



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Recurso nº. : 117.812  
Matéria : IRPF – EXS.: 1993 a 1994  
Recorrente : JOSÉ SOUZA ALMEIDA  
Recorrida : DRJ em BELÉM - PA  
Sessão de : 15 DE JULHO DE 1999  
Acórdão nº. : 106-10.904

**CUSTO DE CONSTRUÇÃO** – Cabe a adoção do arbitramento para apurar o custo da construção, quando a documentação apresentada pelo contribuinte for em montante incompatível com a área construída. Tributa-se como rendimento omitido, a diferença entre o custo declarado pelo contribuinte e aquele apurado pelo Fisco, mediante arbitramento, nos termos previstos pela legislação.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ SOUZA ALMEIDA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo.

  
DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA  
PRESIDENTE

  
SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 25 AGO 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO, THAISA JANSEN PEREIRA, RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904  
  
Recurso nº. : 117.812  
Recorrente : JOSÉ SPUZA ALMEIDA

**RELATÓRIO**

JOSÉ SOUZA ALMEIDA, já qualificado nos autos, inconformado com a decisão de primeira instância, na guarda do prazo regulamentar, apresenta recurso objetivando a reforma da mesma.

Nos termos da Notificação de Lançamento e seus anexos de fls. 71/80, do contribuinte exige-se um crédito tributário total equivalente a 168.669,20 UFIR.

As irregularidade apuradas podem assim serem resumidas:

- 1- ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBETO, decorrente do confronto entre origens e aplicações de recursos, conforme apurado nos demonstrativos de variação patrimonial, anexos 1 e 2, referentes aos anos-calendário 1992 e 1993, respectivamente;
- 2- GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS E DE DESPESA COM INSTRUÇÃO, pleiteadas na declaração de ajuste anual pertinente ao exercício de 1993, no valor equivalente a 1.290,37 UFIR e 1.738,68 UFIR, respectivamente, por falta de comprovação.

Às fls. 1/70 e 83/906, foram anexados demonstrativos, documentos e cópias das declarações de rendimentos que dão suporte a ação fiscal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

Tempestivamente, seu procurador (doc. de fl. 132) apresentou a impugnação de fls. 92/131, instruída pelos documentos anexados às fls. 132/223.

Nos termos da informação anexada às fls.225/226, foram juntadas às fls. 227/239, cópias das tabelas de preços SINAPI – Sistema Nacional de Pesquisa e Custos e Índices da Construção Civil/IBGE e, em razão disso, foi reaberto o prazo para apresentação de nova defesa, que foi juntada às fls. 243/250, acompanhada pela cópias de jurisprudência administrativa fls. 252/255.

A autoridade julgadora "a quo" manteve parcialmente o lançamento em decisão de fls.258/267, assim ementada:

**"IRPF. Acréscimo Patrimonial a Descoberto**  
**Custo de Construção não comprovado. Arbitramento.**  
**Em preliminar.**

*Os órgãos administrativos são incompetentes para conhecer, acolhendo ou não, arguições de inconstitucionalidade, salvo nos casos previstos em lei e devidamente regulamentados.*

*Não se acata arguição de cerceamento do direito de defesa, quando o contribuinte teve ciência de todos os atos e elementos utilizados no lançamento, com ampla liberdade para contestá-los e produzir provas.*

*Improcede a nulidade do auto de infração, quando este e seus anexos forem claros quanto aos fatos e motivos que ensejam a autuação.*

**No mérito**

*Arbitra-se o custo de construção, com a utilização de índices de custos mínimos, elaborados por entidade especializada, quando o contribuinte não conseguir comprovar a totalidade das despesas efetivamente realizadas, em construções.*

**Carnê-leão**

*Os rendimentos percebidos até 31.12.96, quando omitidos na declaração anual de ajuste, serão computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto resultante com o acréscimo de multa de ofício, e de juros de mora,*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

*calculados sobre a totalidade ou diferença do imposto devido.*

*Multa de ofício.*

*Aplicação retroativa no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), em substituição ao percentual de 100% (cem por cento)."*

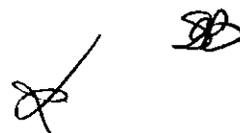
Cientificado em 3/6/98 (AR de fl.271), seu procurador, protocolou o recurso anexado às fls.272/301, argumentando, em síntese:

**PRELIMINARMENTE:**

- que entrou com mandado de segurança pleiteando: a) medida liminar que afastasse a exigência do depósito recursal, previsto na Medida provisória nº 1.621; b) a reabertura do prazo recursal a partir da decisão liminar que permitisse o exercício ao recurso sem o depósito prévio;
- o juízo "a quo" não afastou a exigência do depósito prévio, mas determinou a reabertura do prazo a partir da intimação desta sua decisão;
- inconformado, o recorrente interpôs Agravo de Instrumento com pedido de efeito suspensivo dirigido ao Tribunal Regional Federal da 1ª. Região, renovando os dois pleitos formulados em primeira instância;
- sendo seu pedido acolhido, o recurso passa a ser tempestivo e o depósito recursal desnecessário.

**QUANTO AOS FATOS.**

- a autoridade julgadora de primeira instância manteve a exigência, apenas, com relação ao acréscimo patrimonial a descoberto;
- **DA NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU:** a exigência, foi impugnada, entre outros, sob o fundamento de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

cerceamento do direito de defesa e ofensa ao art. 142 do CTN haja vista o fato de que o lançamento foi concretizado com base em índices da construção civil oriundos de uma " Tabela do SINAPI" a qual não instruiu o lançamento formulado;

- A autoridade julgadora de primeira instância determinou a juntada das tabelas utilizadas, permitindo ao recorrente que o mesmo se manifestasse sobre tal juntada;
- Na decisão, ora recorrida, respondendo ao argumento de nulidade do lançamento, pela ausência das referidas tabelas, a autoridade considerou, a juntada das mesmas, como mera liberalidade;
- Esta decisão revoga a garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo fiscal , porque não cabe ao contribuinte a tarefa de adivinhar as RAZÕES E OS MOTIVOS que justificam a prática daquele ato administrativo.
- A diligência determinada pela autoridade julgadora somente corroborou a arguição de preterição do direito de ampla defesa com que foi concretizado o lançamento ora impugnado uma vez que é notório o fato de que o auto de infração deve ser instruído com todos os documentos indispensáveis ao exercício de amplo direito de defesa, a par de constituir uma exigência do art. 142 do CTN;
- A diligência determinada pelo órgão julgador teve objetivo de aperfeiçoar o lançamento realizado, suprimindo a nulidade de que o mesmo se reveste;
- Verificada a nulidade, cabe ao órgão administrativo de julgamento, declarar a nulidade do lançamento e não aperfeiçoá-lo;
- É flagrante o cerceamento do direito ao contraditório e a ampla defesa operado pela decisão de primeiro grau ao



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

- desconsiderar as provas apresentadas pelo contribuinte sob o lacônico fundamento de que as mesmas "não se revestem das formalidades legais";
- Pode-se afirmar que o debate acerca do custo real da construção constitui o **NÚCLEO DO LANÇAMENTO** impugnado, o julgador omitiu-se de decidir tal questão, quando laconicamente negou validade as provas apresentadas, sem qualquer fundamentação jurídica minimamente plausível;
  - O lançamento padece de nulidade à flagrante preterição do direito à ampla defesa na medida em que o auto de infração expõe com clareza quais as razões que levaram ao lançamento tributário;
  - A autoridade fiscal limita-se a afirmar que procedeu o arbitramento segundo os "preços médios mensais do m2. da construção civil válidos para o Estado do Pará", provenientes das tabelas de preços do SINAPI – Sistema Nacional de pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil/IBGE;
  - É fundamental para o direito de defesa do contribuinte que o mesmo conheça em que consiste a tabela de preços adotada pela autoridade fiscal para efetuar o lançamento, já que a mesma não tem qualquer base legal;
  - Qualquer procedimento de arbitramento, por si só, já exige das autoridades fiscais o máximo de acuidade de modo a não comprometer o direito de defesa do contribuinte haja vista o fato de que é sempre fundado em presunções;
  - O auto de infração não cumpre as determinações constantes do art. 70 do Decreto nº 70.235/72, porque não descreve com exatidão os fatos que deram origem ao lançamento tributário;
  - **DA OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE:**
  - O arbitramento de base de cálculo de Imposto de Renda efetuado pela autoridade fiscal não tem previsão legal, porque

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

- foi feito com fundamento na tabela de Preços do SINAPI, desatendendo assim flagrantemente o princípio da estrita legalidade tributária fixado na Constituição federal e no Código Tributário Nacional (art. 150, I da CF e 97, IV do CTN);
- O art. 6º, § 4º, da Lei nº 8.021/90, também não dá amparo ao índice adotado porque é claro ao determinar sejam considerados os "PREÇOS DE MERCADO";
  - O órgão julgador reconhece que a Tabela utilizada como parâmetro para o lançamento é válida para todo o Pará;
  - Preço de mercado, não tem outro sentido senão o custo da construção no município de domicílio do recorrente que, é notório e comprovado pelos documentos já juntados aos autos, é bem inferior àquele constante da Tabela utilizada;
  - **DA ILEGITIMIDADE DO ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO:**
  - Todo e qualquer arbitramento além de pressupor a inexistência de elementos que possibilitem o lançamento de ofício (art. 149, CTN) do tributo devido com base nos fatos geradores ocorridos e materialmente comprovados, funda-se em uma presunção "juris tantum";
  - Contudo tal presunção cede diante de prova em contrário, já que no dizer de Hugo de Brito Machado, em Direito tributário não são admitidas as ficções jurídicas e nem as presunções absolutas;
  - Neste sentido também é a lição de Gilberto de Ulhoa Canto (in "Caderno de Pesquisas Tributárias", vol.9, p.5.

Transcreve lições doutrinárias dos autores, acima indicados, elabora demonstrativo dos custos efetuados nas respectivas construções (fl.292), copia jurisprudência administrativa, para, a seguir, continuar argumentando:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

- demonstrado o custo real da construção, nulo é o lançamento realizado com base em presunção;
- o parágrafo 6º do art. 6 da Lei nº 8.021/90 apontado como fundamento legal do lançamento determina "QUE EM QUALQUER MODALIDADE ESCOLHIDA PARA O ARBITRAMENTO, SERÁ SEMPRE LEVADA A EFEITO AQUELA QUE MAIS FAVORECER O CONTRIBUINTE."
- a autoridade lançadora considerou inidônea a documentação apresentada pelo recorrente comprovadora dos gastos realizados no ano base de 1993 por constituírem notas fiscais sem a indicação do destinatário;
- risível o argumento da autoridade, porque o parágrafo 6º do art. 6 da Lei nº 8.021/90 que fundamenta o lançamento determina que a autoridade lançadora deve adotar a medida que mais favoreça o contribuinte, o que a obriga aceitar as notas fiscais e não presumir que o mesmo estaria agindo com fraude, dolo ou simulação, como parece estar subentendido na razão apontada pela autoridade fiscal para desconsiderar os documentos apresentados;
- não é hábito dos comerciantes de pequeno porte, onde as notas ainda são manualmente preenchidas, a indicação do corpo da nota em nome do comprador de mercadoria;
- se a irregularidade nas notas-fiscais elas devem ser imputadas ao vendedor e não ao comprador;
- seja por força do o § 6º do art. 6 da Lei nº 8.021/90, seja pelos princípios gerais de direito público (art. 108, III do CTN) não pode presumir a ma-fé, dolo ou simulação do contribuinte;
- **DESNATURAMENTO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA** (Arts. 153,III, CF), de acordo com os mais renomados autores, a renda, objeto da tributação, deve ser o acréscimo patrimonial disponível que possa ser consumido sem reduzir

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

ou fazer desaparecer o patrimônio que o produziu, "in casu", o lançamento efetuado pela autoridade fiscal uma vez fundado em " pauta de valores" os quais discrepam em absoluto do custo de edificação efetivamente existente à época em que a mesma se verificou tomou como renda o que não reveste acréscimo patrimonial disponível;

- Se o contribuinte declara que percebeu um determinado quantum de renda e apresenta documentos hábeis justificadores dos gastos realizados com edificações de sua propriedade, bastantes para consumir esta renda, não há qualquer razão legal para que a renda do mesmo seja presumida, via arbitramento, levando, assim, a uma tributação em flagrante afronta ao conceito constitucional de renda como acréscimo patrimonial disponível;
- DA OFENSA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (art. 145, § 1º, da CF):
- Este princípio constitucional é frontalmente desatendido quando a União tributa, como se renda fosse, base imponible nitidamente distorcida por arbitramento que não observa a renda auferida e consumida pelo contribuinte e devidamente comprovada.

Finaliza pedindo o cancelamento do imposto e respectivos acréscimos legais.

Às fls. 302/345 foi juntada cópia do processo do Poder Judiciário.

É o Relatório



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

**VOTO**

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

**1. PRELIMINARES.**

**1.1 - QUANTO A TEMPESTIVIDADE DO RECURSO.**

O Decreto 70.235/72, regulador do processo administrativo fiscal, sobre prazo processual assim preleciona:

*\*Art. 23. Far-se-à a intimação:*

*(...)*

*II- por via postal ou telegráfica, com prova de recebimento;*

*§ 2º Considera-se feita a intimação:*

*(...)*

*II - na data do recebimento, por via postal ou telegráfica; se a data for omitida, 15 (quinze) dias após a entrega da intimação à agência postal- telegráfica; (grifei)*

Considerando que o contribuinte tomou ciência da decisão em 03/06/98, AR de fl.271, este dia passa a ser o marco inicial para a contagem do prazo legal de trinta dias para apresentação do recurso, contados de acordo com a regra do art. 5º do citado decreto:

*\*Art. 5º. Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o do vencimento.*

*Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado."*

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

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

Aplicando esta regra, a contagem do prazo teve início em 04/06 (quinta-feira) e o seu final em 03/07 (sexta – feira) como entregou seu recurso em 17/07/98, deveria ser considerado extemporâneo, contudo, o recorrente conseguiu obter, nos autos de mandado segurança, cópia juntada às fls.302/346: a) em primeira instância liminar garantindo-lhe a reabertura do prazo recursal, a partir da decisão liminar que permitisse o exercício ao recurso sem o depósito prévio; b) em agravo a não exigência do depósito recursal, previsto na Medida provisória nº 1.621.

Assim, só me cabe aceitar o recurso como tempestivo.

**1.2 -QUANTO A NULIDADE DO LANÇAMENTO E DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.**

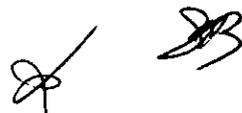
Alega o recorrente, que a diligência ordenada pela autoridade julgadora corroborou com a argüição de preterição do direito de ampla defesa, uma vez que determinou a juntada, aos autos, das tabelas utilizadas como parâmetro para o arbitramento adotado.

O Decreto nº 70.235/72 ao disciplinar as regras a que estão sujeitos o procedimento e o respectivo processo fiscal, assim preleciona:

*“Art. 18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, “in fine”.*

Ao decidir, a referida autoridade, assim justificou seu pedido de juntada das tabelas SINAPI:

*“Torna-se importante gizar que o procedimento destinado ao arbitramento do custo de construção dos dois imóveis, deu-se em virtude da ausência de elementos que comprovassem os efetivos gastos efetuados pelo contribuinte e, que a fiscalização informou sobre a utilização da tabela SINAPI (fl.86). O que não se poderia*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

*admitir é que a fiscalização utilizasse um Índice, o escolhido ou um outro qualquer, e o omitisse. Consta que o contribuinte tomou ciência dos autos de infração e dos demonstrativos que dele fazem parte (fl. 71)*

*A tabela SINAPI é de conhecimento público, vez que elaborada e divulgada pelo IBGE e, o contribuinte, interessado que estava em contestar as informações nela contidas poderia tê-la obtido sem maiores dificuldades no prazo destinado a elaboração de sua impugnação, em publicações especializadas ou junto a própria fiscalização. Na verdade, é certo afirmar que a anexação aos autos da referida tabela, como reclamado na impugnação, configurou-se em mero ato de liberalidade, pois que aquela não é de exclusivo uso e consulta da Receita Federal"*

*(...) Pela análise do auto e de seus anexos (fls. 71/90), constata-se com clareza que este traz a descrição dos passos e dos elementos utilizados pela fiscalização para efetuar o arbitramento, na seguinte ordem: o contribuinte, intimado a comprovar o custo das construções, não apresentou documentação hábil, restando a fiscalização lançar mão dos Índices de custo de construção trazidos em uma tabela especializada na matéria, obtendo valores finais que evidenciaram um acréscimo patrimonial não justificado pela renda declarada pelo contribuinte, o que levou a uma presunção de omissão de rendimentos, objeto da atuação discutida."*

Ao proceder dessa forma, utilizou da faculdade expressa no art. 18, anteriormente copiado e sob o amparo dos seguintes artigos do citado decreto:

*"Art. 59 - São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;  
II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."*

*"Art. 60 - As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio."*

Que igualmente amparam a medida processual tomada, uma vez que autorizam no processo administrativo a aplicação do princípio de salvabilidade dos atos processuais (ar. 250 do CPC), segundo o qual todo ato que puder ser aproveitado, não deverá ser anulado.

  
12



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

Querer que se aceite que a providência adotada pela autoridade julgadora "a quo" de mandar anexar as tabelas de fls.227/239, confirmou a ocorrência de cerceamento de defesa, revela a intenção meramente protelatória de seu recurso, porque:

a) a autoridade lançadora documentou, passo a passo, todo o procedimento fiscal adotado, fez com que o contribuinte participasse, constantemente, do mesmo, quando intimou-o por diversas vezes (fls.1, 45, 48,53) e, ao formalizar o lançamento detalhou minuciosamente o método de apuração da base de cálculo do imposto às fls.72/90. Agindo dessa maneira obedeceu fielmente as regras consignadas no art. 142 do C.T.N e no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 . Ao argumentar dessa forma, a própria defesa se contradiz, pois desde seu primeiro expediente impugnatório, conseguiu, de maneira minuciosa, rebater todas as irregularidades imputadas ao recorrente. Acrescento ainda, apenas com a finalidade de argumentar, se o alegado cerceamento de defesa fosse real, no momento que a autoridade julgadora autorizou a anexação aos autos das Tabelas SINAPI e REABRIU O PRAZO PARA NOVA IMPUGNAÇÃO, deixou de existir.

b) a autoridade julgadora "a quo" ao fundamentar sua decisão, afirmando que a juntada das, já mencionadas, tabelas, foi ato de "mera liberalidade", pode não ter sido muito feliz na expressão utilizada, todavia, nada prejudicou o exercício de defesa do recorrente, já que seu expediente decisório preenche todos os requisitos exigidos pelo, indicado decreto, que assim preleciona:

*"Art. 31 - A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências."*

Uma vez que, assim fundamentou a recusa dos documentos apresentados pela defesa:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

*"Compulsando às fls. 36/43 e 132/222, constata-se que o contribuinte não apresentou elementos suficientes a comprovação do custo total da obra, pois que as notas fiscais de compra de material de construção, que são documentos apropriados a tal prova, aparecem em número e valor bem inferior aos que constam nas notas de pedido e de entrega, que não podem ser consideradas, pois que não se revestem das formalidades legais." (grifei)*

Rejeitada as preliminares, passo ao MÉRITO.

A exigência mantida na decisão de primeira instância foi, apenas, pertinente ao imposto lançado pela omissão de rendimentos, revelado por crécimo patrimonial a descoberto.

O referido acréscimo do patrimônio foi apurado pelos recursos gastos com a construção dos imóveis a seguir caracterizados:

1) construção com área total de 313,42 m<sup>2</sup>, para comércio ou residência, situada na avenida São Sebastião esquina com a Travessa Santa Cruz, iniciada em julho/92 e concluída em dezembro de 1992;

2) construção com área total de 427,75 m<sup>2</sup>, para comércio ou residência, situada na rua 24 de Outubro, esquina com a Travessa Frei Ambrósio, iniciada em julho/91 e concluída em janeiro/93.

A autoridade fiscal juntou aos autos: a) A.R.T. Anotação de Responsabilidade Técnica dos dois imóveis, fls. 4 e 5; b) respostas (fls.42, 47 e 70 ) às intimações(fl.45 e 68) do autor e responsável técnico dos respectivos projetos arquitetônicos; c) esclarecimento do contribuinte, informando os percentuais construídos em cada ano e **confessando os extravios dos comprovantes dos pagamentos com mão de obra e materiais** (fls.56); correspondência do contribuinte ( fls. 59/60), **alterando os percentuais**, anteriormente indicados.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

Por sua vez, a defesa instruiu sua impugnação com as cópias das notas-fiscais de fls.36/44 e 133/211, devidamente analisadas pela autoridade julgadora e, em grau de recurso nenhum novo documento traz.

Considerando que a documentação apresentada efetivamente não justifica o custo dos referidos imóveis, resta apenas um aspecto a ser, neste momento analisado, o critério adotado para arbitramento do custo de construção dos imóveis.

O Código Tributário Nacional em seu art. 148 contém a seguinte autorização:

*"Art. 148 - Quanto ao cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou 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 os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, **ressalvada em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial**"(grifei).*

Esta autorização legal é ratificada pelo Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, nos seguintes dispositivos legais:

*\*Art.894 - Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 79):*

*I - arbitrando-se os rendimentos mediante os elementos de que se dispuser, nos casos de falta de declaração;*

*II - abandonando-se 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;*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

*III - computando-se as importâncias não declaradas, ou arbitrando o rendimentos tributável de acordo com os elementos de que se dispuser, nos casos de declaração inexata, ou de insuficiente recolhimento mensal do imposto."*  
(grifei)

O agente fiscal foi obrigado a adotar o arbitramento do custo, diante da posição tomada pelo contribuinte de, primeiro **DECLARAR QUE OS COMPROVANTES DOS GASTOS FORAM EXTRAVIADOS**; segundo **APRESENTAR NOTAS FISCAIS**, que analisadas, **isoladamente, não são suficientes** para provar o custo total das obras, já que, as informações delas constantes não se ajustam com as consignadas nos "PEDIDOS".

A defesa parece esquecer que o "ônus" da prova cabe a quem alega, porque, copiando doutrina e jurisprudências administrativa e judiciária, restringiu-se a refutar a utilização dos índices e parâmetros (Tabela SINAPI) adotados, quando poderia ter juntado, aos autos, uma avaliação contraditória, demonstrando objetivamente, mesmo que aproximada, os efetivos desembolsos para a construção da obra ou, ainda, ser mais prático e requerer, como lhe faculta o inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a realização de PERÍCIA. Se não o fez é porque, com certeza, nenhum desses remédios autorizados em lei, confirmariam os valores gastos para as referidas construções, grafados às fls. 292.

Na ausência de melhor argumento, a defesa afirma, que o lançamento, na forma que foi feito, viola o princípio constitucional da LEGALIDADE.

Quanto a isso, me permito, ser redundante e transcrever, o que já é de conhecimento da defesa, os diplomas legais que disciplinam as regras para o lançamento de ofício:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

Lei nº 5.172, de 25/10/66 Código Tributário Nacional, que define o fato gerador do imposto de renda e o procedimento do lançamento:

***"Art.43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:***

***I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;***

***II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."(grifei)***

***"Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência.***

***"Art. 142. Compete privativamente 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 caso, propor a aplicação da penalidade."  
(grifei).***

A Lei nº 7.713/88, vigente à época do fato gerador, que indica o "momento" de ocorrência do fato gerador e a matéria tributável:

***"Art. 2º - O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.***

***"Art. 3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14º 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***

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

**proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.**

**§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título."**

**"Art. 8º - Fica sujeita ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País"**(grifos não são do originais)

Lei nº 8.021/90, que indica critérios de apuração do montante a ser tributado:

**"Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se 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.**

**§ 3º - Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.**

**§ 4º - No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

§ 5º - *O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

§ 6º - *Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte."*

O recorrente alega, que a regra fixada neste último parágrafo não foi respeitada. Não teria dúvida em acatar este argumento se ao menos tivesse trazido outras tabelas do mesmo nível técnico das tabelas de preços do SINAPI - Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil/IBGE, onde o custo médio registrado fosse menor que o adotado pela autoridade fiscal.

Também isso ele não fez. Pergunto que critério ele gostaria que adotasse se não apresentou LAUDO TÉCNICO, nem tampouco memorial descritivo, e o próprio engenheiro e responsável técnico informa à fl. 70, que, *ipsis litteris*: "(...) pouco nos é possível afirmar pois a contratada Construtora Lopes Comercial Ltda, da qual éramos engenheiro responsável, foi dissolvida, não existe mais, privando-nos de informações devidamente registradas em documentos, a não ser a ART nº 259/92 que sinaliza o início da obra em julho de 1991 quando a assinamos, o que é confirmado por informações verbais colhidas com pessoas que trabalharam na obra" (destaquei)

Na ausência de comprovação do custo real dos imóveis e, sob o amparo da permissão legal consignada no parágrafo quarto, anteriormente copiado, ratifico todos os valores arbitrados com base nas Tabelas SINAPI .

A jurisprudência administrativa é mansa e volumosa, no sentido de admitir o arbitramento do custo de construção com base em tabelas elaboradas por órgãos técnicos. São exemplos deste posicionamento os acórdãos, cujas ementas a seguir transcrevo:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

*"CUSTO DE CONSTRUÇÃO ( ARBITRAMENTO) - Quando o contribuinte não declara a totalidade do valor despendido em construção própria, limitando-se a comprovar com documentos hábeis apenas uma parcela das despesas efetivamente realizadas, em montante incompatível com área construída, cabe a adoção do arbitramento com base nos elementos disponíveis (Ac. 1º C.C 106-1600/88, 106-1.534/88, 102-22.612/86)."*

*"CONSTRUÇÃO DE EDIFICAÇÕES - Aplica-se a tabela do SINDUSCON ao arbitramento do custo de construção de edificações para fins de determinação do injustificado acréscimo patrimonial na declaração de rendimentos de contribuinte que não comprova este custo. (Ac. 1º CC 102-23.015/88, 23.016/88 e 23.047/88-DO 05/07/88 e 13/07/88)".*

*"CONSTRUÇÃO DE IMÓVEL (ACRÉSCIMO PATRIMONIAL) - Na ausência de outros elementos de prova, admite-se, para efeito do cálculo do custo da construção de imóvel residencial, os índices fornecidos por entidade regional, por melhor se aproximar da realidade. (Ac.1º CC 104-7.179/89 e 7.193/89-DO 07/06/91)".*

Insiste a defesa que o lançamento em foco não pode ser mantido, porque está fundamentado em "pauta de valores" os quais discrepam em absoluto do custo de edificação efetivamente existente à época em que a mesma se verificou.

Justifica esta linha de raciocínio, em lições doutrinárias de renomados autores, que defendem a tese de que o objeto de tributação deve ser o acréscimo patrimonial disponível que possa ser consumido sem reduzir ou fazer desaparecer o patrimônio que o produziu.

Quanto a isso, apenas, registro que o inciso II do art.43 do C.T.N define como fato gerador do imposto de renda, a aquisição da disponibilidade



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10215.000689/96-35  
Acórdão nº. : 106-10.904

econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais.

Não há dúvida, de que construções de imóveis, representam aumento no patrimônio do contribuinte e quando os recursos despendidos nas construções forem superiores aos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, a lei autoriza a tributação da diferença apurada (recursos – aplicações) como Acréscimo Patrimonial a Descoberto ( RIR/94, art. 58, inciso XIII), portanto não há o que se falar em DESNATURAMENTO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (Arts. 153,III, CF).

Com relação a ofensa ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF), esclareço que tanto o critério de apuração da base de cálculo, quanto a alíquota utilizada para cálculo do imposto devido estão em perfeita consonância com a legislação tributária aplicável a espécie e nenhum dos diplomas legais que dão respaldo ao lançamento, até o momento, teve sua inconstitucionalidade declarada.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar as preliminares argüidas pela defesa, para no mérito negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 15 de julho de 1999

  
SUELY EFFIGÊNIA MENDES DE BRITTO