovados, e o saldo restante foi ano a ano sempre multiplicado pelo valor do CUB de janeiro, para não prejudicar o contribuinte, e a variação patrimonial foi considerada sempre no mês de dezembro.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 16/01/97, a sua peça impugnatória de fls. 237, solicitando que seja acolhida a presente impugnação e que seja cancelado o crédito tributário lançado, com base no argumento de que a variação patrimonial a descoberto apurado pela fiscalização é plenamente coberta pela utilização de cheques especiais e empréstimos pessoais utilizados por mim junto a rede bancária.

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

- que o processo decorre de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, caracterizado por gastos na construção em andamento de um prédio com 1.447,56 m², cujo custo foi arbitrado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11075.002081/96-22
Acórdão nº. : 104-16.325

- que conforme cronograma de construção elaborado pelo engenheiro responsável pela obra foram gastos o equivalente a 137,87 CUBs; 189,23 CUBs e 214,92 CUBs, respectivamente, nos anos de 1992, 1993 e 1995;

- que a fiscalização de posse da documentação de todos os gastos apresentados pelo contribuinte, dividindo os totais dos custos comprovados pelo CUB do mês correspondente, obteve os gastos mensais em CUBs declarados pelo contribuinte;

- que considerando o cronograma de execução apresentado, a fiscalização concluiu que os custos efetivamente realizados foram superiores aos declarados nos anos de 1992, 1993 e 1995, evidenciando omissão de custos, revelando acréscimo patrimonial não justificado, o que caracteriza omissão de rendimentos;

- que o contribuinte não contesta o arbitramento dos custos pelo CUB e a forma de apuração da variação patrimonial a descoberto. Portanto, é matéria preclusa e não litigiosa;

- que a defesa limita-se a afirmar que a variação patrimonial é coberta pela utilização de cheques especiais e empréstimos bancários, que resultaram nas dívidas pendentes no valor de R\$ 158.372,36;

- que todavia, além de não constarem nas declarações de rendimentos como dívidas e ônus, tais empréstimos não estão provados nos autos mediante documentação hábil e idônea, como por exemplo, extratos bancários, contratos dos empréstimos, datas e valores dos empréstimos originais, etc., por isso, rejeitam-se tais alegações não comprovadas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11075.002081/96-22
Acórdão nº. : 104-16.325

- que ademais, nos termos do artigo 15 do Decreto nº 70.235/72, cumpre ao contribuinte instruir a peça impugnatória com todos os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa;

- que face das disposições constantes do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27/12/96, e ADN COSIT nº 01 de 07 de janeiro de 1997, e em obediência ao princípio da retroatividade da lei mais benigna, consagrado no art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172 de 25/10/66, o percentual da multa de ofício deve ser alterado para 75%.

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

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA
Exercícios 1993, 1994, 1996
Anos-calendários 1992, 1993 e 1995

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL

Tributa-se, como representativo de rendimentos omitidos, o valor do acréscimo patrimonial que teve por base a diferença entre o custo de construção arbitrado e os gastos informados pelo contribuinte na declaração de rendimentos.

Nos termos do artigo 15 do Decreto nº 70.235/72, cumpre ao contribuinte instruir a peça impugnatória com todos os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa.

PROCEDENTE EM PARTE A EXIGÊNCIA."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 01/07/97, conforme Termo constante às folhas 246/248, e com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (30/07/97), o recurso voluntário de fls. 249/250, instruído pelo documento de fls. 251/278, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11075.002081/96-22
Acórdão nº. : 104-16.325

nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que tentei conseguir os extratos bancários para poder apresenta-los e provar mês a mês, exercício a exercício, os saldo a descobertos utilizados, mas devido a cobrança judicial pelos bancos, os mesmos não nos concederam cópias dos referidos extratos;

- que desta forma venho requerer a V. Sas. que sejam apreciadas e aceitas as provas que ora apresento, bem como a impugnação das referidas notificações e intimações e que seja feita uma nova avaliação;

- que deixei de informar nas declarações de IRPF na época das referidas declarações, as parcelas dos empréstimos bancários, por que como leigo no assunto desconhecia que teria que ter relacionado os saldos bancários negativos, bem como o rendimento de minha esposa, tanto que não existia má fé de minha pessoa que os saldos negativos e rendimento de meu cônjuge, só iriam ajudar-me na justificação da variação patrimonial a descoberto apurada.

Em 01/09/97, o Procurador da Fazenda Nacional Dr. Luiz Augusto Rossato Magrini, representante legal da Fazenda Nacional credenciado junto a Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Santa Maria - RS, apresenta à fls. 281/283, as Contra-Razões ao Recurso Voluntário.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11075.002081/96-22
Acórdão nº. : 104-16.325

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Está em julgamento a exigência denominada omissão de rendimentos, tendo em vista variação patrimonial a descoberto, apurado de forma anual, lançado como carnê-leão no mês de dezembro de cada ano-calendário, decorrente de gastos efetuados na construção de um prédio.

Da análise dos autos constata-se que a matéria recursal tem suporte em "acréscimos patrimoniais a descoberto", ou seja, foi considerando omissão de rendimentos a insuficiência de recursos para fazer frente as aplicações, cuja origem não tenha sido satisfatoriamente esclarecida, nem comprovada tratar-se de importâncias já oferecidas à tributação ou que sejam não tributáveis ou tributadas exclusivamente na fonte.

Por outro lado, constata-se, também, que a fiscalização realizou a Análise da Evolução Patrimonial tomando como período de levantamento o ano-calendário e lançou o acréscimo patrimonial não justificado e/ou renda presumivelmente consumida como sendo rendimentos sujeitos a recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) no mês de dezembro de cada exercício, contrariando a meu ver, frontalmente, as normas legais existentes. Senão vejamos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11075.002081/96-22
Acórdão nº. : 104-16.325

Quanto ao "acréscimo patrimonial a descoberto", mister se faz esclarecer que cabe ao contribuinte, quando intimado, o ônus da prova da real percepção dos rendimentos lançados na declaração como sendo não tributáveis, bem como da existência de dívidas e ônus reais. Assim, a simples alegação do contribuinte, sem qualquer comprovação, que estes rendimentos são de fato não tributáveis, é inadmissível, principalmente quando os rendimentos declarados servem para acobertar acréscimo patrimonial a descoberto.

Sobre este "acréscimo 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).

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11075.002081/96-22
Acórdão nº. : 104-16.325

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.

É entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o "fluxo financeiro - fluxo de caixa" do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos e todos os dispêndios, ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios possíveis de se apurar (despesas bancárias, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, etc.).

Se faz necessário ressaltar, ainda, que nos levantamentos através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - "apuração de acréscimo patrimonial a descoberto" - "fluxo financeiro" ou "fluxo de caixa", para se demonstrar que determinado contribuinte efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, tem-se que o ônus da prova cabe ao fisco e que estes levantamentos, a partir de 01/01/89, devem ser mensais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11075.002081/96-22
Acórdão nº. : 104-16.325

Dizem 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 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11075.002081/96-22
Acórdão nº. : 104-16.325

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

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

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

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

Assim, 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 for constatada.

Em que pese o esforço da autoridade singular em decidir pelo não provimento desta parte, entendo que são equivocados os argumentos invocados, pois o lançamento é sobre acréscimo patrimonial a descoberto apurado de forma anual e lançado no carnê-leão de dezembro de cada ano-calendário.

Da mesma forma, não posso concordar com a autoridade lançadora que deixou de apurar mensalmente os gastos sob o argumento de que "o cronograma de execução da obra foi nos apresentado em CUBs ano de 1992, 1993, 1994 e 1995, não houve condições de precisarmos mensalmente o número de CUBs, por isso, pegamos o total de CUBs executados menos a soma de CUBs comprovados, e o saldo restante foi ano a ano



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11075.002081/96-22
Acórdão nº. : 104-16.325

sempre multiplicado pelo valor do CUB de janeiro, para não prejudicar o contribuinte, e a variação patrimonial foi considerada sempre no mês de dezembro.

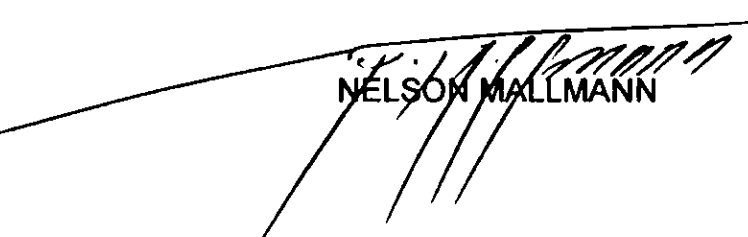
Ora, é de raso e cediço entendimento, que encontra guarida em remansosa jurisprudência deste Colegiado que aplica-se a tabela do SINDUSCON ao arbitramento do custo de construção de edificações quando o contribuinte não declara a totalidade do valor despendido em construção própria, limitando-se a comprovar 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 e/ou mensalmente, 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.

Assim, no caso dos autos, deveria se proporcionalizar, mensalmente, a parte construída em função do tempo decorrido, já que não existe o "Habite-se".

Finalizando constata-se que o trabalho fiscal fundou-se em estipulações utilizando métodos não permitidos pelo nosso direito tributário, caracterizando-se como uma presunção de fato onde o homem presume a verdade em todo e qualquer raciocínio que desenvolva, com mais ou com menos certeza.

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 02 de junho de 1998


NELSON MALLMANN