

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº 11020.000.022/93-01

Sessão de 22 de agosto de 1994

ACÓRDÃO Nº 104-11.633

Recurso nº 89.011 - IRPF - Exercícios de 1988 a 1990

Recorrente: JÚLIO CÉSAR RUZZARIN

Recorrida: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CAXIAS DO SUL - RS

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO -

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. Classifica-se como rendimentos passíveis de tributação o valor do acréscimo patrimonial a descoberto.

Recurso a que se nega provimento.

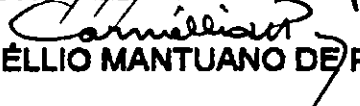
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Júlio César Ruzzarin.

ACORDAM os membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 22 de agosto de 1994


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO - PRESIDENTE


NELSON MALLMANN - RELATOR


CARMÉLLIO MANTUANO DE PAIVA - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

**VISTO EM
SESSÃO DE : 25 AGO 1994**

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: NÃO HOUVE

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Evandro Pedro Pinto, Miguel Rendy, Sérgio Murilo Marelllo, Carlos Walberto Chaves Rosas e Remis Almeida Estol. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Célio Salles Barbieri Júnior.

PROCESSO Nº 11020.000022/93-01

RECURSO Nº 89.011

ACÓRDÃO Nº 104-11.633

RECORRENTE : JÚLIO CÉSAR RUZZARIN

RELATÓRIO

JÚLIO CÉSAR RUZZARIN, contribuinte jurisdicionado à DRF em Caxias do Sul - RS, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 12/01/93, a Notificação de Lançamento nº 003/93 - Pessoa Física de fls. 180/205, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor de 30.067,63 UFIR, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, corrigido monetariamente, acrescido da multa de lançamento de ofício e juros de mora, referente aos exercícios financeiros de 1988 a 1990, correspondente, respectivamente aos anos-base de 1987 a 1989.

O lançamento foi motivado pelo arbitramento do custo de uma edificação. Sendo que a diferença entre o valor arbitrado e o declarado pelo contribuinte foi lançada na declaração de bens, provocando com isso variação patrimonial a descoberto, a qual foi tributada de acordo com a legislação vigente.

A infração e as respectivas bases de cálculo encontram-se explicitadas na Notificação de Lançamento às fls. 180/205.

Em sua peça impugnatória de fls. 209/217, apresentada tempestivamente, o contribuinte, após historiar os fatos registrados na Notificação de Lançamento, se indispõe contra a exigência fiscal, apresentando, em síntese, as seguintes fundamentações:



PROCESSO Nº 11020.000022/93-01

RECURSO Nº 89.011

ACÓRDÃO Nº 104-11.633

1 - Que a responsabilidade técnica pela elaboração do projeto estrutural do edifício, dos projetos de instalações, bem como a responsabilidade pela elaboração integral do projeto arquitetônico estiveram entregues, sob teor de exclusividade, ao Engenheiro Civil Carlos Roberto Ruzzarin, inscrito no CREA sob o nº 54.409-D, irmão do impugnante;

2 - Que o custo de administração de obra num empreendimento de construção civil habitualmente cobrado por profissionais, no mercado, é de 15% a 20%;

3 - Que o mestre-de-obras foi o Sr. Júlio Augusto Ruzzarin, pai do impugnante, que ao longo de todos os 43 meses em que decorreu a construção, exerceu gratuitamente a função de mestre-de-obras;

4 - Que ante o que se demonstrou nos itens precedentes, lícito se torna admitir como rigorosamente válidos para a edificação em causa e em termos de CUB, 26,50% como sendo o percentual representativo do efetivo desembolso de recursos para a construção:

100,00 = valor cheio do CUB

-30,00 = percentual a menor reconhecido pela Fiscalização

-20,00 = honorários do engenheiro

-13,50 = remuneração do mestre de obras

-10,00 = alvenaria de tijolos

26,50 = efetivo desembolso de recursos para construção

5 - Que além do que se acaba de comprovar, ainda cumpre ter na devida conta que expressiva parte da obra foi concluída pelo Banco Sogeral S.A., como se fez ver documentalmente, sendo de relevo destacar o teor do contrato de locação firmado com esse estabelecimento em março de 1989, a partir de quando ele se lançou à conclusão da garagem, da loja, da sobreloja e do mezanino.



PROCESSO Nº 11020.000022/93-01

RECURSO Nº 89.011

ACÓRDÃO Nº 104-11.633

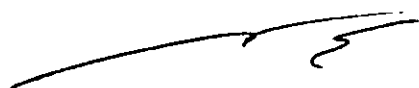
Ao final de sua peça impugnatória o contribuinte solicita que seja acolhida a presente impugnação e que torne insubsistente o lançamento.

Cumprindo o preceito estabelecido no artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, o autor do procedimento fiscal, após analisar as razões da impugnação, propõe que o lançamento seja mantido integralmente (fls. 233/237), baseado nos seguintes argumentos:

a) - Que utilizado o arbitramento de toda a edificação, àqueles valores apurados e demonstrados, serviram ao propósito de estabelecer se haviam ou não valores deixados a margem da Declaração de Bens. Para tanto, após a elaboração dos demonstrativos, foi procedida a análise comparativa, resultando de imediato, a apuração de que os valores comprovados documentalmente correspondiam a 335,31 m² e 438,27 m² para os anos de 1987 e 1988 e de 259,93 para o ano de 1989, totalizando a área comprovada em 1.033,51 m², área esta muito diversa da edificada de 1.737,35 m², portanto faltando 703,84 m² de área construída total;

b) - Que em decorrência das plantas, projetos e memorial descritivo da obra apresentados pelo contribuinte, apurou-se as peculiaridades da mesma, utilizando-se, em vista dos materiais aplicados, tipo de edificação e suas características, o índice de 0,70 (zero vírgula setenta) do valor do CUB-Custo Unitário Básico fornecido pelo SINDUSCON-RS, deduzida do valor cheio utilizado, custos havidos a título de administração, projetos e outros comprovados pelo mesmo em sua defesa;

c) - Que todas as ponderações apresentadas pelo contribuinte em sua defesa, estão e se encontram embutidas no percentual de 0,30 reduzido no procedimento adotado, remanescendo o índice utilizado como parâmetro ao arbitramento da edificação, sendo ainda computado na distribuição das áreas como redutor do totalizador, os valores comprovados dos



PROCESSO Nº 11020.000022/93-01

RECURSO Nº 89.011

ACÓRDÃO Nº 104-11.633

materiais adquiridos antes do início da obra, mais especificamente os tijolos, que foram convertidos em metragem quadrada em função do Custo Unitário da época da aquisição;

d) - Que da análise dos referidos documentos, em lugar algum encontramos que haveriam de ser construído pelo locatário a parte estrutural que corresponde a edificação total do prédio. Somente existe, isto sim, a parte relativa as exigências que o locatário efetuou para instalar-se no imóvel locado, em nada alterando o projeto de construção da estrutura como um todo;

e) - Que em aceitar-se todas as ponderações tecidas pelo contribuinte e os demonstrativos realizados na sua defesa, seria admitir-se o inadmissível, ou seja, que a construção realizada na parte edificada pelo contribuinte, com todas suas características a custo em torno de 26,50% do valor do CUB, índice este até próximo do mínimo possível, faria com que aceitássemos que a construção está sendo realizada a custos ínfimos.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário apurado, baseada, em síntese, nas seguintes argumentações:

a) - Que estando a obra já concluída à época do lançamento de ofício, correto e aceito é o cálculo procedido pelo autuante, rateando, neste lapso de tempo, a área construída e o percentual de realização por ano. Do cálculo realizado, observa-se o cômputo dos valores constantes nos documentos anexados como comprovação de custos; porém, não há nos autos notas fiscais e/ou recibos de despesa que comprovem a totalidade da obra;



PROCESSO Nº 11020.000022/93-01

RECURSO Nº 89.011

ACÓRDÃO Nº 104-11.633

b) - Que somente parte dos custos foram comprovados, gerou, por oportuno, o arbitramento do custo da construção com base no CUB definido e publicado pelo Sindicato das Indústrias da Construção Civil do Estado do Rio Grande do Sul;

c) - Que cabe, também, ressaltar o estranhável fato de 02 (dois) familiares, um exercendo as funções de engenheiro responsável pela obra e o outro, mestre-de-obra, exercerem ditas atribuições pelo período da execução do empreendimento; ou seja, 43 (quarenta e três) meses, sem nenhuma retribuição, consideradas as dificuldades da manutenção familiar nos dias de hoje, muito embora um deles, o pai, já estivesse aposentado;

d) - Que relativamente à aplicação de 0,70 do CUB para o empreendimento, adotado pelo autuante; alegando, o contribuinte, 02650, reputamos inaceitável tal argumento, tendo em vista que não comprovou de forma cabal suas argumentações, não há nos autos nenhuma prova que permita a modificação dos valores lançados, segundo os critérios do autuante, com base na legislação vigente; para isto, necessário se faz da juntada de documentos que comprovassem que o contribuinte realmente tenha utilizado mão-de-obra e/ou materiais abaixo dos preços de mercado, traduzindo o parâmetro do CUB por ele pretendido em sua impugnação, a fim de que permitisse uma análise da questão para a redução dos valores lançados. O CUB publicado mensalmente pelo SINDUSCON traduz a oscilação média dos preços dos materiais e mão-de-obra básicos, como o próprio nome traduz, custo unitário básico, os outros custos incidentes numa obra e que por atos específicos, nominalmente os chamados custos incidentes, não podem ser excluídos do cálculo formado por não irem sendo imputados.

A ementa da referida decisão, que resumidamente consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:



PROCESSO Nº 11020.000022/93-01

RECURSO Nº 89.011

ACÓRDÃO Nº 104-11.633

**"IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE
QUALQUER NATUREZA - PESSOA FÍSICA.**

Cédula "H" - Acréscimo Patrimonial a Descoberto

- Tributa-se, nesta cédula, nos anos-base de 1987 e 1988, o acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis na declaração, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

Rendimento Bruto - Acréscimo Patrimonial a Descoberto

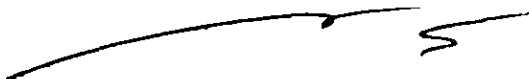
- Tributa-se, mensalmente, no ano-base de 1989, os valores não justificados pelos rendimentos tributáveis na declaração, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

Construção Edificações / Arbitramento

Na ausência de outros elementos de prova, admite-se, para efeito de cálculo do custo da construção de imóveis, os índices fornecidos por entidade regional, por melhor se aproximar da realidade.

Cientificado da decisão de primeira instância, em 27/01/94, conforme Termo constante à folha 247, o recorrente apresentou a sua peça recursal, tempestivamente, em 28/02/94, na qual resumidamente expõe os mesmos argumentos de sua peça impugnatória, não acrescentando nada de novo ao seu arrazoadado.

É o relatório.



PROCESSO Nº 11020.000022/93-01

RECURSO Nº 89.011

ACÓRDÃO Nº 104-11.633

V O T O

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator:

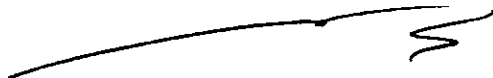
O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Não há arguição de qualquer preliminar.

Como se vê dos autos, a peça recursal repousa, basicamente, na divergência de interpretação dada pela autoridade monocrática em seu julgamento sobre a maneira de como foi realizado o arbitramento do custo da obra, razão pela qual insiste a recorrente que seja desconsiderado o arbitramento e que se torne insubsistente a Notificação de Lançamento.

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.

Não prospera o argumento da recorrente que os documentos apresentados à Fiscalização comprovam na íntegra o custo total da obra, razão pela qual não poderia ter sido arbitrado o valor da mesma. Numa simples análise da documentação apresentada verifica-se que a mesma é totalmente insuficiente, pois, representa apenas em torno de 26% do padrão considerado compatível com a obra realizada.



PROCESSO Nº 11020.000022/93-01

RECURSO Nº 89.011

ACÓRDÃO Nº 104-11.633

Em nenhum momento no exame feito nos autos pode-se concluir que o custo da obra foi devidamente comprovada. 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.

Diz o dispositivo legal:

" - 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, arbitrar 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. 6º da Lei nº 8.021/90 - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

- Parágrafo 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte



PROCESSO Nº 11020.000022/93-01

RECURSO Nº 89.011

ACÓRDÃO Nº 104-11.633

- 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 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 indevidas.

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

.....
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;"

Sem dúvida, essa norma autoriza 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,



PROCESSO Nº 11020.000022/93-01

RECURSO Nº 89.011

ACÓRDÃO Nº 104-11.633

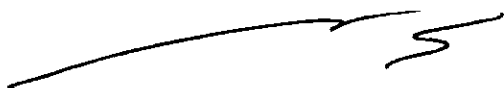
que o art. 54 Lei nº 4.591/64 que cuida da construção de edifícios determina sejam divulgadas mensalmente, de acordo com os critérios legais e normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas.

Não merece censura o procedimento adotado pela Fiscalização, pois, diante da falta de comprovação dos custos da obra pelo recorrente, agiu de forma correta, ao proceder o arbitramento do valor destes custos com base nos elementos disponíveis na repartição, quais sejam: as tabelas de custos unitários do SINDUSCON-RS, Alvará de Licença e Carta de Habitação expedidas pela Prefeitura Municipal de Caxias do Sul e os esclarecimentos obtidos junto ao próprio contribuinte.

No que tange ao argumento do recorrente que não se aplica no seu caso o arbitramento pela Tabela do SINDUSCON - RS, em razão da mesma tomar como base os preços da construção civil em Porto Alegre, cumpre observar que nas tabelas são calculados o custo médio de construção para todo o Estado do Rio Grande do Sul, levando-se em conta o custo de construção como um todo, não o especificando em áreas regionais, muito menos a destinação a ser dada (residencial ou comercial).

Cita ainda o contribuinte em sua peça recursal que foi demonstrado e comprovado na Impugnação, que mais da metade da edificação foi concluída pelo Banco Sogeral S.A., que em março de 1989 já havia locado as seguintes unidades: garagem, loja, mezanino e sobre loja; enquanto o habite-se foi concedido somente em 16/11/89; e a locação se deu bem antes vez que aquele estabelecimento bancário encarregou-se da conclusão das obras das unidades que se lhe locara.

Como bem enfatizou a autoridade julgadora na decisão ora recorrida, "Quanto a alegação do contribuinte de que o Banco Sogeral S/A suportou a construção de 924,18 m² da obra, concordamos com o autuante, refutando tal alegação, porque nada consta nos autos de



PROCESSO Nº 11020.000022/93-01

RECURSO Nº 89.011

ACÓRDÃO Nº 104-11.633

que o referido banco é proprietário deste percentual na obra, o que temos nos autos é um contrato de locação, doc. fls. 141/145, bem como às fls. 136/140, um memorial descritivo das exigências que o banco, como instituição financeira, que mantém um padrão de instalações em todo o país, certamente elaborou para tornar as dependências da filial em Caxias do Sul, igual às demais que possui espalhadas pelo país, e o que é evidente, que esta adaptação padrão do banco é despesa do banco, mas não tem rigorosamente nada a ver com a edificação da área utilizada pelo banco, como locatário".

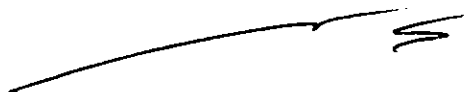
A meu ver, não assiste razão ao recorrente. Senão vejamos:

No Contrato de Locação Comercial, cláusula 5º (fls. 143), consta o seguinte "

BENFEITORIAS E MELHORAMENTOS:

O LOCATÁRIO entrará na posse do imóvel nas condições em que o mesmo se encontra, ficando às suas expensas e sob sua responsabilidade, introduzir as benfeitorias e melhoramentos que eventualmente se fizerem necessários ao exercício de suas atividades. Assim respeitadas as posturas e disposições vigentes, poderá o LOCATÁRIO, introduzir no imóvel as benfeitorias, melhoramentos e adaptações que entender convenientes, inclusive quando for o caso, abrir e fechar portas e paredes divisórias, construir banheiros e instalações sanitárias, desde que não afetem a estrutura e a segurança do imóvel. Para tanto, fica o LOCATÁRIO desde já autorizado a representar o LOCADOR, junto às repartições públicas competentes, para o fim único e exclusivo de requerer os alvarás necessários à execução dessas obras."

Na resposta a Intimação nº 355/92, o recorrente prestou o seguinte esclarecimento (fls.61) "Anota, ainda, que a adaptação das obras da garagem, loja, mezanino e sobreloja, se deu por conta do Banco Sogeral S.A., a quem se alugou, em 27/03/89, as mencionadas áreas, conforme contrato de locação e memorial descritivo, em anexo."



PROCESSO Nº 11020.000022/93-01

RECURSO Nº 89.011

ACÓRDÃO Nº 104-11.633

Como se vê, fala-se em benfeitorias, melhorias e adaptações necessárias para que a agência bancária pudesse funcionar dentro dos padrões exigidos, não em conclusão de obras.

É cristalino que o meio utilizado pelo Fisco para se chegar ao acréscimo patrimonial é válido e encontra-se amparado pela Jurisprudência e pela legislação de regência. Pois é inconteste a sua competência para realizar o arbitramento do custo da construção, baseado em normas técnicas, quando o contribuinte não oferece a comprovação dos custos de construção dentro dos padrões da razoabilidade que são inerentes a qualidade e à magnitude dessas edificações.

A vista do exposto, meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso.

Brasília (DF), 22 de agosto de 1994



NELSON MALLMANN - RELATOR