



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 11516.002563/2003-08  
Recurso nº : 141.892  
Matéria : IRPF-EX.: 2000 a 2002  
Recorrente : MARCELO EDUARDO MÜLLER  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ – FLORIANÓPOLIS/SC  
Sessão de : 25 de janeiro de 2006  
Acórdão nº. : 102-47.322

ARBITRAMENTO DE CUSTO DE CONSTRUÇÃO - SINDUSCON -  
As hipóteses de arbitramento encontram-se definidas no art. 148 do CTN e alcançam a ausência de documentação ou documentação imprestável. Na segunda hipótese, cabe ao fisco comprovar que a documentação apresentada pelo contribuinte não é merecedora de fé e somente após proceder ao arbitramento. É improcedente o auto de infração que se utiliza de arbitramento para fixar o custo de construção, que origina o acréscimo patrimonial a descoberto, quando o contribuinte apresenta os documentos probatórios dos fatos arbitrados pela fiscalização.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARCELO EDUARDO MÜLLER.

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

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO  
RELATOR

Processo nº : 11516.002563/2003-08  
Acórdão nº : 102-47.322

FORMALIZADO EM: 03 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES (Suplente convocado) JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM e ROMEU BUENO DE CAMARGO.



Processo nº : 11516.002563/2003-08  
Acórdão nº : 102-47.322

Recurso nº : 141.892  
Recorrente : MARCELO EDUARDO MÜLLER

## RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 225/241, interposto por MARCELO EDUARDO MÜLLER contra decisão da 3ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, de fls. 203/213, que julgou procedente o AI de fls. 162/183, lavrado em 18.11.2003.

O crédito tributário lançado foi apurado no valor de R\$ 318.675,65, já inclusos juros e multa de 75%, além de multa isolada de 75%, tendo origem na verificação de variação patrimonial a descoberto, no ano-calendário de 1999 a 2002 (sobre a qual foi aplicada a multa de 75%), e falta de recolhimento de IRPF devido a título de carnê-leão nos anos-calendários de 1999 a 2002 (sobre a qual foi aplicada a multa isolada de 75%).

Como declarado pela DRJ, não foram impugnadas a exigência de multa isolada em decorrência da falta de recolhimento de carnê-leão sobre os rendimentos declarados no ajuste anual nos anos-calendário de 1999 a 2002, bem como a exigência a título de acréscimo patrimonial a descoberto referente ao ano-calendário de 2002, consideradas, assim, matérias não impugnadas e, por conseguinte, separadas deste processo, para execução em processo em separado.

A matéria ainda em litígio, assim, corresponde ao acréscimo patrimonial resultante de construção realizada pelo contribuinte, cujo custo por ele declarado não foi aceito, tendo a fiscalização realizado o arbitramento.

De acordo com o Termo de Encerramento de fls. 182, o Auditor Fiscal responsável pelo lançamento questionou a declaração, pelo Contribuinte, dos custos da obra do Edifício Pedra Grande, situado na Rua Tiradentes, nº 02, em Florianópolis.

O montante declarado pelo Contribuinte representava 53,29% do custo estimado pelo SINDUSCON para uma construção daquele porte (2.050,00 m²),



Processo nº : 11516.002563/2003-08  
Acórdão nº : 102-47.322

motivo pelo qual a fiscalização elaborou uma planilha utilizando a tabela de custos do SINDUSCON para construções de até 8 pavimentos, com padrão normal de acabamento para unidades de 03 dormitórios.

Considerando os novos cálculos dos custos (arbitrados) da obra, procedeu-se à elaboração de um Demonstrativo da Evolução Patrimonial dos anos-calandários de 1999 a 2002, onde restou apurado o acréscimo patrimonial ora lançado.

Inconformado com o lançamento, o Contribuinte ofereceu Impugnação de fls. 186/196, em que, em síntese, relata que os documentos trazidos aos autos são suficientes para a comprovação de que o custo da obra foi inferior ao da tabela do SINDUSCON e que as irregularidades porventura existentes em parte da documentação não desabonam o restante das provas.

Ademais, acrescenta que, caso seja confirmada a necessidade de arbitramento do custo da obra, o parâmetro utilizado pela fiscal se mostraria prejudicial ao Contribuinte, visto que se tomou como base uma obra de até 8 pavimentos com unidades de 3 quartos, quando, na realidade, se trata de construção mista, contendo 10 apartamentos, 16 salas e 10 garagens. Ressalta que essa alteração reduziria em 50% o valor do CUB – Custo Unitário Básico.

Julgando a Impugnação, a 3ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, às fls. 203/213, decidiu pela manutenção do lançamento. Quanto ao arbitramento do custo da obra, a DRJ, conforme fls. 210, ressaltou o seguinte:

“Pelo que se depreende do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora desprezou a documentação apresentada pelo interessado pelo fato de que essa seria insuficiente para comprovar o custo efetivo de uma construção de 2.050 m<sup>2</sup>. Pela análise dos autos, tem-se que, mesmo que fossem aceitos, todos os documentos apresentados representariam não mais do que 59% do custo estimado para uma obra equivalente realizada na mesma época, considerando-se as tabelas fornecidas pelo SINDUSCON/SC. Não se deve perder de vista que de acordo com a NBR n. 12.721 da ABNT, na formação do CUB, deixam de ser considerados custos como: fundações especiais, instalações de ar condicionado, calefação, telefone, aquecedores, playground, urbanização,



Processo nº : 11516.002563/2003-08  
Acórdão nº : 102-47.322

recreação, ajardinamento, ligações de serviços públicos, despesas com instalação, funcionamento e regulamentação de condomínios, elevadores, custo do terreno, além de outros serviços especiais, impostos e taxas, projetos, nele compreendidos honorários profissionais, remuneração da construtora e remuneração do incorporador.

Isso deixa mais evidente, ainda, que o custo "comprovado" pelo contribuinte está suba validado. Nessas circunstâncias, a autoridade lançadora acertadamente concluiu que o interessado não havia apresentado a documentação correspondente à totalidade dos gastos incorridos. Resta-se que o fato de a documentação apresentada não representar a totalidade do custo de construção do imóvel, aliado às irregularidades apontadas, apenas deu robustez à convicção da agente fiscal em proceder ao arbitramento do custo.

**Destarte, ainda, que a documentação tida como irregular represente uma parcela ínfima do universo dos documentos trazidos aos autos, em nada irá alterar o fato de que não merece fé o custo apurado pelo interessado, pois que muito aquém dos preços de mercado praticados à época".**

No que toca à alteração do parâmetro do CUB para considerar as salas comerciais e garagens, entendeu-se que a utilização do percentual de 50% do CUB somente se justifica em casos de construção de prédios industriais ou prédios cujas características se afastam muito dos parâmetros que servem para determinação do seu valor, não se aplicando ao presente caso.

O Contribuinte foi devidamente intimado da decisão, como demonstra o AR de fls. 222, datado de 16.06.2004, tendo interposto o Recurso Voluntário de fls. 225/241, tempestivamente, em 15.07.2004. De acordo com a declaração de fls. 385, considera-se atendida a exigência de arrolamento para fins de seguimento do Recurso Voluntário.

Em seu RECURSO, o Contribuinte discorda do valor arbitrado, asseverando existirem provas documentais hábeis a concluir por um valor menor, mais próximo da realidade. Contesta novamente o critério de arbitramento, uma vez que a obra não haveria sido devidamente caracterizada, levando à conclusão por um custo muito maior do que o real, principalmente se for considerado que a obra tem 10 pavimentos, e não 8, e que se trata de obra predominantemente comercial, e não residencial como considerou o Auditor Fiscal.



Processo nº : 11516.002563/2003-08  
Acórdão nº : 102-47.322

Com seu recurso, o Contribuinte apresenta listagem (fls. 312/351) do material e serviços utilizado na construção (identificando, na documentação que já contava do processo, as folhas em que se encontram os respectivos comprovantes), e anexa, ainda, laudo de engenheiro indicando os materiais necessários à construção de tal edificação, com especificação compatível com a relação apresentada pelo recorrente.

Ressalta, quanto à discrepância com os valores sugeridos pelo SINDUSCON, o seguinte;

a) o SINDUSCON infla o custo de construção, para aumentar os ganhos de seus associados;

b) por possuir apenas uma obra, a recorrente teve nível de desperdício bastante inferior ao do setor de construção civil,

c) a obra descrita na notificação não guarda similaridade com a obra construída pelo recorrente; neste sentido, junta fotografias e plantas do prédio, indicando que o mesmo não possui apenas oito pavimentos, mas dez, o que altera a tabela do SINDUSCON, pois quanto mais andares mais reduzido será o valor da tabela para o metro quadrado.

Ressalta, ainda, o fato de a área comercial prevalecer sobre a área residencial do prédio, como indicariam as fotografias apresentadas, que autorizaria a redução de 50% no valor da tabela do SINDUSCON,

Defende, por fim, a ilegalidade da aplicação da multa isolada, simultaneamente à multa de ofício, e da aplicação da taxa SELIC ao montante em discussão, a título de atualização monetária, e considera ser confiscatória a aplicabilidade da multa de ofício ao percentual de 75%.

É o Relatório.



## VOTO

Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, Relator

O Recurso Voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento. Ressalto, contudo, que, no tocante às matérias preclusas (que são objeto de processo em separado), o recurso não foi reconhecido, conforme julgamento do Processo número 16542.000250/2004-94.

No presente caso, o Contribuinte se insurge contra o lançamento realizado em razão de suposto acréscimo patrimonial a descoberto, resultante do arbitramento do custo de construção do edifício Pedra Grande, localizado na Rua Tiradentes, n. 2, Bairro Campinas, São José/SC, obra realizada pelo Contribuinte, com recursos próprios. O Contribuinte defende que os documentos apresentados são suficientes para o cálculo do montante exato do custo total da obra.

O Auditor Fiscal, ao contrário, considerou que a documentação apontada continha irregularidades e que o custo total estaria sub-avaliado em comparação com o custo médio para obra de tal porte, de acordo com a tabela do SINDUSCON, tendo desconsiderado a planilha de custos apresentada pelo Contribuinte e elaborado uma outra, tomando por base o CUB para aquela espécie de construção.

Entendeu o Auditor Fiscal, segundo se pode ler do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 154, o seguinte:

*“Do exame das documentações que fazem parte do processo nº 11516.002563/2003-08, Anexo I a VI do Volume I, pertinentes aos dispêndios com a execução da obra, apuramos irregularidades que impedem auditar o custo efetivo com a construção (...)*

*“Cientificamos que, os dispêndios declarados (...) justificam, dentro dos parâmetros das tabelas dos custos do metro quadrado, elaboradas pelo SINDUSCON, à época, a execução de 53,29% (...) da área total construída. Sabendo-se que obra tem 2.050 m<sup>2</sup>, urge acrescer ao custo total declarado de R\$ 460.282,62, o montante de R\$ 402.853,21, distribuídos nos anos calendários de construção (...)*”



Processo nº : 11516.002563/2003-08  
Acórdão nº : 102-47.322

As hipóteses de arbitramento estão definidas no art. 148 do CTN e são apenas duas, a saber: ausência de documentação ou documentação imprestável. Nesta segunda hipótese, cabe ao Fisco comprovar que a documentação apresentada pelo contribuinte não é merecedora de fé, para somente após proceder ao arbitramento. Ressalte-se que dito dispositivo legal é expresso em determinar que, em caso de contestação da documentação do contribuinte, deve ser assegurada a avaliação contraditória.

O arbitramento do custo da obra é medida extrema e só tem cabida se a documentação apresentada foi considerada imprestável por conter vícios intransponíveis que obstem sua análise. Esclarecedora sobre o tema é a seguinte decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho de Contribuinte, proferida no recurso de nº 102-124425:

**"ARBITRAMENTO DE CUSTO DE CONSTRUÇÃO - SINDUSCON/PINI - As hipóteses de arbitramento encontram-se definidas no art. 148 do CTN e alcançam a ausência de documentação ou documentação imprestável. Na segunda hipótese, cabe ao fisco comprovar que a documentação apresentada pelo contribuinte não é merecedora de fé e somente após proceder ao arbitramento. É improcedente o auto de infração que se utiliza de arbitramento para fixar o custo de construção, que origina o acréscimo patrimonial a descoberto, quando o contribuinte presta os esclarecimentos solicitados e apresenta os documentos probatórios dos fatos arbitrados pela fiscalização.**

Recurso especial negado. Número do Recurso: 102-124425 Turma: PRIMEIRA TURMA Número do Processo: 13855.000181/99-32 Tipo do Recurso: RECURSO DO PROCURADOR Matéria: IRPF Recorrente: FAZENDA NACIONAL Interessado(a): EDILSON SOARES CHAVES Data da Sessão: 02/12/2003 15:30:00 Relator(a): Leila Maria Scherrer Leitão Acórdão: CSRF/01-04.813 Decisão: NPU-NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente justificadamente o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo (Suplente Convocado).

Sobre as irregularidades descritas no Termo de Verificação Fiscal, a falta de endereço de entrega nas ordens de serviço ou a falta de assinatura num contrato de locação de máquina, quando os demais requisitos estão atendidos e há



Processo nº : 11516.002563/2003-08  
Acórdão nº : 102-47.322

verossimilhança entre os dados da operação, não me parecem irregularidades suficientes para desconsiderar o conjunto probatório apresentado pelo Contribuinte.

Observe-se, ademais, que as irregularidades apontadas pela Fiscalização foram impugnadas pelo Contribuinte, que, em sua Impugnação, prestou esclarecimentos sobre a matéria, inclusive reportando-se aos documentos, constantes dos autos, que dariam guarita à sua argumentação.

A decisão da DRJ, ora recorrida, por sua vez, não questionou ditos esclarecimentos do Contribuinte. Ao contrário, a DRJ afirma que “Destarte, ainda que a documentação tida como irregular represente uma parcela ínfima do universo dos documentos trazidos aos autos, em nada irá alterar o fato de que não merece fé o custo apurado pelo interessado, pois que muito aquém dos preços de mercado praticados à época”.

Ou seja: não só os esclarecimentos prestados pelo Contribuinte não foram apreciados, como as supostas irregularidades são ínfimas em relação ao universo de documentos apresentados. Não bastassem esses fatos, ressalto que o Contribuinte apresentou listagem dos materiais utilizados na construção, discriminando item por item os materiais utilizados, cujos comprovantes já constavam do processo.

Entendo que o custo médio calculado pelo SINDUSCON não deve prevalecer sobre os custos apresentados pelo Contribuinte, quando o mesmo apresenta a documentação pertinente e esta não foi questionada. Esclarecedor sobre o tema é o seguinte julgado da CSRF de Conselho de Contribuintes:

**IRPF – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO VERIFICADO COM BASE EM ARBITRAMENTO DE CUSTO DE CONSTRUÇÃO – As hipóteses de arbitramento estão definidas no art. 148 do CTN e são apenas duas, a saber: ausência de documentação ou documentação imprestável. Nesta segunda hipótese, cabe ao Fisco comprovar que a documentação apresentada pelo contribuinte não é merecedora de fé, para somente após proceder ao arbitramento. Assim, o arbitramento do custo de construção com base na tabela SINDUSCON não pode ser utilizado como meio de prova para confrontar valores declarados e comprovados pelo contribuinte. A prova indiciária**



Processo nº : 11516.002563/2003-08  
Acórdão nº : 102-47.322

somente é admitida nos casos em que há presunção legal autorizadora. Recurso negado. Número do Recurso: 102-015070  
Turma: PRIMEIRA TURMA Número do Processo: 0820.002459/96-54  
Tipo do Recurso: RECURSO DO PROCURADOR Matéria: IRPF  
Recorrente: FAZENDA NACIONAL Interessado(a): LINEU GRACIA  
Data da Sessão: 14/10/2002 09:30:00 Relator(a): Zuelton Furtado  
Acórdão: CSRF/01-04.177 Decisão: NPM - NEGADO PROVIMENTO  
POR MAIORIA Texto da Decisão: Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Zuelton Furtado (Relator), Antonio de Freitas Dutra e Verinaldo Henrique da Silva. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques.

Pelas razões acima, entendo que deve ser afastado o arbitramento realizado, já que não atendidos os requisitos do art. 148 do CTN, na medida em que o Contribuinte apresentou a documentação pertinente e não restou comprovado que esta não merece fé. VOTO, assim, pelo provimento do Recurso Voluntário, para excluir do lançamento o imposto resultante do acréscimo patrimonial a descoberto apurado em virtude do arbitramento da obra, ressaltando que deve ser mantido o lançamento em relação à parcela considerada como preclusa, objeto do Processo 16.542.000250/2004-94.

Sala das Sessões - DF, em 25 de janeiro de 2006

  
ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO