

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.10660/000.859/87-97
ACORDÃO NR. 106-7.113

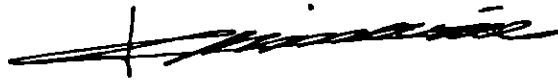
Sessão de : 21 de fevereiro de 1995
Recurso nr. 79.277 - IRPF EX: DE 1983
Recorrente : MIGUEL MORENO LESSA
Recorrida : DRF EM VARGINHA-MG
DFSL

ARBITRAMENTO CUSTO DE CONSTRUÇÃO - Considera-se como custo de construção o valor constante de laudo pericial, assinado por engenheiro civil, tendo em vista que a autoridade de primeira instância não providenciou a efetivação da perícia requerida reiteradamente pelo contribuinte e considerada necessária pela CSRF, bem como não contestou a veracidade dos cálculos e documentos anexados ao mencionado laudo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MIGUEL MORENO LESSA

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para alterar o arbitramento do custo da obra, passando a considerar o valor apresentado pelo laudo do perito do recorrente, bem como excluir a exigência da TRD no período de 04/fev. a 29/ago. de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Presente ao julgamento o Dr. Pedro Martins Fernandes (OAB/DF nr. 6.636 - exp. 23/05/86)

Sala das Sessões, em 21 de fevereiro de 1995.


JOSE CARLOS GUIMARÃES

- PRESIDENTE


EDEVARDE GONÇALVES

- RELATOR

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO NR.10660/000.859/87-97
ACORDAO NR. 106-7.113



VISTO EM IONE TEREZA ARRUDA MENDES HEILMANN - PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL
SESSAO DE: 27 ABR 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MARIO ALBERTINO NUNES, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, JOSE FRANCISCO PALOPOLI JUNIOR e HENRIQUE ORLANDO MARCONI. Ausentes Port. MEFP 537/95 Art. 3o parág. 2o. os Conselheiros HENRIQUE ISLEB e o Conselheiro FAUZE MIDLEJ.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES
6a CÂMARA

SESSÃO DE : 21 de fevereiro de 1995
RECURSO Nº : 79.277 - IRPF - EX: DE 1983
RECORRENTE : MIGUEL MORENO LESSA
RECORRIDO : DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM VARGINHA (MG)

Acórdão nº 106-7.113

ARBITRAMENTO CUSTO DE CONSTRUÇÃO -
Considera-se como custo de construção o valor constante de laudo pericial, assinado por engenheiro civil, tendo em vista que a autoridade de primeira instância não providenciou a efetivação da perícia requerida reiteradamente pelo contribuinte e considerada necessária pela CSRF, bem como não contestou a veracidade dos cálculos e documentos anexados ao mencionado laudo.

RELATÓRIO

ESPÓLIO DE MIGUEL MORENO LESSA, já qualificado no processo, recorre da decisão do Delegado da Receita Federal em Varginha, Estado de Minas Gerais, da qual foi cientificado em 7 de julho de 1993 (fls. 232), através de recurso protocolado em 2 de agosto de 1993 (fls.234/294).

Contra o contribuinte foi emitido Notificação de Lançamento (fls. 73), exigindo-se o pagamento do imposto de renda em valor equivalente a Cr\$ 4.003,47 acrescido de juros de mora (Cr\$283.911,87), de correção monetária (Cr\$2.117.775,77 e da respectiva multa de lançamento de ofício (Cr\$ 258.101,70).

Inconformado com a notificação o contribuinte apresentou a impugnação, tempestiva, documentos de fls. 76 a 135, contendo laudo técnico, demonstrativos de cálculos, publicações diversas de preços de materiais, na qual apresenta as seguintes alegações:

a) o valor arbitrado para a construção é suposto, excessivo e arbitrário, tendo em vista a seguinte afirmação constante do relatório da fiscalização: "esse arbitramento, para aproximar melhor da realidade, foi feito com os elementos da tabela de preços do Sindicato da Indústria de Construção Civil do Estado de Minas Gerais ... ";



PROCESSO Nº : 10660.000859/87-97

Acórdão nº 106-7.113

b) a base de cálculo para a aproximação da realidade é uma tabela do SINDUSCON, que reflete a média de preços no Estado;

c) no seu cálculo simplesmente estimativo é ignorada a sobra de um exercício, que, por raciocínio lógico, haveria de ser absorvida na insuficiência de outro;

d) a necessidade de ocorrência de prova cabal do cometimento do ilícito fiscal, como conclusão para a aplicação de sanções, incumbindo ao Fisco o ônus da prova, tem sido fartamente reconhecida pela jurisprudência. de acordo com o que se conclui de considerações expendidas pelo Ministro Armando Rollemberg, ao indeferir o processamento de recurso extraordinário interposto pela União Federal, em despacho posteriormente confirmado pelo Supremo Tribunal Federal:

"... é de anotar-se que, no caso, cumpria ao Fisco comprovar o desvio objetivamente, não podendo contentar-se com a simples impossibilidade. De fato, a quem denuncia incumbe provar a denúncia."

"Não tem o fisco como impugnar a declaração, justo por isso que não pode provar o contrário. Conseqüentemente, qualquer lançamento ou multa com fundamento apenas nessa dúvida ou suspeição é ilegal, pois não se pode presumir a fraude, que, necessariamente, deve ser demonstrada."

d) para provar a exacerbação do valor arbitrado, quer o impugnante mostrar à digna autoridade autuante uma publicação ou oferta de venda de imóveis em Belo Horizonte, da Caixa Econômica Federal, publicada no Estado de Minas de 29 do mês passado, em que se observam preços de imóveis, incluídos os terrenos, cujos valores naquela capital são sobremaneira caros e altamente representativos do custo final. Por aí pode-se aquilatar que a tabela do SINDUSCON é assas elevada e fora da realidade dos negócios;

e) na obra foram aproveitados materiais de demolição, que não foi implodida, mas cuidadosamente realizada, com a presença permanente do proprietário, o que resultou na economia de materiais, conforme laudo técnico anexo;

f) a administração da obra foi realizada pelo próprio proprietário, aposentado, com larga experiência no ramo, o que, indubitavelmente, reduz sobremaneira o seu custo;

g) a presença permanente do proprietário na obra reduz consideravelmente o custo da mão de obra, pelo seu melhor aproveitamento;

h) o proprietário, comerciante que foi por muitos anos do ramo de materiais de construção e sendo ainda sócio de uma loja deste ramo, conseguiu a aquisição de materiais por preços muito mais vantajosos, o que também reduz o seu custo;

i) o laudo técnico anexado, para apreciação e julgamento, contém planilha orçamentaria, cronograma físico-financeiro e indicadores de preços, minucioso e de

PROCESSO Nº : 10660.000859/87-97

Acórdão nº 106-7.113

elaboração condizente com os melhores padrões, que concluiu pela diferença de 1.460,60 OTNs, observando-se que este laudo coincide com o elaborado para a realização do financiamento pela Minascaixa;

j) pelos seus cálculos, o demonstrativo de fls. 66, convertido pela média de OTNs, no período, resultou em 3.280,96 OTNs, no ano-base de 1982, e 4.206,93 OTNs, no ano base de 1983;

l) foram ignorados nos cálculos, dos exercícios de 1984 e 1983, os recursos de Cz\$750,00 e Cz\$250,00, respectivamente, referentes a incentivos fiscais de descontos de juros pagos ao SFH, os quais não representam dispêndios, pois já foram considerados nas declarações de bens;

m) a jurisprudência vigente tem desconsiderado a aplicação da multa de 50%, nos casos de revisão de declarações;

n) entende necessária a realização de perícia, realizada por técnicos de ambas as partes, na qual poder-se-á obter informações técnicas condizentes com os pressupostos objetivo e subjetivo.

A decisão de primeira instância manteve a notificação de fls. 73, retificando, entretanto, o cálculo da exigência do imposto de renda pessoa física de Cr\$4.003,47 para Cr\$3.804,92, tendo em vista que na mesma não havia sido considerada a redução do incentivo referente aos juros do Sistema Financeiro de Habitação .

O recorrente inconformado com a mencionada decisão apresentou o recursos de fls . 145/158, alegando cerceamento de defesa, tendo em vista a não realização de perícia solicitada, bem como reiterou as alegações constantes da impugnação.

Esta colenda câmara, em sessão de 25 de maio de 1988 (fls. 161/171), rejeitou a preliminar de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, deu provimento parcial ao recurso, para que a quantia de Cz\$250,00, paga ao SFH a título de juros, fosse considerada como recurso disponível no ano-base de 1982.

O recorrente foi intimado a recolher a exigência tributária (fls. 173), no valor de Cz\$ 3.667,42, apresentou recurso para a Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 175/200), alegando a divergência com o Acórdão nº 102-21.462, de 18 de outubro de 1984, prolatado pela Egrégia Segunda Câmara, bem como o cerceamento de defesa pela não realização da perícia requerida.

O recurso especial de divergência foi admitido e a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou as contra razões (fls. 205/211), na qual é alegada a falta de pressuposto, pois o acórdão mencionado como divergente refere-se a aplicação de tabela do IAPAS, que não é discutida no presente processo.

A Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de 29 de junho de 1989 (212/218), considerou nula a decisão de primeiro grau, pois a mesma deixou de se manifestar sobre o pedido de perícia, expressamente formulado pelo contribuinte.

A cópia da mensagem nº 341, datada de 20 de maio de 1991, expedida por TELEX para o Departamento do Patrimônio da União, solicitou a realização de perícia com o objetivo de apurar o custo da construção, com a finalidade de atender a determinação da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A autoridade julgadora de primeiro grau julgou procedente em parte a ação fiscal, para excluir da tributação o valor de Cz\$250,00, restando a exigir o imposto de renda pessoa física na quantia de 1.460,35 UFIR, sujeita aos acréscimos legais (221/230), mediante as seguintes alegações:

a) as Delegacias da Receita Federal adotam as tabelas de custo da construção civil, elaboradas pelos SINDUSCON de cada Estado, como peça basilar para levantamento dos dispêndios com a construção é porque tais tabelas merecem fé, pois são elaboradas por entidades que tiveram reconhecida, pelos artigos 53 e 54 da Lei nº 4.591/64, a sua legitimidade como fornecedores dos preços praticados pela autoridade fiscal;

b) a Secretaria da Receita Federal não possui, em sua estrutura organizacional, um departamento especializado em levantamento de custo de construção civil;

c) a Delegacia não irá realizar a perícia técnica solicitada pelo contribuinte, e nem irá promovê-la, pois a perícia não é necessária, tendo em vista que o SINDUSCON é uma entidade de reconhecida idoneidade e de competência técnica para elaborar tabelas de custo;

d) nesses casos o arbitramento é totalmente amparado pela legislação tributária, conferindo legitimidade ao lançamento efetuado pela autoridade fiscal, estando convalidado pela jurisprudência o emprego das tabelas do SINDUSCON.

O recorrente inconformado com a nova decisão da autoridade de primeiro grau, apresentou, tempestivamente, o recurso de fls. 235/294, no qual reitera as razões da impugnação (fls. 76/84, do recurso (fls. 145/15), do recurso especial (fls. 177/188) e a realização de avaliação contraditória, bem como apresenta as seguintes alegações:

a) que o arbitramento não foi efetuado com base em processo regular, conforme dispõe o artigo 148 do Código Tributário Nacional;

b) que não foi oferecida oportunidade ao contribuinte de, antes do lançamento, contestar o arbitramento do custo da construção, motivo porque não se pode entender que o arbitramento efetuado tenha obedecido a um processo regular, ou ao devido processo legal, princípio constitucional que integra os direitos e garantias individuais, hoje expressamente estendido ao processo administrativo (CF/88, art. 5 e incisos LV e LVI);

c) que o recorrente contestou o citado arbitramento na peça impugnatória (fls. 76/84), como também nos recursos comuns (fls. 145/151) e especial (fls. 175/189) fatos reconhecidos expressamente nos relatórios das decisões proferidas no processo;

PROCESSO Nº : 10660.000859/87-97**Acórdão nº 106-7.113**

d) que ao contrário da perícia prevista no art. 17, do Decreto n 70.235, de 06 de março de 1972, que pode ser negada desde que com fundamento consistentes, a autoridade tributária deve assegurar, ou seja, garantir a realização da avaliação contraditória na hipótese da norma complementar que é, também, o caso do recorrente;

e) que não se revela dispensável a avaliação contraditória, pois é ela o único meio que a lei prevê para a adequada solução do litígio, e, portanto, para dar consistência ao lançamento discutido nos autos, e, também, a necessária segurança jurídica, não somente ao contribuinte como igualmente à própria administração tributária;

f) que o artigo 17, do Decreto 70.235/72, não prevê a hipótese de poder ser inferida a perícia por dispensável;

g) que em razão de sua natureza de norma complementar, e, portanto, de maior hierarquia, as disposições do artigo 148 do CTN, devem prevalecer sobre as do mencionado artigo 17 do Decreto citado;

h) que também não pode ser considerada impraticável aludida avaliação contraditória, tendo em vista que esta conclusão colide com o laudo pericial anexado aos autos (fls. 86/130), e, ainda constituiria absoluto menosprezo à capacidade dos técnicos especializados, como certamente o são os engenheiros civis e os arquitetos, a quem, exclusivamente, cabe decidir se a avaliação contraditória é praticável ou impraticável;

i) que a aplicação das tabelas a dois períodos distintos de construção, em que foram consideradas concluídas, respectivamente, as áreas de 213,36 e 294, 64 metros quadrados, importa em considerar que essas áreas foram executadas, separadamente, desde as fundações até o seu acabamento final;

j) que sequer foi feita qualquer indagação ou pesquisa sobre as fases concluídas no primeiro período citado;

l) que a presunção de terem sido os valores aplicados em cada um dos períodos foram os apurados pelo emprego dos custos unitários das tabelas do SINDUSCON/MG, não parte de um fato provado, qual seja a equivalência desses valores, mas de uma ficção;

m) que as tabelas do SINDUSCON foram criadas pelo art. 54, da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, que, segundo sua ementa, "dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias", de vez que a construção realizada pelo recorrente não foi feita que sob o regime de condomínio, quer sob a forma de incorporação;

n) que não cabe a aplicação dos custos unitários básicos das referidas tabelas, anexados por cópias ao processo pela autoridade revisora (fls. 59/65), porque, segundo consta dos respectivos títulos, tratam elas, separadamente, da apuração de "custos unitários de edificações residenciais ou comerciais enquanto que o prédio construído pelo recorrente se caracteriza como misto (comercial/residencial) fato reconhecido pela autoridade revisora (fls. 66, item 1.6, e 70/71, quarto parágrafo "in fine");

PROCESSO Nº : 10660.000859/87-97

Acórdão nº 106-7.113

É o relatório.

V O T O

Como vimos no relatado, a matéria objeto do recurso refere-se ao arbitramento do gasto efetuado na construção, que gera um acréscimo patrimonial a descoberto na declaração de imposto de renda pessoa física do contribuinte.

Analisemos, portanto, o art. 148 do Código Tributário Nacional que dispõe:

"Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem 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, sem 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."

O recorrente reconhece que não apresentou os documentos legalmente exigidos para comprovar o valor da referida construção, entretanto, apresenta, laudo pericial, demonstrativos, publicações e outros documentos, os quais foram utilizados na elaboração do referido laudo técnico.

Ficou constatada, portanto, a avaliação contraditória prevista no artigo 148 acima transcrito, referente ao valor do arbitramento da construção, tendo em vista que a administração tributária utilizou os valores médios constantes das tabelas do SINDUSCON, referentes a imóveis residenciais, e, o recorrente apresentou laudo pericial, assinado pelo engenheiro civil, Alexandre Minchillo Lopes, inscrito no CREA sob nº 44.101.

O Dr. Ruy Barbosa Nogueira, no livro "Curso de Direito Tributário", edição da Editora Saraiva de 1989, folhas 223/224, analisando o art. 148 do C.T.N. discorre da seguinte forma:

"Mas como então explicar que na atividade de lançamento a legislação prevê casos de discríção?

Assim, por exemplo, o art. 148 do CTN dispõe que no cálculo do tributo baseado em preço ou valor, se omissos ou desmerecedores de fé os dados do contribuinte, mediante processo regular poderão ser arbitrados, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.



PROCESSO Nº : 10660.000859/87-97

Acórdão nº 106-7.113

Em primeiro lugar, embora se empregue o adjetivo "arbitramento", como se vê, não se trata do arbítrio no sentido de contrário à lei, mas de estimativa mediante "processo regular".

Exatamente neste passo, convém lembrar que a administração, quando autorizada a agir discricionariamente, o faz porque a própria lei lhe traça mais de um caminho, todos legais, regrados, e ela, em face da situação de fato, pode adotar um dos métodos ou critérios legais que a lei lhe faculta.

Além disso, como muito bem salienta Blementein, a chamada providência discricionária dentro do lançamento é uma figura diferente da discricção do restado do Direito Administrativo, pois aqui ela não é subtraída da apreciação jurisdicional.

O lançamento resultante da chamada providência discricionária é submetido integralmente à revisão dos tribunais administrativos fiscais ou do Poder Judiciário. Aliás isso tudo está previsto no próprio texto do art. 148, citado como caso permissivo de discricionariade que não revogue o princípio da legalidade contrastável.

E que vem a ser atividade obrigatória?

Obrigatória quer dizer que deve ser precedida de ofício, não é facultativa, mas imperativa, não pode deixar de ser cumprida pelo administrador.

Portanto, quer a apuração como a apreciação estão estritamente vinculada à exatidão do fato e aos limites da lei.

Para poderem, tanto a administração como o contribuinte controlar a exatidão do lançamento, é ele explicitado em documento escrito. Aqui está a função documental do lançamento. Este requisito é necessário por evidente função de garantia e certeza dos direitos e obrigações.

O recorrente requereu perícia, nos termos do art. 17, do Decreto 70.235, de 6 março de 1972, tendo indicado nome e endereço do seu perito, conforme comprova o documento de fls. 200.

O art. 17 do Decreto 70.235/72 dispõe:

"A autoridade preparadora determinará, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a realização de diligências,

PROCESSO Nº : 10660.000859/87-97

Acórdão nº 106-7.113

inclusive perícias quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis."

Segundo a opinião do Dr. Luiz Henrique Barros de Arruda, constante do Manual Do Processo Administrativo Fiscal, edição da Editora Resenha Tributária de abril de 1994, folhas 88, o indeferimento previsto no artigo 17 supra transcrito deve ser visto da seguinte forma:

"... o poder discricionário para indeferir pedidos dessa espécie não foi concedido ao agente público para que dele disponha segundo sua conveniência pessoal, mas sim para atingir a finalidade traçada pelo ordenamento do sistema, que, em última análise, consiste em fazer aflorar a verdade material com o propósito de certificar a legitimidade do lançamento.

Assim, é indispensável à validade do ato denegatório da diligência ou da perícia, a declaração formal das circunstâncias que o motivaram, ou seja, das causas que determinaram a conclusão da prescindibilidade ou da impossibilidade da medida. Caso contrário, configurar-se-á a preterição do direito de defesa, prevista no artigo 59, inciso II."

A construção que se pretende arbitrar o custo é do tipo comercial/residencial, conforme consta do "Demonstrativo de Apuração do Custo de Construção de Imóveis" (fls. 66), preenchido pelo revisor da declaração do recorrente.

A tabela do SINDUSCON de fls. 59, indica que existem valores diferentes para construções de imóveis residenciais e comerciais, portanto, no caso da construção ser comercial/residencial, ou seja mista, dever-se-ia apropriar os custos proporcionais a cada tipo.

O laudo pericial de fls. 88, assinado por engenheiro civil, encontra-se tecnicamente detalhado e acompanhado de documentos comprobatórios (publicações especializadas de materiais de construções), os quais serviram de base para cálculos dos valores constantes do demonstrativo do custo.

A autoridade de primeira instância na decisão de fls. 221/229, alega não ser necessária a perícia, tendo em vista que as tabelas do SINDUSCON são utilizadas pelas Delegacias da Receita Federal devido a sua idoneidade e que os lançamentos tem sido acatados pela jurisprudência administrativa. Alega, ainda, que seria impossível atender o requerimento do recorrente, pois não existe departamento competente para esta finalidade na Secretaria da Receita Federal.

"Data máxima venia", a autoridade julgadora de primeira instância cometeu um equívoco, pois o poder discricionário e a falta de departamento competente para realização de perícia não pode prejudicar o direito do contribuinte.

"In casu" está plenamente configurado o contraditório na avaliação do custo da obra, o qual é previsto no artigo 148 do C.T.N., não poderia, portanto, ser desprezado o

Acórdão nº 106-7.113

laudo técnico, assinado por engenheiro civil, o qual é qualificado para demonstrar as diversas fases de uma construção.

Tendo a autoridade tributária reconhecido a impossibilidade de efetuar uma perícia, para avaliação do custo da construção, mediante a alegação de não existir na Secretaria da Receita Federal um departamento especializado para esta finalidade, e, que o arbitramento do custo efetuado na revisão utilizou valores representativos de construção residencial, constantes das tabelas do SINDUSCON, quando o correto seria a utilização proporcional de ambas as tabelas, ou seja a residencial e comercial, pois trata-se de uma construção mista (residencial/comercial), conforme reconhece a autoridade revisora no documento de fls. 66, e, tendo em vista que o laudo pericial de fls. não foi contestado pela autoridade de primeira instância, o qual contém dados técnicos suficientes para avaliar o custo da mencionada construção, reconheço o valor apurado pelo mesmo, o qual comporá o demonstrativo da evolução patrimonial do recorrente em substituição ao valor arbitrado na revisão.

O valor a ser acrescido para apuração do acréscimo patrimonial do recorrente, no ano-base de 1982, exercício de 1983, representa a quantia de Cr\$4.035.418,87, conforme demonstrado no quadro abaixo, no qual transcrevo os elementos constantes do cronograma físico-financeiro da obra (fls. 86).

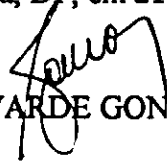
08/82	6,99 ORTN	2.094,99	14.643,98
09/82	234,39 ORTN	2.241,64	525.418,00
10/82	234,39 ORTN	2.398,55	562.196,13
11/82	656,98 ORTN	2.566,45	1.686.106,32
12/82	456,25 ORTN	2.733,27	1.247.054,44

Diante do exposto, e por tudo mais que do processo consta, conheço do recurso, por tempestivo e interposto na forma da Lei e, no mérito, **DAR PROVIMENTO PARCIAL** para desconsiderar o arbitramento do valor da construção, reconhecendo como custo o valor apurado no laudo pericial de fls. 86/135, ficando retificado, portanto, o valor tributável, como acréscimo patrimonial não justificado no período-base de 1982, exercício de 1983, para Cr\$ 4.036.286,30, bem como para excluir do cálculo da exigência tributária a incidência da TR no período compreendido entre 04 de fevereiro de 1991 e 29 de agosto de 1991.

É o meu voto.

Brasília, DF, em 21 de fevereiro

de 1.995


EDEVARDE GONÇALVES - relator