



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.005904/92-62
Recurso nº. : 08.300
Matéria : IRPF - EXS.: 1989 a 1991
Recorrente : CARLOS KANAWATE
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR
Sessão de : 15 DE MAIO DE 1997
Acórdão nº. : 102-41.662

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Inexistindo perícia fundamentada, não há como rejeitar arbitramento de construção civil, que utilizou-se dos índices do SINDUSCON. Não cabe a utilização da TRD no período de fevereiro a julho de 1991.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARLOS KANAWATE.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 AGO 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros URSULA HANSEN, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JÚLIO CÉSAR GOMES DA SILVA, MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS e RAMIRO HEISE. Ausente justificadamente, a Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.005904/92-62
Acórdão nº. : 102-41.662
Recurso nº. : 08.300
Recorrente : CARLOS KANAWATE

RELATÓRIO

Trata-se o processo fiscal de lançamento de ofício relativo aos exercícios de 1989 a 1991, de acordo com as notificações de Lançamento Suplementar de fls. 81.

Assim relatou os autos o Ilmo. Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Curitiba:

"No caso, em face da análise das declarações de rendimentos e bens relativas aos exercícios citados e elementos apresentados em cumprimento às intimações nº 290/92 de fls. 01/02, em 15/04/92, nº 516/92 de fls. 73/77, em 31/08/92, bem como das diligências efetuadas pela fiscalização, apuraram-se:

a) acréscimos patrimoniais não justificados pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, evidenciando renda auferida e não declarada, sendo tributado na Cédula "H", o do exercício 1989, ano-base 1988 e, na tabela progressiva anual, o do exercício 1991, ano-base 1990, demonstrativo às fls. 74 e 76, respectivamente:

EXERC.	ANO-BASE	VALOR TRIBUTÁVEL
1989	1988	Ncz\$ 2.673,43
1991	1990	Cr\$ 61.824,64

b) rendimentos tributáveis omitidos, demonstrados às fls. 76, tributados na tabela progressiva do imposto de renda, nos respectivos meses:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.005904/92-62

Acórdão nº. : 102-41.662

EXERC.	PERÍODO-BASE	VALOR TRIBUTÁVEL	
1990	02/89	Ncz\$	19.029,24
1990	04/89	Ncz\$	1.162,53
1990	05/89	NCZ\$	230,19
1990	06/89	NCZ\$	59,06

Essas infrações tiveram enquadramento legal nos arts. 39, III; 676, III e 678, III do RIR/80, c/c os arts. 2º a 4º da Lei nº 7.713/88 e arts. 10 e 12 da Lei nº 8.134/90.

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação tempestiva de fls. 87/93, acompanhada dos documentos de fls. 94/109 e 112/129, onde:

1) contesta os valores utilizados como custo médio da construção, no arbitramento que gerou as variações patrimoniais a descoberto, objeto do lançamento; alega que o critério adotado pela fiscalização, que foi o de tomar como referência o custo unitário básico do Sinduscon-PR, relativo a unidades residenciais autônomas (apartamentos), com três quartos, em prédio de 12 andares, padrão baixo, aplicando um redutor de 5%, para arbitrar o custo do galpão para as instalações de depósito ou estabelecimento comercial de um só pavimento que construiu, é inadequado; argumenta que o redutor deveria ser no mínimo igual ao que o IAPAS adota para arbitrar o custo unitário básico - cub comercial, que é de 68% do cub residencial, citando e anexando a Orientação de Serviço IAPAS nº 226 de 28/08/89, que o Sinduscon-MG publica custos unitários básicos para o padrão comercial, os quais são formados por 90% do cub(s)/m2 de três quartos; requer, que, no mínimo, seja adotado o critério do Sinduscon-MG;

2) alega que a duração da obra foi de 31 e não 34 meses (fls. 74), pois foi iniciada em 02/02/88 e concluída em 15/08/90; feitas as correções decorrentes dessa alteração no prazo, o impugnante demonstra (fls. 89) que os acréscimos patrimoniais que haviam sido apurados sofrem alterações; além disso, alega que a distribuição linear adotada é inaceitável, pois o andamento de uma construção está sujeito a vários fatores, sendo a disponibilidade de recursos um deles, além de questões meteorológicas e de natureza dos serviços que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.005904/92-62

Acórdão nº. : 102-41.662

compõem; também o alicerce, parede, cobertura, piso, reboco, pintura, instalação elétrica, etc, que compõem o cub, não são feitos integralmente, a cada mês, para a metragem considerada;

3) afirma que o critério adotado só poderia ser aceito se inexistissem outros elementos de prova que demonstrassem que a construção foi feita com os recursos disponíveis, tempestiva e devidamente declarados, como é o caso e como reputa provar a seguir;

4) como prova dos recursos utilizados relaciona, no exercício 1989, ano-base 1988:

4.1) que não foram considerados, no demonstrativo de fls. 74, os rendimentos líquidos auferidos pela esposa, conforme indicado no item 87 da página 4 da sua declaração, fls. 04, no valor de NCZ\$ 577,05, sendo que anexa cópia da declaração da esposa às fls. 98/99;

4.2) que também não foram considerados, no demonstrativo de variação patrimonial de fls. 74, NCZ\$ 9.302,16 relativos à parcela tributada no exercício 1989, ano-base 1988, pela venda do imóvel à rua Cel. Bittencourt, 54, ap. 1501, Ponta Grossa-PR, conforme DALI, fls. 05, e item 39 da pág. 4 da declaração, fls. 04; que esse valor não foi incluído no quadro 05, porque sendo rendimentos tributáveis, não lhe ocorreu que deveria ser declarado junto com rendimentos não tributáveis; afirma que, no caso, impõe-se retificação de ofício, do erro (art. 147 § 2º do C.T.N.);

4.3) fornece declaração do Banestado, fls. 100, no sentido de provar que o saldo bancário que era credor, no valor de Cz\$ 266,38, em 31/12/87, passou a devedor de Cz\$ 624,51, em 31/12/88, gerando Cz\$ 890,89 de recursos;

4.4) assim, considera comprovada a inexistência de qualquer acréscimo patrimonial a descoberto no período;

5) relaciona como prova de recursos que não foram considerados pela fiscalização, no exercício 1991, ano-base 1990, os rendimentos da esposa, no montante de Cr\$ 508.488,00, fls. 101/102, argumentando que, dessa forma, inexistente qualquer acréscimo de origem não comprovada;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº. : 10980.005904/92-62

Acórdão nº. : 102-41.662

6) no exercício 1990, ano-base 1989, relaciona, como prova dos recursos utilizados, que deixaram de ser considerados, Ncz\$ 16.939,47, provenientes da venda do já citado imóvel em Ponta Grossa, em 29/12/88, anexando matrícula no registro de imóveis, fls. 107/108, e DALI, fls. 05, apresentado tempestivamente, como comprovação; esclarece que, do total da venda, no montante de Ncz\$ 18.000,00, Cz\$ 2.000.000,00 foram recebidos dos compradores e Cz\$ 16.000.000,00, acrescidos de rendimentos (por terem ficado bloqueados até o cumprimento das exigências contratuais das cláusulas 2a, 3a e 4a, fls. 103/106), recebidos da Caixa Econômica Federal, em 05/01/89, conforme o documento às fls. 109; que a compra dos imóveis no Jardim Cláudia e à rua Comendador Macedo, 20 no total de Ncz\$ 18.500,00 foi feita com esses recursos, mais os declarados.

7) faz a recomposição, às fls. 92, do quadro de fls. 76, alterando os valores arbitrados da construção e acrescentando os recursos descritos no item precedente, concluindo que, no ano-base 1989, contou com Ncz\$ 112.857,74 de recursos, para dispêndios de Ncz\$ 55.972,16, inexistindo, portanto, acréscimo patrimonial de origem não comprovada; que os dispêndios com a construção não são lineares, por ocorrerem à medida em que os recursos estão disponíveis, sendo que muitas vezes os materiais são adquiridos antecipadamente e em outras o pagamento é parcelado, por isso, em 31/12/89, apesar da obra de Ncz\$ 67.382,46, apurada pela fiscalização, retificada no quadro que elaborou às fls. 92, para Ncz\$ 56.885,58, a declaração de bens do contribuinte, às fls. 18, indica acréscimo patrimonial de apenas Ncz\$ 6.633,68 e que seus saldos bancários eram de Ncz\$ 17.479,00, negativos, no Banco do Brasil (conforme fls. 59) e Ncz\$ 3.301,71, negativos, no Banestado, (conforme fls. 100); afirma que essas sobras foram utilizadas para cobrir os supostos saldos negativos anteriores, ou para pagar material que foi empregado anteriormente ou que seria empregado posteriormente.

Requer, em síntese, que sejam reduzidos os custos unitários básicos para 90% dos custos das unidades autônomas e que seja cancelada a Notificação de Lançamento e arquivado o processo, por ter sido comprovada a origem dos recursos utilizados na construção em tela.

Em sua fundamentação ao decisum de primeira instância, assim manifestou-se a Ilma. autoridade ora recorrida:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.005904/92-62

Acórdão nº. : 102-41.662

"Não cabe reparo no critério adotado pela fiscalização que, para o arbitramento do custo da construção do barracão comercial, onde, segundo o memorial descritivo, fls. 36, a 'altura de pé direito, como parâmetro às paredes de alvenaria de tijolos, é de 6,0 m', entre outras características que demonstram tratar-se de construção de padrão, no mínimo "normal", utilizou o custo unitário básico de construção habitacional de padrão 'baixo', apartamento de 3 (três) quartos, em prédio de 12 (doze) pavimentos, com uma redução de 5% (cinco por cento), da tabela calculada pelo Sinduscon-PR.

Reclama o contribuinte que se adote o critério do IAPAS, referente ao cálculo do cub comercial; ora, a Orientação de Serviço IAPAS, nº 226 de 28/08/89, fls. 94, não se refere aos cub's, como quer fazer crer o contribuinte, mas somente a salários, ou seja, a uma fração do custo total, de comportamento diferente ao do custo dos materiais e ao do custo total, não podendo se prestar a comparações.

Reivindica então que, pelo menos, se utilize o critério do Sinduscon-MG, fls. 96, que propõe custos unitários básicos para o padrão comercial, formados por 90% do cub's/m2 de três quartos, com o respectivo número de pavimentos; tomando-se então, como exemplo comparativo, os dados da tabela do Sinduscon-PR, para os meses de janeiro e dezembro/89, escolhidos aleatoriamente, e constata-se que:

JANEIRO/89

TIPO DE CONSTRUÇÃO	CUSTO/M2, NA TABELA NCZ\$	CUSTO/M2, ARBITRADO NCZ\$
Reivindicação do contribuinte: Apart° de 3 quartos, prédio de 01 pavimento, padrão "baixo", com redutor de 90%	149,35	134,41
Critério fiscal: Apart° de 3 quartos, prédio de 12 pavimentos, padrão "baixo", com redutor de 95%.	119,27	113,30

22.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.005904/92-62

Acórdão nº. : 102-41.662

DEZEMBRO/89

TIPO DE CONSTRUÇÃO	CUSTO/M2, NA TABELA NCZ\$	CUSTO/M2, ARBITRADO NCZ\$
Reivindicação do contribuinte: Apart° de 3 quartos, prédio de 01 pavimento, padrão "baixo", com redutor de 90%	2.514,30	2.262,87
Critério fiscal: Apart° de 3 quartos, prédio de 12 pavimentos, padrão "baixo", com redutor de 95%.	1.965,19	1.866,93

Conclui-se, do exposto, que o arbitramento efetuado pela fiscalização foi extremamente benevolente com o contribuinte, sendo carentes de consistência as reivindicações do mesmo, pois agravariam a exigência.

Quanto à reclamação de que o prazo da obra foi de 31 e não 34 meses, observa-se que o alvará de fls. 24, é datado de 02/02/88, no entanto, às fls. 21, item I.1. o contribuinte, declara que 'Com referência à obra acima, desejo inicialmente informar, que apesar da obra ter sido autorizada apenas em 02/02/88, iniciou-se na realidade antes desta data, com a contratação do arquiteto Luiz R. Nakai para elaborar o projeto da obra, bem como a aquisição de parte do material que foi possível adquirir previamente, aproveitando condições de preços e eventuais disponibilidades financeiras.'; além do mais, se alterado o prazo para 31 meses, resultarão agravados os lançamentos referentes aos meses-base de 1989 e ano-base de 1990, pois o valor do custo mensal aumentaria, conforme se demonstra a seguir:

ANO-BASE TOTAL	Nº DE MESES	METRAGEM M2	MOEDA	CUSTO MÉDIO DO M2	CUSTO
1988	11 meses	124,37	NCZ\$	36,05	4483,57
1989	Janeiro	11,31	NCZ\$	119,27	1348,52
"	Fevereiro	11,31	NCZ\$	170,26	1952,64
"	Março	11,31	NCZ\$	178,53	2019,17

RP.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.005904/92-62

Acórdão nº. : 102-41.662

"	Abril	11,31	NCZ\$	187,31	2118,48
"	Maio	11,31	NCZ\$	203,21	2298,31
"	Junho	11,31	NCZ\$	237,06	2681,15
"	Julho	11,31	NCZ\$	342,23	3870,62
"	Agosto	11,31	NCZ\$	494,76	5595,74
"	Setembro	11,31	NCZ\$	696,74	7880,13
"	Outubro	11,31	NCZ\$	977,26	11052,81
"	Novembro	11,31	NCZ\$	1383,44	15646,71
"	Dezembro	11,31	NCZ\$	1965,19	22226,3
1990	8 meses	90,45	Cr\$	10.885,31	984.593,84

Assim, conclui-se pela manutenção do critério de duração da obra de 34 meses, adotado pela fiscalização, mais uma vez pela falta de consistência das reivindicações do impugnante.

Quanto à questão da distribuição linear dos custos da construção no arbitramento, é inevitável, uma vez que caberia ao contribuinte, em seu próprio interesse, apresentar as notas fiscais de compras dos materiais consumidos na construção e os comprovantes de pagamentos de salários, encargos sociais e demais despesas atinentes à obra, os quais comprariam incontestavelmente os dispêndios ocorridos; como isso não ocorreu, não se pode deixar de aplicar o preceituado nos arts. 676, inciso III e 678, inciso III, do RIR/80, sendo que o 1º Conselho de Contribuintes tem prolatado inúmeros acórdãos sobre o assunto, como por exemplo, o recente Acórdão nº 102-29517 de 09/11/94 (D.O.U. de 26/07/95):

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - É de se manter o lançamento fundado em descompasso patrimonial, apurado, pelo fisco com base no arbitramento do custo de construção de imóvel, utilizando-se dos índices do SINDUSCON, quando o contribuinte não logra comprovar ou justificar razoavelmente a sua origem."

Às fls. 144, fundamenta sua decisão neste termos:

"Da revisão das apurações de variações patrimoniais a descoberto e omissões de rendimentos, após efetuadas as alterações que se descreveram, resulta que:

- no exercício de 1989, ano-base 1988, fica elidida a cobrança do IR de 170,51 UFIR e da multa de 82,25 UFIR;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.005904/92-62

Acórdão nº. : 102-41.662

- nos meses-base de fevereiro, abril, maio e junho/89, é mantida a cobrança do IR de 975 UFIR, 52,35 UFIR e da multa de 487,85 UFIR, 26,17 UFIR e 4,71 UFIR respectivamente, ficando elidida a cobrança

dos demais valores (19,89 UFIR de IR e 9,94 UFIR) referentes a este ano-base, uma vez que integraram o valor apurado na declaração de rendimentos do exercício 1990, ano-base 1989;

- no exercício 1991, ano-base 1990, fica elidida a cobrança do IR de 31,06 UFIR e da multa de 15,53 UFIR.

ISTO POSTO,

DECIDO julgar parcialmente procedente o lançamento, determinado o prosseguimento da cobrança referente ao Imposto de Renda Pessoa Física, no valor de 1.037,46 UFIR, da multa no valor de 518,73 UFIR e dos acréscimos legais."

Irresignado, contudo, com a decisão que lhe foi parcialmente favorável, fez o contribuinte anexar aos autos, suas razões de recurso voluntário que compõem as fls. 150/164, mais anexos.

A Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu Parecer às fls. 210/216, no sentido de manter-se a decisão ora recorrida.

Este é o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.005904/92-62

Acórdão nº. : 102-41.662

VOTO

Conselheiro FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI, Relator

Conheceu-se do recurso por preencher os requisitos de lei.

Insurge-se o ora Recorrente contra a decisão de primeira instância, em toda a sua fundamentação.

De fato, argüiu o contribuinte contra o arbitramento realizado pela autoridade fiscal e mantido na decisão recorrida, nos seguintes termos:

“DA NÃO-OBEDIÊNCIA ÀS LEIS DE REGÊNCIA, NO ARBITRAMENTO, NO PRESENTE CASO.”

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.

Diz o Código Tributário Nacional:

‘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, arbitrar^á 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.’ (grifos nossos)

O Recorrente contestou o arbitramento efetuado pela Autoridade Fiscal, por terem sido utilizados índices do SINDUSCON válidos para prédio de apartamentos, com 12 pavimentos, quando o prédio construído é comercial, com um só pavimento, e por ter sido utilizado critério linear nesse arbitramento, além do erro de considerar como 34 meses o prazo de construção, quando o correto são 31 meses.

R.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.005904/92-62

Acórdão nº. : 102-41.662

Conforme se verifica pelos quadros constantes das fls. 6 e 7 da NB 140, um apartamento com 3 quartos, no projeto padrão, é composto ainda de 3 banheiros, sala, cozinha, área de serviço, quarto e WC para empregada, tudo com um total de 100m² de área privativa. Acrescentando-se 20% de área comum, cada apartamento teria um total de 120m² de área. O prédio comercial, consoante se verifica pela planta às fls. 27 e seguintes, e pelo Demonstrativo Fiscal de fls. 73, tem um total de 737,91 m², que divididos por 120m² de área de cada apartamento, corresponderia a 6,15 apartamentos. Que sejam 6 apartamentos. Além de que cada apartamento ocuparia dois andares do prédio, teríamos, nessa construção, 18 quartos (6x3) com tacos ou assoalho, 18 banheiros (6x3) com as respectivas pias, torneiras, instalações elétricas para chuveiro, hidráulica para água, esgotos para os vasos sanitários e pias, ladrilhos de 20x20 e 8 fiadas de azulejo 15x15; 6 cozinhas, com os mesmos ladrilhos e azulejos dos banheiros, com as respectivas pias, instalações de água e saídas para esgoto; 6 áreas de serviços, com seus tanques, instalações de água e esgoto, pisos hidráulicos e azulejos iguais aos banheiros, 6 quartos e 6 banheiros de empregada, com os respectivos equipamentos, totalizando 60 cômodos, todos com as respectivas paredes divisórias, pelo menos 60 portas, 60 janelas, 60 pontos de luz, 60 interruptores etc. Pedimos licença para solicitar encarecidamente aos Senhores Conselheiros que confirmem a relação aqui apresentada com as características do projeto padrão do SINDUSCON, às fls. 6 e 7 da NB-140, cujos custos foram utilizados pela Autoridade Fiscal (prédio de apartamento, com 3 quartos e doze pavimentos), para que não parem dúvidas a respeito desses dados.

Pois bem, Senhores Conselheiros: comparando-se o prédio acima com o construído pelo Requerente, cuja planta encontra-se às fls. 27 e seguintes, e cujo Memorial Técnico Descritivo encontra-se às fls. 36, é impossível não se constar que os custos para construção de um e de outro imóvel são totalmente diferentes. No prédio comercial construído há apenas dois banheiros com um total de três pias e três vasos sanitários, e um balcão isolando uma área com 25,26 m². O restante da construção é representado por uma área livre com 461,13 m², sem qualquer parede divisória e uma área de 201,20m² para estacionamento coberto, também sem qualquer parede divisória, com piso de simples cimento desempenado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.005904/92-62

Acórdão nº. : 102-41.662

É evidente, Senhores Conselheiros, que os custos de uma construção e os da outra são completamente diferentes. Não são os 5% reduzidos pela Autoridade Fiscal que iriam corresponder a essas diferenças. Os custos de mão de obra para as instalações hidráulicas, sanitárias e elétricas de uma e de outra obra são totalmente diferentes. As fundações de um prédio de 12 andares não são as mesmas de um galpão comercial térreo, ou de um pátio de estacionamento coberto, e assim por diante. Abram-se as plantas, leia-se o memorial descritivo e compare-se com o projeto padrão do SINDUSCON, utilizado pela Fiscalização, e constatar-se-á, indiscutivelmente, a impropriedade dos custos utilizados nesse arbitramento.

Mas não é só com relação ao CTN que a pretensão fiscal se choca. Conflita ela, também, com os próprios §§ 1º, 2º e 6º do art. 6º da Lei 8.021/90, que tratam das regras de tributação dos acréscimos patrimoniais e dos sinais exteriores de riqueza, e que dispõem:

‘§ 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.

(.....)

§ 6º - Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favoreça o contribuinte. (grifamos)

No caso, a Autoridade Fiscal pretende:

a) aplicar não a forma correta de verificar se os recursos declarados pelo contribuinte, no período da construção, eram suficientes para dar-lhe cobertura, mais sim um arbitramento que, sem qualquer consistência com a realidade, cria, em favor do Fisco, uma base de cálculo totalmente irreal, utilizando, para arbitrar o custo da construção de um galpão comercial térreo, os índices de construção de prédio de apartamentos de 3 quartos, com 12 pavimentos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.005904/92-62

Acórdão nº. : 102-41.662

b) fazer prevalecer seu critério de que a construção ocorreu de forma linear, edificando-se 10,31 m² integrais da obra a cada mês, embora esteja errado inclusive quanto ao total dos meses, e, por causa desse erro, acabe atribuindo ao ano de 1988, um total de 14 meses (144,33 m² atribuídos, às fls. 74, como construídos em 1988, divididos por 10,31m² construídos a cada mês, corresponderiam a 14 meses em 1988, quando, tendo a construção se iniciado em fevereiro daquele ano, apenas 113,41 m² poderiam ter sido feitos em 1988, segundo o critério fiscal, deslocando-se a diferença de 30,92m² para o ano de 1990, reduzindo os dispêndios em 1988 e aumentando os em 1990, o que evidencia, mais uma vez, as distorções e a precariedade do arbitramento diante do que determina o artigo 142 do CTN.

Também a Autoridade Julgadora, ferindo o que dispõe a Lei 8.021/90, deixa de considerar como disponíveis, em janeiro de 1989, Cr\$ 16.939.478,77 referentes à venda de um imóvel, ocorrida em 29/12/88, venda essa efetuada por Cr\$ 18.000.000,00, dos quais Cr\$ 2.000.000,00 foram recebidos dos compradores e Cr\$ 16.000.000,00 da Caixa Econômica Federal, os quais ficaram bloqueados por aquela instituição financeira, em depósito com correção, de 28/12/88 até o registro da escritura, em 05/01/89, conforme o contrato e o respectivo comprovante de pagamento, juntados à impugnação questão sobre a qual adiante se falará mais amplamente.

Como se verifica, o Lançamento fere os arts. 142 e 148 do CTN e os §§ 1º, 2º e 6º do art. 6º da Lei 8.021/90, quando, abandonado os valores declarados, arbitra os custos da obra, utilizando índices incompatíveis e inadequados para com a natureza das construções, sem qualquer consistência com a realidade, criando não só os valores, como também fluxo de caixa hipotético, o qual, por ser diferente do fluxo real declarado, gera, também sem qualquer consistência com a realidade, falta de recursos em fevereiro, abril, maio e junho, e sobra três vezes maiores de julho em diante, quando é evidente que a construção obedeceu o fluxo de caixa real, e não o hipotético e irreal resultante do arbitramento indevido.

Tratando-se, o arbitramento, de tributação diferenciada, a legislação de regência definiu regras específicas para o exercício desse arbitramento, impondo-se à Autoridade Fiscal, efetuar o lançamento com estrita observância, com rigorosa vinculação, ao que determina essa legislação.

 .



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.005904/92-62
Acórdão nº. : 102-41.662

Essa vinculação é expressamente determinada pelos artigos 3º e 142, e seu parágrafo único, do CTN, que determinam que o lançamento do tributo é atividade plenamente vinculada, ou seja, atividade em que é obrigatória a obediência às regras que disciplinam sua constituição. Dizem os referidos dispositivos:

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, (..) **cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.**
(.....)

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o **procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único - A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.
(destacamos)"

A partir deste ponto, faz saber à Egrégia Câmara da Doutrina Tributária sobre a estrita vinculação da autoridade lançadora à norma legal, citando C.A. Bandeira de Mello, Rubens Gomes de Souza, G.W. Rothmann, Aliomar Baleeiro, no caso de lançamento de ofício e por consequência lógica no arbitramento.

Às fls. 160, argüi ainda contra a exigência em si mesma pois, a seu ver, inexistente o acréscimo patrimonial a descoberto, senão, veja-se:

"DA PROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA TAMBÉM PELO FATO DE QUE OS RECURSOS DECLARADOS SÃO SUFICIENTES PARA DAR COBERTURA AOS ACRÉSCIMOS ARBITRADOS.

Como já se afirmou, não é apenas por ser incorreto o arbitramento que a exigência fiscal remanescente não pode prosperar. Ainda que se adotassem como corretos os valores e o fluxo de caixa arbitrado, ainda assim a exigência não pode prosperar, por que o contribuinte comprova a disponibilidade de recursos da ordem de Cr\$ 16.939.478,77, em janeiro de 1989, decorrentes da venda de um imóvel, venda essa declarada e sobre a qual foram recolhidos os tributos devidos na declaração do exercício de 1989, ano base de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.005904/92-62
Acórdão nº. : 102-41.662

1988, e que se encontram depositados na Caixa Econômica Federal desde o dia 28/12/88, a espera do registro da escritura, recursos esses liberados por aquela Caixa em 05/01/89, conforme comprovam os DOCUMENTOS N°S 06 e 07, juntados à impugnação.

Consoante se verifica pela informação Fiscal firmada pelo Auditor Fiscal de Tributos Federais Sr. Luiz Carlos Bini Mendes, assim se pronunciou aquela Autoridade, às fls. 132 e 133:

‘No tópico concernente à contestação do lançamento efetuado pelo fisco com base nos índices mensais do SINDUSCON para apuração do custo das obras, **nada comentamos tendo em vista que é um critério adotado pela Receita Federal.**’ (destacamos)

Essa omissão diz tudo: nada comenta, não porque considere correto o arbitramento, mas tão-somente por que ‘é um critério adotado pela Receita Federal’.

Quanto aos acréscimos, considerando a documentação juntada, aquela Autoridade Fiscal considerou comprovados Ncz\$ 1.205,49 dos Ncz\$ 2.673,43 apurados no ano-base de 1988, pelo que aquele acréscimo se reduz a Ncz\$ 1.467,94, conforme demonstra às fls. 132. Quanto aos demais acréscimos apontados, bem com à TRD, assim se manifesta aquela Autoridade:

‘Exercício 1990 - Ano-base de 1989

Com referência a este exercício consideramos o depósito anexado pelo contribuinte às fls. 109 (doc. 07) no valor de Cz\$ 16.939.478,77, descaracterizando, com isso, a variação apurada pela revisão.

Exercício 1991 - Ano-base de 1990

Neste período o impugnante comprovou o rendimentos do cônjuge no valor de Cr\$ 508.488,00, não configurando, portanto, variação patrimonial a descoberto.

No que tange à documentação anexada às fls. 112 a 129 correspondente à exigência dos encargos calculados com base na Taxa Referencial Diária, salientamos que trata-se de matéria de Direito e não compete, administrativamente, quaisquer apreciações.’ (destacamos)

R.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.005904/92-62
Acórdão nº. : 102-41.662

Com se vê, a Autoridade Fiscal, além de acolher corretamente os Cz\$ 16.939.478,77 como disponíveis em janeiro/89, pronunciou-se sobre a TRD, embora para alegar não competir a ele, administrativamente, qualquer apreciação sobre a matéria.

A Decisão Singular não faz qualquer comentário sobre essa Informação bem como nada diz quando à TRD, omitindo totalmente qualquer apreciação sobre a matéria. Embora reconheça também, às fls. 8/9 da decisão o recebimento dos Cr\$ 16.939.478,77 em 05/01/89, alega não poder considerá-los para comprovar os acréscimos patrimoniais de 1989 por que:

- a) esses valores já teriam sido considerados para dar cobertura ao acréscimo patrimonial do ano-base de 1988;
- b) o contribuinte não preencheu, no DALI, o quadro "CONTROLE DE DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO", constando como recebido em 1988 a totalidade do produto da venda;
- c) na declaração de rendimentos relativa àquele período-base não consta que houvesse crédito a receber, referente à venda do imóvel;
- d) para acolher o pedido de que os recursos acima fossem considerados disponíveis em janeiro de 1989, teria que ser retificada a declaração do ano base de 1988, o que o contribuinte está impedido de fazer, por força do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.968/82, além do que ocorreria acréscimo patrimonial tributável maior naquele ano-base, pois dos Cr\$ 18.000.000,00 da venda, apenas Cr\$ 2.000.000,00 foram efetivamente recebidos naquele período-base.

Essas alegações improcedem.

O DALI está correto, pois a venda não foi feita a prazo, e sim a vista, e o seu montante foi recebido na data da lavratura do contrato com a Caixa, em 28/12/88, apenas tendo parte dele permanecido depositado em nome do Requerente, até que a escritura fosse registrada, oito dias depois. Tal fato não representa diferimento do recebimento, tanto que o contribuinte recolheu o imposto devido, integralmente, no período-base correspondente, não diferindo essa tributação, por não ser o caso. E não se está solicitando retificação da declaração, mas sim que se acolham os valores nelas declarados e que, até por erro no formulário, como é o caso do valor tributado do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.005904/92-62
Acórdão nº. : 102-41.662

imóvel, deixaram de ser considerados no levantamento fiscal. O pedido de retificação da declaração, aliás, não está proibido no curso do processo fiscal, como se verifica pelo Acórdão nº 102.314, de 19/10/95, da Egrégia Segunda Câmara desse Conselho, publicado no DOU de 31/01/96, pág. 1508:

'RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO - Uma vez comprovado o erro cometido no preenchimento da declaração, este pode ser retificado através de pedido formulado pelo contribuinte antes de notificado do lançamento e, depois disso, mediante impugnação apresentada ou revisão de ofício pela administração tributária.' (destacamos)

Nem poderiam ser diferente, sob pena de se eleger o erro em fato gerador de tributo, e se negar a possibilidade da existência da correção dos erros dentro do contencioso fiscal administrativo ou judicial.

Quanto à afirmação de que se esse valor for considerado disponível apenas em 1989, a declaração do ano base de 1988 ficará a descoberto, esse fato, além de contestável, como a seguir se mostra, não serve como justificativa para manter uma exigência indevida.

Tendo o contribuinte recebido esses recursos em janeiro/89, é nesse mês que devem ser considerados disponíveis, e não em dezembro de 1988. Se esse fato faz gerar variação patrimonial a descoberto maior no ano-base 1988, é nesse ano-base que essa variação deve ser tributada não podendo, data máxima venia, a Autoridade Fiscal, transferi-la para o ano-base 1989.

Registre-se, por oportuno e necessário, que, tendo oferecido ao Fisco todos esses elementos em sua impugnação protocolada junto à DRF-Curitiba em 30/10/92, havia ainda 16 (dezesseis) meses e 11 (onze) dias, até 12/05/95, para que o Fisco refizesse o lançamento referente àquele período-base, se assim o entendesse de direito, reabrindo prazo para que o contribuinte o impugnasse. A própria Autoridade Fiscal, que comprovadamente examinou toda a documentação apresentada pelo Contribuinte, em sua Informação às fls. 132 e 133, já referida, datada de 21/10/93, seis meses antes de extinguir o prazo para que o lançamento pudesse ser refeito, nada diz a respeito. Não tendo efetuado essa retificação em tempo hábil, reabrindo o prazo para que sobre ela o Contribuinte apresentasse suas razões de defesa, não pode agora mudar a natureza das coisas, alegando a existência desse suposto acréscimo patrimonial em 1988, para tributá-lo em 1989, negando-se a considerar disponível em

Q.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº. : 10980.005904/92-62
Acórdão nº. : 102-41.662

05/01/89 o valor de Cr\$ 16.939.478,77, diante dos comprovantes de que só nessa data é que o contribuinte deles dispôs.

Quanto ao suposto aumento do acréscimo patrimonial no ano-base de 1988, por terem os recebimentos ocorrido em janeiro/89, verifica-se, consoante se demonstra no subitem 3.1, às fls. 4 da impugnação, que, por imperfeição do formulário da declaração de rendimentos, não aparece, entre os recursos disponíveis, o valor de Ncz\$ 9.302,16 relativo à parcela do imóvel tributada naquela própria declaração. Na pág. 15 do Manual de Pessoa Física daquele ano, a SRF manda incluir esse valor entre os "RENDIMENTOS NÃO TRIBUTÁVEIS", o que, por ser totalmente ilógico, passou desapercibido ao contribuinte e à Autoridade Lançadora, que também ignorou aquele valor no seu demonstrativo de fls. 74. Esse valor foi reconhecido agora pela Autoridade Julgadora, conforme fls. 7 da Decisão, até porque regularmente tributada na declaração do exercício de 1989, ano base 1988.

Adicionando-se a esse valor os Ncz\$ 556,35 de rendimentos líquidos declarados em separado pela esposa do Requerente, bem como os Ncz\$ 0,89 de diferença de saldo bancário, ambos os valores acolhidos pela Decisão conforme as mesmas fls. 7, ter-se-ia o seguinte montante disponível em 1988, além dos demais recursos apontados no Demonstrativo Fiscal de fls. 74, se considerados como integralmente recebidos naquele ano o produto da venda do imóvel:

Recursos da esposa	NCz\$	556,35
Valor tributado do imóvel.....	NCz\$	9.302,16
Diferença do saldo.....	NCz\$	0,89
Recursos a serem considerados.....	NCz\$	9.859,40"

Às fls. 163, o contribuinte volta-se novamente contra o arbitramento em si mesmo, contestando também o prazo da construção, definido em quatorze meses pela autoridade fiscalizadora "verbis":

"Por outro lado, ainda que se admitissem como corretos a forma linear de construção e os índices do SINDUSCON aplicados no arbitramento, os quais distorcem totalmente os custos da obra, como ficou demonstrado, impõe-se a retificação do prazo da construção. A alegação da Autoridade Julgadora, de que o contribuinte informa ter adquirido parte do material antes de iniciada a obra não serve de justificativa para aumentar o prazo de duração da construção, pois a compra do material, ou seu pagamento, não significa início das obras.

8.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.005904/92-62
Acórdão nº. : 102-41.662

E apoiando-se o arbitramento no custo médio do SINDUSCON durante o período da construção, esse prazo deve ser observado, sob pena de cometerem-se novas distorções. Mesmo porque, de qualquer forma, o ano de 1988 não poderia ficar com 14 meses, só porque o arbitramento fiscal, erroneamente, assim o considerou. Retificado o prazo, o custo arbitrado em 1988 reduz-se dos Ncz\$ 5.203,10, apurado pela Fiscalização às fls. 74, para Ncz\$ 4.483,57, apontando às fls. 06 da Decisão, pelo que a diferença de Ncz\$ 719,53 (5.203,10 - 4.483,57) deve ser excluída do acréscimo patrimonial de Ncz\$ 2.673,43 apurado às fls. 74, que fica assim reduzido para Ncz\$ 1.953,90 (2.673,43 - 719,53). Deduzindo, finalmente, esse valor dos recursos acima, a serem considerados, por não constarem do Demonstrativo Fiscal, teríamos:

Recursos adicionais a serem considerados.....	NCz\$ 9.859,40
- acréscimo patrimonial remanescente.....	<u>NCz\$ 1.953,90</u>
Recursos disponíveis.....	NCz\$ 7.905,50

Dessa forma, ainda que se pudessem acolher as razões apresentadas pela Autoridade Lançadora, e ainda que se reconhecesse como válido o arbitramento dos custos, não haveria como a Autoridade Julgadora deixar de reconhecer que, do produto da venda do imóvel, Ncz\$ 7.905,50 não teriam sido consumidos para dar cobertura a acréscimos patrimoniais de 1988.

De qualquer forma, a análise acima objetiva apenas demonstrar não ser verdadeira a afirmativa de que todo o valor apurado na venda do imóvel foi absorvido para dar cobertura a acréscimo patrimonial no ano base de 1988.

Ainda que isso tivesse ocorrido, o que não é correto, comprovado que os recursos só ficaram disponíveis em 1989, impunha se fosse o lançamento retificado, com relação ao ano base de 1988, reabrindo-se o prazo para sobre ele se pronunciar o Requerente. O que não é possível é ignorar que os Cz\$ 16.939.478,77 só foram liberados pela Caixa Econômica Federal em janeiro/89.

Dessa forma, não há como não considerar que os Ncz\$ 16.939,47 se tornaram disponíveis em 05/01/89, pelo que o acréscimo de Ncz\$ 9.029,24 apurado às fls. 74, em fevereiro/89, se reduz a Ncz\$ 2.089,77, os quais, adicionados aos Ncz\$ 1.162,53, Ncz\$ 230,19 e Ncz\$ 59,06 apurados em abril, maio e junho, respectivamente, totalizam Ncz\$ 3.541,55 de acréscimo patrimonial no período, inferior aos recursos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.005904/92-62

Acórdão nº. : 102-41.662

disponíveis já em julho (Ncz\$ 5.557,93, cf. o levantamento fiscal de fls. 74) e equivalentes a 5,25% do total dos recursos disponíveis e declarados nos meses seguintes, no mesmo ano, o que evidencia a inexistência de qualquer omissão de rendimentos ou acréscimo patrimonial a descoberto."

Por fim às fls. 163 e 164 insurge-se contra a aplicação da TRD como juros de mora no período de fevereiro a julho de 1991, pedindo seja reformada a Decisão e cancelado o lançamento por estar fundado em arbitramento incorreto e indevido, ou seja, considerados como recebidos em 05/01/89 o valor de Cz\$ 16.939.478,77 liberados pela Caixa Econômica Federal ao Recorrente e desconsiderada a TRD no período de fevereiro a julho de 1991.

Não há, em vista do exposto no relatório e na peça recursal, como não dar razão em parte ao recorrente.

De fato, se por um lado, o arbitramento pode ser considerado injusto em vista das razões recursais, por outro lado, não somente é fundado em lei, mas também é da tradição do colegiado em mansa e caudalosa jurisprudência que a utilização dos índices do SINDUSCON é a mais benéfica aos contribuintes, visa aos demais indicadores oficiais de variação de preços que a autoridade fiscal poderia utilizar-se, com estrita fundamentação na lei. A bem da verdade, lastima-se que outros setores não tenham índices específicos, em que se possam basear as autoridade fiscais para fazer o arbitramento previsto no Código de Processo Fiscal e na Lei Complementar. De resto, caberia ao contribuinte na oportunidade da Impugnação indicar perito especializado para contrapor os valores apurados no arbitramento e levar o novo cálculo ao conhecimento da autoridade ora recorrida.

Não o fazendo, perdeu a oportunidade para contestar fundamentadamente os valores arbitrados, por critérios previstos em lei, uma vez que não logrou comprovar por meio de provas materiais e inequívocas, os valores declarados. Por tanto, em relação a utilização dos índices do SINDUSCON, apoiada



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.005904/92-62

Acórdão nº. : 102-41.662

em lei e na mansa e caudalosa jurisprudência administrativa e judicial, não haveria o quê ser reformado no lançamento e na decisão recorrida.

Há que ser observado, contudo, que cabe plena razão ao recorrente quando alega que houve fachtas não na aplicação deste índice, ou no método mensal de sua utilização, como também inequivocadamente aceito na jurisprudência, mas na própria forma de apropriação anual dos recursos. De fato, sendo o regime de caixa a metodologia de mensuração do fluxo financeiro no IRPF, não há como não dar razão ao Recorrente, sobre a contabilização errônea do "quantum" liberado pela Caixa Econômica em janeiro de 1989, como recurso de 1988, como bem argüiu o Recorrente.

Cabe razão ainda ao recorrente em relação a aplicação da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, isto porque é hoje pacífico para todo o colegiado que esta aplicação é indevida, havendo, também neste caso, ampla e pacífica jurisprudência.

Isto posto e considerando-se tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para considerar procedente os pedidos que compõem as letras A) e C) da peça recursal (fls. 164), ou seja, para considerar-se como recebidos e tornados disponíveis no ano-base de 1989, o valor de Cz\$ 16.939.478,77, e recalculado o acréscimo patrimonial no exercício de 1990 e seja desconsiderada a TRD, como corretora de valores monetários, no período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 15 de maio de 1997.


FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10980.005904/92-62
Acórdão nº. : 102-41.662

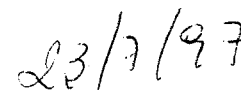
INTIMAÇÃO

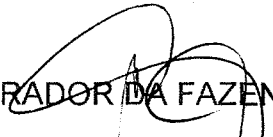
Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE

Ciente em


23/7/97


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Nilton Celso Locatelli
Procurador da Fazenda Nacional