



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59
RECURSO Nº. : 07.386
MATÉRIA : IRPF - EXERCÍCIOS DE 1988 a 1990
RECORRENTE : AMADEU SPACK
RECORRIDA : DRJ EM CURITIBA - PR
SESSÃO DE : 17 DE SETEMBRO DE 1996
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.889

IRPF - DECADÊNCIA - A Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou lançamento suplementar, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data.

IRPF - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - EXERCÍCIO DE 1990 - ANO-BASE DE 1988 - TRIBUTAÇÃO MENSAL - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte.

IRPF - CUSTO DE CONSTRUÇÃO - ARBITRAMENTO COM BASE NA TABELA DO SINDUSCON - Aplica-se a tabela do SINDUSCON ao arbitramento do custo de construção de edificações quando o contribuinte não declara a totalidade do valor despendido em construção própria, limitando-se a comprovar com documentos hábeis apenas uma parcela dos custos efetivamente realizados, em montante incompatível com a área construída. Para o cálculo do rateio do custo arbitrado da obra por ano-base, deve ser utilizada a proporcionalidade da duração da obra, assim entendido o período compreendido entre a expedição do Alvará de Construção e o Habite-se, fornecidos pela Prefeitura Municipal.

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL NÃO JUSTIFICADO - DISPONIBILIDADE DOS RENDIMENTOS - O aumento de patrimônio da pessoa física não justificado com os rendimentos tributados na declaração, ou com os rendimentos não tributáveis, ou com os rendimentos tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do ano-base, está sujeito à tributação do Imposto de renda.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

**VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD
COMO JUROS DE MORA** - Por força do disposto no artigo 101 do
CTN e no § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil
Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderá ser cobrada;
como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando
entrou em vigor a Lei nº 8.218/91.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto
por AMADEU SPACK.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de decadência do
exercício de 1988, ano-base de 1987 e de inaplicabilidade da tributação de acréscimos
patrimoniais (saldos negativos mensais) pela modalidade de carnê-leão no exercício de
1990, ano-base de 1989, e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para: I - que
o rateio do custo arbitrado da obra por ano-base, seja proporcional ao período de
duração da obra, assim entendido o período compreendido entre a expedição do Alvará
de Construção e o Habite-se, fornecido pela Prefeitura Municipal, com um fator de
redução de 30%, e, em consequência, seja excluído da tributação as importâncias de
Cz\$ 2.281.476,27 e Cz\$ 47.873.242,92 (padrões monetários da época),
correspondentes, respectivamente, aos exercícios de 1988 e 1989, anos-base de 1987 e
1988; II - que o cálculo dos acréscimos legais relativo ao exercício de 1990, ano-base de
1989, obedeça o prazo estabelecido pela declaração de ajuste; III - excluir da exigência
fiscal o encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991. Nos termos do
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 OUT 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado), ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, LUIZ CARLOS DE LIMA FRANCA e REMIS ALMEIDA ESTOL.

Defendeu o contribuinte, através de sustentação oral, o contador José Rocha - CRC-PR nº 31.836, seu Procurador.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669
RECURSO Nº. : 07.386
RECORRENTE : AMADEU SPACK

RELATÓRIO

AMADEU SPACK, contribuinte inscrito no CPF/MF 005.007.809-78, residente e domiciliado na cidade de Campo Largo, Estado do Paraná, à Rua Marechal Deodoro, nº 406 - Centro, jurisdicionado à DRF em Curitiba - PR, inconformado com a decisão de primeiro grau prolatada pela DRJ em Curitiba - PR, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 329/354.

Contra a contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 30/03/93, a Notificação de Lançamento - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 86/104, com ciência em 06/04/93, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 46.894,68 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD acumulada como juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/92; da multa de lançamento de ofício de 50% e dos juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1988 a 1990, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1987 a 1989.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de revisão de declarações do imposto de renda onde a fiscalização constatou variação patrimonial a descoberto, em decorrência, principalmente, do arbitramento do custo de construção dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

prédios localizados à Rua Marechal Deodoro, s/nº e nº 530 - Campo Largo - PR, com base nos Índices do SINDUSCON.

Para o arbitramento do cálculo do custo da construção dos imóveis em questão, em decorrência da falta de comprovação da totalidade dos efetivos gastos, o Fisco utilizou como parâmetro o Custo Unitário Básico do Estado do Paraná (CUB-PR) na proporção de 1(um) custo básico por m² para a área residencial e área comercial, considerada obra de padrão normal com três quartos e quatro pavimentos.

Para o cálculo do rateio do custo da obra por ano-base, foi utilizada a proporcionalidade entre o custo médio do SINDUSCON e o valor declarado pelo contribuinte em suas declarações de imposto de renda - declaração de bens.

Sendo que para a obra da Rua Marechal Deodoro, 530, que teve seu início marcado para 17/08/88 e o seu término em 31/10/89, conforme consta nos competentes Alvará de Construção e Habite-se de fls. 32/33, a distribuição do rateio pelo cálculo da proporcionalidade adotada pelo Fisco é a seguinte: 1988 = 760,86 m²; 1989 = 322,41 m², área total = 1.083,38 m². E para a obra da Rua Marechal deodoro, s/nº, que teve seu início em 29/07/87 e o seu término em 19/10/89, conforme consta nos competentes Alvará de Construção e Habite-se de 25/26, a distribuição do rateio pelo cálculo da proporcionalidade adotada pelo Fisco é a seguinte: 1987 = 556,58 m²; 1988 = 538,50 m²; 1989 = 34,81 m², área total = 1.129,89 m².

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 06/04/93, a sua peça impugnatória de fls. 100/121, instruída com os documentos de fls. 122/278, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário, com base nos seguintes argumentos:

- que os imóveis objeto da ação fiscal, foram construídos em três etapas ao longo de 1987 a meados de 1991, constituindo-se em uma única unidade;

- que foram construídas menos paredes que o constante nos projetos, por serem obras contínuas e interligadas;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

- que não concorda com o padrão adotado, em função das características da construção, pois inexistem paredes divisórias, os azulejos aplicados são de cor branca, o piso é de mosaico, a cobertura de Eternit, as paredes internas são rebocadas e as externas apenas chapiscadas, inexistindo ainda jardins, calçadas e outros melhoramentos;

- que com base nas características dos projetos e dos esclarecimentos anteriores, fica constatado tratar-se de uma construção comercial de padrão baixo e não um prédio de apartamentos de padrão normal como pretende o fisco;

- que os índices editados pelo SINDUSCON-PR, referem-se a construções comum com um, quatro, oito e doze pavimentos, dando ênfase a construção de condomínios de apartamentos, cujo custo é muito superior ao de prédios comerciais e sem divisórias, portanto o fisco de forma errada vem arbitrando tal tabela sem observar os aspectos individuais, revelando falta de consistência no lançamento e conseqüente desrespeito ao art. 142 do CTN no que se refere a apuração da base de cálculo omitida; para ratificar o comentado Junta Laudo Técnico, passado por Studio Engenharia e Construções Ltda;

- que morador de Campo Largo e exercendo atividades comerciais, teve a oportunidade de obter descontos mais significativos; 45% nos materiais adquiridos em 1987 e 50% em 1988, já no caso das ferragens obteve 35% e 56% de desconto nas compras relativas a 1987 e 1988 respectivamente, enquanto que nas telhas obteve 72% de desconto na aquisição em 1988, conforme pode ser constatado nas notas fiscais apensadas;

- que nos cálculos apresentados pelo fisco não foi considerado o montante de Cr\$ 328.500,00, referente a aquisição de materiais no ano-base de 1990, conforme o declarado no exercício de 1991;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

- que embora a obra só tenha iniciado em 1987, grande quantidade de materiais foram adquiridos em 1984, conforme pode ser constatado pelas notas fiscais juntadas e que foram rejeitadas pelo fisco, cujo montante totalizou Cr\$ 301.860,00;

- que não concorda com a pretendida aplicação da TRD, como juros de mora, no período de fevereiro a dezembro de 1991.

Cumprindo o preceito estabelecido no artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, o servidor designado a se pronunciar sobre os fatos apresentados, após analisar as razões da impugnação, propõe que o lançamento seja mantido integralmente, com base nos seguintes argumentos:

- que em vistoria nos imóveis em análise, constatamos que a obra, apesar de possuir três projetos arquitetônicos distintos, constitui-se de um único imóvel;

- que tratando-se de obras continuas, e analisando os projetos, constata-se que foram elevadas menos paredes, provocando economias construtivas, porém não se pode dizer que tais economias sejam significativas quando comparadas com o total edificado. O mercado da construção civil, adota como regra, que, quando não houver alteração estrutural, as remoções ou elevações de paredes não afetam o custo final. Que atualmente este mesmo mercado vem oferecendo unidades para que o comprador divida o ambiente a sua vontade, sem com isso alterar os custos finais. Como também vendem conjuntos comerciais que quando unificados, não reduzem os custos de cada uma das unidades pela remoção de algumas paredes;

- que o padrão adotado, embasou-se numa visita no imóvel, para constatar a qualidade dos materiais empregados, e comprovar o que se observa nas fotos de fls. 39;

- que dos serviços e materiais empregados na obra, muitos foram pagos ou adquiridos sem as respectivas notas fiscais, entre ele destacamos: os granitos e mão de obra especializada para colocação, massa corrida, tintas, pincéis, rolos e a respectiva mão de obra, cortinas, trilhos, espelhos dos pilares, mármore, corrimão, calhas, rufos,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

protetores de platibanda, domos de acrílico, impermeabilizantes para lajes e caixa de água, material de limpeza de obra, fechaduras, dobradiças e parafusos, equipamentos de incêndio, projeto arquitetônico, projeto hidráulico, projeto de telefonia, projeto elétrico, projeto de incêndio. Destaque-se que encontramos na empresa SOCIENGE, notas fiscais relativas ao projeto estrutural segunda etapa e do projeto de prevenção de incêndio, em nome do contribuinte e não anexada ao processo pelo mesmo, configurando-se de forma clara a sonegação de notas fiscais;

- que com base nas características dos projetos, da visita no local da obra, da constatação dos serviços e materiais realmente empregados, fica inequivocamente constatado tratar-se de uma obra de padrão normal. A Tabela do SINDUSCON-PR, não consigna, (obras complementares e especiais, muros, calçadas, etc.), mas consideradas pelo Fisco, (menos paredes e sanitários) e ainda por tratar-se de obra contínua e sem interrupção, foi reduzido o índice do SINDUSCON - PR de padrão normal, 1 pavimento e três quartos, para padrão normal, quatro pavimentos e três quartos, adequando os custos arbitrados a realidade;

- que o índice de omissão de rendimentos foi revelada pela falta de comprovantes dos gastos efetivos, e os valores declarados serem insuficientes para construção de um imóvel comercial de fino acabamento com área total de 2.213,50 m²;

- que na tentativa de justificar os custos omitidos o contribuinte primeiramente explica que na qualidade de morador e comerciante conseguiu no mercado de materiais da construção civil, ramo diverso do que exerce, descontos fabulosos. Entende-se no entanto que para se fazer bons negócios ou conseguir grandes descontos não há necessidade de ser do ramo do comércio. A obtenção de descontos em causa, adveio de outra realidade e não a do tino comercial do contribuinte, mas sim da inflação, que já não era novidade naquela época. Os vendedores de materiais para evitar constantes alterações de preços, se utilizavam do expediente de embutir valores acima do preço real de mercado, temendo choques econômicos (congelamentos), e na data da venda concediam descontos adequados para poder competir no mercado;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669**

- que conforme quadro elaborado (fls. 300), constata-se que o contribuinte adquiriu grande quantidade de materiais sem notas fiscais, desta forma a observação constante das fls. 61, nada mais é que outra tentativa para ludibriar o fisco, apresentando um quadro demonstrativo manipulado à conveniência do contribuinte;

- que ainda na mesma tentativa para justificar os custos omitidos, junta ao processo um Laudo de fls. 124/125, assinado por Valdemiro Chemin Gadens, que apresentada do nada, uma deflação de 50% sobre a Tabela de Padrão Normal editada pelo SINDUSCON-PR, sem no entanto provar com elementos técnicos convincentes em relação a sua alegação, a não ser explicar o óbvio;

- que diante do teor do laudo apresentado, do comentário acima, e por mais objetivo que um construtor possa ser, nunca poderia concluir que a obra em tela teve seus custos reduzidos de 50% em relação a tabela do SINDUSCON-PR, a não ser que o laudo tenha sido encomendado para compatibilizar com os custos declarados e assim justificar a omissão de rendimentos do contribuinte;

- que conforme os Alvarás de fls. 25 e 32, Certificados de Conclusão de fls. 26 e 33 as obras no seu todo tiveram início em junho de 1987 e conclusão em outubro de 1989, como também está em análise o exercício de 1991, desta forma Improcedem às reclamações do contribuinte que pede a inclusão do montante de Cr\$ 328.500,00 a título de aquisição de material que foram pagos naquele exercício. Os quadros de fls. 12/15 desta informação demonstram que o grosso do material foi adquirido até abril de 1989, restando até junho de 1989 apenas mão de obra;

- que igualmente Improcedem as reclamações do contribuinte quanto a aquisição de materiais em 1984, quando a obra de fato iniciou em 1987.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

- que quanto à afirmação de que o padrão de construção é "baixo" e que o fisco partiu de uma premissa falsa ao arbitrar, com adaptações, o custo SINDUSCON às construções em pauta, observa-se que NB 140 recomenda exatamente este procedimento (fls. 113, 4º parágrafo); pode-se verificar pelas fotos às fls. 39, que não se trata, absolutamente, de obra de padrão "baixo", o que é corroborado com propriedade pela Informação Fiscal de fls. 294/296;

- que engana-se o contribuinte quando afirma que os "Índices Sinduscon" ou "CUBs - Custos Unitários Básicos", apurados pelos sindicatos regionais da Indústria de construção civil, de conformidade com a NB 140, são preços, a própria norma citada específica - custos;

- que quanto ao argumento de que os materiais como ferragens e telhas teriam sido adquiridos com descontos de até 72% sobre o preço normal de mercado, devido ao bom relacionamento que o contribuinte teria na cidade, convém lembrar que houve, na época, sucessivos planos de estabilização econômica que determinavam congelamento dos preços; ora, era prática comum elaborar tabelas de preços superdimensionados, antecipando um possível congelamento de preços, e conceder "descontos", para adequá-los àqueles aceitos pelo mercado; esses "descontos" eram reduzidos progressivamente, o que correspondia, na realidade, a aumentar os preços;

- que quanto a à compra antecipada de material de construção totalizando Cr\$ 301.860,00 de notas fiscais emitidas em 1984, esse valor não foi declarado no exercício de 1985 nem nos posteriores, revelando tal intenção; fica evidente que tais compras de destinaram a alguma outra obra de pequena monta, especialmente quando se observa que o contribuinte possuía propriedades rurais com benfeitorias, conforme fls. 06-verso, 09-verso e 17;

- que quanto à aplicabilidade do índice Sinduscon, padrão baixo, com redução de 50%, e às demais notas fiscais listadas no doc. nº 9, fls. 132/136, o laudo técnico não esclarece ou justifica razoavelmente a utilização de um fator de redução de 50% sobre os índices do SINDUSCON-PR, em relação ao padrão normal; além do mais,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

a impugnação extrapola o laudo e pede que o mesmo índice de redução seja referendado sobre o padrão baixo; assim, não há como acolher tais alegações;

- que quanto ao valor de Cr\$ 328.500,00 referente a materiais que teriam sido pagos em 1990, além de não terem sido apresentados os comprovantes, conforme declarado pelo contribuinte em sua resposta à Intimação nº 035/93, fls. 57, havia sido iniciada uma tercelra construção ou 3ª etapa da obra, autorizada pelo alvará 4.281 de 21/02/90, com área de 1.471,57 m2 e constituída por duas moradias, sendo lógica de que tais materiais foram aplicados nessa 3ª etapa, não objeto deste processo;

- que quanto a cobrança de juros de mora com base na TRD, o lançamento obedeceu ao disposto no art. 3º, parágrafo único e art. 9º da Lei nº 8.177/91, combinado com o art. 30º da Lei nº 8.218/91.

A ementa da decisão da autoridade de 1º grau, que consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

**"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - Exercícios
1988 a 1990, anos-base 1987 a 1989.**

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - São
tributados, de acordo com a legislação de regência do
imposto de renda, os acréscimos patrimoniais não
justificados pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis
ou tributados exclusivamente na fonte.**

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 15/09/95, conforme Termo constante às folhas 323/325, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (16/10/95), o recurso voluntário de fls. 329/354, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória reforçado pelos seguintes argumentos:

- que em preliminar requer, respeitosamente, seja declarada a decadência com relação ao exercício de 1988, ano-base de 1987, uma vez que o lançamento foi



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

notificado ao contribuinte em 06/04/93 e o prazo para constituir a exigência, com relação ao ano-base de 1987, expirou em 31/12/92;

- que, ainda, em preliminar requer a inaplicabilidade da tributação de acréscimos patrimoniais pelo carnê-leão no exercício de 1990, ano-base de 1989 por entender que embora o artigo 2º da Lei nº 7.713/88 defina que o imposto de renda das pessoas físicas será devido mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, a obrigação de recolher o imposto mensalmente (carnê-leão) foi definida pelo artigo 8º, para os rendimentos que ali especifica. Uma coisa é o imposto ser devido, e outra é o prazo e a forma como o pagamento deve ocorrer. Nessa obrigatoriedade (carnê-leão) não foram incluídos os rendimentos da atividade rural, os rendimentos auferidos de pessoas jurídicas, bem como os rendimentos tributados com base em acréscimos patrimoniais e em sinais exteriores de riqueza, entre outros;

- que os índices do SINDUSCON são válidos para estimar quanto se gastaria por m2, num determinado mês, para construir o prédio todo. Mas não é apenas por esse aspecto que o lançamento em questão é incorreto. Outro erro, de igual ou até de maior relevância, é o fato de ter a Autoridade Lançadora aplicado índices de construção de apartamentos residenciais com três quartos e quatro pavimentos, para arbitrar custos de construção de um prédio de dois andares, com apenas e exclusivamente dois salões comerciais, um em cada pavimento;

- que o arbitramento de rendimentos através do preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, por se tratar de forma indireta e especial de procedimento fiscal, está estritamente regulado em normas legais específicas, tanto do Código Tributário Nacional como da lei ordinária, a elas se vinculando obrigatoriamente a Autoridade Lançadora;

- que não concorda com o critério de distribuição dos custos arbitrados pelo período fiscalizado.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

VOTO

CONSELHEIRO NELSON MALLMANN, RELATOR:

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

De acordo com a sua defesa o recorrente argui, inicialmente, a preliminar de decadência do prazo para constituição do crédito tributário relativo ao exercício de 1988, ano-base de 1987.

A respeito do assunto, dispõe o art. 711, do Decreto nº 85.450/80:

"Art. 711 - O direito de proceder ao lançamento do imposto extingue-se após 5(cinco) anos, contados (Lei nº 5.172/66,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

art. 173):

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

II -

Parágrafo 1º -

Parágrafo 2º - A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes, para os fins deste artigo, decai no prazo de 5 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo (Lei nº 2.862/56, art. 29)."

Depreende-se do inciso e do parágrafo supracitado, que a Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após 5 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (no caso de contribuinte omissor na entrega da declaração de rendimentos), se aquele se der após esta data.

Como o recorrente apresentou a sua declaração de imposto de renda relativo ao exercício financeiro de 1988, correspondente ao ano-base de 1987, em 27/04/88, conforme se constata às fls. 05/07, o prazo para contagem decadencial teve início e término em 27/04/88 e 27/04/93.

Assim, tendo o recorrente tomado ciência do lançamento em 06/04/93, dentro, portanto, do prazo quinquenal não procede a argumentação.

Quanto a preliminar de inaplicabilidade da tributação de acréscimos patrimoniais (saldos negativos mensais) pelo carnê-leão no exercício de 1990, ano-base de 1989, entendo que da mesma forma não assiste razão ao recorrente. Senão vejamos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

A lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas comina sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar.

Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma a menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

O fato gerador do imposto de renda é a situação objetivamente definida na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Erros ou equívocos, em princípio, por si só, não são causa de nascimento da obrigação tributária.

A errônea indicação do dispositivo legal infringido, ainda que tivesse ocorrido, o que no meu entender não ocorreu, no presente caso, não seria motivo de nulidade do Auto de Infração, por não se enquadrar nas hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Se fosse o caso, e se tivesse havido prejuízo para o contribuinte produzir a sua defesa, seria o caso de se sanarem as irregularidades, nos termos do art. 60 do referido Decreto nº 70.235/72.

Registre-se, entretanto, que o recorrente não teve a sua defesa dificultada, pois sabia perfeitamente de que estava sendo acusado, portanto, exerceu, plenamente, o seu direito de defesa.

Ora, se é certo que o Auto de Infração ou a Notificação de Lançamento deve conter, dentre outros elementos, a descrição do fato e a disposição legal infringida, a jurisprudência administrativa, e mesmo a judicial, têm dado maior relevância à matéria de fato, do que à capitulação legal. De um lado, porque os fatos tidos por irregulares, qual seja, omissão de rendimentos, imputados ao contribuinte, constituem o mais importante fator para a apresentação da defesa. Ainda porque, estabelecido o litígio administrativo fiscal, não está o julgador adstrito à capitulação legal contida no Auto de Infração, se entender que aos fatos melhor se enquadra outro ou outros dispositivos legais. Penso que também no processo administrativo fiscal tem guarida, com as devidas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

cautelias, o princípio de que ao julgador cabe extrair o direito aplicável aos fatos do processo. Evidentemente, sem que daí resulte cerceamento do direito de defesa.

O recorrente foi tributado em razão da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter constatado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o contribuinte apresentava "um acréscimo patrimonial a descoberto", ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada. Como se vê, o fato a ser julgado é a omissão de rendimentos, apurado através do fluxo financeiro do suplicante.

Sobre este "acrécimo patrimonial a descoberto" cabe tecer algumas considerações. Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícita a presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte. A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatada na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerada como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período. Não pode se tratada, portanto, como acréscimo patrimonial. Assim não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto.

O que se discute nos autos é a validade, ou não, da tributação mensal, já que a omissão de rendimentos é um fato constatado e nesta altura indiscutível.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

Vistos esses fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN).

Esta situação é definida no art. 43 do CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que no caso em pauta é a omissão de rendimentos.

Ocorrendo o fato gerador, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou, o lançamento será constituído quando se constatar que concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexistência.

Ora, no presente caso, a tributação levado a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa),



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

onde, facilmente, se constata que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

A questão em exame impõe ao intérprete a necessidade preliminar de enquadrar a norma a ser interpretada no ramo do direito positivo em que está inserida.

Com efeito, quando o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, se referiu à interpretação e integração da legislação tributária o fez de forma a não autorizar o intérprete na escolha indiscriminada dos vários métodos de hermenêutica à sua disposição, mas, ao contrário, lhe impôs uma rígida hierarquia de regras.

A primeira delas, a analogia, a doutrina tem como pacífico que sua aplicação decorre da seguinte operação mental: (Washington de Barros Monteiro - Curso de Direito Civil - Parte Geral - 11ª Edição - Editora Saraiva - pag. 44)

"De determinada norma, que regula certa situação, parte o intérprete para outra regra, ainda mais genérica, que compreenda não só a situação especificamente prevista, como também a não prevista."

Entretanto, para que se permita o recurso à analogia é preciso que o fato considerado não tenha sido especificamente objetivado pelo legislador, o que vale por dizer, que a fato não previsto se adotará norma que regule situação semelhante.

Por outro lado, há que se considerar o caráter de exceção implícito na norma em exame, e, neste caso, é pertinente e relevante a advertência de Washington de Barros Monteiro, que citando Andrea Torrente, acrescentou:

"... as normas de exceção são disciplinadas pelas de caráter geral, inexistindo, pois, motivo que justifique o apelo a analogia, que pressupõe não esteja contemplado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

em lei alguma o caso a decidir."

A segunda regra, caso a lei não forneça elementos suficientes para a construção analógica, implica em fazer com que o intérprete venha a se socorrer dos princípios gerais de direito tributário, o que vale dizer, pesquisar noutras leis tributárias, de caráter geral, que integram o sistema fiscal do país.

Feitos estes esclarecimentos, cabe afirmar que a expressão "Omissão de Rendimentos" deve ser interpretada à luz do direito positivo fiscal, e, sobre este prisma, será considerado omitido todo o rendimento não oferecido à tributação.

Todavia, se da análise da lei de regência (Leis nº 7.713/88) não impõe esta conclusão, com suficiente clareza, a ponto de acomodar o intérprete no limite de seus comandos.

Neste caso, cabe o concurso de outras normas de caráter geral, trilhando os passos autorizados pelo CTN, com o objetivo de extrair o verdadeiro alcance da expressão "Omissão de Rendimentos".

A questão poderia ser resolvida, se fosse o caso, quando recorre o intérprete ao disposto no art. 676, Inciso III do RIR/80 que, ao normatizar o lançamento de ofício, estabelece que esse procedimento será adotado quando a declaração do contribuinte for inexata, considerando-se como tal, a que contiver ou omitir qualquer elemento que implique em redução do imposto.

Ora, se o contribuinte não declarou os rendimentos cabe considerá-los como omitidos, pois a omissão sempre deverá ser entendida, sob o ponto de vista fiscal, como todo e qualquer procedimento que implique em não se praticar ato que a lei determine seja praticado.

Finalmente, há de se considerar o caráter excepcionalizante da norma em exame e, neste caso, deve-se sempre estar atento para o princípio de hermenêutica que orienta no sentido da prevalência, entre as normas que excepcionalizam, do objetivo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

sobre o subjetivo. Assim, não cabe ao Intérprete distinguir, onde a lei não fez distinção, nem, tão pouco, interpretar os seus comandos com base em aspectos subjetivos sob a justificativa que esta era a intenção do legislador.

Portanto, o que deve prevalecer é a vontade do sistema em que a norma está inserida e não a vontade do Intérprete.

Diz a norma legal que rege o assunto:

"Lei nº 7.713/88:

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

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

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

Enfim, entendo que os rendimentos omitidos apurado, mensalmente, pela fiscalização, correspondente ao exercício de 1990, ano-base de 1989, está sujeita à tabela progressiva mensal, entretanto, deve-se obedecer os prazos e acréscimos legais estabelecidos pela declaração de ajuste do exercício de 1990.

No mérito a matéria em discussão no presente litígio, como ficou consignado no Relatório, diz respeito, tão somente, sobre omissão de rendimentos evidenciada por gastos superiores aos declarados - custo da construção omitida, com



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

reflexo no acréscimo patrimonial não justificado, nos exercícios de 1988 a 1990, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1987 a 1989, em razão do arbitramento de obras com base na Tabela do SINDUSCON.

Quanto ao arbitramento do custo de construção estou com o Fisco, pois não existe razões para que a Administração Fiscal deva aceitar valores de custo de construções de imóveis declarados pelo contribuinte, em suas declarações de bens, quando se verifica estarem estes nitidamente subavaliados.

Neste processo, a partir da existência de prédio, cujas despesas de construção declaradas, não foram suficientemente comprovadas através da documentação apresentada e cujas dimensões indicam renda omitida, foi arbitrado o custo real da construção, com base em tabelas de valores informadas pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil no Paraná, elaboradas conforme NB-140 da ABNT, que apresenta custos médios por m².

O Sindicato tem autorização legal dos art. 53 e 54, da Lei nº 4.591, de 26/12/64, para promover a divulgação mensal dos custos unitários da construção civil a serem utilizados na região que ele jurisdiciona.

Nestes casos entendo ser perfeitamente aceitável o uso da presunção para provar que houve aumento patrimonial não justificado, decorrente de omissão de rendimentos, pela demonstração de que o custo total da construção foi superior ao declarado pelo contribuinte. Para a obtenção desse resultado, a fiscalização adotou o arbitramento que, no caso, constitui na utilização do preço médio do metro quadrado de construção, de acordo com as tabelas do SINDUSCON.

Em nenhum momento no exame feito nos autos pode-se concluir que o custo da obra foi devidamente comprovado e declarado. Resulta claro que o recorrente não fez a prova da totalidade dos gastos realmente incorridos, esta constatação é suficiente para autorizar o Fisco a arbitrar os custos de construção com base nos elementos que dispuser.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

Diz o dispositivo legal e regulamentar:

" - Art. 148 da Lei nº 5.172/66 (CTN) - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé 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.

- Art. 622 do RIR/80 - A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte, nos termos do artigo 677, os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição de patrimônio (Lei nº 4.069/62, art. 51, parágrafo 1º).

- Parágrafo único - O acréscimo do patrimônio da pessoa física será classificada como rendimento da cédula H, quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis ou já tributados ou já tributados exclusivamente na fonte (Lei nº 4.069/62, art. 52).

- Art. 623 do RIR/80 - As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 74).

- Parágrafo 3º - A revisão será feita com elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados neste Regulamento (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 74, parágrafo 1º).

- Art 676 do RIR/80 - O lançamento será efetuado de ofício quando o contribuinte (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 77, e Lei



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

nº 5.172/66, art. 149):

.....

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida.

- Art. 678 do RIR/80 - Far-se-á o lançamento de ofício (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 79):

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

II - abandonando as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios;

III - computando as importâncias não declaradas, ou arbitrando o rendimento tributável de acordo com os elementos de que se dispuser, nos casos de declaração inexata.".

A aplicação da tabela regional de Custos Unitários Básicos - CUB no arbitramento efetuado pelo Fisco é perfeitamente pertinente, pois tem sido reiteradamente reconhecida pela jurisprudência administrativa.

Sem dúvida, essas normas autorizam à autoridade lançadora a proceder o arbitramento do valor do custo da obra realizada com base nos elementos que dispuser. Entre estes elementos disponíveis está a tabela de custos unitários de construção do SINDUSCON, que o art. 54 Lei nº 4.591/64 que cuida da construção de edifícios determina sejam divulgadas mensalmente, de acordo com os critérios legais e normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas.

Não merece censura o procedimento adotado pela Fiscalização, pois, diante da falta de comprovação da totalidade dos custos da obra pela recorrente, agiu de forma correta, ao proceder o arbitramento do valor destes custos com base nos elementos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

disponíveis na repartição, quais sejam: as tabelas de custos unitários do SINDUSCON-PR, Alvará de Licença e Certificado de Vistoria de Conclusão de Obras expedidas pela Prefeitura Municipal de Campo Largo - PR e os esclarecimentos obtidos junto a própria contribuinte.

No que tange ao argumento que não se aplica no seu caso o arbitramento pela Tabela do SINDUSCON, cumpre observar que nas tabelas são calculados o custo médio de construção de edificações habitacionais e/ou comerciais para todo o Estado do Paraná, levando-se em conta o custo de construção como um todo, não o especificando em áreas regionais, segundo estabelece a Lei nº 4.591 e o disposto na PNB 140 da ABNT. Convém ainda esclarecer que nestes custos não são considerados as fundações especiais, elevadores, instalações de ar condicionado, calefação, telefone, fogões, aquecedores, play grounds, urbanização, recreação, ajardinamento, ligações de serviços públicos, despesas com instalações, funcionamento e regulamentação de condomínio, além de outros serviços especiais, impostos e taxas, projetos, neles compreendidos honorários profissionais e cópias, remuneração da construtora e remuneração do incorporador.

Quanto a metodologia (critério) empregada pelo Fisco para a distribuição do custo da obra por ano-base (rateio), entendo que esta deva ser proporcional ao tempo de duração da obra e não proporcional ao valor declarado pelo contribuinte como sendo o custo da obra em sua declaração de rendimentos, conforme se constata no Demonstrativos dos Custos das Construções às fls. 92/93, onde a fiscal autuante por meio deste arranjo aritmético chegou a conclusão que as áreas construídas dos imóveis foram de 556,58 m² (ano de 1987); 538,50 m² (ano de 1988) 34,81 m² (ano de 1989) para o Imóvel A (fls. 93) e de 760,86 m² (ano de 1988) e 322,41 (ano de 1989) para o Imóvel B (fls. 92). Ao invés de utilizar a proporcionalidade aritmética do período de duração da obra, assim entendido o período compreendido entre a concessão do Certificado de Construção e o Habite-se fornecidos pela Prefeitura Municipal, o que seria igual a equação da soma total dos meses do período de duração da obra está para a soma dos meses do ano-base, assim como, a área total construída está para a área construída no ano ano-base.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

Assim, considerando que a obra do imóvel "A" teve o seu início em julho de 1987 e seu término em outubro de 1989, ou seja, 28 meses (fls. 25/26), o custo anual da obra ficaria distribuído desta maneira:

a - período de julho a dezembro de 1987 = ano-base de 1987:

28 meses ————— 1.130,12 m²

06 meses ————— $x = 6 \times 1.130,12/28 = 242,17 \text{ m}^2$

b - período de janeiro a dezembro de 1988 = ano-base de 1988:

28 meses ————— 1.130,12 m²

12 meses ————— $x = 12 \times 1.130,12/28 = 484,34 \text{ m}^2$

c - período de janeiro a outubro de 1989 = ano-base de 1989:

28 meses ————— 1.130,12 m²

10 meses ————— $x = 10 \times 1.130,12/28 = 403,61 \text{ m}^2$

Considerando que a obra do imóvel "B" teve o seu início em agosto de 1988 e seu término em outubro de 1989, ou seja, 13 meses (fls. 32/33), o custo anual da obra ficaria distribuído desta maneira:

a - período de agosto a dezembro de 1988 = ano-base de 1988:

15 meses ————— 1.083,38 m²

05 meses ————— $x = 05 \times 1.083,38/15 = 361,12 \text{ m}^2$

b - período de janeiro a outubro de 1989 = ano-base de 1989:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

15 meses ————— 1.083,38 m²

10 meses ————— $x = 10 \times 1.083,38/15 = 722,26 \text{ m}^2$

No presente caso, em razão do tipo de construção (tipo comercial padrão normal, inexistência de paredes divisórias (vão aberto), qualidade do material aplicado), conforme se constata, claramente, nos autos através de levantamento fotográfico da obra, entendo que é perfeitamente aplicável o fator de redução de 30% sobre a quantidade de CUBs-PR (custos unitários básicos do Sinduscon-PR) arbitrados para a obra, ou seja, deve-se aplicar a paridade de 0,70 CUB por m² de área construída, aceito por unanimidade nesta Quarta Câmara.

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO VALOR NÃO DECLARADO:

ANO-BASE DE 1987

ESPECIFICAÇÃO	VALOR/MED	VALORES
1. Área construída em 1987	m ²	242,17
2. Fator de redução de 30% - paridade 1m ² =1CUB	CUB	72,65
3. Quantidade de CUBs considerados	CUB	169,52
4. Custo médio CUB - PR jul/dez - tabela sindicato	Cz\$	7.872,61
5. Valor efetivamente aplicado na obra (3 x 4)	Cz\$	1.334.564,84
6. Valor declarado como dispêndio	Cz\$	1.922.000,00
7. Dispêndio não declarado no ano-base (5 - 6)	Cz\$	-0-
8. Valor apurado como omitido no lançamento	Cz\$	2.459.769,55
9. Valor a ser excluído do lançamento (8 - 7)	Cz\$	2.459.769,55

ANO-BASE DE 1988

ESPECIFICAÇÃO	VALOR/MED	VALORES
1. Área construída em 1988	m ²	845,46
2. Fator de redução de 30% - paridade 1m ² =1CUB	CUB	253,63
3. Quantidade de CUBs considerados	CUB	591,83
4. Custo médio CUB - PR jan/dez - tabela sindicato	Cz\$	38.816,25
5. Valor efetivamente aplicado na obra (3 x 4)	Cz\$	22.972.621,23
6. Valor declarado como dispêndio	Cz\$	15.240.000,00
7. Dispêndio não declarado no ano-base (5 - 6)	Cz\$	7.732.621,23
8. Valor apurado como omitido no lançamento	Cz\$	55.605.864,15
9. Valor a ser excluído do lançamento (8 - 7)	Cz\$	47.873.242,92



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

Quanto ao ano-base de 1989 cumpre explicar que pelo critério de proporcionalidade entre o início da obra e o seu término, adotado por esta Câmara como sendo o critério justo a ser aplicado no arbitramento com base na Tabela do SINDUSCON, acaba-se chegando a uma diferença maior de omissão de receitas neste exercício, ou seja, o total de m² a serem distribuídos durante o ano de 1989 pelo critério da Câmara é de 1.125,87 m² (788,10 CUBs) , contra os 357,22 m² (357,22 CUBs) encontrados originalmente pela fiscalização. Assim, nesta parte deve-se observar o instituto da decadência do crédito tributário. Ademais, mesmo que fosse possível efetuar o lançamento, tem-se que o Auto de Infração/Notificação de Lançamento é a peça básica que delimita o litígio entre o fisco e o contribuinte, não podendo também, por outro lado, haver agravamento da exigência através de decisão desse Conselho, donde se conclui que nesse período, forçosamente, a diferença encontrada deve ficar limitada à lançada pela autoridade lançadora.

No que se refere à compra antecipada de material de construção totalizando Cr\$ 301.860,00 (padrão monetário da época) de notas fiscais emitidas em 1984, concordo com a decisão singular, que esse valor não foi declarado no exercício de 1985 nem nos posteriores, razão pela qual fica evidente que tais compras não pertencem as obras questionadas.

Quanto ao valor de Cr\$ 328.500,00 (padrão monetário da época), questionado pelo recorrente como valor pago no ano de 1990, nada consta nos autos que comprovassem tal afirmação, e mesmo que verdadeiro fosse não provocaria alteração na matéria tributável mantida pela decisão desta Câmara.

Quanto a aplicação da TRD acumulada a título de juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/92, cabe razão parcial a recorrente, pois já é entendimento manso e pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais que somente cabe a sua exigência a partir do mês de agosto de 1991, conforme o Acórdão nº CSRF/01.1.773, de 17 de outubro de 1994, adotado por unanimidade nesta Quarta Câmara, cuja ementa é a seguinte:



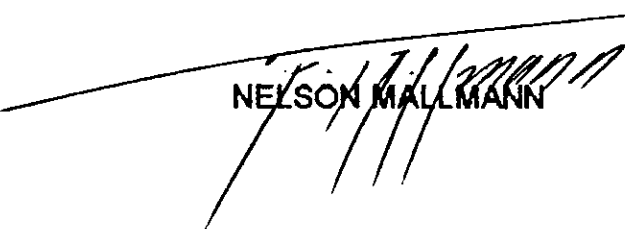
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10980.002504/93-59
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.669

"VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218. Recurso Provido."

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de REJEITAR as preliminares de decadência do exercício de 1988, ano-base de 1987 e de inaplicabilidade da tributação de acréscimos patrimoniais (saldos negativos mensais) pela modalidade de carnê-leão no exercício de 1990, ano-base de 1989, e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para: I - que o rateio do custo arbitrado da obra por ano-base, seja proporcional ao período de duração da obra, assim entendido o período compreendido entre a expedição do Alvará de Construção e o Habite-se, fornecido pela Prefeitura Municipal, com um fator de redução de 30%, e, em consequência, seja excluído da tributação as importâncias de Cz\$ 2.281.476,27 e Cz\$ 47.873.242,92 (padrões monetários da época), correspondentes, respectivamente, aos exercícios de 1988 e 1989, anos-base de 1987 e 1988; II - que o cálculo dos acréscimos legais relativo ao exercício de 1990, ano-base de 1989, obedeça o prazo estabelecido pela declaração de ajuste; III - excluir da exigência fiscal o encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 17 de setembro de 1996.


NELSON MALLMANN