

## MINISTÉRIO DA FAZENDA

...OCS.

Sessão de 14 de fevereiro de 1990.....

ACÓRDÃO N° 106-2.559

Recurso n° - 56.057 - IRPF - Ex.: 1982 e 1983

Recorrente - ANTONIO PEREIRA DIAS JUNIOR

Recorrido - DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM VARGINHA - MG

**NULIDADE DA DECISÃO - PEDIDO DE PERÍCIA - INDEFERIMENTO** - Declara-se a nulidade da decisão singular que indeferiu, sem motivação adequada, a realização da perícia, dado estar o ato manifestado de nulidade, por cerceamento do direito de defesa e ofensa ao duplo grau de jurisdição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANTÔNIO PEREIRA DIAS JÚNIOR

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de diligência, vencidos os Conselheiros Wilfrido Augusto Marques (Relator), João José de Figueiredo Neto e Alex Pereira de Andrade e acatar a preliminar de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa levantada pelo Conselheiro Célio Machado, vencidos os Conselheiros Mário Albertino Nunes, Aquiles Rodrigues de Oliveira e Benedicto Onofre Evangelista.

Sala das Sessões(DF), em 14 de fevereiro de 1990.

BENEDICTO ONOFRE EVANGELISTA

- PRESIDENTE

WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

- RELATOR

VISTO EM

*Helevécio de Carvalho Couto* HELVÉCIO DE CARVALHO COUTO - PROCURADOR DA FA

SESSÃO DE 7 JUN 1990

ZENDA NACIONAL

Participarou, ainda, do presente julgamento, o seguinte Conselheiro:  
ADELMO MARTINS SILVA.

## R E L A T Ó R I O

ANTONIO PEREIRA DIAS JÚNIOR, brasileiro, casado, comerciante, CPF n° 271.578.736-72, recorre da decisão que julgou procedente as notificações de n°s. 007/87 e 008/87, fls. 27/28, para exigência de crédito tributário nos exercícios de 1983 e 1984, face à constatação que o contribuinte construiu um imóvel residencial, no município de Guaranésia-MG, omitindo parcialmente os recursos dispendidos nessa construção, a qual teve duração de março/82 a maio/83. O custo da construção em tela foi arbitrado de acordo com a tabela do SINDUSCON-MG, considerando-a como de baixo padrão, tendo sido, desta forma, apurados valores omitidos pelo contribuinte. Os valores considerados omitidos foram transportados às análises da evolução patrimonial de fls. 20/21 onde apurou-se acréscimos patrimoniais não justificados nos anos-base de 1982 e 1983, tributados na Cédula H. Quanto ao exercício de 1983, foi efetuada a glosa do abatimento utilizado a título de pagamento a dentistas, em virtude de não comprovação.

Devidamente intimado, o contribuinte apresenta sua impugnação de fls. 30/86, com os seguintes argumentos:

a) que foi efetuada a aplicação de valores irreais e incompatíveis com a realidade para apuração da diferença tributável, pois o arbitramento foi feito com base na tabela do SINDUSCON-MG, com a qual discorda eis que reflete a média de preço no estado e uma vez elaborada com base na Lei n° 4.561/84 não se presta a finalidade pretendida, já que esta Lei tem destinação diversa e a capitulação não é exata;

b) que o Fisco, ante a constatação de inexatidão dos valores declarados, por inadvertência do Impugnante em manter os respectivos documentos arquivados, mesmo porque muitos deles sequer foram obtidos, por impossibilidade dos fornecedores de bens e serviços de emitir-los, partiu do pressuposto de que tenha ocorrido omissão de rendimentos. Trata-se de crédito tributário gerado por presunção, que se confirmaria por meio

de prova cabal e incontestável, como, por exemplo, a perícia, a qual não sendo produzida destitui de regularidade a certeza da liquidez da pretensão fiscal;

c) que sendo o auto de infração baseado em presunções e não em fatos inquestionáveis, é inteiramente imprestável para justificar a notificação, pois a obrigação tributária nasce de fato cuja ocorrência deve ser concreta e não presumida, conforme já dispõe o artigo 113 do CTN, "a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador...";

d) que para provar a exacerbação do valor arbitrado, visto ser a tabela do SINDUSCON assaz elevada e fora da realidade dos negócios, junta publicação no "Estado de Minas" de oferta de venda de imóveis em Belo Horizonte, em que se observam preços de imóveis, incluídos os terrenos, cujos valores são sobremaneira caros e altamente representativos no custo final;

e) que a utilização, no arbitramento dos custos, da média desses custos em cada período de construção não é correta, por supor um valor igual em todos os meses para todo o período da construção, juntando cronograma físico-financeiro, elaborado tendo por base preços levantados no mês de outubro de 1987;

f) que concluiu a obra em 1984, conforme lançado em sua declaração de bens, tendo atingido o valor dispendido de Cr\$ 3.045,00, o qual solicita seja considerado para efeito de cálculo, bem como na análise da evolução patrimonial;

g) que a aplicação da tabela do SINDUSCON-MG, pode levar a conclusões, no mínimo injustas, tendo em vista que a obra foi acompanhada diretamente pelo proprietário, ajudado por seu pai, aposentado à época, e que sendo o proprietário e comerciante, pode adquirir materiais por preços mais vantajosos, fato que também reduziu o custo da obra;

h) que a tabela que baseou o cálculo da diferença elaborada pelo SINDUSCON, atende ao determinado no artigo 54, da Lei nº 4.591/64, que trata de condomínio e incorporações e que nas construções contratadas pelo regime de administração,

também chamado a "preço de custo", a que se refere o artigo 58 do mesmo dispositivo legal, e que é sem dúvida o caso da construção em tela, aplica-se o orçamento de cada construção, conforme dispõem os artigos 59 e 53, II;

i) que no propósito de provar a inexatidão dos lançamentos em questão, junta, para apreciação e julgamento, um laudo técnico, contendo planilha orçamentária, cronograma físico-financeiro e indicadores de preços;

j) que apurou uma diferença de 865.706 OTN's comparando-se o custo apurado no laudo técnico (fls. 60), com o custo apurado pelo Fisco às fls. 19, esclarecendo que essa diferença, meramente demonstrativa, foi apurada considerando, no demonstrativo de fls. 19, a OTN média nos períodos de março a dezembro/82 e de janeiro a maio/83 e o apurado no cronograma físico-financeiro de fls. 43;

l) que discorda de todas as parcelas, mas em especial com relação à multa de 50% prevista no artigo 728, II do RIR/80, citando o artigo 112 do CTN, bem como vários acórdãos;

m) que seja julgada improcedente a autuação, requerendo, ao mesmo tempo, a realização de perícia, por técnicos de ambas as partes, para solução do litígio.

Às fls. 88, o agente da receita federal em Guaxupé, informa que, apesar de não constar da impugnação, houve lapso no cálculo do imposto devido - exercício de 1984 - passando o imposto devido de Cz\$ 329,81 para Cz\$ 123,30, que é o correto, conforme Minuta de Cálculos de fls. 87 tendo sido expedidas, por conseguinte, as notificações complementares de fls. 95/96.

Segue-se decisão de fls. 89/94, que julgou procedente em parte a ação fiscal para que se prosseguisse na exigência referente ao exercício de 1983/82 e que se exclua do IRPF-Exercício de 1984 a cifra de Cz\$ 206,51.

Em seu tempestivo recurso de fls. 98/101, o contribuinte além de repetir os argumentos apresentados em sua impugnação, aduz ainda as seguintes alegações de defesa:

a) que houve evidente cerceamento de defesa, quando pediu à fiscalização que se procedesse a uma perícia no imóvel visado pela tributação, tendo sido seu pedido simplesmente ignorado e inabordado na decisão de fls. 89/94;

b) que a construção se estendeu no tempo além do informado na DPO/IAPAS de fls. 03, tendo constado em sua DIRPF do exercício seguinte, fls. 44, os valores dispendidos;

c) que às fls. 106, junta Orientação de Serviço do IAPAS, fixando tabela de salários por metro quadrado, com vigência em março/88, e considerando o valor da tabela como 30% do total dos custos, concluiu que o custo total em março/88 seria de Cz\$ 2.286,67 por metro quadrado ou 2,79 OTNs/m<sup>2</sup> e ainda que considerando o valor médio das OTN's nos períodos de março a dezembro/82 e de janeiro a maio/83, tem-se o custo arbitrado pelo Fisco de 15.95 OTN's/m<sup>2</sup> para 1982 e 15,39 OTN's para 1983;

d) que seja realizada perícia no imóvel objeto do arbitramento dos custos, bem como cancelada a exigência relativa ao exercício de 1984, com base no art. 29, II do DL n°.... 2.303/86 (valor originário inferior a Cz\$ 500,00).

Às fls. 114/123, a 6<sup>a</sup> Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, decidiu, por unanimidade de votos, declarar a nulidade da decisão singular por cerceamento do direito de defesa, face ao indeferimento, sem motivação adequada do pedido de realização de perícia.

O contribuinte às fls. 124/139, requereu à Agência da Receita Federal em Guaxupé a juntada ao processo do memorial como razões aditivas da impugnação, onde além dos argumentos já apresentados, tece os seguintes, em suma:

a) que, pelo disposto no art. 148 do CTN, em caso de contestação, deve ser assegurada avaliação contraditória, administrativa ou judicial, tratando-se no seu caso de perícia especial, para caso específico, prevista em artigo de Lei Complementar que não pode ter o mesmo tratamento das demais diligências e perícias tratadas no art. 17 do Dec. 70.235/72, não cabendo, assim, a negativa de sua realização, ao argumento de ser

dispensável e impraticável, inclusive, por ter anexado à impugnação, laudo de avaliação elaborado por perito contratado, fato que revela, por si só, ser a mesma perfeitamente factível;

b) que no caso dos autos, os cálculos do "demonstrativo de apuração do custo de construção", fls. 19, partiram da presunção de que a construção foi executada em ritmo proporcional ao número de meses do respectivo período e, igualmente da presunção de que os dispêndios correspondentes tiveram idêntica distribuição;

c) que no arbitramento dos custos, não cabe a aplicação pura e simples, sem os devidos temperamentos, das tabelas do SINDUSCON/MG, uma vez que se baseiam em dados coletados em apenas "algumas firmas de construção em Belo Horizonte", para avaliar obra realizada em pequena cidade do interior mineiro;

d) que é o fato notório que a formação dos preços de mão-de-obra e materiais de construção civil, é mais onerada nas capitais do que nas cidades do interior;

e) que a aplicação pura e simples das tabelas do SINDUSCON, a dois períodos distintos de construção, ou seja, de março/82 a dezembro/82 e de janeiro/83 a maio/83, em que foram consideradas construídas, respectivamente, as áreas de 147,31 m<sup>2</sup> e 73,69 m<sup>2</sup>, obedecidos os percentuais correspondentes de 66,66% e 33,34%, importa na presunção de que tais áreas foram construídas isoladamente, desde as fundações até o seu acabamento final, uma vez que a tabela retrata o preço de construção acabada, o que representa uma presunção absurda pois a área total da construção foi edificada de uma só vez;

f) que a tabela utilizada se revela inadimissível, na medida em que a sistemática de sua elaboração obedeceu a média aritmética simples, e que em assim sendo, a média será sempre maior do que os termos representativos de menores valores, razão pela qual entende que deveriam ser efetuados os devidos temperamentos na referida tabela;

g) que pelo aviso de licitação pública da Caixa Econômica Federal, filial em Minas Gerais, fls. 42, se evidencia que o preço por metro quadrado dos prédios oferecidos à venda

Acórdão n°. 106-2.559

em Belo Horizonte, não atingiram a Cz\$ 10,00 em 1987, enquanto que os preços por metro quadrado adotados para o arbitramento, nos autos, foram de Cz\$ 33,74 e de Cz\$ 51,69, respectivamente, nos anos de 1982 e 1983, fls. 19;

h) que pelo "cronograma físico-financeiro" às fls. 43, elaborado com base em preços de outubro/87, verificou que o preço total da construção foi de 2.642,52 OTN's e que multiplicada essa quantidade de OTN's pelo valor médio das mesmas no período em que perdurou a construção, obtém-se o valor de Cz\$ 6.633,70, enquanto o total apurado pela revisão foi de Cz\$-8.779,26;

i) que face ao exposto, seja dado provimento ao recurso para declarar cancelado o crédito tributário relativo ao exercício de 1984, e insubstancial o referente ao exercício de 1983; ou declarada a nulidade do processo, a partir das notificações de lançamento, inclusive, por não ter sido este procedimento regular de avaliação contraditória do bem, cujo valor foi tomado em consideração no cálculo do tributo; ou declarada a nulidade do processo a partir da decisão singular, inclusive, por evidente preterição do direito de defesa, retratada no fato de não ter apreciado o pedido de perícia, determinando-se em consequência a sua realização.

A decisão singular de fls. 165/177 resolveu julgar procedente a ação fiscal para declarar cancelada a exigência relativa ao exercício de 1984, por força do art. 29, II do Decreto-lei nº 2.303/36 e para manter a exigência relativa ao exercício de 1983, acrescido de multa de 50% e juros de mora, baseando-se para tanto nas seguintes razões de decidir:

a) que o setor de revisão, constatando a subavaliação praticada no custo total da construção, por parte do interessado, pode e deve arbitrar esse custo, com os elementos de que dispuser, principalmente a tabela do SINDUSCON-MG, que reflete os custos por metro quadrado em sua região jurisdicional, na forma do art. 54 da Lei nº 4.591/84 e do art. 678, III, do RIR/80;

b) que quanto à venda de imóveis pela Caixa Econômica

ca Federal, através de licitação pública, além do fato de que aqueles valores se referem a lances mínimos admissíveis há que se observar que são imóveis usados, na sua maioria ocupados e a CEF se reserva o direito de optar pela proposta que mais lhe convier ou até mesmo rejeitar todas as propostas, além de que tais vendas são efetuadas para entrega dos imóveis no estado em que se encontrarem, não podendo, realmente, ser o preço de mercado, nesse caso e, consequentemente não havendo como confrontar situações tão distintas, pois a tabela do SINDUSCON reflete custos para imóveis novos;

c) que o setor de revisão, diante da constatação de omissão de rendimentos por parte do notificado em função da subavaliação praticada, outro caminho não teria senão o arbitramento dos custos, visto que uma obra de 221,00 metros quadrados, de padrão médio, como informado pelo contribuinte ao IAPAS, não ficaria pelo valor informado pelo contribuinte, o qual chega posteriormente, às fls. 137, à obtenção de um valor superior, ficando clara a omissão de rendimentos;

d) que não tem sentido a alegação de que a exigência baseou-se unicamente em presunção, visto estar embasada na conclusão do próprio contribuinte quando analisa o seu cronograma físico-financeiro e chega a um valor bem superior ao declarado, bem como na ocorrência do fato gerador da obrigação que é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, conforme dispõe o art. 43 do CTN;

e) que o pedido de perícia foi indeferido por prescindível e impraticável, visto que ao Fisco seria impraticável levantar custos de vários anos atrás, o que nem o contribuinte conseguiu pois no cronograma físico-financeiro, bem como no laudo de avaliação, baseou-se em preços de outubro/87, fls. 46, mais de quatro anos após concluída a obra, razão pelo qual adotou-se a tabela questionada pelo contribuinte;

f) que a autoridade administrativa selecionou o

SINDUSCON por ser entidade especializada e autorizada por Lei a levantar e divulgar os custos unitários de construção, a serem adotados em sua região jurisdicional;

g) que a utilização da média dos custos em cada período-base é correta, pois o SINDUSCON elabora e divulga os custos mensalmente, não estando correta, no entanto, o custo encontrado pelo contribuinte de 11.96 OTN's/m<sup>2</sup>, pois utilizou-se a OTN de outubro/87 como se a obra tivesse sido concluída em um único mês;

h) que a alegação de que terminou realmente a obra em 1984, não foi aceita, em virtude do próprio contribuinte ter informado ao IAPAS que a conclusão ocorreu em maio/83;

i) que fica compensada alguma possível redução nos custos unitários, em função do acompanhamento direto da obra pelo contribuinte e pelo seu pai, além de aquisição de materiais por preços mais vantajosos, quando se verifica pela DPO/IAPAS que a construção realizada possui padrão médio, e que quando ao arbitramento dos custos, utilizou-se o baixo, bem mais favorável ao notificado;

j) que não tem sentido o custo encontrado pelo contribuinte, pois a comparação do laudo técnico de fls. 60 com a tabela do SINDUSCON do mesmo período equivaleria a um custo de Cz\$ 5.075,00 por metro quadrado, quando o custo à época era de Cz\$ 8.648,00 (outubro/87);

l) que é absurda a alegação de que os imóveis colocados à venda pela CEF em outubro/87, não alcançaram o preço de Cz\$ 10,00 por metro quadrado, pela simples verificação do citado aviso de venda, onde os preços por metro quadrado daqueles imóveis, atingem valores muito maiores;

m) que a distorção entre o valor mínimo levantado pela revisão e o apurado pelo contribuinte, verifica-se em virtude do notificado ter utilizado para a conversão em OTN's, o valor de OTN de outubro/87 como se a obra tivesse sido realizada em um único mês;

n) que a informação prestada pelo SINDUSCON-MG, às

fls. 141 de que o custo unitário mensal informado, baseia-se em dados coletados apenas na capital mineira, não prejudica o arbitramento realizado, uma vez que é fato notório que nos grandes centros, há maior oferta de material e mão-de-obra, além do fato de que a obra possui padrão bem acima do utilizado para levantamento do custo total;

o) que o Conselho de Contribuintes, em diversos Acórdãos, tem adotado o entendimento de que o uso da tabela do SINDUSCON é perfeitamente pertinente para avaliação do custo de construção do estado, por tratar-se de entidade idônea e especializada;

p) que é devida a multa de ofício de 50% prevista no art. 728, II do RIR/80 por tratar-se de procedimento de ofício que apurou omissão de rendimentos em declarações inexatas do contribuinte;

q) finalmente, que a exigência relativa ao exercício de 1984, deve ser cancelada por força do art. 29, II do Decreto-lei nº. 20303/86 por tratar-se de valor originário inferior a Cz\$ 500,00 e por ser o tributo devido em cada exercício financeiro.

Inconformado o contribuinte, com guarda do prazo legal, recorre da decisão (fls. 181/209), aduzindo em sua defesa, além dos argumentos anteriormente exposto, o que sintetizamos a seguir:

a) que não foi questionado o direito de a autoridade tributária efetuar o arbitramento do valor da construção realizada pelo recorrente e sim a norma em que pretende estar autorizado a efetuá-lo e a sua atribuição de negar a realização de avaliação contraditória;

b) que o acréscimo patrimonial não se baseou num "fato" mas em quatro sucessivas "presunções comuns" que resultaram na presunção legal retratada em acréscimo patrimonial;

c) que os custos unitários básicos por  $m^2$ , adotados pela autoridade lançadora foram os indicados nos meses de dezembro de 1982 e maio de 1983, e não os custos médios dos períodos

da construção, que seriam obtidos mediante a soma dos custos unitários básicos mensais, dividido o seu montante pelo número de meses dos referidos períodos;

d) que prejudica o arbitramento o fato de que os dados das tabelas do SINDUSCON são acolhidos apenas na capital mineira, visto que nos grandes centros a oferta é maior e portanto também é maior a procura;

e) que os preços de aquisição e de locação de imóveis para a instalação das empresas é mais onerado na capital mineira do que em pequena localidade do interior, o que implica em maiores custos indiretos dessas empresas e, portanto, em maior preço das mercadorias vendidas por elas;

f) que no Acórdão nº 108-1.587 de 26.07.88 o relator deixa claro em seu voto a tendência do colegiado de não mais endossar arbitrariedades, ao reconhecer distorções na aplicação dos custos unitários básicos por  $m^2$ , indicados nas tabelas do SINDUSCON, para o arbitramento do custo de construção realizada no interior, e que uma vez contestado esse arbitramento, aconselhar-se-ia a realização de perícia (fls. 119/120);

g) que no que concerne ao edital de venda de imóveis publicado pela CEF/MG a autoridade julgadora preferiu desconhecer que: o fato do imóvel estar ou não ocupado não influiu na fixação do valor da alienação; os 40 imóveis objeto dessa licitação se localizam na capital mineira e não em pequenas localidades interioranas, e os seus valores são relativos ao ano de 1987 e não aos de 1982 e 1983, bem como que todos eles incluem o terreno ou partes iguais deste; o fato de os valores do edital se referirem a lances mínimos significa que a licitadora se obriga a vendê-los por esses valores, se outros maiores não forem oferecidos; é insubsistente o argumento de que a licitante se reserva o direito de optar pela proposta que melhor lhe convier ou de rejeitar todas elas, pois considerando que o contrato se aperfeiçoa e completa quando as partes ajustam o objeto, o preço e as condições de pagamento, a opção somente poderia incidir sobre a melhor proposta em relação ao preço e as condições de seu pagamento; a aplicação em imóveis usados ou não, principalmente os localizados em grandes centros, como a capital mineira tem sido

recomendada pelos entendidos porque a valorização deles tem se mantido acima dos índices inflacionários;

h) que a autoridade julgadora de primeiro grau entendeu que para a conversão em número de OTN's deveria ter sido adotado o valor médio desta no período da construção, o que se revela um absurdo lógico, pois se os preços adotados foram os correspondentes ao mês de outubro de 1987, a sua conversão em OTN's somente poderia ser feita pelo valor desta no referido mês;

i) que é notório que os preços praticados nas capitais são superiores aos praticados em pequenas cidades do interior;

j) que o próprio IAPAS, que é órgão do governo federal e que tem interesse na arrecadação de suas contribuições, estabelece diferenciação para as construções executadas por particulares e por empresas construtoras, elaborando para aquelas tabelas específicas para cálculo do valor dos salários por  $m^2$ ;

l) finalmente, requer que seja provido o presente recurso.

É o relatório.

Acórdão nº 106-2.559

## V O T O

CONSELHEIRO WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator:

O recurso deve ser conhecido de vez que interposto com observância do prazo prescrito pelo artigo 33, do Decreto nº.... 70.235, 6, de março de 1972.

Verifica-se portanto, que a decisão recorrida julgou procedente, em parte, ação fiscal, assim redigindo a ementa:

"ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - O aumento patrimonial não acobertado por disponibilidades de origem conhecida (rendimentos tributáveis ou não), é tributado na Cédula "H", por caracterizar-se omissão de rendimentos. Diante da não comprovação real dos valores despendidos na construção, cabe o arbitramento dos custos, com os elementos de que dispuser a administração tributária."

Vale ressaltar que assim foi reeditada a decisão proferida pelo Sr. Delegado da Receita Federal em Varginha-MG, a qual foi julgada nula por esta Câmara em 26 de julho de 1988, através do Acórdão nº 106-1.587, por unanimidade de votos, tendo sido resumido o entendimento do Colegiado nos seguintes termos:

"Nulidade da decisão - Pedido de perícia - Indeferimento - Declara-se a nulidade da decisão singular que indeferiu, sem motivação adequada; a realização da perícia, dado estar o ato maculado de nulidade, por cerceamento do direito de defesa e ofensa ao duplo grau de jurisdição."

Leio em sessão os fundamentos do bem lançado voto do Cons. Benedicto Onofre Evangelista, Relator do processo, à época, que concluiu pela decretação da nulidade do ato de indeferimento da perícia, em razão do manifesto cerceamento do direito de defesa, e dos atos posteriores, com fundamento no que estabeleceu o

Acórdão nº 106-2.559

Decreto nº 70.235/72, em seu artigo 59, inciso II, e § 1º do mesmo dispositivo, que visa preservar o duplo grau de jurisdição que ficaria prejudicado com a simples determinação de realização de perícia por este Colegiado, fls. 119/120.

Em que pesem essas judiciosas razões de fato e de direito a autoridade recorrida mantém o indeferimento da perícia, alegando, as fls. I65., item 4.2, da decisão recorrida, que:

"O pedido de perícia previsto no art. 17, do Decreto nº 70.235/72, foi indeferido por ser prescindível. É importante ressaltar que a autoridade administrativa, entre várias entidades voltadas para a análise e divulgação de custos na construção civil, selecionou o SINDUSCON/MG, cujos cálculos são efetuados com base na realidade da indústria da construção civil existente em Minas Gerais, sendo entidade especializada e autorizada por Lei a levantar e divulgar os custos unitários de construção, a serem adotados em sua região jurisdicional. Ao Fisco seria impraticável levantar custos de vários anos atrás, o que nem o contribuinte que despendeu os recursos conseguiu. Daí a utilização pelo Fisco da tabela SINDUSCON, retrocitada, relativa ao período em que durou a obra" (grifos da transcrição).

Ora, o que o ilustre prolator da decisão pretende fazer valer é logicamente difícil de sustentar. Ou seja, sendo ao Fisco impraticável levantar os custos de vários anos atrás, e não tendo o contribuinte apresentado os referidos custos, deve, então, ser aplicado, por presunção, a tabela do SINDUSCON.

Colho, para repelir o mencionado entendimento, a lição do Prof. Geraldo Ataliba, em *Estudos e Pareceres*, publicado pela Editora Revista dos Tribunais, páginas 338/339, que ao analisar as presunções e provas no processo administrativo tributário, assim orienta:

"PRESUNÇÕES E PROVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Acórdão n° 106-2.559

A presunção é um meio especial de prova, consistente em um raciocínio que, do exame de um fato conhecido, conclui pela existência de um fato ignorado.

São consequências que a Lei ou o aplicador extraem de um fato conhecido, para determinar um fato ignorado.

Onde há fumaça, há fogo - diz o adágio, ressumindo sabedoria; pois a FAB, pela sua famosa 'esquadrilha' da Fumaça', prova que, em certos casos, onde há fumaça, há um aparelho que a produz.

A presunção é meio excepcional de prova, cabendo quando outra não seja possível, ou quando a lei o preveja.

Não vamos, aqui, repetir as lições que a doutrina contém sobre a matéria. Vamos apenas recordar que as presunções podem ser simples ou legais.

As simples (*prae*sumptionis hominis, ou *facti*) fundam-se só na razão e qualquer um as pode formular (Barassi, *Istituzioni di Diritto Civile*, Milão, Giuffré, 1955, pág. 617).

As legais são as estabelecidas pela lei, vinculando o aplicador (especialmente o de ofício: juiz e autoridade administrativa).

São absolutas ou relativas, conforme admitam ou não prova em contrário.

Em matéria tributária, a administração fica na cômoda posição de não precisar provar as próprias afirmações. Pelo estabelecimento de presunções, entretanto, em certos casos, a lei inverte o ônus da prova, em princípio cabente ao contribuinte.

Não o inverte totalmente, porém. O contribuinte jamais fica em posição cômoda. A inversão, no caso, consiste, precisamente, em adotar o princípio geral (em regra não adotado pelo Direito Tributário) pelo qual *onus probandi incumbit ei qui dicit non ei qui negat*.

Nestes casos, deixa o fisco de se beneficiar do princípio da presunção de verdade de suas afirmações pa-

Acórdão nº 106-2.559

ra ficar no dever de prová-las.

Ocorre, como regra, em matéria de repressão às infrações fiscais.

Isto porque a administração deve atender concomitantemente a dois valores consagrados pela ordem jurídica: a arrecadação e o respeito ao patrimônio e a liberdade individuais.

A presunção é a última ratio fisci, e, como tal, curvada ao princípio exceptiones sunt strictissimae interpretationis."

Por oportuno, transcrevo também, comentários de A.A. Contreiras de Carvalho, no sentido de que:

"encerra o artigo matéria importante, que é a produção da prova mediante a realização de diligências, inclusive perícias, determinadas de ofício ou solicitadas pelo contribuinte ou responsável, mas condiciona a sua efetivação ao entendimento de sua necessidade pela autoridade preparadora. Daí deferir-lhe competência para repelir o pedido - evidentemente o formulado pelo sujeito passivo, quando, ao alvedrio da aludida autoridade, forem julgadas prescindíveis ou impraticáveis as medidas pleiteadas.

Na manifestação dessa recusa, não atua a autoridade administrativa tributária discricionariamente, isto é, sem sujeição direta ao mandamento da lei. Os fundamentos do pedido devem ser judiciosamente avaliados, para que não haja atentado ao direito de defesa, com a recusa injustificada e desarrazoada da pretensão. É evidente que à Administração fiscal é lícito coibir os abusos, assim entendidos os pedidos formulados com objetivos procrastinatórios ostensivos, que outras consequências não produzem senão a de retardar o processo de cobrança e arrecadação do tributo. Nesse caso, a recusa é legítima e encontra agasalho no Direito e na lei.

Justo é, por outro lado, que o sujeito passivo, ao formular o seu pedido neste faça menção dos pontos

Acórdão nº 106-2.559

controvertidos, indicando as razões e provas de que dispuser e, se a hipótese for de perícia, o nome e o endereço de seu perito, como, aliás, quer a lei. Se esses elementos forem omitidos, cabe à autoridade fiscal determinar a sua observância, intimando o devedor."

Valho-me, ainda, das razões esposadas pelo Cons. Onofre Evangelista, Digno prolator do voto que considerou nula a primeira decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Varginha MG, nos seguintes termos:

"A decretação da nulidade do ato de indeferimento da perícia, em razão do manifesto cerceamento do direito de defesa, e dos atos posteriores, com fundamento no que estabeleceu o Decreto nº. 70.235/72, em seu artigo 59, inciso II, § 1º, do mesmo dispositivo, visa preservar o duplo gráu de jurisdição que ficaria prejudicado com a simples determinação de realização de perícia por este Colegiado." (grifamos)

Assim mesmo, consciente se infere de referida decisão, entendeu a Digna Autoridade Julgadora de que, a perícia é PRESCINDÍVEL E IMPRATICÁVEL.

De tal entendimento me aparto, visto que o direito à ampla defesa e os recursos a ela inerentes vem assegurado na Constituição. Tudo isso sem falar que estariamos efetivamente ofendendo o artigo 148, do CTN, assim redigido:

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

Acórdão nº 106-2.559

Ora, se fôra efetivamente arbitrado o valor pela tabela do SINDUSCON/MG, forçosamente terá que haver cumprimento da parte final da determinação constante do dispositivo acima transcrito, ou seja, desde que requerido, como é o caso onde, inclusive até já indicou Expert, necessariamente haverá de ser "ressalva da a avaliação administrativa ou judicial."

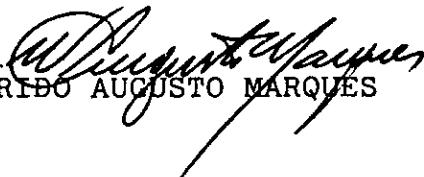
Se é prescindível sob a ótica da Fiscalização, sob a ótica do contribuinte não o é e está exercitando um direito, ou seja, ampla defesa com os recursos e ela inerentes. Se é praticável ou não, só com a apresentação efetiva do trabalho é que se poderá avaliar.

Ante a declarada impossibilidade do Fisco não poder levantar os custos de vários anos atrás, conforme consta da fundamentação da decisão recorrida de fls. 220, item 4.2, não se pretende reconhecer, os valores apresentados pelo contribuinte, de vez que o mesmo vem, desde a impugnação, e insiste no recurso, em vez realizada perícia para justificar os valores apresentados.

Se o contribuinte acredita na viabilidade da perícia indicando o perito, não significa dizer que suas conclusões devam ser aceitas pelo Fisco, o que não se pode é negar-lhe o direito que lhe é assegurado constitucionalmente pelo princípio da ampla defesa.

Tendo em vista que fui vencido na preliminar que objetivava a realização de perícia, acolho a preliminar proposta pelo Conselheiro Célio Machado, no sentido de considerar nula a decisão, por cerceamento do direito de defesa do Recorrente.

Brasília-DF, em 14 de fevereiro de 1990.

  
WILFRIDO AUGUSTO MARQUES - RELATOR