



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

Processo nº 11080.007083/2002-10
Recurso nº 156.611 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão nº 104-23.466
Sessão de 11 de setembro de 2008
Recorrente JAIRO ROLIM CACENOTE
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999, 2000

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 - 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

per
1

arbitramento da edificação com base nas tabelas divulgadas pelo SINDUSCON.

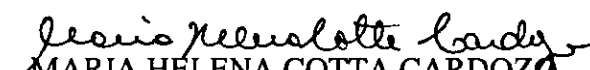
ORIGENS DE RECURSOS - DISPONIBILIDADES - SALDOS BANCÁRIOS - APLICAÇÕES - DÍVIDAS E ÔNUS REAIS - Valores alegados, oriundos de saldos bancários, disponibilidades, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais rendimentos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa 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.

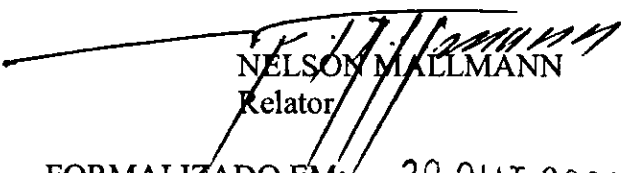
DOAÇÃO OU EMPRÉSTIMO - COMPROVAÇÃO - A alegação da existência de doação ou de empréstimo realizado com terceiro, pessoa física ou jurídica, deve vir acompanhada de provas inequívocas do efetivo ingresso dos recursos obtidos a esse título. Inaceitável a alegação de doação e/ou empréstimo feito sem a necessária e indispensável comprovação da efetiva transferência.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JAIRO ROLIM CACENOTE.

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


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Presidente


NELSON MALLMANN
Relator

FORMALIZADO EM: 20 OUT 2008

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

Relatório

JAIRO ROLIM CACENOTE contribuinte inscrito no CPF/MF 238.910.090-20, com domicílio fiscal na cidade de Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Pedro Chaves Barcelos, nº 987 – apto 604 - Bairro Boa Vista, jurisdicionado a DRF em Porto Alegre - RS, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 807/811, prolatada pela Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 815/834.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 28/05/02, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 30/35), com ciência através de AR, em 01/06/02, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 49.789,74 (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 1999 e 2000, correspondente aos anos-calendário de 1998 e 1999, 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 Relatório de Atividade Fiscal, em anexo. 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; artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997; e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, responsáveis pela constituição do crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Relatório de Atividade Fiscal (fls. 38/59) entre outros, os seguintes aspectos:

- que, inicialmente, cabe informa que Jairo Rolim Cacenote esteve sob custódia da Polícia Judiciária Federal nas dependências do Batalhão da Brigada Militar, em decorrência de suposto envolvimento com o crime organizado, fato este amplamente divulgado pela imprensa;

- que, quanto a construção da casa situada na Rua das Pérolas, 696, Balneário de Rainha do Mar, Xangri-lá – RS, tem-se que em resposta de 25/10/2000 informou que teria gasto aproximadamente R\$ 25.000,00, em 1999, e R\$ 15.000,00, em 2000, relativamente à construção da casa situada na Rua Pérolas, 696, Balneário de Rainha do Mar. Entretanto, nos comprovantes apresentados pelo contribuinte, não constavam documentos relacionados aos gastos efetuados no ano-calendário de 2000;

- que em resposta a intimação o contribuinte afirmou que o início das obras teria ocorrido em 03/1999. Informou, ainda, que a conclusão da obra teria ocorrido em 02/2000;

- que os únicos comprovantes apresentados pelo contribuinte, relacionados aos gastos efetuados com a construção da referida casa no ano-calendário de 2000, totalizaram apenas R\$ 1.292,37. Completando suas informações o contribuinte apresentou resposta na

qual: (a) informou que aproveitou vários materiais usados da casa velha que foi demolida; (b) informou que foi o próprio contribuinte quem administrou a compra dos novos materiais sempre procurando o menor preço; (c) alegou que teria gasto cerca de R\$ 198,93 pelo m2 construído (cerca de 42,29% do CUB médio de janeiro de 1999 a abril de 2000); (d) alegou que para a construção de uma casa nova (sem o aproveitamento do material relativo à casa demolida) é da ordem de 50% a 60% do valor do CUB. Apresentou cópia de declarações firmadas por José Geremias da Rosa e pela empresa Pereira, Filho & Cia Ltda; (e) anexou, ainda, reportagens sobre construções de casas na orla marítima; (f) anexou cópia da cobrança de IPTU emitida pela Prefeitura Municipal de Xangri-lá. Nesta, o valor venal da referida casa, para fins de apuração do IPTU, era de R\$ 41.567,92; (g) alegou que não se justificava o valor arbitrado levantado pela fiscalização (100% do CUB pelo m2 construído); e (h) alegou, novamente, que deixou de apresentar os demais comprovantes de pagamento na construção da casa em razão dos documentos terem sido apreendidos pela Polícia Federal;

- que cabe ressaltar que havíamos elaborado a planilha “Demonstrativo de Cálculo de Arbitramento da Construção da Casa situada na Rua das Pérolas, 696”, na qual arbitramos o valor da construção com base no CUB mensal e como critério de rateio havíamos utilizado os custos comprovados pelo contribuinte. Entretanto, analisando a jurisprudência administrativa foi necessário modificar o critério de rateio;

- que, portanto, na nova planilha efetuamos o rateio proporcionalmente à duração da construção da obra, ou seja; (a) dividimos a área total construída (201,06 m2) pela duração da obra, que foi de 12 meses (conforme resposta do contribuinte, a obra teria iniciado em 03/1999, com a demolição da casa antiga. Por sua vez, o habite-se às fls. 258 foi expedido em 02/2000). Como resultado, obtivemos 16,755 m2 (210,06 / 12) como sendo a área considerada construída por mês; (b) multiplicamos o valor do CUB/RS (divulgado pelo SINDUSCON-RS, às fls. 775) pela área considerada construída no mês. De acordo com o demonstrado na planilha, o gasto total na construção da casa, com base no CUB/RS mensal, é de R\$ 94.505,07; e (c) por último, calculamos a diferença entre o valor arbitrado no mês e o valor comprovado pelo contribuinte;

- que, portanto, além dos R\$ 31.268,12 comprovados, esta fiscalização considerou como dispêndio do contribuinte o total de R\$ 63.236,95;

- que, quanto aos pagamentos ao Plano de Saúde Golden Cross, tem-se que tendo em vista que o contribuinte não comprovou o ressarcimento dos valores por parte de seus pais e de sua sogra e tendo em vista que, em suas Declarações de Imposto de Renda, deduziu integralmente tais valores no cálculo do Imposto de Renda, o valor total pago para o Plano de Saúde Golden Cross foi considerado como dispêndio do contribuinte fiscalizado;

- que, quanto a doação para a campanha política, tem-se que em resposta datada de 27/04/02, o contribuinte comprovou o recebimento de R\$ 22.509,00 relativo às doações efetuadas por amigos para a sua candidatura à deputado federal em 1998. Tais recursos foram depositados em sua conta corrente nº 110.550-7, agência 0367-0, Banco do Brasil;

- que, ainda em sua resposta, o contribuinte fiscalizado solicitou que tais recursos fossem incluídos como origens de recurso no Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo de Caixa 1998. Entretanto, embora tenha comprovado o recebimento de tais recursos, os mesmos foram recebidos para, conforme sua resposta e conforme declaração firmada pelo

Sr. Matheus Falconi Filho (fls. 439), cobrir seus gastos com a candidatura à Deputado Federal em 1998;

- que, entretanto, nem os recursos recebidos para campanha eleitoral (fls. 556) e nem os respectivos gastos (fls. 560) foram considerados no Demonstrativo de Variação Patrimonial – Fluxo de Caixa 1998. Cabe ressaltar que, conforme “Anexo 5 – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos” apresentado à Justiça Eleitoral (fls. 560), houve sobre de caixa de apenas R\$ 2,00 (dois reais) relativamente às doações recebidas para sua candidatura à Deputado Federal em 1998;

- que em intimação datada de 06/05/2002 (fls. 481/483), solicitamos que o contribuinte informasse se os R\$ 22.509,00 teriam sido utilizados na campanha eleitoral de 1998 ou teriam sido utilizados para pagamentos de gastos pessoais. Chamamos a atenção do contribuinte para dois saques efetuados pelo mesmo em 11/08/1998 nos valores de R\$ 5.297,78 e R\$ 13.000,00. Em sua resposta (fls. 485/487), o contribuinte alegou que os R\$ 22.509,00 teriam sido aplicados em dólares americanos os quais teriam sido guardados em sua residência;

- que, entretanto, o contribuinte não comprovou a efetiva aquisição de dólares americanos. Além disso, em sua DIRPF/1999 original (fls. 517/520), não há qualquer informação de dinheiro disponível (em moeda nacional ou em moeda estrangeira) em 31/12/1998;

- que em resposta datada de 27/04/2002 (fls. 419) o contribuinte alegou que, no final do ano-calendário de 1998, teriam sobrado recursos no montante de R\$ 12.860,42 utilizados para pagamento de suas despesas no ano-calendário de 1999. Alegou, ainda, que tais recursos teriam ficado em seu poder na forma de numerários (dinheiro disponível) e que por um lapso deixaram de ser informados na Declaração de Bens da DIRPF/1999;

- que ocorre que o contribuinte fiscalizado não comprovou a posse de tais recursos (dinheiro disponível em espécie) em 31/12/1998. Cabe ressaltar, também, que tais recursos não constaram da Declaração de Bens de sua DIRPF/1999 (fls. 517/520), como dinheiro disponível (em moeda nacional ou em moeda estrangeira);

- que em resposta datada de 27/04/2002 (fls. 414), o contribuinte alegou que teria recebido, a título de doação de seus pais e de sua sogra, no ano-calendário de 1998, o valor de R\$ 250,00 por mês, totalizando R\$ 3.000,00. Para comprovar sua alegação, apresentou uma declaração firmada pelos seus pais e por sua sogra;

- que o contribuinte não comprovou o efetivo recebimento de tais recursos. Além disso, em sua DIRPF/1999 original (fls. 517/520), não há qualquer informação de valores recebidos em doação (tais valores deveriam ter sido informados no Quadro “Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis”, linha 09);

- que, quanto ao empréstimo que teria sido concedido por José Cacenote Filho (pai do contribuinte fiscalizado) e a respectiva devolução, tem-se que em resposta datada de 27/04/2002 (fls. 424/425) o contribuinte alegou que, em janeiro de 1999, teria tomado um empréstimo de R\$ 12.000,00 junto ao seu pai, o Sr. José Cacenote Filho;

- que na Declaração de Bens das DIRPF/1999 do Sr. José Cacenote Filho e da Sra. Ilza Rolim Cacenote (fls. 537/538) não há qualquer informação de dinheiro disponível (em

moeda nacional ou em moeda estrangeira) em 31/12/1998. Ainda, na Declaração de Bens da DIRPF/2000 do Sr. José Cacenote Filho (fls. 539/541), não há qualquer informação de empréstimo concedido ao contribuinte fiscalizado;

- que, por outro lado, o contribuinte não comprovou o efetivo recebimento de tais recursos. Além disso, em sua própria DIRPF/2000 original (fls. 521/524), não há qualquer informação de empréstimo obtido.

Em sua peça impugnatória de fls. 780/805, apresentada, tempestivamente, em 20/06/02, 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, quanto à infração de R\$ 14.414,33 no ano de 1998, tem-se que, conforme informações que já prestou, este valor foi doado, por seus amigos, em um “Jantar de Adesão” promovido em prol da sua candidatura à Deputado Federal e que este valor foi depositado na sua conta corrente nº 110.550-7 do Banco do Brasil agência 0367-0 Farrapos em Porto Alegre – RS, em 06/08/1998;

- que o contribuinte informou, na mesma data que, em 1998, foi multado, juntamente com vários outros políticos, por fatos surgidos durante a sua campanha eleitoral, em 20.000 UFIR e que da referida multa recorreu ao TER, e posteriormente ao TSE. No ano de 1999 foi promulgada uma Anistia a nível nacional, a todos os candidatos multados nas eleições de 1998. Porém, houve uma Ação Popular Pública contestando tal anistia, mas que ainda se encontra em apreciação no Supremo Tribunal Federal;

- que dos fatos, acima narrados, cabe informar que o TER ingressou com Ação Cível de Cobrança da multa, na Justiça Federal em Porto Alegre, que hoje perfaz o valor de R\$ 26.439,90, bem como a inscrição do contribuinte na dívida ativa da União;

- que para se garantir do pagamento da multa, resolveu aplicar o valor recebido de doação (que era para pagamento desta multa eleitoral) em moeda americana “Dólares”, os quais guardou em sua residência;

- que como o processo da cobrança da multa, foi sendo protelado, através de medidas acima relatadas, resolveu utilizar os dólares americanos para liquidação do financiamento de seu veículo Toyota;

- que alega a fiscalização que o contribuinte não inclui, na sua Declaração de Bens de sua DIRPF/1999 a posse destes dólares. De fato, por um lapso, do contribuinte, não mencionou a posse deste numerário, mas possuía e tinha origem comprovada para isto;

- que, quanto à doação recebida se seus pais e sogra, tem-se que o contribuinte informou que recebeu, a título de doação de seus pais e de sua sogra, no ano-calendário de 1998, o valor de R\$ 250,00 mensais, totalizando R\$ 3.000,00;

- que para provar esta alegação apresentou declarações firmadas pelos seus pais e sua sogra, atestando a veracidade do fato, porém, a fiscalização não aceitou tal prova, alegando que o contribuinte não comprovou o efetivo recebimento de tais recursos, ou seja, R\$ 250,00 por mês e que, os seus pais e sua sogra, não comprovaram a efetiva transferência dos recursos;

- que a fiscalização ignorou, portanto, o testemunho, passado por escrito e firmado em cartório, das pessoas que fizeram a doação. É de se perguntar, para que servem as testemunhas?;

- que tendo em vista as razões acima apresentadas, o contribuinte solicita que, a diferença a tributar de R\$ 14.414,33, apurada pela fiscalização, no fluxo de caixa de 1998, tenha o seu valor modificado incluindo-se os valores de R\$ 22.509,00 e R\$ 3.000,00, o que anularia a infração apurada, pela fiscalização;

- que, quanto à infração de R\$ 71.667,37 no ano de 1999, tem-se que o declarante já informou, em sua resposta de 27/04/02 que, por um lapso seu, não fez constar, de sua Declaração de Renda, ano-base de 1998, o valor de R\$ 12.860,42, que lhe havia sobrado no final deste ano, o que ficou devidamente comprovado através do Fluxo de Caixa mensal, que apresentou, referente a toda sua movimentação financeira de 1998;

- que este valor não constou de nenhum saldo bancário, porque o declarante, fez aplicações em Dólares americanos e os guardou em sua residência, procedimento já relatado. Portanto, não possui nenhuma “documentação hábil” de posse de Dólares, a não ser o demonstrativo de Fluxo de Caixa que apresentou e que por si só explica a origem e como se formou, durante o ano de 1998, este valor. A sua falha foi não ter informado, a posse destes recursos, em sua declaração de renda;

- que, com relação à “Outras Despesas”, mencionado pela fiscalização, o contribuinte informa que “Outras Despesas” como, alimentação, vestuário, etc., já estão incluídas nas deduções da tabela do imposto de renda, tanto para dependentes como para a base de cálculo do imposto, e por isso não são incluídas, discriminadamente, pelos contribuintes, quando da elaboração de suas declarações de renda. De ninguém é exigida esta prática e não seria justo passar-se a exigir, agora apenas, deste contribuinte;

- que a fiscalização diz que seria difícil supor que eventuais sobras, não respaldadas pelos saldos bancários, deixaram de ser consumidas, no decorrer do ano, como despesas normais de qualquer pessoa (Outras Despesas). Isto é o mesmo que se dizer que qualquer pessoa não pode economizar eventuais sobras e guardá-las em casa ou aplicá-las em alguma moeda estrangeira, se não for depositado em bancos, ou seja, se não estiver depositado em banco, não existe maneira de se economizar e guardar dinheiro no Brasil;

- que, quanto ao empréstimo de R\$ 12.000,00, tem-se que também foi solicitado, ao declarante, que comprovasse, através de documento hábil, o efetivo recebimento destes recursos. Ocorre que o declarante recebeu, este valor, em moeda corrente nacional, de seu pai Sr. José Cacenote Filho, conforme já explicado em sua resposta de 27/04/02, onde inclusive anexou declaração, do Sr. José, com firma reconhecida em cartório, da efetiva realização do empréstimo. Esta declaração é o comprovante hábil da operação, ou seja, o emprestador afirmando que realmente emprestou o valor;

- que, quanto a construção da casa situada na Rua das Perolas, 696, Balneário de Rainha do Mar, em Xangri-lá – RS, tem-se que sobre o custo da construção de sua casa, em Xangri-lá, a fiscalização não aceitou o valor de custo apresentado, pelo contribuinte, de 42,29% do CUB, e arbitrou que o custo do metro quadrado da construção seria de um CUB por metro quadrado, ou de 100% do CUB, sem apresentar justificativas ou razões para o critério utilizado, na arbitragem deste valor;

- que o contribuinte anexou declarações fornecidas, por construtores e reportagem de jornal especializado em construções, para justificar que o custo que obteve na construção da casa é perfeitamente normal de se obter, se tomados os cuidados que tomou;

- que a fiscalização também não aceitou o valor arbitrado pela Prefeitura de Xangri-lá, que atribuiu o valor de R\$ 41.467,92 à casa do contribuinte. Dizendo que “este tipo de arbitramento não reflete o real custo de construção do imóvel”, porque utilizam, como parâmetro, o tamanho do imóvel e a localização do imóvel, se arvorando em única autoridade, a saber, arbitrar valor de construção no nosso litoral;

- que pelas razões apresentadas o contribuinte que o valor arbitrado, pela fiscalização, de R\$ 94.505,07, seja retificado para o valor avaliado pela Prefeitura de Xangri-lá, que foi de R\$ 41.567,92 e que seja feito o fluxo de caixa, de 1999 retirando-se o valor de R\$ 48.145,95 dos dispêndios.

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

- que o contribuinte justifica a origem de recursos alegando que possuía dólares em casa. O valor de R\$ 22.509,00, que teria sido aplicado em dólares americanos (e guardados em sua residência), doação para sua campanha política, não constou da declaração do contribuinte, nem em reais. No levantamento efetuado pelo fiscal não foram considerados os valores recebidos, nem os valores pagos para a campanha eleitoral do contribuinte. O procedimento de guardar dólares é possível, mas tal possibilidade deve ser comprovada;

- que a declaração da existência de dólares em sua residência socorre aos interesses do contribuinte. Logo, a comprovação respectiva lhe incumbe. Não se exime, portanto, o contribuinte do dever de produzi-la, posto que seus efeitos repercutem em vários anos-calendário;

- que é necessário evidenciar, contudo, que ainda que o impugnante conseguisse comprovar – o que não fez, em absoluto – que efetivamente detinha em seu poder os dólares alegados, teria de comprovar a alienação desses dólares;

- que cabe ao impugnante demonstrar que os reais por ele movimentados provieram dos dólares que supostamente possuía. Como se sabe, essa conversão, mesmo que se faça, não pode ser realizada em qualquer estabelecimento. Pelo contrário, deve ser operada em estabelecimentos especializados, sob controle oficial, como dispõem a Lei nº 4.131, de 1962;

- que, como se vê, a conversão dos dólares em reais comporta ser comprovada de forma inequívoca. Logo, se os valores movimentados em moeda nacional pelo impugnante provêm mesmo da venda de dólares por ele já possuídos, que demonstre a conversão desses dólares. Sem a comprovação não há como se admitir que os dólares sejam a origem dos reais movimentados;

- que, quanto ao empréstimo de R\$ 12.000,00, que o contribuinte teria recebido de seu filho, e doação de R\$ 3.000,00 de seus pais e sogra, entendemos que é necessária a comprovação de que ocorreram. Para que se possa verificar a origem dos recursos é que existe

a necessidade de informar doações e empréstimos na declaração de ajuste anual, tanto da parte do prestador, doador, como do receptor. Outros documentos também poderiam comprovar os fatos, sendo assim entendemos insuficiente, para comprovação do empréstimo, doação, a declaração dos prestadores, doadores;

- que, relativamente à construção de uma casa em Xangrilá, de março de 1999 a março de 2000, verifica-se que o contribuinte não apresentou documentação dos gastos efetivos para a construção. Diante da falta de elementos concretos para estabelecer o valor gasto, entendemos que foi legítimo o procedimento da autoridade administrativa responsável pelo lançamento de optar pelo arbitramento dos custos de construção do imóvel. Entendemos que os argumentos apresentados pelo contribuinte, de conhecimento do fiscal autuante, já encontram-se analisados no relatório da Atividade Fiscal, fls. 44/48. O contribuinte afirma que construiu em parâmetros mais econômicos, e que tal seria possível. Não discordamos de que seja possível, mas a ausência de documentação entendemos que devam ser considerados os parâmetros médios, como foi considerado no auto de infração.

A presente decisão consubstancia-se nas seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999

Ementa: VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Origens e aplicações de fluxo financeiro de levantamento de acréscimo patrimonial a descoberto devem estar comprovados com documentação idônea.

DÓLARES MANTIDOS EM DOMICÍLIO.

Não se acolhe a alegação de que dólares mantidos em domicílio justificariam origens, em levantamento de acréscimo patrimonial apurado em demonstrativo de fluxo financeiro, se o contribuinte não comprovar a efetiva existência e posse dos dólares, como a indispensável conversão para moeda nacional.

DOAÇÃO OU EMPRÉSTIMO. COMPROVAÇÃO.

A alegação da existência de doação ou de empréstimo realizado com terceiro, pessoa física ou jurídica, deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência do numerário doado ou emprestado.

ARBITRAMENTO DO CUSTO DE CONSTRUÇÃO DE IMÓVEL.

Na inexistência de documentação comprovando os gastos efetuados em construção, é correto o procedimento de utilizar-se no arbitramento parâmetros médios, sendo insuficiente a indicação de que seria possível construir-se de maneira mais barata.

Lançamento Procedente.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 15/09/06, conforme Termo constante às fls. 812/814, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo

hábil (16/10/06), o recurso voluntário de fls. 815/834, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

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 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 1998 e 1999, 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, 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.

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

rendimentos auferidos (tributadas, não tributáveis, isentas ou tributadas exclusivamente na fonte) e/ou empréstimos, etc.

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 mencionada, 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 complexo 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 complexo) 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 complexo 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 complexo, 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 tributáveis, isentos e os tributados exclusivamente na fonte), 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.

Ora, 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.

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 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 construção da casa situada na Rua das Pérolas, 696, Balneário de Rainha do Mar, Xangri-lá – RS, da análise do conteúdo do processo observa-se que em resposta a intimação de 25/10/2000 o recorrente informou gastou aproximadamente R\$ 25.000,00, em 1999, e R\$ 15.000,00, em 2000. Da mesma forma, completando suas informações o recorrente apresentou resposta na qual: (a) informou que aproveitou vários materiais usados da casa velha que foi demolida; (b) informou que foi o próprio contribuinte

quem administrou a compra dos novos materiais sempre procurando o menor preço; (c) alegou que gastou cerca de R\$ 198,93 pelo m2 construído (cerca de 42,29% do CUB médio de janeiro de 1999 a abril de 2000); (d) alegou que para a construção de uma casa nova (sem o aproveitamento do material relativo à casa demolida) é da ordem de 50% a 60% do valor do CUB. Apresentou cópia de declarações firmadas por José Geremias da Rosa e pela empresa Pereira, Filho & Cia Ltda; (e) anexou, ainda, reportagens sobre construções de casas na orla marítima; (f) anexou cópia da cobrança de IPTU emitida pela Prefeitura Municipal de Xangri-lá. Nesta, o valor venal da referida casa, para fins de apuração do IPTU, era de R\$ 41.567,92; (g) alegou que não se justificava o valor arbitrado levantado pela fiscalização (1005 do CUB pelo m2 construído); e (h) alegou, novamente, que deixou de apresentar os demais comprovantes de pagamento na construção da casa em razão dos documentos terem sido apreendidos pela Polícia Federal.

Por outro lado, observa-se, que a fiscalização, procedeu ao rateio proporcionalmente à duração da construção da obra, ou seja: (a) dividiu a área total construída (201,06 m2) pela duração da obra, que foi de 12 meses (conforme resposta do contribuinte, a obra teria iniciado em 03/1999, com a demolição da casa antiga. Por sua vez, o habite-se às fls. 258 foi expedido em 02/2000). Como resultado, obtive 16,755 m2 (210,06 / 12) como sendo a área considerada construída por mês; (b) multiplicou o valor do CUB/RS (divulgado pelo SINDUSCON-RS, às fls. 775) pela área considerada construída no mês. De acordo com o demonstrado na planilha, o gasto total na construção da casa, com base no CUB/RS mensal, é de R\$ 94.505,07; e (c) por último, calculou a diferença entre o valor arbitrado no mês e o valor comprovado pelo contribuinte e que além dos R\$ 31.268,12 comprovados, a fiscalização considerou como dispêndio do contribuinte o total de R\$ 63.236,95.

Por fim, o suplicante, entende que o melhor método de arbitramento a ser adotado, no presente caso, seria o valor avaliado pela Prefeitura de Xangri-lá para fins de cobrança de IPTU.

Quanto à discussão em torno do arbitramento do custo de construção, tomando como base os custos do metro quadrado, extraído das tabelas do SINDUSCON – RS, 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 fiscalização 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.

Entendo assistir razão à autoridade lançadora. 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. 68/69), onde se demonstra mês a mês o valor arbitrado, transformando este valor em metros quadrados de construção tendo por base o índice da Tabela CUB/SINDUSCON/RS, que avalia os custos unitários de edificações no Estado do Rio Grande do Sul. Sendo que nos cálculos foi considerado o tempo havido na construção declarado pelo próprio suplicante e a área constante do projeto por ele apresentado.

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 SINDUSCON/RS, 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 SINDUSCON/RS (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 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/RS.

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 bem inferior ao do CUB por m². 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 nº 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 nº 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 (SINDUSCON/RS) 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, que o art. 54 Lei nº 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 SINDUSCON/RS, 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. 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 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, 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 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.

É de se observar, 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, pelas intimações expedidas, que os Auditores da Receita Federal do Brasil responsáveis pela fiscalização solicitaram, entre outros documentos, a relação dos gastos mensais despendidos na construção de imóveis durante o período de construção. O intimado respondeu e apresentou os documentos que possuía, porém estes foram considerados insuficientes pela fiscalização, conforme amplamente exposto no relatório de Atividade Fiscal (fls. 44/48).

O arbitramento foi feito com base em índices adotados por publicação técnica especializada, elaborados com base em norma da Associação Brasileira de Normas Técnicas (CUB/SINDUSCON/RS). 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 para construção de prédio residencial. Nos cálculos foram considerados o tempo de construção declarado pelo contribuinte e a área constante do projeto por ele apresentado.

Quanto à discussão da doação para a campanha política de deputado federal dos R\$ 22.509,00, recebidos pelo recorrente através da conta corrente nº 110.550-7, da agência 0367-0 do Banco do Brasil, valor este, que o mesmo alega que teriam sido aplicados em dólares americanos e guardados em sua residência (dinheiro em espécie), é de se ressaltar 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 armazenada em grandes quantidades físicas, fora de estabelecimentos bancários, tal como pretende fazer entender o recorrente em sua defesa que aqui se cuida. Contudo, na vida real, não é que ocorre, sobretudo por motivos de comodidade na guarda e no transporte e, ainda, de segurança. Não se afirma, porém, que os fatos não ocorreram conforme declarado pelo suplicante. O que este não conseguiu, em verdade, foi prová-los quando a tanto foi legalmente intimado, ou seja, o contribuinte não comprovou a efetiva aquisição de dólares americanos. Além disso, em sua DIRPF/1999 (fls. 517/520), não há qualquer informação de dinheiro disponível (em moeda nacional ou em moeda estrangeira) em 31/12/1998.

Ademais, mesmo que este valor constasse na Declaração de Bens, tendo em vista que os elementos da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitos legalmente 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, poder desfazer qualquer dúvida levantada pela fiscalização, cuja missão institucional é, justamente, entre outras atividades, conferir a veracidade daquilo que os sujeitos passivos declaram.

A declaração em si é unilateral e contém a expressão do que o contribuinte quis declarar. Por si mesma não prova nada além disto. Todas as informações, todos os fatos constantes da DIRPF têm de estar ancorados em documentação hábil e idônea que apenas não é exigida no momento de sua entrega em razão de ser impraticável seu transporte e manuseio, considerando-se os milhões de declarantes; tal fato, porém, implica que o contribuinte declara

o conteúdo de seus documentos e os guarda pelo prazo decadencial, durante o qual o estado, por seus servidores, poderá efetuar a respectiva conferência. Assim sendo, simples afirmações destituídas das condições probatórias mencionadas, por mais respeitável que possam ser seus firmadores, não têm o condão de substituir a prova legalmente exigível.

No mesmo sentido se encontra os valores recebidos a título de doações e/ou empréstimos, ou seja, o contribuinte alegou que teria recebido, a título de doação de seus pais e de sua sogra, no ano-calendário de 1998, o valor de R\$ 250,00 por mês, totalizando R\$ 3.000,00, bem como o empréstimo de R\$ 12.000,00 que teria sido concedido por José Cacenote Filho (pai do contribuinte fiscalizado).

Ora, na Declaração de Bens das DIRPF/1999 do Sr. José Cacenote Filho e da Sra. Ilza Rolim Cacenote (fls. 537/538) não há qualquer informação de dinheiro disponível (em moeda nacional ou em moeda estrangeira) em 31/12/1998. Ainda, na Declaração de Bens da DIRPF/2000 do Sr. José Cacenote Filho (fls. 539/541), não há qualquer informação de empréstimo concedido ao contribuinte fiscalizado. Por outro lado, o contribuinte não comprovou o efetivo recebimento de tais recursos. Além disso, em sua própria DIRPF/2000 (fls. 521/524), não há qualquer informação de empréstimo obtido e/ou doação.

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 a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributados, isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte).

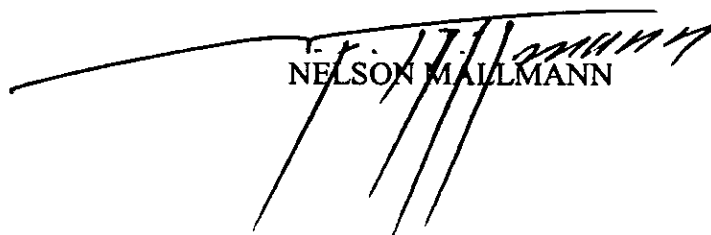
Todas as informações registradas pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual, até prova em contrário, são consideradas expressão da verdade. Por outro lado, se o contribuinte for intimado a fazer a comprovação dos valores lançados, tempestivamente, em sua Declaração de Ajuste Anual e/ou Declaração 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.

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 NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 11 de setembro de 2008


NELSON MAILLMANN