



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Recurso nº. : 135.809
Matéria : IRPF - Ex(s): 1998 a 2001
Recorrente : BRAZ ALAMIR DE OLIVEIRA
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 13 de maio de 2004
Acórdão nº. : 104-19.987

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MUDANÇA DA NATUREZA – DILIGÊNCIA PARA FISCALIZAÇÃO SEM SUBSTITUIÇÃO DE AUDITOR-FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Não é passível de nulidade o lançamento elaborado por servidor competente, sob o argumento de que houve mudança da natureza do Mandado de Procedimento Fiscal, alterando o procedimento fiscal de diligência para o de fiscalização, sem efetuar a substituição do Auditor-Fiscal. É dever de ofício que o obriga a observar as normas que subordinam o exercício desse dever e que não contraria o disposto na Portaria SRF de nº 3.007, de 2001, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal.

PRELIMINAR DE NULIDADE – DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – Somente a inexistência de exame de todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, em sua impugnação, cuja aceitação ou não implicaria no rumo da decisão a ser dada ao caso concreto é que acarreta cerceamento do direito de defesa do impugnante.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS - INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS - Os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, em face da inexistência de previsão constitucional.

NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não se verificando, na formulação da exigência, a hipótese alegada pela defesa, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal).

CONTRIBUINTE SOB INTIMAÇÃO FISCAL - EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE – O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo e este somente se descaracteriza se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento.

GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA DISPONÍVEL – LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO – RENDA PRESUMIDA - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a título de omissão de rendimentos (renda presumida), a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte, apurada através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte.

LEVANTAMENTO PATRIMONIAL – FLUXO FINANCEIRO – SOBRAS DE RECURSOS – As sobras de recursos, apuradas em levantamentos patrimoniais mensais realizados pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

ORIGENS DE RECURSOS – SALDOS BANCÁRIOS – APLICAÇÕES - DÍVIDAS E ÔNUS REAIS - Valores alegados, oriundos de saldos bancários, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais rendimentos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir presunção legal de omissão de rendimento. As operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência.

EMPRÉSTIMO – COMPROVAÇÃO – A operação de mútuo regularmente declarada pelo contribuinte devedor e pelo credor, nas declarações de rendimentos apresentadas no prazo legal, deve ser admitida como recurso disponível para fins de apuração do acréscimo patrimonial.

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 pequena parcela dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

custos efetivamente realizados, em montante incompatível com a área construída.

MEIOS DE PROVA - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (C.P.C., art. 131 e 332 e Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 29).

TRIBUTO NÃO RECOLHIDO - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – MULTA EXIGIDA JUNTAMENTE COM O TRIBUTO — A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto sujeita o contribuinte aos encargos legais correspondentes. Válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do artigo 4º da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

ACRÉSCIMOS LEGAIS – JUROS – O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **BRAZ ALAMIR DE OLIVEIRA**.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **REJEITAR** as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância e, no mérito, **DAR** provimento **PARCIAL** ao recurso, para excluir, no exercício de 1998, o valor de R\$ 65.000,00, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 JUN 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MEIGAN SACK RODRIGUES, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado) e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987
Recurso nº. : 135.809
Recorrente : BRAZ ALAMIR DE OLIVEIRA

RELATÓRIO

BRAZ ALAMIR DE OLIVEIRA, contribuinte inscrito no CPF/MF 855.757.988-87, residente e domiciliado na cidade de Imbituba, Estado de Santa Catarina, à Rua Irineu Bornhausen, n.º 360 - Bairro Centro, jurisdicionado a DRF em Florianópolis - SC, inconformado com a decisão de fls. 284/296, prolatada pela Quarta Turma da DRJ em Florianópolis - SC, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 306/346.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 15/08/02, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 228/240, com ciência, através de AR, em 14/10/02, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 172.439,52 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96); da multa de lançamento de ofício isolada de 75% por falta de recolhimento do carnê-leão (art. 44, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96); e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 1998 a 2001, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendário de 1997 a 2000.

Da ação fiscal resultou a constatação das seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

1 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Omissão de rendimentos nos anos calendário de 1997, 1998 e 2000, tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme demonstrado nos mapas da evolução patrimonial anexo ao presente processo. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988, artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995; e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

2 – OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS: Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação da área de 3.220.200 m² situada na Costeira do Pirajubaé no Saco dos Limões em Florianópolis e do lote 02 da Quadra 2 B-24 do Loteamento Sollage em Imbituba – SC, com as benfeitorias executadas no ano calendário de 1997, no montante de R\$ 33.123,45, extraído do laudo fornecido pelo Engenheiro Civil Moacir Freitas Rosa. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§, 16, 18 a 22, da Lei nº 7.2713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 7º, 21 e 22, da Lei nº 8.981, de 1995; artigos 22 a 24, da Lei nº 9.250, de 1995; e artigos 16, 17 e §§, da Lei nº 9.532, de 1997.

3 – DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE – DESCONTO SIMPLIFICADO DEDUZIDO INDEVIDAMENTE – Glosa do desconto simplificado da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1998, no montante de R\$ 3.064,00, por haver o contribuinte auferido receita superior ao limite permitido para opção pelo Formulário Simplificado. Infração capitulada no artigo 10 da Lei nº 9.250, de 1995; acrescido pelo art. 10, § 3º, da Medida Provisória nº 1.559, de 1996, e suas reedições.

4– ADEMAIS INFRAÇÕES SUJEITAS A MULTAS ISOLADAS POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO: Falta de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física, devido a título de carnê-leão, nos anos calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000, ficando o contribuinte sujeito à multa prevista no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988. Infração capitulada no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988, combinado com os artigos 43, 44, § 1º, inciso II, e 61, §§ 1º e 2º da Lei 9.430, de 1996.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 13/09/02, a sua peça impugnatória de fls. 250/275, instruído pelos documentos de fls.276/282, solicitando que seja acolhida a impugnação para determinar o cancelamento do crédito tributário, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que preliminarmente há irregularidade insanável, relativa ao uso irregular do Mandado de Procedimento Fiscal como se pode observar dos documentos que instruíram o ato fiscal ora combatido, este iniciou-se com a expedição, pelo Sr. Delegado da Receita Federal em Florianópolis – SC, do competente Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência, com base nas determinações da Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, editada com suporte no art. 196 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, do art. 6º da Medida Provisória nº 2.175-29, de 24 de agosto de 2001, e do art. 2º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001;

- que assim, para que o ato fiscal enquadre-se nos parâmetros irrenunciáveis do princípio da legalidade formal, previsto na Carta Constitucional de 1988, e também antes previsto no Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo no âmbito Federal, há de se verificar, antes de qualquer análise de mérito, se este preenche os requisitos formais exigidos;

- que é clara a determinação de que na hipótese de emissão de novo MPF, não poderá ser indicado o mesmo Auditor Fiscal da Receita Federal, que era responsável



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

pela execução do Mandado extinto, como determina a regra do parágrafo único do art. 16 da Portaria SRF nº 3.007/2001;

- que ainda que se concorde que a extinção do MPF, por decurso de prazo, nos termos do inc. II, do art. 15, não implique em nulidade dos atos praticados, resta claro e evidente que o MPF-D, instaurado em 25/02/2002, com data prevista para terminar em 26/04/2002, com a não prorrogação de seu prazo, o mesmo extinguiu-se nesta data;

- que se contata são várias irregularidades, pois além do decurso de prazo do MPF-D, ainda que tenham supostamente havido prorrogação, o mesmo AFRF, responsável pelo MPF-D decaído, continuou, irregularmente até a lavratura do Auto de Infração, em 15/08/2002;

- que vale lembrar que, com a cessação do prazo de validade do MPF, o contribuinte readquire sua espontaneidade, estando, assim, plenamente habilitado a exercer o direito que lhe confere o art. 138 do CTN. Quando inválido o procedimento fiscal não tem o condão de afastar a espontaneidade do contribuinte;

- que demonstrado que o Mandado de Procedimento Fiscal que originou o presente auto de infração foi irregularmente prorrogado, por não obedecer ao disposto no parágrafo 2º do art. 16 da Portaria nº 3.007/2001, restou configurado em favor do impugnante a figura da "denúncia espontânea", razão pela qual devem ser excluídas as multas de ofício aplicadas;

- que quanto aos empréstimos em moeda corrente, tem-se que neste ponto como já foi dito anteriormente que o empréstimo contraído juntamente ao Sr. José Vicente da Rosa foi feito através de moeda corrente nacional, não tendo intermediação bancária, sendo tal afirmação comprovada através das declarações de IRPF anexadas aos autos do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

processo administrativo (fls. 39/51, especialmente as fls. 41, 47 e 50). Ademais, destaque-se que havia capacidade financeira e atuação prática que permitia a disponibilidade e o empréstimo;

- que parece que o notificante, pretende retirar do mundo financeiro a livre circulação da moeda, transportando tudo para o mundo dos cheques e da moeda virtual. Quanto a isto ainda poderíamos citar outros julgados como o do processo onde ocorreu o Recurso nº 125.029, onde uma disponibilidade da esposa no ano anterior, um empréstimo da irmã, oriundo de uma ação trabalhista, foram suficientes para comprovar o suporte de um acréscimo patrimonial;

- que se compulsando o Termo de Verificação Fiscal (fls. 218/227 do Auto de Infração) constata-se que para a apuração do suposto ganho de capital nas alienações dos imóveis pertinentes aos anos calendários fiscalizados foram considerados enquanto parâmetros os custos dos metros quadrados construídos, sendo estes (segundo alega a autoridade que lavrou o Auto de Infração e que assina o referido termo) fornecidos por profissional da área da construção. Ainda, conforme alega a autoridade, o custo arbitrado do metro quadrado para a construção foi baseado no CUB do mês da execução das obras, publicado pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil em Florianópolis e o percentual de redução fundou-se em laudo técnico fornecido pelo Engenheiro Civil Moacir Freitas da Rosa. Assim, tem-se, indubitavelmente, que o Auto de Infração buscou fundar-se no procedimento de arbitramento para determinar custos de construção que, por mera conjectura, teria engendrado acréscimo patrimonial a descoberto;

- que quanto ao tema em estudo é preciso considerar que não basta que algum dos aspectos fáticos previstos no artigo 148 do CTN tenha ocorrido a fim de que surja para o fisco a competência de arbitrar: faz-se imperioso que, além disso, o resultado da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

omissão ou do vício da documentação implique em completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico;

- que, ainda, se deve anotar que o Fisco deve obrigatoriamente instaurar procedimento fiscal com o intuito de proceder com o arbitramento, nos casos em que o mesmo é possível, assegurados os direitos do contribuinte ao contraditório e à ampla defesa, e ao final decidir pelo arbitramento, que ainda poderia ser discutido judicialmente. Não poderia, como efetivamente fez, simplesmente arbitrar valores sem o devido procedimento, baseando-se arbitrariamente em suposta tabela publicada pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil em Florianópolis e em laudo técnico do Engenheiro Civil Moacir Freitas da Rosa que sequer foi juntado aos autos do processo administrativo;

- que em resumo, tem-se que o contribuinte prestou todos os esclarecimentos solicitados, com a ressalva de que a documentação que o contribuinte não possuía (em razão de não ter se verificado na prática as operações da forma como supostas) obviamente o mesmo não apresentou e nem poderia ser obrigado a apresentar, posto que se trata de exigência impossível de ser cumprida;

- que como é sabido, o Fisco Federal vem utilizando – irregularmente, diga-se de passagem -, desde 1º de abril de 1995, a Taxa SELIC com o indexador do crédito tributário. Todavia, esse indexador vem sendo aplicado com base em dispositivo legal que afronta princípios constitucionais e normas gerais de direito tributário estabelecida pelo CTN, o que acaba por invalidar seu conteúdo;

- que o contribuinte está convicto de que nada é devido, mas não discutirá neste momento os detalhes que geraram pequenos valores de tributação, entretanto quanto aos valores que representam mais de 90% do ato, relativos ao empréstimo legitimamente obtido do irmão, comprovadamente, e jurisprudencialmente e doutrinariamente possível e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

quanto ao inaceitável arbitramento de valor do imóvel em face de informações apresentadas, insurge-se integral e frontalmente, e conseqüentemente não incidiria sobre tais valores qualquer multa superior aos 20% a que se refere à lei, quanto a informações inexatas, mormente se considerarmos que em face da irregularidade na renovação do MPF a espontaneidade foi readquirida. Mesmo se devido fosse o imposto não o seria a multa de 75%.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis - SC, concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a preliminar enfoca apenas matéria de fato, qual seja a questão de ter sido ou não prorrogado o prazo para execução do MPF-D. O Demonstrativo à fls. 03 demonstra a sua regular prorrogação retirando, assim, toda sustentação material à arguição, pois os fatos simplesmente não se passaram da maneira como o impugnante os descreve e alega;

- que em decorrência da comprovação da regular prorrogação, torna-se insubsistente, por absoluta falta de embasamento fático, a alegação de nulidade lastreada apenas no prosseguimento da ação pela mesma auditora-fiscal, e que seria corolário da inexistente falta de prorrogação do MPF-D;

- que não pode padecer dúvida que o MPF regularmente prorrogado autoriza a continuação dos procedimentos pela(o) mesma(o) auditor(a)-fiscal, pois do contrário perderia sentido a existência da prorrogação. Da mesma forma, é inatacável o procedimento iniciado com o MPF-D e que tem prosseguimento sob a mesma auditora-fiscal – em virtude



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87

Acórdão nº. : 104-19.987

de seus resultados -, com ação fiscal ordinária para constituição dos créditos tributários levantados;

- que discutível seria o prosseguimento, com MPF-F novo e mesmo auditor-fiscal, após o transcurso do prazo para execução do MPF-D. Mesmo nessa hipótese – que aqui se comenta apenas para esgotar o assunto -, e que não é matéria dos presentes autos, entendo que o procedimento seria válido, em vista das naturezas diversas de que se revestem esses dois tipos de mandados. O MPF-D pode ser utilizado, em certas circunstâncias, apenas para coleta de informações de interesse fiscal, sem previsão obrigatória de constituição de crédito tributário imediato; uma vez, porém, levantados fatos que impliquem obrigatória constituição pelo lançamento, o mesmo ou outro servidor poderá ser designado para execução de novo mandado, desta vez MPF-F, sem relação de continuidade de prazo com o MPF-D que o precedeu. No caso que se analisa, porém, nem solução de continuidade da fluência dos prazos consecutivos do MPF-D e do MPF-F foi demonstrada;

- que menciona, ainda, o impugnante a questão da espontaneidade recobrada pela extinção, por decurso de prazo, do MPF-D. Em verdade, trata-se de duas questões inconfundíveis. Sempre que o agente fiscal deixar de praticar, por mais de sessenta dias – mesmo que sob regular prazo de vigência do MPF -, qualquer ato de ofício relacionado ao procedimento e comunicado ao sujeito passivo, este readquire o direito de recolher os tributos em atraso com os benefícios da espontaneidade. No caso, não houve ultrapassagem de nenhum dos prazos, nem o impugnante demonstrou ter efetuado qualquer pagamento, de tal forma que o argumento tem, no presente caso, apenas valor retórico;

- que quanto aos empréstimos em moeda corrente, tem-se que apenas as Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda – Pessoa Física do impugnante foram juntadas aos presentes autos. A contrapartida da alegada prova, que seriam as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

correspondentes declarações de ajuste do IRPF do mutuante José Vicente da Rosa não se acham acostados aos autos. Apenas foi apresentado e juntado à fls. 181, demonstrativo de empréstimos, pagamento e saldo, não informando prazos nem condições financeiras de remuneração dos mesmos;

- que as afirmações da impugnante em relação a disponibilidades e empréstimos em moeda corrente são parcialmente verdadeiras. Mesmo deixando-se de lado a provocativa prova fotográfica do dinheiro – que também não provaria muito, pois o dinheiro poderia ser cedido apenas para “posar” para a foto, ou mesmo ser fotografado dentro de um estabelecimento bancário -, é claro que, em tese, e por ter curso forçado e valor liberatório, a moeda nacional não pode ser recusada em todo o território nacional, podendo ser usada em grandes quantidades físicas como as referidas nas declarações de que aqui se cuida. Na vida real, porém, não é o que ocorre, sobretudo por motivos de comodidade na guarda e no transporte e, sobretudo, de segurança. Não se afirma, portanto, que os fatos não ocorreram conforme declarado pelos interessados. O que estes não conseguiram, porém, foi prova-lo quando a tanto foram legalmente intimados;

- que tendo em vista que os elementos da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda – Pessoa Física estão legalmente sujeitos a comprovação, cabe ao declarante cercar-se das cautelas e dos meios de prova adequados e suficientes no sentido de demonstrar a existência e o valor das disponibilidades e dos empréstimos em moeda corrente nacional e, assim, pode desfazer qualquer dúvida levantada pela fiscalização, cuja missão institucional é, justamente, entre outras atividades, conferir por amostragem a veracidade daquilo que os sujeitos passivos declaram;

- que não se nega à possibilidade de aceitação da declaração de disponibilidades e empréstimos em dinheiro. Exige-se, apenas, que seja comprovada. Na ausência de comprovação, se mantém esta parte do lançamento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

- que quanto ao arbitramento do custo de construção, tem-se que o arbitramento foi usado pela agente do estado como último recurso, tendo em vista que o contribuinte, em sua própria expressão, à fls. 266, "não apresentou nem poderia ser obrigado apresentar" os documentos que diz não possuir. Destarte, fica prejudicada a conclusão do parágrafo acima transcrito, visto que não se aplica ao caso dos autos. Naturalmente, há que se concordar que, se o contribuinte tivesse apresentado todos os documentos solicitados não haveria como se admitir o procedimento de arbitramento;

- que ao se analisarem todas as disposições contidas no Decreto 70.235, de 1972, pode-se constatar que estão perfeitamente atendidas no processo que aqui se julga. De fato, neste ponto do presente voto, é exatamente o arbitramento que está sendo apreciado, o que retira base à argumentação do sujeito passivo. A fiscalização utilizou para o arbitramento, exatamente os mesmos critérios de aplicação parcial do CUB (52,03%, fls. 183), e metodologia de cálculos contidos em Laudos de Avaliação encomendados pelo impugnante a perito de sua confiança – Eng. Civil Moacir Freitas da Rosa (fls. 182 a 186 e 196/197), e pelo próprio sujeito passivo encaminhado à agente fiscal;

- que desta forma, é de se indeferir o pedido de avaliação pericial de custo de imóveis, formulado à fls. 275, por desnecessidade para firmar convicção do julgador sobre a matéria, em virtude do que acima se esclareceu quanto ao arbitramento realizado, bem como por não ter sido cumprido o disposto no art. 16, inciso IV e § 1º, e no art. 18, do Decreto nº 70.235, de 1972;

- que quanto à impossibilidade de se utilizar a Taxa Selic, tem-se que em casos como este, em que a única forma de afastar uma determinada exigência fiscal é a de negar validade aos atos legais que a prevêm, bastante limitada resta a atuação do julgador administrativo. É que em razão de o assunto estar disciplinado em disposição literal de leis



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

regularmente editadas e em face de às instâncias administrativas, pelo caráter vinculado de sua atuação, não ser dada a atribuição de apreciar questões relacionadas com a legalidade ou constitucionalidade de qualquer ato legal, descabidas tornam-se quaisquer manifestações desta instância administrativa de julgamento.

As ementas que consubstanciam a decisão dos Membros da Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis - SC, são as seguintes:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

Ementa: MEIOS DE PROVA - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a indiciária, com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF. ALTERAÇÃO DO ARFR RESPONSÁVEL. PRESCINDIBILIDADE – Prescinde de alteração do AFRF responsável o procedimento de fiscalização que transcorreu dentro do prazo de validade do MPF, regularmente prorrogado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998, 2000

Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Constituem rendimento bruto sujeito ao imposto de renda às quantias correspondentes a acréscimo patrimonial, quando esse não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis ou por rendimentos tributados exclusivamente na fonte, apurado mensalmente, a partir de 01/01/1989, por meio do confronto entre os recursos e os dispêndios realizados pelo contribuinte.

CUSTO DE CONSTRUÇÃO. ARBITRAMENTO – A falta ou insuficiência da comprovação do custo de construção de casas ou edifícios autoriza o arbitramento com base em tabelas de custos mínimos elaboradas por entidades especializadas.

Lançamento Procedente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 19/03/03, conforme Termo constante às fls. 301/305 e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (10/04/03), o recurso voluntário de fls. 306/345, instruído pelos documentos de fls. 346/349 no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que o órgão julgador a quo, ao proferir a malfadada decisão, furtou-se de decidir especificamente acerca de alguns pontos expostos na defesa, sendo a sua decisão carente de qualquer justificativa ou fundamento, o que faz mister, ainda que em processo administrativo, como preza o art. 5º, LIII, LIV e LV da CF;

- que especificamente, quanto aos pontos ventilados na impugnação e no recurso ora interposto, tem-se que: quanto aos Mandados de Procedimento Fiscal há uma completa ausência de fundamentação jurígena que dê sustentáculo ao decisum, no que tange ao descumprimento dos artigos 16, § único (prosseguimento irregular pelo mesmo AFRF no novo MPF) e 10, caput (emissão irregular de MPF-C) da Portaria SRF nº 3.007/2001; no que diz respeito à questão dos empréstimos em moeda corrente, verifica-se a existência de contradições, assim com a completa falta de fundamentação legal e jurídica da decisão; no concernente a SELIC há por parte do decisum uma completa falta de análise da legalidade e constitucionalidade da referida taxa;

- que quanto aos Mandados de Procedimento Fiscal a decisão recorrida não merece receber guarida por este Egrégio Conselho de Contribuintes, devendo ela ser reformada, uma vez que a mesma, no que diz respeito à preliminar relativa aos Mandados de Procedimento Fiscal que ora se examina, contraria o disposto na legislação tributária, bem como deixa de apreciar questão aventada na impugnação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

- que o empréstimo contraído juntamente ao Sr. José Vicente da Rosa foi efetuado mediante moeda corrente nacional, não tendo ocorrido qualquer intermediação bancária, sendo tal afirmação comprovada através das declarações de IRPF anexadas aos autos do processo administrativo e que ressalte-se que havia plena capacidade financeira e atuação prática que possibilitavam a disponibilidade do quantum e o efetivo empréstimo;

- que quanto ao arbitramento da construção, tem-se que o contribuinte prestou todos os esclarecimentos solicitados, com a ressalva de que a documentação que o contribuinte não possuía obviamente o mesmo não apresentou e nem poderia ser obrigado a apresentar, posto que se trata de exigência impossível de ser cumprida.

Consta às fls. 348/349, dos autos do processo, a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento objetivando o seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 25/05/98, que alterou o art. 126, da Lei n.º 8.213/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.528/97.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Da análise dos autos do processo se verifica que a discussão, nesta fase recursal, versa sobre preliminares de nulidade do lançamento/decisão de Primeira Instância, omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, Taxa Selic e aplicabilidade da multa de lançamento de ofício normal de 75%.

O suplicante argumenta que, preliminarmente, impõe-se à nulidade do Auto de Infração por contrariar a Portaria SRF nº 3.007, de 2001 (sucessora da Portaria SRF nº 1.265, de 1999), que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para execução dos procedimentos relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, entendendo que o procedimento fiscal não foi conduzido nos ditames previstos na legislação de regência, sendo que dessa forma, deveria a autoridade autuante ter observado atentamente o disposto na citada Portaria, tendo, principalmente, providenciado a ordem específica para prosseguimento da ação fiscal, através do Mandado de Procedimento Fiscal, pois, somente desta forma o trabalho fiscal poderia ter sido finalizado com observância ao princípio da legalidade, que deve nortear todos os atos da Administração, bem como deveria ter sido substituído a Auditora-Fiscal da Receita Federal inicialmente designada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

Indiscutivelmente, o Mandado De Procedimento Fiscal – MPF, disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF nº 1.614, de 2000 e Portaria SRF nº 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativo aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Desta forma, o mandado consiste em uma ordem emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores, em nome desta, executem atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

Ora, com a devida vênia, neste processo, não há que se falar em nulidade, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

Não é passível de nulidade o lançamento elaborado por servidor competente, sob os argumentos de ter ultrapassado o prazo de encerramento do procedimento fiscal; ou por que do novo Mandado de Procedimento Fiscal só foi dada ciência no dia da lavratura do Auto de Infração; ou porque o Mandado foi transformado de procedimento de diligência para procedimento de fiscalização sem a substituição do Auditor-Fiscal que iniciou o procedimento, haja vista o dever de ofício que o obriga a observar as normas que subordinam o exercício desse dever e que não contraria o disposto na Portaria SRF de nº 1.265, de 1999 e suas edições posteriores, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos previstos no Processo Administrativo Fiscal, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, na fase de instrução do processo, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Dessa maneira, se revela totalmente improfícua sua alegação de nulidade, porque a apuração da infração foi feita com estrita observância das normas legais e a Portaria SRF nº 1.265, de 1999 (e portarias posteriores), é norma interna da SRF que não acarreta a nulidade levantada pelo suplicante.

Assim sendo, entendo que o procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração às fls. 228/240, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na DRF/Florianópolis/SC, cuja ciência foi através de AR e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal, assinado pela Auditora-Fiscal da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Assim, não há como pretender a premissa de nulidade do auto de infração, na forma proposta pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

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.”

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

Assim, não há dúvidas que todas as autoridades fiscais estão sujeitas às regras aplicáveis ao Mandado de Procedimento Fiscal, e caso sejam descumpridas, cabe ao funcionário, autor do feito, punição administrativa. Porém, entendo que jamais provocam a nulidade do lançamento.

Da mesma forma, não há como acolher a preliminar de nulidade da decisão recorrida sob a alegação de que o órgão julgador a quo, ao proferir a malfadada decisão, furtou-se de decidir especificamente acerca de alguns pontos expostos na defesa, sendo a sua decisão carente de qualquer justificativa ou fundamento, o que faz mister, ainda que em processo administrativo, como preza o art. 5º, LIII, LIV e LV da CF.

No entendimento do suplicante o julgador singular deixou de fundamentar vários itens da peça impugnatória, tais como: quanto aos Mandados de Procedimento Fiscal há uma completa ausência de fundamentação jurídica que dê sustentáculo ao decisum, no que tange ao descumprimento dos artigos 16, § único (prosseguimento irregular pelo mesmo AFRF no novo MPF) e 10, caput (emissão irregular de MPF-C) da Portaria SRF nº 3.007/2001; no que diz respeito à questão dos empréstimos em moeda corrente, verifica-se a existência de contradições, assim com a completa falta de fundamentação legal e jurídica da decisão; no concernente a SELIC há por parte do decisum uma completa falta de análise da legalidade e constitucionalidade da referida taxa.

Da análise dos autos, verifica-se que os pontos centrais do litígio estavam restritos a interpretação do Mandado de Procedimento Fiscal, denúncia espontânea, comprovação de empréstimos em moeda corrente, arbitramento de construção com base no índice do SINDUSCON, aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75% e Taxa Selic.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

Assim sendo, na análise da comparação entre os fundamentos constantes da peça acusatória e os fundamentos constantes da peça decisória, não vislumbro nenhuma descon sideração, por parte da autoridade julgadora, do conteúdo fundamental pela qual a autoridade lançadora procedeu ao lançamento.

A preliminar levantada pelo suplicante, data vên ia, não tem nenhum cabimento, por qualquer ângulo que se pretende analisá-la. Acolher da forma como foi suscitada, seria atrelar o julgador à estrita vontade da autoridade lançadora ou à vontade do autuado, ou seja, a autoridade julgadora seria obstada de fundamentar a sua própria decisão com base em textos legais ou de emitir juízo próprio, deste que, evidentemente, não contrário à lei.

Ora, ficou cristalino na peça decisória que o julgador estava plenamente ciente da razão fundamental que levou a autoridade lançadora a formalizar o crédito tributário contra a suplicante, para isto basta verificar o conteúdo de fls. 288/296.

Assim sendo, entendo que não se deva dar razão ao suplicante, já que a decisão de primeira instância apreciou circunstanciadamente todos os fatos e desdobramentos contidos na imputação feita e objeto de resistência pelo recorrente, com argumentos equivalentes de modo a embasar a manutenção da pretensão tributária.

Somente a inexistência de exame de algum argumento apresentado pelo suplicante, na fase impugnatória, cuja aceitação ou não implicaria no rumo da decisão a ser dada ao caso concreto é que acarreta cerceamento do direito de defesa do impugnante ou o acréscimo de algum argumento que acarretasse mudança radical na decisão é que constituiria nulidade da decisão singular.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

Ora, os autos demonstram, claramente, a infração imputada, acompanhada da descrição dos fatos, a decisão singular, é cristalina, e se manifesta sobre os principais argumentos apresentados pelo suplicante em sua peça impugnatória. Estes são os principais fatos do processo em questão, e estes foram longamente debatidos pela decisão de Primeira Instância, talvez, não a contento do suplicante, ou seja, o resultado não foi como o suplicante gostaria que fosse.

No meu entender, não faz nenhum sentido a autoridade julgadora ficar rebatendo argumento por argumento, embasando a sua opinião em teorias jurídicas, textos legais e jurisprudenciais, principalmente, os que não teriam o poder de modificar a decisão da questão discutida, qual seja, a tributação da omissão de rendimentos.

É evidente que o artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, arrola a incompetência do agente e a preterição do direito de defesa, como hipóteses de nulidades dos atos praticados no curso do processo fiscal.

Da mesma forma, é evidente que a obediência plena ao direito de defesa, igualmente prescrito no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, exige o atendimento concomitante aos princípios do contraditório e do devido processo legal.

Não obstante, a infinidade de situações suscetíveis de serem compreendidas no significado das expressões preterição do direito de defesa, ou do direito de ampla defesa é de tal amplitude que se faz necessário distinguir quando existe a falta de apreciação de prova ou argumento de defesa, bem como quando existe inovação no fundamento do lançamento, seja por inovação dos fundamentos legais, seja por alteração dos valores lançados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

Os artigos 29 e 30 do Decreto n.º 70.235/72, dizem respeito, respectivamente, à liberdade da autoridade julgadora na apreciação das provas. É claro que essa liberdade, no entanto, não autoriza o julgador, ao seu talante, deixar de apreciá-las, pois isso certamente acarretará cerceamento do direito de defesa.

Por outro lado, deve-se ter presente, no entanto, que, o não enfrentamento de alguma questão levantada pelo impugnante, não necessariamente dá origem à preterição do direito de defesa, e por via de consequência, o nascimento do cerceamento do direito de defesa. Para que flore o cerceamento do direito de defesa, que seria uma condicionante para a nulidade da decisão de primeiro grau, se faz necessário que esta questão tenha relevância, ou seja, tenha o poder de modificar algum item do decisório, não pode ser alegação por alegação, sem nenhuma importância no fato discutido. Como da mesma forma, o acréscimo de algum esclarecimento sem prejudicar a discussão, não torna, necessariamente, nula a decisão recorrida.

Assim sendo, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de Primeira Instância, baseado no entendimento que a mesma não foi proferida com inovação no fundamento do lançamento, e sim dentro dos parâmetros legais, cujo acréscimo têm o intuito de fundamentar a decisão e não modificar o lançamento original.

Da análise das peças processuais contidas nos autos se verifica que o suplicante não tem razão quanto ao fato de ter readquirido a espontaneidade, sob o frágil argumento de que houve o descumprimento do art. 16, parágrafo único, da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, já que houve o prosseguimento pelo mesmo AFRF no novo Mandado de Procedimento Fiscal, razão pela qual poderia se valer do instituto da denúncia espontânea, já que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo e este somente se descaracteriza se ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

autoridade que lhe dê prosseguimento, conforme o disposto no art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal).

Ademais, o fato de readquirir a espontaneidade, por si só, em nada vale, se o contribuinte não oferecer à tributação os valores omitidos apurados pela fiscalização, ou seja, aqueles valores que foram apurados de ofício pelo fisco, não podendo aí ser incluído os valores informados pelo contribuinte, através da declaração de rendimentos apresentadas no período em que readquiriu a espontaneidade. Entretanto, não é o caso em questão já que o suplicante estava sob fiscalização, ou seja, não tinha direito à denúncia espontânea.

No sentido amplo, não há dúvidas que o início do procedimento fiscal se descaracteriza se ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento. Entretanto, se depois de iniciado o procedimento fiscal, solicitando-se esclarecimentos, o sujeito passivo vem a prestá-los e não realiza o pagamento do tributo pendente, dentro do prazo da espontaneidade, o prazo de sessenta dias se torna irrelevante, já que a responsabilidade somente é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Porém, no caso em discussão, está regra não tem aplicabilidade no que se refere aos rendimentos lançados de ofício, já que o contribuinte estava sob o efeito de intimação fiscal para prestar esclarecimentos (perda da espontaneidade)..

Quanto à discussão da omissão de rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial a descoberto – sinais exteriores de riqueza, apurados pelos “Demonstrativos de Origens e Aplicações de Recursos”, realizados através de “Fluxos Financeiros” “Fluxos de Caixa”, apurados de forma mensal, tem-se que é inegável que o Fisco constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos - “fluxo de caixa” - “fluxo financeiro”, que o contribuinte apresentava, no período examinado, um “saldo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

negativo" - "acréscimo patrimonial a descoberto", ou seja, havia consumido mais do que tinha de recursos com origem justificada.

Não há dúvidas nos autos que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através 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.

Sobre este "acréscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo" cabe tecer algumas considerações.

Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícito à 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 constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado 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, ou seja, na acepção do termo "acréscimo patrimonial". Portanto, não pode ser tratada como simples acréscimo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

patrimonial. Desta forma, não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

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, 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

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 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 apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

É certo que a Lei n.º 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física. Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período-base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei n.º 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Relevante observar que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei n.º 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes.

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/89, estão 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovadas 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 e pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

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.

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

Por outro lado, 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 (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.

Não há dúvidas nos autos, que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através 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.

Quanto aos empréstimos em moeda corrente, se verifica que as Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física do suplicante foram juntadas aos presentes autos. A contrapartida da alegada prova é o documento constante às fls. 181.

Na questão de empréstimos a jurisprudência tem se mantido na posição de cabe ao contribuinte a comprovação do efetivo ingresso dos recursos obtidos por empréstimo. Inaceitável a prova de empréstimo, feita somente com declaração firmada pelo mutuante, sem qualquer outro meio, como comprovação da efetiva transferência de numerário, capacidade financeira do credor, ou ainda, regularmente declarado pelos contribuintes, devedor e credor, nas declarações de rendimentos tempestivamente apresentadas.

É bem verdade, que a declaração apresentada, por si só, não tem condição de comprovar a efetividade da operação. Deveria, a princípio, estar lastreada por prova cabal que o mesmo corresponda a verdade dos fatos, a exemplo de comprovar a efetiva transferência dos recursos para o credor nas datas e valores alegados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

Entretanto, no caso dos autos, se faz necessário observar que no Termo de Verificação Fiscal de fls. 218/227, o Auditor Fiscal, responsável pela constituição do crédito tributário, assim se manifestou:

"Em 12/06/2002 através da Intimação nº 115/2002, intimamos o Sr. José Vicente da Rosa, CPF 766.809.758-91, a comprovar de forma hábil e idônea da transferência do montante de R\$ 65.000,00 em 1997 e R\$ 50.000,00 em 1998 para o fiscalizado, à título de empréstimos, e, suas quitações. Em fls. 180 o Sr. José Vicente da Rosa, irmão do fiscalizado, prestou esclarecimentos sobre a operação, apresentando uma declaração informando as datas e os valores emprestados e quitados, porém deixou de juntar documentação que comprove a efetiva transferência, (extrato bancário) levando em conta o volume do numerário. Assim no Demonstrativo de Variação Patrimonial deixamos de considerar tais recursos, por falta de provas."

Como se vê, a autoridade lançadora deixou de aceitar os recursos provenientes dos empréstimos em razão da falta de prova da efetiva transferência dos valores questionados.

No que diz respeito à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a dinheiro em espécie, empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

No âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil, que dispõe:

“Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.”

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como a iterativa jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão, vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

Diz-se isto tudo porque no caso dos autos o suplicante já vinha afirmando que o empréstimo se deu em moeda corrente nacional "empréstimo em espécie", exigir que o suplicante comprove mediante apresentação de extrato bancário a efetividade da transferência do numerário é totalmente ilógico, já que não há nada na legislação de regência que obste tal conduta, qual seja, receber ou conceder empréstimos em moeda.

Ora, admitir-se tal idéia representaria adotar um formalismo incompatível com a imposição fiscal. Casos como dos autos podem ocorrer, estão associados à conduta humana, principalmente, quando afetam transações entre familiares próximos - pai, mãe, filhos, irmãos - e não se pode conceber a idéia que seria necessário a comprovação da efetividade através de operações bancárias, sem levar em conta o conjunto de provas apresentadas em favor do contribuinte.

A jurisprudência neste Primeiro Conselho de Contribuintes tem-se manifestado no sentido de que as operações de mutuo regularmente declarado pelo contribuinte devedor e pelo credor nas declarações de rendimentos apresentadas no prazo legal devem ser admitidas como recurso disponível para fins de apuração do acréscimo patrimonial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

Como se sabe, no caso, em discussão, os valores apurados nos demonstrativos pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou relativa (jûris tantum) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.

Assim, é de se aceitar como fonte de recursos os empréstimos questionados. Entretanto, deverá ser observado as datas em que os respectivos empréstimos foram cedidos. Consta às fls. 181 dos autos que os empréstimos foram cedidos em maio de 1997, no valor de R\$ 65.000,00 e maio de 1998 no valor de R\$ 50.000,00. Da mesma forma, observa-se nos autos que no ano de 1997, houve a apuração de acréscimos patrimoniais em todos os meses do período, razão pela qual é de se aceitar os R\$ 65.000,00 como recurso comprovado. Por outro lado, observa-se que no ano de 1998 não houve acréscimo patrimonial no mês de maio e posteriores até dezembro de 1998, tornando-se inócuo o valor questionado.

Quanto à discussão em torno do arbitramento do custo de construção de um prédio em alvenaria, tomando como base os custos do metro quadrado, extraído das tabelas publicadas pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado de Santa Catarina, elaboradas mensalmente de acordo com a Lei nº 4.951/64 e a NB-140, da Associação Brasileira de Normas Técnicas, tem-se que os Membros da Turma de Julgamento firmaram a sua convicção no sentido de que se constata nos autos que não houve apresentação dos documentos, muito menos a comprovação pelo contribuinte da necessidade real dos gastos para realização da construção questionada, entendendo ser legítimo o arbitramento com base nos índices da Tabela do SINDUSCON.

Entendo assistir razão a Turma de Julgamento. Vejamos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

Da análise dos autos, vê-se que o sujeito passivo, ao ser intimado a "Apresentar os comprovantes de pagamentos de materiais e de mão de obra, bem como a planta completa, incluindo o memorial descritivo" (fls. 131), comparece aos autos (fls. 153) alegando a impossibilidade de reconstitui-los, já que os documentos foram destruídos.

A fiscal autuante de posse das informações que dispunha e de posse dos elementos fornecidos pelo sujeito passivo elaborou "Demonstrativo de Gasto com a Construção de fls. 222", onde demonstra mês a mês o valor arbitrado, transformando este valor em metros quadrados de construção tendo por base o Índice Médio do Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado de Santa Catarina (SINDUSCON), demonstrando, no seu entender, que o contribuinte, de acordo com o valor declarado, não poderia construir os 1.313,63 m², que compreendem a obra questionada.

Deve se deixar claro que os agentes do Fisco têm, mais que direito, o dever de recorrer ao arbitramento, sempre que, por motivos os mais diversos, a base de cálculo não seja documentalmente conhecida ou as informações do contribuinte não se estribem em documentação e forma pré-determinada.

Não há dúvidas de que o recurso ao arbitramento só deve ser usado como recurso último. Nesse sentido, tem-se pautado a jurisprudência deste Colegiado.

Por outro lado, é de se observar, pois, não haver dúvida da existência de dispêndios com a construção maior que os declarados pelo suplicante, já que o arbitramento considerou somente o custo do metro quadrado equivalente a 52,03%.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

Estou com o fisco, pois não existem 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, cujas origens de rendimentos e a totalidade da construção não foram suficientemente comprovados através de documentação hábil e idônea e cujas dimensões indicam renda omitida, foi arbitrado o custo real da construção, com base em índice fornecido pelo próprio contribuinte às fls. 182/184 (52,03% do CUB) e com base em tabelas de valores informadas pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil no Estado de Santa Catarina, 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 total da obra foi devidamente comprovado e declarado, já que o fisco demonstrou que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

o valor declarado cobriria menos de 50% da obra construída. 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 às declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

- Art. 855 do RIR/94 - A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte, 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).

- Art. 883 do RIR/94 - As declarações de rendimentos estarão sujeitas à revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-lei n.º 5.844/43, art. 74).

- Parágrafo 2º - A revisão será feita com elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados neste Regulamento (Decreto-lei n.º 5.844/43, art. 74, parágrafo 1º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

- Art. 889 do RIR/94 - 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. 894 do RIR/94 - 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. 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

Não merece censura o procedimento adotado pela Fiscalização, pois, diante da falta de comprovação da totalidade dos custos da obra pelo 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-SC, Alvará de Licença, etc.

Este Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, já em diversos acórdãos se manifestou pela regularidade e legalidade da utilização da tabela do SINDUSCON. Na grande maioria dos casos o contribuinte não logrou comprovar com documentação hábil e idônea os custos quando declarados.

No caso em lide merece a questão da aplicação da tabela do SINDUSCON ser analisada com maior profundidade. Em primeiro lugar o arbitramento é medida extrema que só deve ser utilizado em certas circunstâncias e no caso da construção temos três hipóteses.

a) A primeira o contribuinte deixa de declarar a construção ou é omissos, nesse caso, se intimado e apresenta a documentação que comprove os dispêndios coerentes com o projeto e memorial descritivo da obra, o valor despendido deve ser entendido como correto, e a partir daí elabora-se a planilha de origens e aplicações de recursos para se apurar, ou não, acréscimo patrimonial a descoberto.

b) A Segunda hipótese seria quando o contribuinte deixa de declarar ou é omissos, intimado não apresenta documentação, a fiscalização então não tem outro recurso senão o arbitramento.

c) A terceira hipótese seria quando o contribuinte declara um determinado valor, intimado apresenta documentação mas pela análise da fiscalização, em função da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

necessidade de material e mão de obra baseados no projeto verifica serem insuficientes para a execução do empreendimento.

Na primeira hipótese não se utiliza a tabela do SINDUSCON pois todo custo foi comprovado, logo deve ser esse valor ou valores ao longo do tempo levado em consideração para eventual exigência do imposto de renda.

Na Segunda hipótese mostra-se coerente e necessária à tabela do SINDUSCON, já que não houve valor declarado e nem comprovado.

Na terceira hipótese admite-se a utilização da tabela do SINDUSCON, porém ao contrário da Segunda hipótese, inverte-se o ônus da prova, ou seja a fiscalização deverá comprovar tomando como base o projeto, o memorial descritivo, e a necessidade de material e mão de obra em comparação com as comprovações trazidas pelo contribuinte que o custo foi maior que o declarado em função da não apresentação de notas fiscais de material ou serviços indispensáveis à consecução da obra ou prova de que são insuficientes.

Concluindo, se o contribuinte declara determinado valor e quando intimado nada comprova, que é o caso dos autos, não há presunção de verdade da declaração podendo ser desconsiderada nesta parte e, portanto, utilizado o arbitramento para cobrar eventual diferença.

Como já disse a decisão de Primeira Instância que no processo administrativo se admite a prova indiciária ou indireta, assim conceituada àquela que se apóia em conjunto de indícios capazes de demonstrar a ocorrência da infração e de fundamentar o convencimento do julgador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

Não se pode questionar a validade do emprego de indícios, para a partir deles provarem-se situações que, em face de particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma. Da análise dos autos não há dúvidas que o recorrente recebeu os valores questionados e os mesmos não tem a devida correspondência em origem de recursos declarados. As alegações apresentadas pelo contribuinte no intuito de se exonerar do tributo são por demais frágeis e em nada o socorre.

É fato que o direito processual consagrou o princípio de que a prova incumbe a quem afirma. Porém, é igualmente sabido que não se pode questionar a validade do emprego de indícios para mediante ilações deles extraídas provarem-se situações que, em face de particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma.

Ora, nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo que neste caso está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá ao suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

Da mesma forma, não procede a argumentação do suplicante no que se refere à multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do artigo 4º da Lei nº 8.218/91, reduzida na forma prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

vedação ao confisco.

Assim, a multa de 75% é devida, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal, não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF, não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência, sendo incabível a alegação de inconstitucionalidade baseada na noção de confisco, por não se aplicar o disposto constitucional à espécie dos autos.

Quanto à argumentação apresentada pelo recorrente de que a aplicação da taxa SELIC é inadmissível, já que desobedece a regra contida no art.161, § 1º do CTN e art. 192, § 3º da CF, não tem razão o interessado, pelos motivos abaixo elencados.

Não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deva inaplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe exequibilidade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior, consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Desta forma, entendo que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

Para ampliar a argumentação do presente voto, não posso deixar de citar o entendimento, na matéria, do Conselheiro Roberto William Gonçalves, nobre colega desta Quarta Câmara, exposto em vários acórdãos de sua lavra, principalmente o de nº 104-18.222, de 22 de agosto de 2001, donde destaco os fundamentos abaixo:

“Quanto a SELIC, quer por sua origem, quer por sua natureza, quer por suas componentes, quer por suas finalidades específicas, todos não a coadunam com o conceito de juros moratórios a que se reporta o artigo 161 do CTN. Este Relator, em outras oportunidades, igualmente já se manifestou acerca de tais impropriedades, na mesma linha do STJ.

No caso, entretanto, há duas questões fundamentais: a primeira, trata-se de decisório sobre incidente de inconstitucionalidade em torno da aplicação da taxa SELIC para fins tributários. Matéria, portanto, ainda objeto de apreciação pelo STF, na forma do artigo 102, I, a e III, b, da Carta Constitucional de 1988.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

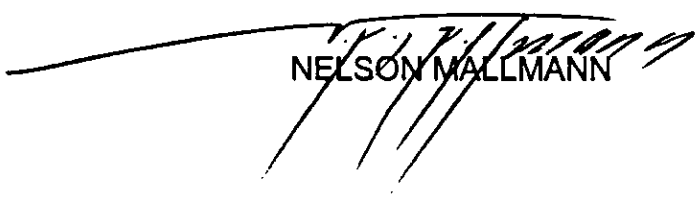
Processo nº. : 11516.001687/2002-87
Acórdão nº. : 104-19.987

A segunda é que, se a taxa SELIC não pode ser integrada no conceito de juros moratórios, exceto "fortiori legis", impõe-se solucionar os dois lados da equação: se ao Estado for vedado utilizar-se da SELIC para cobrança de exações em mora, igualmente não lhe poderá ser legalmente imposta a restituição de indébitos tributários adicionados da mesma taxa SELIC, como mora. Assim, não se pode excluir a SELIC no âmbito tributário apenas na ótica do Estado credor. Sob pena de inequívoco desequilíbrio financeiro nas relações fisco/contribuinte.

Do exposto impõe-se concluir que, até que disposição legal, ou decisão judicial definitiva, reconheça das impropriedades da SELIC no contexto do artigo 161 do CTN, e deste a retire, sua permanência se torna objetiva não só para preservação do equilíbrio financeiro de créditos/débitos tributários, como em respeito à constitucional isonomia tributária, prescrita no artigo 150, II, da Carta de 1988, sejam os contribuintes credores, sejam devedores da União."

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido REJEITAR as preliminares suscitadas pelo sujeito passivo e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência tributária, relativa ao exercício de 1998, a importância de R\$ 65.000,00.

Sala das Sessões - DF, em 13 de maio de 2004



NELSON MALLMANN