



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

Processo nº 10875.003186/00-23
Recurso nº 156.807 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão nº 104-23.378
Sessão de 07 de agosto de 2008
Recorrente PAULO PANARIELLO
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Exercício: 1997, 1998

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - ÔNUS DA PROVA - O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos deve ser apurado, mensalmente, considerando-se todos os ingressos e dispêndios realizados, no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributada, não tributável ou tributada exclusivamente na fonte).

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

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

CUSTO DE CONSTRUÇÃO DE EDIFICAÇÕES - CUSTOS UNITÁRIOS - ARBITRAMENTO COM BASE EM TABELAS DO SINDUSCON/PINI - O custo da construção de edificações deve ser comprovado por meio da apresentação das notas fiscais de aquisição de materiais, recibos/notas fiscais de prestação de serviços e comprovantes de pagamentos junto aos órgãos controladores. A falta ou insuficiência da comprovação autoriza o

arbitramento da edificação com base nas tabelas divulgadas pelo SINDUSCON/PINI.

AQUISIÇÃO DE IMÓVEL - ESCRITURA DE COMPRA E VENDA - DOCUMENTO PÚBLICO - Deixa de prevalecer a data, forma e valor da alienação constante da Escritura Pública de Compra e Venda, para os efeitos fiscais, quando restar provado de maneira inequívoca que o teor contratual da escritura não foi cumprido, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova de que a alienação deu-se de forma diversa.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PAULO PANARIELLO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo do Acréscimo Patrimonial a Descoberto os valores de R\$ 720,00 e R\$ 2.358,00, nos meses de maio e junho de 1996, respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Presidente


NELSON MALLMANN
Relator

FORMALIZADO EM: 19 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO (Suplente convocado), ANTONIO LOPO MARTINEZ, PEDRO ANAN JÚNIOR e GUSTAVO LIAN HADDAD. Ausente justificadamente a Conselheira RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA.

Relatório

PAULO PANARIELLO contribuinte inscrito no CPF/MF 566.755.348-15, com domicílio fiscal na cidade de Guarulhos, Estado de São Paulo, à Rua Capitão Teófilo, nº 35 - Bairro Centro, jurisdicionado a DRF em Guarulhos - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 211/221, prolatada pela Quarta Turma da DRJ em São Paulo - SP II, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 232/237.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 25/08/00, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 164/168), com ciência pessoal, em 19/09/00, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 232.971,74 (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% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 1997 e 1998, correspondente aos anos-calendário de 1996 e 1997, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, conforme Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990; e artigos 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais (fls. 158/163) entre outros, os seguintes aspectos:

- que analisando as Declarações de Ajuste Anuais do fiscalizado, os documentos apresentados em consequência das intimações, o depoimento do próprio ao Poder Judiciário e as pesquisas internas da SRF, constatamos irregularidades fiscais;

- que em sua Planilha de Movimento Financeiro - Recursos de 1996, o fiscalizado lançou R\$ 5.000,00 no item "dividas contraídas no mês", e como comprovante da mesma apresentou a Nota Promissória de fls. 59. No entanto, a referida foi emitida em agosto de 1995, e de acordo com sua Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1997, ano-calendário de 1996, tal dívida já vinha de 1995. Assim sendo, foi o valor da dívida glosado como recurso de dezembro de 1996 e lançado como Aplicação em dezembro de 1997, elaborada por esta fiscalização, ano em que não apareceu mais em sua declaração, o que significa que a dívida foi paga nesse ano;

- que em fevereiro de 1996, o fiscalizado adquiriu um automóvel por R\$ 23.655,85, de Felício Vigorito e Filhos Ltda. Informado à Receita Federal pela GM do Brasil Ltda, de acordo com o dossiê de contribuinte do "SIGA". Tal aquisição não consta nem de sua

Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1997, ano-calendário de 1996, nem de sua Planilha Aplicações do mesmo ano;

- que o fiscalizado e mais dois sócios, Bruno Paulenas, CPF 681.932.628-91 e Sidney Fernandes, CPF 814.255.038-53, construíram três galpões de 273,60 m2 cada um, em terreno de propriedade dos mesmos, no Jardim Presidente Dutra, Guarulhos, sendo um terço de cada sócio. Portanto, a construção de um galpão ideal, de 273,60 m2, foi com desembolso do fiscalizado;

- que conforme declaração do próprio fiscalizado, fls. 133, a construção foi levada a efeito de janeiro a dezembro de 1996. E, de acordo com a Tabela PINI, coluna I, às fls. 135, para galpão industrial – São Paulo, o valor médio por m2 para o ano de 1996 foi de R\$ 318,13;

- que o fiscalizado construiu um prédio comercial em terreno de sua propriedade no Jardim Bebedouro em Guarulhos. Conforme declaração do próprio, fls. 118, a construção foi efetuada de julho de 1996 a julho de 1997. E, de acordo com a Tabela PINI, coluna H, às fls. 135, para prédio comercial médio, sem elevador – São Paulo, o valor médio por metro quadrado são R\$ 422,91 e R\$ 430,05, para os anos de 1996 e 1997, respectivamente;

- que os impostos lançados pelo fiscalizado nas Planilhas Aplicações de ambos os exercícios foram ajustados de acordo com as pesquisas SIGA PF de fls. 25/26, nas Planilhas Aplicações elaboradas por esta fiscalização. Rendimentos constantes das referidas pesquisas foram também lançadas nas Planilhas Recursos para o contribuinte, elaboradas por esta fiscalização;

- que intimado e reintimado o contribuinte não apresentou extratos bancários. Foram lançados nas Planilhas elaboradas por esta fiscalização os saldos anuais de suas Declarações de Ajuste de ambos os anos-calendário e da coluna de 1995 da Declaração do exercício de 1997, ano-calendário de 1996, como recursos de janeiro e aplicações de dezembro, de cada um dos anos fiscalizados;

- que o fiscalizado adquiriu um imóvel em dezembro de 1997, cuja escritura, fls. 40/43, foi passada por R\$ 276.000,00. Porém, de acordo com seu próprio depoimento ao Poder Judiciário, às fls. 08, o preço pago foi de R\$ 400.000,00, que acrescido do ITBI de R\$ 8.280,00, fls. 44, perfazem um desembolso de R\$ 408.280,00, lançado na coluna de dezembro de 1997 na Planilha Aplicações elaborada por esta fiscalização;

- que das supra citadas Planilhas elaboradas por esta fiscalização como ajuste às apresentadas pelo contribuinte chegamos aos Demonstrativos de Variação Patrimonial relativos aos anos-calendário de 1996 e 1997, com diferença a tributar nos onze meses de 1996 e no mês de dezembro de 1997.

Em sua peça impugnatória de fls. 173/183, apresentada, tempestivamente, em 16/10/00, o contribuinte, se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o primeiro item da acusação refere-se ao montante de R\$ 5.000,00, lançado na planilha de fls. 65, de elaboração do contribuinte como recurso do mês de dezembro de 1996, a título de "Dividas Contraídas no mês";

- que no procedimento da fiscalização, o valor foi glosado como dívida do citado mês de dezembro e lançado como aplicação em dezembro de 1997, conforme planilha de fls. 155 elaborada pela fiscalização;

- que descabe o procedimento fiscal. O valor constitui dívida legítima originária de Instrumento Particular de Promessa de Cessão e Transferência de Direitos e Obrigações. De acordo com o mencionado instrumento, datado de 10 de agosto de 1995, o requerente adquiriu de Miguel Gomes Passos e Maria Joaquina Lucas Passos, legítimos proprietários, dois lotes de terreno, de números 91 e 92, quadra nº 124, do loteamento denominado "Vila Rosália" localizado no Município de Guarulhos – SP;

- que o valor ajustado da transação foi de R\$ 35.000,00 que foi pago da seguinte forma: (1) R\$ 10.800,00, no dia 08 de setembro de 1995, representado pelo cheque nº 002561, ag. 593-2, do Bradesco; (2) o remanescente valor de R\$ 25.000,00, representado por 5 Notas Promissórias, no valor unitário de R\$ 5.000,00, vencendo-se a primeira, no dia 15 de setembro de 1995 e as demais no mesmo dia dos meses subsequentes. Verifica-se assim que, em 15/01/96, venceu-se a última Nota promissória de R\$ 5.000,00;

- que o valor foi lançado no mês de dezembro de 1996, na Planilha de fls. 65, com base na declaração do exercício de 1997, ano-base de 1996, que determina informar o saldo ("Situação em 31 de dezembro"), conforme Declaração de Rendimento (fls. 13);

- que quanto ao item 2 do Termo de Verificação, acerca do veículo automóvel Vectra, segundo o qual não foi objeto de declaração, o requerente está reunindo os elementos necessários ao esclarecimento da questão;

- que no que tange ao item 3 que se refere à construção de um galpão de 273,60 m², localizada na Rua Maragogipe, no loteamento Jardim Presidente Dutra, Guarulhos – SP. A conclusão referente aos custos de construção a que chegou a fiscalização do tributo, através de arbitramento de valores, além de totalmente inverossímeis e inaceitáveis, beira ao absurdo;

- que de acordo com os cálculos da fiscalização, o valor médio mensal investido na obra de janeiro a dezembro de 1996 foi (22,80 m² x 318,13 = R\$ 7.253,36), o que totaliza o custo no montante de R\$ 87.040,32;

- que na realidade, trata-se de simples galpão para depósito fechado de azulejos, como evidencia a cópia do Alvará de fls. 05, sendo que o custo total e efetivo foi de R\$ 14.460,00, conforme a documentação que juntamos à presente impugnação;

- que outro absurdo a que chegou a fiscalização, por via de arbitramento, pertine ao custo de construção de salões comerciais e salas em Jardim Bebedouro, Guarulhos – SP;

- que se levando em consideração os cálculos da fiscalização, teríamos os seguintes custos de construção: Ano de 1996 de R\$ 111.546,72 e ano de 1997 de R\$ 132.334,93. Tal custo revela-se, totalmente, fora de realidade. Os efetivos gastos com a

construção foram, em 1996, de R\$ 19.266,25 e em 1997, de R\$ 3.116,25, totalizando o custo de R\$ 22.377,00, segundo comprova a documentação anexa;

- que, consoante, ainda, acusação fiscal, o requerente adquiriu um imóvel em dezembro de 1997, cuja escritura foi passada por R\$ 276.000,00, porém, de acordo com o depoimento no Poder Judiciário, o preço pago foi de R\$ 400.000,00, que acrescido ao ITBI de R\$ 8.280,00, perfizeram um desembolso de R\$ 408.280,00. Contudo, não pode prevalecer o procedimento fazendário. Se o imóvel foi adquirido por R\$ 400.000,00 como pretende o fisco, há que se verificar se o bem foi realmente transacionado por esse preço, através da intimação do comprador, confirmando, inclusive, se o imóvel encontra-se registrado por esse valor na declaração de bens do comprador;

- que considerando a princípio de que o acréscimo patrimonial ocorrido num mês é coberto pelos rendimentos nele percebidos acrescidos de sobras de recursos de meses anteriores, constata-se que cancelados os mencionados valores indevidamente apurados pela fiscalização, como acréscimo patrimonial, pelos fatos e razões supra expostos, inexistente diferença a tributar.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Quarta Turma da DRJ em São Paulo - SP conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que dois aspectos devem ser examinados em relação à dívida: a sua consideração como origem de recursos e a consignação do pagamento como aplicação de recursos;

- que glosa da dívida como origem de recursos deve ser mantida. Deve-se observar que a consideração da dívida como recurso prestar-se-ia unicamente a justificar a variação patrimonial decorrente da aquisição do imóvel a que corresponde a nota promissória. Contudo, conforme se verifica à fl. 144, não foi considerada qualquer alteração no valor do imóvel como aplicação, não podendo a dívida ser considerada como recurso, visto que dessa forma justificaria variação patrimonial diversa da correspondente ao imóvel;

- que quanto ao pagamento, se este ocorre de fato no curso do ano-calendário, deveria o contribuinte fazê-lo constar na Planilha do Movimento Financeiro – Regime de Caixa como desembolso no mês em que a nota promissória foi paga. Na declaração de bens, tendo em vista que o valor da dívida deve espelhar a sua posição no dia 31 de dezembro, deveria constar como quitada. Como a quitação só foi demonstrada no ano posterior e não consta dos autos a data efetiva do pagamento, reputa-se correto o procedimento do autuante, considerando como aplicação de recursos no ano de 1997;

- que quanto a aquisição do veículo confirma-se a inclusão efetuada pelo autuante, uma vez que até a presente data não foram trazidas elementos capazes de alterar os pressupostos em que se embasou o procedimento;

- que quanto as construções de galpões e a construção de prédio comercial tem-se que o arbitramento do valor do preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos que serviram de base para o cálculo do tributo é recurso previsto no artigo 148 da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional – nos casos em que esses sejam omissos ou não mereçam

fê as declarações ou os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado;

- que no presente caso, pela intimação de nº 029/00 (fls. 34/37), corroborada pela de nº 060/2000 (fls. 119) o autuante solicitou, entre outros documentos, a relação dos gastos mensais despendidos na construção de imóveis durante o período de 01/01/1996 a 31/12/1997. O intimado respondeu não possuir tais dados (fl. 121, item 6.8);

- que, outrossim, revela-se válido, também, o critério adotado pelo autuante para arbitrar os valores incorridos na construção. A utilização do valor de mercado para fins de arbitramento é prática largamente aceita, prevista, inclusive, no artigo 6º, § 4º, da Lei 8.021, de 1990;

- que os arbitramentos foram feitos com base em índices adotados por publicação técnica especializada, elaborados com base em norma da Associação Brasileira de Normas Técnicas (Tabelas PINI). As tabelas têm periodicidade mensal e levam em consideração a destinação da obra (residencial, comercial, industrial), o padrão (fino, médio e popular) e a existência ou não de elevadores, tratando-se de prédios. No presente caso, considerou-se o padrão médio tanto para arbitramento dos custos da construção do galpão industrial, bem como para arbitramento da construção do prédio comercial (fls. 134/135). Nos cálculos foram considerados o tempo de construção declarado pelo contribuinte (fls. 118 e 133) e as áreas constantes dos projetos por ele apresentados;

- que o método utilizado revela-se adequado. Contudo, poderia ser substituído por outro, se o impugnante demonstrasse que outra e melhor técnica poderia determinar tais gastos, o que não ocorreu;

- que a documentação anexada pelo impugnante às fls. 190/208 consiste em recibos emitidos por pessoas físicas por prestação de serviços nas construções em questão. Não são suficientes para derrogar o arbitramento, uma vez que não foram apresentadas as notas fiscais dos materiais utilizados;

- que a aquisição de imóvel traduz aplicação de recursos e deve ser provada pelo fisco. Entende o contribuinte que cabe ao fisco comprovar que o imóvel em questão foi adquirido por R\$ 400.000,00 e não por R\$ 276.000,00, conforme consta na respectiva escritura de venda e compra (fls. 41/43);

- que a escritura pública lavrada em notas de tabelião é documento dotado de fé pública, fazendo prova plena (CC, art. 134, § 1º). Sobrepõe-se a qualquer outro documento para provar os dados nela transcritos a menos que reste comprovado, de maneira inequívoca, que os elementos dela constantes não correspondam à efetiva operação, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova que se contraponha aos dados nela consignados;

- que, no caso, a prova que contradiz os termos da escritura publica advém de ofício expedido pelo Juiz de Direito José Luiz de Carvalho, encaminhando peças extraídas dos autos do processo 1519/97, em que o ora interessado declara como testemunha, que os requeridos (vendedores) receberam do depoente a soma de R\$ 400.000,00, mas outorgaram escritura por R\$ 276.000,00 (fl. 08). Trata-se, portanto, de declaração prestada judicialmente contradizendo informações prestadas anteriormente perante o delegado Notarial;

- que se note que a sentença proferida pelo magistrado no acordo firmado entre as partes no referido processo assevera a existência de diferença de preço real da compra e venda e o valor constante da escritura. Assim, a prova em que se baseou o fisco é mais do que suficiente pra substituir os termos da escritura pública, sendo de se observar, ainda, a definitividade da sentença, uma vez que esta homologa, ainda, a renúncia ao direito de recorrer manifestada pelas partes.

“A presente decisão está consubstanciada na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1996, 1997

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

O acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou isentos e tributados exclusivamente na fonte só é elidido mediante a apresentação de documentação hábil que não deixe margem a dúvida.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 24/11/06, conforme Termo constante às fls. 223/225, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (13/12/06), o recurso voluntário de fls. 232/237, instruído pelos documentos de fls. 238/241 no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que, com efeito, os índices de construção apresentados as fls. 134/135, Tabela PINI, como a fiscalização a nomeia (não consta em lugar algum da planilha a sua origem) difere totalmente dos índices praticados pelo “SINDUSCON”. Juntamos, para efeito comparativo, as seguintes tabelas: (a) Índice Setorial da Construção Civil – CUB (residencial); e (b) Índice Pini de Custos de Edificações – São Paulo (residencial);

- que comparando os valores apresentados, considerando o mesmo mês, o mesmo tipo de construção (residencial) constatamos divergências enormes entre os valores. Juntamos ainda, tabela SINDUSCON – “Custo da construção no estado de São Paulo – 2000 – padrão Galpão industrial” com valores bem inferiores aos utilizados pela fiscalização para o ano de 1996;

- que quanto ao cálculo do rateio do custo arbitrado da obra, há de se observar fls. 104 que, o projeto de construção dos galpões é de fev/96 com alvará para construção expedido em 27 de dezembro de 1996 (fls. 105), sendo este o termo inicial, bem como não consta do processo o habite-se fornecido pela Prefeitura Municipal, o que seria o termo final para utilização do arbitramento. À fls. 160 identificamos a utilização do período compreendido entre janeiro de 1996 (antes do projeto) e dezembro de 1996 (data em que foi concedido o alvará para a construção). A fiscalização também não faz prova de que os índices utilizados são os do “SINDUSCON”, tem do em vista que as fls. 134/135 não fazem nenhuma referencia sobre a origem de ditos índices, que se frise, são valores divergentes aos praticados pelo “SINDUSCON”;

- que não bastassem os equívocos de tamanha monta, cometidos pelo auditor fiscal, outros ainda foram gerados, tais como: a transposição dos valores dos rendimentos de alugueis 1996 (fls. 84) para a planilha de fls. 138: não foram considerados os valores corretos de maio recebido de pessoa física cujo valor é de R\$ 1.570,00 e não de R\$ 850,00, bem como o referente ao mês de junho, onde se observa o valor recebido de pessoa física no montante de R\$ 1.570,00 e não de R\$ 850,00, e finalmente o valor recebido de pessoa jurídica de R\$ 5.288,00 e não de R\$ 3.650,00, como considerado pelo auditor fiscal.

É o Relatório.



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.

Não há arguição de qualquer preliminar.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito total na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância arguindo, em síntese, as mesmas razões da peça impugnatória.

Assim, a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Câmara, se resume, como ficou consignado no Relatório, à Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

Da análise dos autos do processo se verifica que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos – fluxo financeiro (“fluxo de caixa”), que o contribuinte apresentou, durante os anos-calendário de 1996 e 1997, saldos negativos, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada, através de rendimentos tributados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos, doações, etc.

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 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.

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 a 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, de 1988:

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, de 1990:

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 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, de 1990:

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.

Nesta altura deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexivo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pela interessada no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

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, regra que teve vigência plena, somente, no ano de 1989.

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação da declaração. Sem dúvidas que o imposto de renda na fonte e o imposto de renda recolhido na forma de "carnê-leão", apesar da denominação de imposto devido mensalmente, representam simples antecipações do imposto efetivamente apurado na declaração de ajuste anual.

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 01/01/90, 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 que entende que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simplesmente, já que é pensamento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/90, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada 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, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.

Assim, não há controvérsia que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.

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.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

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.

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, portanto, razoável como emprego subsidiário o 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.

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 à 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.

Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Como se sabe, no caso, em discussão, os valores apurados nos demonstrativos pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou relativa (*júris 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.

Observe-se, que as presunções *júris tantum*, embora admitam prova em contrário, dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceu, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de ilidi-las.

O Código Tributário Nacional prevê na distribuição do ônus da prova nos lançamentos de ofício que sempre recairá sobre o Fisco o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV). É ao Fisco que cabe a comprovação da falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Deste modo, havendo esta comprovação, ou seja, em face das provas produzidas e das planilhas que atestam o acréscimo patrimonial, a autoridade fiscal não só tem o poder de efetuar de ofício o lançamento, como também o dever.

Ora, tanto o processo quanto a decisão administrativa, no particular, ambos devem primar pela objetividade factual impedidos, liminarmente, que estão, de trilhar a irracionalidade. Assim, pretender-se, como pretendido pela recorrente, desconhecer de provas documentais, é olvidar a realidade, mediante agressão à objetividade material que fundamentou o lançamento.

Caberia, sim, ao suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, apresentar simples argumentos para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário fiscal, juntamente com a informação dos valores pagos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

Quanto à aquisição do imóvel entende o suplicante que cabe ao fisco comprovar que o imóvel em questão foi adquirido por R\$ 400.000,00 e não por R\$ 276.000,00, conforme consta na respectiva escritura de venda e compra (fls. 41/43). Entende, ainda, que a escritura pública lavrada em notas de tabelião é documento dotado de fé pública, fazendo prova plena.

É de se observar, que o regime jurídico das provas no Processo Administrativo Fiscal é de prevalecer o princípio da verdade material, por oposição ao princípio da verdade formal. Enquanto que no processo civil o juiz deve necessariamente limitar-se a julgar segundo as provas aportadas pelas partes (verdade formal), no processo administrativo o julgador que deve decidir está sujeito ao princípio da verdade material e deve, em consequência, ajustar-se aos fatos, prescindindo de que eles hajam sido alegados e provados pelo suplicante ou não.

Não há dúvidas que na Escritura de Venda e Compra de fls. 41/42, consta tratar-se de operação de compra e venda, no valor de R\$ 276.000,00.

Assim, a princípio, ao assinar a Contrato Particular de Compra e Venda o suplicante dá publicidade ao mundo jurídico da plena satisfação de seus interesses.

Ora, a regra do bom direito estabelece que os contratos existem para serem cumpridos, nessa linha de pensamento, entendo que a promessa de compra e venda de imóvel, desde que contenha todos os requisitos legais que regem esse negócio jurídico, constitui direito entre as partes, sendo instrumento suficientemente válido para configurar a transmissão dos direitos sobre o imóvel objeto do contrato, pois por força do artigo 117, inciso II, do Código Tributário Nacional, o ato ou negócio jurídico de alienação do imóvel reputa-se perfeito e acabado, para os efeitos fiscais, a partir da data do instrumento particular ou público de promessa de compra e venda, celebrado entre as partes.

Para a ocorrência do fato gerador, não importa os efeitos jurídicos dos atos praticados, mas, sua consequência prática em face do que dispõe o art. 118 e seus incisos do CTN.

Por outro lado, também não tenho dúvidas, que deixa de prevalecer à data, forma e valor da alienação constante da Escritura Pública de Compra e Venda, para os efeitos fiscais, quando restar provado de maneira inequívoca que o teor contratual da escritura não foi cumprido, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova de que a alienação deu-se da forma diversa.

Ora, no caso, a prova que contradiz os termos da escritura publica advém de ofício expedido pelo Juiz de Direito José Luiz de Carvalho, encaminhando peças extraídas dos autos do processo 1519/97, em que o ora interessado declara como testemunha, que os requeridos (vendedores) receberam do depoente a soma de R\$ 400.000,00, mas outorgaram escritura por R\$ 276.000,00 (fl. 08). Trata-se, portanto, de declaração prestada judicialmente contradizendo informações prestadas anteriormente perante o tabelião.

É de se observar, ainda, que a sentença proferida pelo magistrado no acordo firmado entre as partes no referido processo assevera a existência de diferença de preço real da compra e venda e o valor constante da escritura. Assim, a prova em que se baseou o fisco é mais do que suficiente pra substituir os termos da escritura pública, sendo de se observar, ainda, a definitividade da sentença, uma vez que esta homologa, ainda, a renúncia ao direito de recorrer manifestada pelas partes.

Quanto às construções de galpões e a construção de prédio comercial tem-se que o suplicante argumenta que os índices de construção apresentados as fls. 134/135, Tabela PINI, como a fiscalização a nomeia (não consta em lugar algum da planilha a sua origem) difere totalmente dos índices praticados pelo "SINDUSCON". Alega, ainda, que juntou, para efeito comparativo, as seguintes tabelas: (a) Índice Setorial da Construção Civil – CUB (residencial); e (b) Índice Pini de Custos de Edificações – São Paulo (residencial).

O suplicante entende, que quanto ao cálculo do rateio do custo arbitrado da obra, há de se observar fls. 104 que, o projeto de construção dos galpões é de fev/96 com alvará para construção expedido em 27 de dezembro de 1996 (fls. 105), sendo este o termo inicial, bem como não consta do processo o habite-se fornecido pela Prefeitura Municipal, o que seria o termo final para utilização do arbitramento. Alega que à fls. 160 identificou a utilização do período compreendido entre janeiro de 1996 (antes do projeto) e dezembro de 1996 (data em que foi concedido o alvará para a construção). Entende, ainda, que a fiscalização também não faz prova de que os índices utilizados são os do "SINDUSCON", tem do em vista que as fls. 134/135 não fazem nenhuma referencia sobre a origem de ditos índices, observa, ainda, que são valores divergentes aos praticados pelo "SINDUSCON".

Inicialmente é de se observar, que não foram juntados as tabelas Índice Setorial da Construção Civil – CUB (residencial) e Índice Pini de Custos de Edificações – São Paulo (residencial), conforme alegado pelo suplicante às fls 235. Muito menos faz prova que os índices do Sinduscon lhe são favoráveis.

Quanto à discussão em torno do arbitramento do custo de construção, tomando como base os custos do metro quadrado, extraído das tabelas de Índice Pini de Custos no Estado de São Paulo publicadas em revistas especializadas no setor de construção, elaboradas mensalmente de acordo com a Lei nº 4.951/64 e a NB-140, da Associação Brasileira de Normas Técnicas, tem-se que a decisão de Primeira Instância firmou a sua convicção no sentido de que se constata nos autos que não houve apresentação integral 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 ou PINI.

Entendo assistir razão à autoridade julgadora. Vejamos.

Da análise dos autos, vê-se que o fiscal responsável pela constituição do crédito tributário em discussão de posse das informações que dispunha e de posse dos elementos fornecidos pelo sujeito passivo calculou o custo da construção (fls. 159/162), onde se demonstra mês a mês o valor arbitrado, transformando este valor em metros quadrados de construção tendo por base o índice da Tabela PINI, que avalia os custos unitários de edificações em São Paulo. Sendo que nos cálculos foi considerado o tempo havido na construção declarado pelo próprio suplicante (fls. 118 e 133) e as áreas constantes dos projetos por ele apresentados.

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.

Em que pese o esforço do suplicante em argumentar pelo provimento do recurso em razão do arbitramento de custos com base no índice do PINI, entendo que são equivocados os argumentos invocados. Além do mais, nada acrescenta a seu favor na fase recursal a não ser meras alegações, desprovidas de qualquer prova documental.

Estou com o fisco, pois não existem razões para que a Administração Fiscal deva aceitar valores de custo de construções de edificações declarados pelo contribuinte quando se verifica estarem estes nitidamente subavaliados.

Neste processo, a partir da existência de obra em construção 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 índices extraídos das tabelas de valores informadas pelo PINI (publicações especializadas no setor de construção civil), elaboradas conforme NB-140 da ABNT, que apresenta custos unitários médios por m².

O Sindicato da Construção Civil como o PINI 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 PINI.

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 o valor declarado é totalmente irrisório. 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."

REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA DE 1999:

"Art. 806 - 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).

Art. 807 – O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

(...).

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

(...).

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. 845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, 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/CUPE (SINDUSCON/PINI) 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 a arbitramento do valor do custo da obra realizada com base nos elementos que dispuser. Entre estes elementos disponíveis está as tabelas de custos unitários de construção civil do SINDUSCON/PINI, que o art. 54 Lei n.º 4.591/64 que cuida da construção de edificações determina sejam divulgadas mensalmente, de acordo com os critérios legais e normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas.

Não merece censura o procedimento adotado pela Fiscalização, pois, diante da falta de comprovação da totalidade dos custos da obra pelo recorrente, agiu de forma correta, ao proceder o arbitramento do valor destes custos com base nos elementos disponíveis na repartição, quais sejam: informações fornecidas pelo contribuinte, as tabelas de custos unitários do PINI/SP, Plantas, Memorial Descritivo, 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/PINI. 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/PINI 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 de edificações 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 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/PINI, 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/PINI, já que não houve valor declarado e nem comprovado.

Na terceira hipótese admite-se a utilização da tabela do SINDUSCON/PINI, 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 ou pouco 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.

Consta de forma clara, que no presente caso, pela intimação de nº 029/00 (fls. 34/37), corroborada pela de nº 060/2000 (fls. 119) o responsável pela fiscalização solicitou,

entre outros documentos, a relação dos gastos mensais despendidos na construção de imóveis durante o período de 01/01/1996 a 31/12/1997. O intimado respondeu não possuir tais dados (fl. 121, item 6.8).

Os arbitramentos foram feitos com base em índices adotados por publicação técnica especializada, elaborados com base em norma da Associação Brasileira de Normas Técnicas (Tabelas PINI). As tabelas têm periodicidade mensal e levam em consideração a destinação da obra (residencial, comercial, industrial), o padrão (fino, médio e popular) e a existência ou não de elevadores, tratando-se de prédios. No presente caso, considerou-se o padrão médio tanto para arbitramento dos custos da construção do galpão industrial, bem como para arbitramento da construção do prédio comercial (fls. 134/135). Nos cálculos foram considerados o tempo de construção declarado pelo contribuinte (fls. 118 e 133) e as áreas constantes dos projetos por ele apresentados.

A documentação anexada pelo impugnante às fls. 190/208 consiste em recibos emitidos por pessoas físicas por prestação de serviços nas construções em questão. Não são suficientes para derogar o arbitramento, uma vez que não foram apresentadas as notas fiscais dos materiais utilizados.

Assim sendo, 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 o 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.

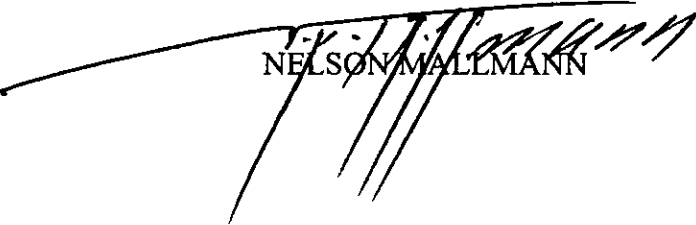
Por fim, é de se ressaltar, que o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que à autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributados, não tributados ou tributados exclusivamente na fonte). Todas as informações registradas pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual, até prova em contrário, são consideradas expressão da verdade. Por outro lado, se o contribuinte for intimado a fazer a comprovação dos valores lançados, tempestivamente, em sua Declaração de Ajuste Anual e/ou Declaração de Bens e Direitos e não o fizer é perfeitamente justificável a glosa destes valores.

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, doações, 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.

Para encerrar a questão é de se dar razão ao suplicante quanto à transposição dos valores dos rendimentos de aluguéis 1996 (fls. 84) para a planilha de fls. 138, de fato não foram considerados os valores corretos de maio recebido de pessoa física cujo valor é de R\$ 1.570,00 e não de R\$ 850,00, bem como o referente ao mês de junho, onde se observa o valor recebido de pessoa física no montante de R\$ 1.570,00 e não de R\$ 850,00, e finalmente o valor recebido de pessoa jurídica de R\$ 5.288,00 e não de R\$ 3.650,00, como considerado pelo auditor fiscal. Assim sendo é de se considerar como recursos os valores de R\$ 720,00 e R\$ 2.358,00 nos meses de maio e junho de 1996, respectivamente.

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 de DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto dos meses de maio e junho de 1996 as importâncias de R\$ 720,00 e R\$ 2.358,00, respectivamente.

Sala das Sessões - DF, em 07 de agosto de 2008



NELSON MALLMANN