



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10820.001758/00-48
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2102-003.023 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2014
Matéria IRPF - APD e arbitramento de custo de imóvel
Recorrente JOSÉ JOÃO JORGE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1996, 1997, 1998

EXAME DE CONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF n° 2, publicada no DOU, Seção 1, de 22/12/2009)

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, que atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN e presentes os requisitos do art. 10 do Decreto n° 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO ANUAL.

O Imposto de Renda Pessoa Física, embora apurado mensalmente, se sujeita ao ajuste anual, de sorte que sua apuração somente se faz ao final do exercício, quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva anual. Trata-se, pois, de fato gerador complexivo anual.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O imposto sobre a renda pessoa física é tributo sob a modalidade de lançamento por homologação e, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial encerra-se depois de transcorridos cinco anos do encerramento do ano-calendário. Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado por rendimentos oferecidos à tributação, rendimentos isentos ou tributados exclusivamente na fonte.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. REGRA DE APURAÇÃO E TRIBUTAÇÃO.

A partir do Ano-calendário 1989, o acréscimo patrimonial deve ser apurado mensalmente, devendo o valor apurado, não justificado por rendimentos oferecidos à tributação, rendimentos isentos ou tributados exclusivamente na fonte, ser computado na determinação da base de cálculo anual do tributo.

CUSTO DE CONSTRUÇÃO DE EDIFICAÇÕES. ARBITRAMENTO COM BASE NA TABELA PINI DE CUSTOS DE EDIFICAÇÕES.

O custo da construção de edificações deve ser comprovado por meio da apresentação das notas fiscais de aquisição de materiais, recibos/notas fiscais de prestação de serviços e comprovantes de pagamentos junto aos órgãos controladores. A falta ou insuficiência da comprovação autoriza o arbitramento da edificação com base na tabela PINI.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS – Presidente.

Assinado digitalmente

NÚBIA MATOS MOURA – Relatora.

EDITADO EM: 21/07/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alice Grecchi, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, José Raimundo Tosta Santos, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Núbia Matos Moura e Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti.

Relatório

Contra JOSÉ JOÃO JORGE foi lavrado Auto de Infração, fls. 06/11, para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), relativa aos anos-calendário 1995 a 1997, exercícios 1996 a 1998, no valor total de R\$ 850.887,39, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes últimos calculados até 31/10/2000.

A infração apurada pela autoridade fiscal, detalhada no Auto de Infração, no Termo de Constatação e Encerramento de Fiscalização, fls. 38/43, e no Termo de Constatação e Intimação Fiscal, fl. 112/116, foi acréscimo patrimonial a descoberto, conforme Demonstrativos Mensais de Evolução Patrimonial, fls. 12/23.

No procedimento fiscal houve o arbitramento dos custos de construção de um hotel situado em Araçatuba/SP, na Avenida Brasília nº 1775. O arbitramento se deu com base nos índices adotados por publicação técnica especializada (Revista Construção - índice PINI de Custos de Edificações), conforme procedimentos e demonstrativos, fls. 118/121, em razão dos seguintes fatos, extraídos do Termo de Constatação e Intimação Fiscal, fl. 112/116:

6- DE UMA ANÁLISE MAIS PROFUNDA, CABE ALGUMAS CONSIDERAÇÕES:

• ESTA FISCALIZAÇÃO NÃO CONSIDEROU OS CUSTOS (DESEMBOLSOS) APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE, COMO SENDO O CUSTO REAL DESPENDIDO COM A CONSTRUÇÃO DO HOTEL, POIS, CONSTATOU QUE NÃO FORAM RELACIONADOS TODOS OS COMPROVANTES DE PAGAMENTOS, COMO ALGUNS ITENS CONSTANTES NO MEMORIAL DESCRITIVO E DO REFERIDO IMÓVEL COMERCIAL, CITADOS ABAIXO COMO EXEMPLO:

A) IMPERMEABILIZAÇÃO: BANHOS, COZINHA E ÁREA DE SERVIÇO TERÃO AZULEJOS INDICADOS NO PROJETO

FOI RELACIONADA SOMENTE OS VALORES DE R\$ 1.500,00 EM MAIO DE 1.996 E R\$ 1.620,00 EM JANEIRO DE 1.997.

B) Pisos: SERÁ EXECUTADO CONFORME PROJETO EM ANEXO

FOI INCLUÍDO COMO DESPESAS APENAS AS IMPORTÂNCIAS R\$ 120,00 EM NOVEMBRO DE 1.996, R\$ 1.037,00 EM MARÇO DE 1.997 E R\$ 1.394,00 EM MAIO DE 1.997.

C) GRANITOS E MÁRMORES:

NÃO FOI RELACIONADA NENHUMA NOTA FISCAL CONTENDO MÁRMORE, E REFERENTE A GRANITO FORAM INCLUÍDOS APENAS R\$ 2.012,00 EM ABRIL DE 1.996 E R\$ 338,00 EM MAIO DE 1.996.

D) VIDROS:

FOI INCLUÍDO APENAS A IRRISÓRIA IMPORTÂNCIA DE R\$ 639,00, NO MÊS DE FEVEREIRO DE 1.997, CONTENDO ESTE TIPO DE MATERIAIS.

E) PISCINA E BANHEIROS:

NÃO CONSTA NA RELAÇÃO NENHUMA PEÇA OU MATERIAL PARA CONSTRUÇÃO DE PISCINA, COMO AZULEJO, FILTRO DE DECANTAÇÃO DE ÁGUA, BOMBA E MOTOR, ETC, COMO TAMBÉM PARA BANHEIROS COMO VASOS SANITÁRIOS, PIAS, TORNEIRAS, CHUVEIROS ELÉTRICOS, ETC.

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, fls. 560/616, que foi considerada procedente em parte, pela autoridade julgadora de primeira instância, conforme Acórdão DRJ/SP2 nº 17-39.767, de 08/04/2010, fls. 723/758. Alterou-se o valor dos acréscimos patrimoniais a descoberto, em razão de inclusão nos Demonstrativos Mensais de Evolução Patrimonial de rendimentos de cadernetas de poupança.

Cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 10/05/2010, Aviso de Recebimento (AR), fls. 760, o contribuinte apresentou, em 07/06/2010, recurso voluntário, fls. 763/81273, no qual traz as alegações a seguir resumidas:

Alguns vícios rudimentares – arbitramento e execução simplificada da lei – Os lançamentos imputados ao contribuinte assentam-se, exclusivamente, sobre arbitramentos. São nada menos que sete arbitramentos cumulativos. Só que, nesses arbitramentos não foram observados os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório. Não foram observadas singelas regras de lógica e de aritmética. Nem mesmo a verdade material, evidente para qualquer pessoa de bom senso, mereceu o respeito a que faz jus. Logo, não há arbitramento, mas pura e simples arbitrariedade.

No que tange ao arbitramento de rendimentos com base em renda presumida, mediante utilização de sinais exteriores de riqueza, tem-se que o disposto no art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990 foi revogado pela Lei nº 8.383, de 1991, art. 5º, parágrafo único.

O arbitramento unilateral dos custos de construção com base na chamada Tabela PINI, se não impede, inquestionavelmente, dificulta ao extremo a aplicação individual das normas tributárias de regência. Com esse comportamento ilegítimo, está o Fisco, em verdade, aplicando uma pauta de valores mínimos estabelecida por entidade particular.

Capitulação errônea – As exigências relativas a 1995 padecem de falta de fundamento legal, posto que os arts. 1º, 2º e 3º da Lei 8.134/90, invocados pelo Fisco, não se aplicam a esse ano-calendário, visto que revogados pela legislação superveniente. Tampouco lhe são aplicáveis os arts. 7º e 8º da Lei 8.981/95 e os arts. 3º e 11 da Lei 9.250/95, também invocados pelo Fisco, mas que, em, face do princípio constitucional da anterioridade, só podem incidir sobre fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1996.

Inobservância da lógica – O instrumento utilizado pelo Fisco para apurar acréscimos patrimoniais não justificados é logicamente inadequado. Não apenas em sua forma, mas também em seu conteúdo.

Inobservância da Constituição e do CTN. O conceito jurídico-tributário de renda – Os acréscimos patrimoniais para que possam ser enquadrados no conceito de renda, tem de estar realizados, concreta e, material e comprovadamente realizados. A origem do acréscimo patrimonial é, de fato, irrelevante, pode não estar comprovada ou pode mesmo ser ilícita; sua realização, contudo, há de ser efetiva e, portanto, comprovada.

O período de apuração da renda. Realização anual versus presunção mensal - Apesar de a Constituição exigir que o imposto incida sobre a renda, o excedente, o acréscimo patrimonial concreta, material e comprovadamente realizado no período de um ano, o legislador estabeleceu que a incidência se dê sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês, o que, a rigor, nem chega a ser presunção de renda realizada. Essa linha de raciocínio conduz à conclusão de que, nos trechos em que assim dispõem, as Leis 7.713/88, 8.134/90 e 9.250/95, invocadas como fundamentos jurídicos da exigência combatida, violam o CTN e a Constituição Federal em vigor. Assim também a Lei 8.383/91, não invocada pelo Fisco, mas que traz disposições essencialmente idênticas.

Decadência - Segundo a tese do Fisco, de incidência mensal, a realização da hipótese de incidência do IRPF, aqui, consumou-se no último dia de cada mês atingido pela ação fiscal. Assim, cada um dos quinquênios correspondentes aos períodos-base compreendidos entre 1º de janeiro e 31 de outubro de 1995 expirou no último dia de cada um dos meses de janeiro a outubro de 2000. De acordo com o art. 150, § 4º, do CTN, a atuação em 10 de novembro de 2000, deu-se, portanto, a destempo no que concerne aos meses de janeiro a outubro de 1995.

Inobservância das leis de regência. Regras específicas para a antecipação - As exigências apuradas em períodos mensais, sobre rendimentos brutos, não se sustentam em relações jurídicas obrigacionais. O ato administrativo que as formaliza é, portanto, desprovido de exigibilidade, sendo-lhe impossível adquirir executividade. De duas, uma: ou a periodicidade é anual e, em consequência, o procedimento combatido é nulo, *ab initio*, ou a periodicidade é mensal e, em consequência, o direito de a Fazenda formalizar os créditos tributários relativos aos meses de janeiro e outubro de 1995 extinguiu-se antes do lançamento notificado em 10/11/2000.

Presunção de renda versus presunção de rendimentos – Não foi apenas a lei ordinária que avançou para além do permissivo constitucional. Também o lançamento ultrapassa os lindes da lei ordinária inconstitucional. As diferenças porventura encontradas pela autoridade fiscal não se subsumiriam sequer no conceito de rendimentos presumidamente recebidos. Muito pior: não se subsumiriam nem mesmo no conceito de rendimentos.

Acréscimo patrimonial e origem dos recursos – A absurda presunção do Fisco no sentido de que o pretense acréscimo patrimonial pretensamente injustificado teria tido sua origem em rendimentos recebidos de pessoas físicas, sujeitos a imposto mensal. Nessa hipótese, a razão imporia a inferência de que tais rendimentos só poderiam ter origem na atividade preponderante do recorrente: a atividade rural.

Inobservância dos fatos . Verdade material e exatidão legal do tributo – O arbitramento do custo da construção – No caso concreto, dois fatos são

extremamente relevantes: a) tudo foi declarado, relacionado e comprovado, exceto os custos dos vidros; b) os valores correspondentes aos itens indevidamente postos sob suspeita pelo Fisco, somados, estão muitíssimo aquém da metade do custo da obra, em verdade, uma bagatela em relação a ele. Mas, ainda que não houvesse comprovação alguma dos custos dos elementos integrantes desses itens, o logicamente razoável, moral e legalmente correto, teria sido o seu arbitramento, com base em valores de mercado. Poder-se-ia, até, atribuir àqueles itens os valores publicados pelo SINDUSCON – OESP. O que jamais podia ter sido feito é rejeitar cerca de 80% de comprovação inquestionável.

As tabelas de custos unitários básicos de construção. Tabela PINI. Particularidade da obra avaliada - A tabela PINI é bem mais onerosa para o contribuinte. Da tabela PINI para a Tabela SINDUSCON há considerável diferença. Segundo a abalizada palavra de renomados profissionais da Engenharia (declarações anexas), para se chegar à realidade geral (média) da região de Araçatuba, é preciso aplicar à tabela PINI uma redução em torno de 35%.

O arbitramento da renda – Na fase impugnatória, o recorrente apresentou um demonstrativo idêntico ao apresentado pelo Fisco, mas corretamente preenchido. As omissões são identificadas em folhas anexas e comprovadas pelos extratos bancários juntados ao processo (fls. 279 a 523). À luz dos fatos assim demonstrados e comprovados, ainda que existisse realmente o acréscimo patrimonial pretendido pelo Fisco, estaria ele plenamente justificado de acordo com sua própria metodologia.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Núbia Matos Moura, relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Cuida-se de lançamento que imputou ao contribuinte a infração de omissão de rendimentos caracterizada acréscimo patrimonial a descoberto, evidenciado, em suma, pelo arbitramento dos custos de construção de um hotel, de propriedade do recorrente.

De imediato, deve-se dizer que, conforme disposto na Súmula CARF nº 2, abaixo transcrita, este colegiado não deve apreciar alegações acerca da constitucionalidade das leis tributárias:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Portaria CARF nº 52, de 21/12/2010)

Assim neste voto não serão apreciadas alegações trazidas pela defesa, no que concerne à inobservância da Constituição Federal.

Ainda, preliminarmente, o contribuinte suscita a nulidade do lançamento, porque, em suma, entende que no arbitramento do custo de construção do hotel não foram observados os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório e também porque o arbitramento de rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização de sinais exteriores de riqueza, não é possível em razão da revogação do disposto no art. 6º da Lei nº 8.021, 12 de abril de 1990, pela Lei nº 8.383, 30 de dezembro de 1991, art. 5º, § único.

No que se refere ao arbitramento dos custos de construção do hotel tem-se que foi realizado nos termos do disposto no art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990:

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.

§ 5º Revogado

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

No Termo de Constatação e Intimação Fiscal, fl. 112/116, do qual o contribuinte foi cientificado, durante o procedimento fiscal, a autoridade lançadora esclareceu às razões porque entendeu necessário o arbitramento, sendo certo, ainda, conforme se verá mais adiante neste voto, que a modalidade escolhida para o arbitramento foi aquela mais favorável ao contribuinte. Aqui se ressalte que o interessado foi notificado do arbitramento antes do lavratura do Auto de Infração, conforme o Termo de Constatação e Intimação Fiscal, fl. 112/116, já mencionado, sendo-lhe, pois, ofertada a possibilidade de já antes da lavratura do Auto de Infração, se pronunciar acerca do arbitramento do custo de construção do imóvel.

Quanto à apuração do acréscimo patrimonial a descoberto cumpre dizer que, ao contrário do que afirma o contribuinte, o art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990, encontra-se em pleno vigor, sendo certo que o art. 5º, § único, da Lei nº 8.383, de 1991, ao estabelecer que o imposto de renda será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês, não implica em revogação da autorização contida no art 6º da Lei nº 8.021, de 1990, para arbitramento dos rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

Nesse ponto, cumpre dizer que os dispositivos legais citados no Auto de Infração, fls. 07, (arts. 1º, 2º, 3º, e §§, da Lei nº 7.713/88; arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.134/90; arts. 7º e 8º, da Lei nº 8.981/95 e arts. 3º e 11, da Lei nº 9.250/95) são perfeitamente condizentes com a infração imputada ao contribuinte e estão todos em vigor e aplicam-se aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 1995, 1996 e 1997.

E mais, o presente lançamento foi levado a efeito por autoridade competente e dado ao contribuinte o direito de defesa, no momento da apresentação da impugnação e do recurso voluntário, que ora se analisa. Tem-se, ainda, que na lavratura do Auto de Infração foram cumpridas todas as formalidades estabelecidas no artigo 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) e o lançamento está em perfeito acordo com as exigências previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo fiscal.

Nessa conformidade, afasta-se a arguição de nulidade do lançamento alegada pelo recorrente.

Prosseguindo, deve-se examinar a alegação do contribuinte acerca da decadência do crédito tributário correspondente aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro e outubro de 1995.

Sabe-se que o fato gerador consiste na situação material descrita pelo legislador como capaz de suscitar a obrigação tributária. No caso do imposto de renda, o fato gerador é a aquisição da 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 conceito de renda (CTN, art. 43).

Quanto ao tempo de ocorrência do fato gerador, a doutrina adotou a seguinte classificação: instantâneos, periódicos e continuados.

Os fatos geradores periódicos, também denominados complexivos, são aqueles que se realizam ao longo de um intervalo de tempo, como é o caso do IRPF, que embora apurado mensalmente, se sujeita ao ajuste anual e em assim sendo sua apuração somente se faz ao final do exercício, quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva anual. Trata-se, pois, de fato gerador complexivo anual.

Logo, tem-se que os fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 1995, somente se completaram em 31/12/1995.

Já no que se refere à contagem do prazo decadencial, em observância do disposto no art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, deve-se adotar as conclusões exaradas no Recurso Especial nº 073.733 - SC (2007/0176994-0), cuja ementa abaixo se transcreve:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o

pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

Do acima transcrito, verifica-se, no que concerne ao IRPF, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial encerra-se depois de transcorridos cinco anos do encerramento do ano-calendário. Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, o contribuinte apresentou sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), exercício 1996, ano-calendário 1995, fls. 46, apurando saldo de imposto a pagar de R\$ 19.025,77. Ocorreu, portanto, a antecipação do pagamento, de modo que se deve aplicar, para a contagem do prazo decadencial, o previsto no § 4º do art. 150 do CTN, conforme entendimento acima referido. Assim, a data inicial para a contagem do prazo decadencial é 01/01/1996 e o termo final 31/12/2000. Como o contribuinte foi cientificado do Auto de Infração em 10/11/2000, fls. 45, não há que se falar em decadência do crédito tributário na data do lançamento.

No mérito, tem-se que o lançamento cuida de omissão de rendimentos, caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, apurada em conformidade com o disposto no art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990, já transcrito neste voto.

O levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos, cabendo à autoridade lançadora comprovar apenas a existência de rendimentos omitidos, que são revelados pelo acréscimo patrimonial não justificado. Nenhuma outra prova a lei exige da autoridade administrativa.

Provada pela autoridade fiscal a aquisição de bens e/ou aplicações de recursos, cabe ao contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados. Isto é, a prova *ex ante*, de iniciativa da autoridade fiscal, redundará no ônus da contraprova pelo contribuinte.

Ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, a autoridade fiscal fica dispensada de provar, no caso concreto, a omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte a prova em contrário.

Assim, há de se concluir que é perfeitamente possível e devidamente previsto na legislação de regência a apuração de omissão de rendimentos, caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto.

Diga-se, ainda, que a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto deve ser mensal e não anual como defende o contribuinte.

Nesse sentido, deve-se observar as seguintes disposições legais:

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988

Art.1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art.2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, 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 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

(...)

Art. 4º Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês;

De acordo com os artigos transcritos, a partir de 1º de janeiro de 1989 o imposto de renda das pessoas físicas é devido mensalmente, à medida que os rendimentos - incluídos neste conceito os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados - e ganhos de capital são percebidos.

Portanto, a análise da evolução patrimonial para fins de levantamento do acréscimo patrimonial a descoberto, cuja finalidade é detectar a existência de omissão de rendimentos tributáveis, deve reportar-se aos períodos mensais para conformar-se às disposições legais, sendo certo que os acréscimos patrimoniais a descoberto verificados em determinados meses de um mesmo ano-calendário, devem ser somados e levados ao ajuste anual, conforme já aqui dito, em razão de tratar-se de fato gerador complexivo.

Feitas estas considerações, deve-se dizer que, no presente lançamento, restou evidenciado pelos Demonstrativos Mensais de Evolução Patrimonial, fls. 12/23, partes integrantes do Auto de Infração, o acréscimo patrimonial a descoberto, em determinados meses dos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997, conforme discriminado no Auto de Infração, fls. 07.

Assim, para ver cancelado o Auto de Infração, o contribuinte deve demonstrar que referidos acréscimos, detectados pela autoridade fiscal, são justificados por rendimentos já oferecidos à tributação, rendimentos isentos ou rendimentos de tributação exclusiva na fonte.

Nesse ponto, importa dizer que a autoridade fiscal ao proceder o levantamento do acréscimo patrimonial observou todos os rendimentos do contribuinte, os quais foram inseridos nos Demonstrativos Mensais de Evolução Patrimonial como recursos/origens; assim como quando do cálculo do imposto devido, levou-se em consideração as deduções pleiteadas pelo recorrente, quando da apresentação de suas correspondente Declarações de Ajuste Anual, conforme se infere dos Demonstrativos de Apuração, fls. 08/10.

Diga-se, ainda, que as alegações do contribuinte acerca de recursos/origens não observadas pela autoridade fiscal, conforme aduzido pela defesa na impugnação e no recurso, foram devidamente apreciadas na decisão recorrida, que as acolheu em parte, razão porque reduziu o valor dos acréscimos patrimoniais a descoberto, em razão de inclusão nos Demonstrativos Mensais de Evolução Patrimonial de rendimentos de cadernetas de poupança, os quais não haviam sido considerados originalmente pela autoridade fiscal.

No recurso, o contribuinte não trouxe nenhum outro documentos, trazendo as mesmas alegações acerca de rendimentos de aplicações financeiras, as quais não foram acatadas pela decisão de primeira instância por falta de apresentação de documentos comprobatórios.

Assim, considerando que quando da apresentação do recurso, a defesa não acostou aos autos nenhum novo documento, resta mantida a decisão recorrida, no que concerne aos demais rendimentos de aplicações financeiras, indicadas nos Demonstrativos de Evolução Patrimonial elaborados pela defesa, posto que não restaram comprovadas, adotando-se aqui as mesmas razões de decidir esposadas na decisão recorrida acerca da matéria.

Ainda, no que se refere ao acréscimo patrimonial a descoberto deve-se dizer que o cálculo do imposto devido foi realizado, levando-se os valores das omissões detectadas à tributação no ajuste anual. Não houve, portanto, tributação como rendimentos recebidos de pessoas físicas, conforme afirmou a defesa. Por outro lado, não pode prevalecer a tese

defendida pelo contribuinte de ver as omissões detectadas por acréscimo patrimonial a descoberto tributadas nos moldes dos rendimentos da atividade rural. Como já aqui mencionado, o lançamento de omissão de rendimentos, caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, nada mais é que uma presunção legal. Ora, tratando-se de rendimento presumido, não se pode acatar a alegação de que sejam da atividade rural, posto que se assim restasse confirmado, não haveria que se falar em presunção de rendimentos e sim em omissão de rendimentos da atividade rural. Destaque-se que nas Declarações de Ajuste Anual, correspondentes aos anos-calendário 1995, 1996 e 1997, os rendimentos da atividade rural sequer são preponderantes, conforme bem afirmado na decisão recorrida.

Por fim, no que concerne ao arbitramento do custo de construção do hotel também adoto as razões de decidir da autoridade julgadora de primeira instância, pedindo vênias para aqui transcrevê-las:

DO ARBITRAMENTO DO CUSTO DE CONSTRUÇÃO.

O arbitramento do valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, que sirvam de base para o cálculo do tributo é recurso previsto no artigo 148 da Lei 5.172, de 25/10/1966 - Código Tributário Nacional - nos casos em que esses sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado. Reproduz-se a seguir o dispositivo legal mencionado:

"Art. 148. 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 os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."

No caso presente, por meio da Intimação Fiscal nº 10820/097/98 (fl. 70), o contribuinte foi intimado a apresentar, entre outros itens, demonstrativo dos desembolsos realizados na construção do imóvel sito à Av. Brasília, 1775, informando a natureza dos gastos, datas e respectivos valores, consolidados por mês e ano.

Em atendimento, foram apresentados os Demonstrativos de Desembolsos na Construção de Imóvel de fls. 75/107, alcançando o período de dezembro de 1994 a setembro de 1997.

Conforme descrito no Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 112/116, a fiscalização não considerou os valores apresentados como sendo o custo real despendido na construção do imóvel, por ter constatado, com base no memorial descritivo, que não foram relacionados todos os comprovantes de pagamento, de acordo com exemplos que enumera fl. 113.

Ante a impossibilidade do levantamento do custo real de construção, o fiscal autuante fez uso do recurso facultado pelo

artigo 845, inciso II, do Decreto 3000, de 26/03/1999, que a seguir se transcreve:

"Art. 845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 79):

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;

O contribuinte contesta os motivos para o arbitramento descritos pelo fiscal autuante no Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 112/116) alegando, entre outras razões, que apresentou comprovantes de pagamentos referentes a "nada menos que 891,30 m² de azulejos", comprovantes estes reapresentados às fls. 626/630, como se essa quantidade fosse suficiente para a impermeabilização dos banheiros, cozinha e área de serviço da edificação.

Ocorre que, da análise do Contrato de Empreitada para Construção Civil anexado pelo próprio contribuinte às fls. 149/155, verifica-se que a área destinada à colocação de azulejos é, no mínimo, de 2.316,77 m², como se verá. Na discriminação dos serviços respectiva quantidade, consta à fl: 153, no item 4, pavimento térreo, a quantidade de 262,20 m² de emboço para azulejo. Na fl. 154, item 6, pavimento tipo, consta a quantidade de 1.969,92 m² de emboço para azulejo, assim como à fl. 155, item 8, piscina, a área impermeabilizada, a ser recoberta com azulejo, é de 84,65 m², perfazendo dessa forma o montante de 2.316,77m² (262,20 + 1.969,92 + 84,65).

Como se observa, o contribuinte, que insiste ter relacionado e entregue à fiscalização todos os comprovantes de pagamento, comprovou a compra tão-somente de 891,30 m², quantia correspondente apenas a 38% do total utilizado na edificação (2.316,77m²).

Com relação aos pisos, a nota fiscal de fl. 638, emitida por Portobello - Soluções Personalizadas em 05/06/1996, no valor de R\$ 4.999,75 não havia sido informada/apresentada à fiscalização no curso da ação fiscal, não se encontrando entre os documentos acostados às fls. 156/190 e nas relações de desembolsos de fls. 74/107. Tal nota fiscal refere-se à compra de 419,90 m² de piso cerâmico e sua juntada apenas agora, na fase impugnatória, é mais um motivo a justificar o arbitramento.

Ainda com relação aos pisos, o interessado informa que o piso dos apartamentos é de carpete, mas não consta qualquer despesa com sua aquisição/instalação nas relações de desembolsos de fls. 74/107.

No tocante aos granitos e mármore, o contribuinte relata em sua impugnação (fl. 605) que "tudo que, na obra, foi executado em pedra (granito, mármore e ardósia, principalmente), ficou a

cargo da MARMORARIA LALUCE LTDA., material e mão de obra; os comprovantes estão todos nos autos, mas outras cópias estão sendo anexadas a estas razões".

Pois bem, foram juntadas na impugnação as notas fiscais de fls. 639, 640, 642 e 644. Nos demonstrativos de desembolso estão relacionadas as referidas notas fiscais, e apenas essas, emitidas pela Marmoraria Laluce. As notas fiscais de fls. 639, 640 e 642 referem-se ao fornecimento de granito cinza andorinha, enquanto a nota fiscal de fl 644 é relativa a mão de obra. Portanto, não foi apresentada/relacionada nenhuma nota fiscal referente à aquisição de mármore e ardósia, que o contribuinte afirma que foram utilizados na obra.

Novamente, as alegações do impugnante contra o arbitramento, somente vêm a justificá-lo.

Quanto aos vidros, o próprio contribuinte admite que não os relacionou e comprovou, sob a justificativa de que houve extravio de comprovantes.

Como se vê, há elementos mais que suficientes para concluir que o interessado deixou de informar parcela considerável dos recursos despendidos na construção do referido imóvel. Tal circunstância autoriza o arbitramento do custo de construção com base no valor de mercado, conforme previsto no art. 148 do CTN, já reproduzido, e no art. 6º da Lei nº 8.021/90:

"Art. 6º (..)

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

O arbitramento foi efetivado com base em índices adotados por publicação técnica especializada (Revista Construção – Índice PINI de Custos de Edificações), elaborados com base em norma da Associação Brasileira de Normas Técnicas. As tabelas de índices têm periodicidade mensal e levam em consideração a destinação da obra (residencial, comercial, industrial), o padrão (fino, médio e popular) e a existência ou não de elevadores, tratando-se de prédios. No presente caso, foi considerado o valor do m² correspondente aos Custos Médios de Construção de Imóveis Comerciais sem Elevadores, índice mais favorável ao contribuinte, pois o hotel dispõe de elevador.

Foi aceito o período de construção informado pelo contribuinte e comprovado pelos documentos apresentados (dezembro de 1994 a setembro de 1997).

Na elaboração dos Demonstrativos dos Custos de Construção não Declarados (fls. 118/119) foi inicialmente calculada a área construída em cada mês, mediante a divisão do custo mensal

informado pelo contribuinte pelo valor do m² extraído da tabela PINI.

A seguir, calculou-se a proporção da área construída no mês em relação ao total da obra.

Multiplicou-se a proporção obtida pela área total da obra, obtendo-se a área construída em cada período. Finalmente, multiplicando-se a área construída pelo valor do m² extraído da tabela PINI foi obtido o custo arbitrado mensal. A diferença entre o custo arbitrado e o valor informado constitui o custo não declarado.

Trata-se de um raciocínio coerente, com base nos elementos que dispunha a fiscalização, que em nada afronta as regras da lógica e da aritmética ou a verdade material, como alega o impugnante.

E óbvio que o valor arbitrado não possui o mesmo grau de exatidão que o custo real, efetivamente incorrido. Porém, este só é de conhecimento do próprio contribuinte.

Somente ele possui o controle de todos os gastos incorridos na empreitada e conhece a quantia efetivamente despendida e sua distribuição ao longo da obra.

Se esses valores tivessem sido disponibilizados à fiscalização a Análise da Evolução Patrimonial teria sido executada com os valores efetivamente despendidos. Porém, na ausência de tais valores, motivada pelo não atendimento pleno por parte do interessado, não restou outra saída à fiscalização senão valer-se do arbitramento, medida esta prevista tanto no CTN quanto na legislação ordinária.

Outrossim, observa-se dos demonstrativos de fls. 118/119 que o custo arbitrado do imóvel resultou no montante de R\$ 1.575.169,23 enquanto o custo de construção informado pelo contribuinte foi de R\$ 582.234,77. Ou seja, o valor informado pelo contribuinte corresponde apenas a 37% do custo encontrado por meio do arbitramento.

Ainda que os preços da tabela PINI apresentassem uma distorção de 35% em relação aos preços praticados na região, conforme alega o impugnante, mesmo assim o novo valor de R\$ 1.023.859 (65% de R\$ 1.575.169,23) é muito superior ao custo informado pelo contribuinte (R\$ 582.234,77).

Ressalte-se que se trata apenas de um raciocínio hipotético, posto não haver prova de que essa distorção realmente ocorra, mas se presta a comprovar que o custo de construção informado pelo contribuinte é bem inferior ao custo efetivo, justificando plenamente o arbitramento levado a cabo pela autoridade fiscal.

Diz, ainda, o impugnante que a finalidade das tabelas de custos unitários básicos de construção é proteger os compradores de unidades autônomas, servindo de mecanismo comparativo, sobretudo no início da incorporação, quando ainda não existe

um projeto executivo e aponta equívocos no Termo de Constatação e Intimação Fiscal.

As supostas imprecisões apontadas no referido Termo, notadamente quanto ao fato da Editora PINI não estar obrigada pela Lei nº 4.591/64 a publicar e elaborar tabelas de custo, assim como, segundo alega o interessado, a PNB 140 não ser uma norma e sim e de projeto que deu origem à NBR 12.721, em nada comprometem o lançamento.

A título de esclarecimento, registre-se que a NBR 12.721, que passou a vigorar em 1993, é uma revisão da NB-140, de 1965.

Sobre a validade da utilização de tabelas de custo elaboradas por entidades especializadas, é ampla e iterativa a jurisprudência administrativa sobre o assunto, consubstanciada em vários Acórdãos do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, podendo-se citar como exemplo, os seguintes:

(...)

Quanto ao questionamento do contribuinte sobre a utilização da Tabela PINI ao invés da Tabela SINDUSCON que, a seu ver, lhe seria mais favorável, devem ser feitos os seguintes esclarecimentos.

A Tabela SINDUSCON contemplava nos anos-calendário em exame apenas unidades habitacionais multifamiliares de 2 e 3 dormitórios, ou seja, apartamentos.

Somente a partir de março de 2000, o SINDUSCON passou a calcular os CUBs Comercial Salas e Lojas, Comercial Andares Livres, Galpão Industrial e Casa Popular de 01 Quarto.

As Tabelas PINI mostraram-se mais apropriadas para o empreendimento em questão por apresentar custos em função da destinação da obra (residencial, comercial ou industrial). No caso, foram utilizados os valores do m² correspondente aos Custos Médios de Construção de Imóveis Comerciais sem Elevadores, índice, que já é mais favorável ao contribuinte, pois o hotel dispõe de elevador. Como se vê, utilizou-se o Custo Médio, sendo descabida a afirmação de que a fiscalização teria classificado o hotel como de alto padrão.

Cabe, ainda, lembrar que nesses índices não estão incluídos os custos relativos a projetos, cópias, orçamentos, movimentos de terra, fundações, ar condicionado, aquecedores e paisagismo.

Como se vê, são fartas as razões para a manutenção do arbitramento do custo de construção do hotel, perpetrado pela autoridade fiscal, sendo importante destacar que em julgamento realizado em 07/08/2008, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, foi unânime em manter um arbitramento de custo de construção com base em índices da tabela PINI, Acórdão nº 104-23.378, cuja ementa a seguir se transcreve:

CUSTO DE CONSTRUÇÃO DE EDIFICAÇÕES - CUSTOS UNITÁRIOS - ARBITRAMENTO COM BASE EM TABELAS DO SINDUSCON/PINI.

O custo da construção de edificações deve ser comprovado por meio da apresentação das notas fiscais de aquisição de materiais, recibos/notas fiscais de prestação de serviços e comprovantes de pagamentos junto aos órgãos controladores. A falta ou insuficiência da comprovação autoriza o arbitramento da edificação com base nas tabelas divulgadas pelo SINDUSCON/PINI.

Nestes termos, deve ser mantido o arbitramento do custo de construção do hotel, posto que o contribuinte não juntou aos autos elementos comprobatórios do real custo do imóvel, tampouco trouxe aos autos avaliação contraditória, que pudesse justificar o cancelamento do arbitramento.

Ante o exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito NEGAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Núbia Matos Moura - Relatora