



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13830.720714/2011-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.774 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de dezembro de 2019
Recorrente ANSELMO AHNERT TASSARA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

OMISSÃO DE RENDIMENTOS ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Havendo a comprovação de acréscimo patrimonial a descoberto cuja origem não tenha sido comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte, ou sujeitos a tributação exclusiva, é autorizado o lançamento do imposto de renda correspondente.

CUSTO DE CONSTRUÇÃO DE EDIFICAÇÕES CUSTOS UNITÁRIOS BÁSICOS ARBITRAMENTO COM BASE EM TABELAS DO SINDUSCON.

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

MULTA QUALIFICADA.

A aplicação das multas de ofício decorre do cumprimento da norma legal. Não comprovada a prática dolosa, com evidente intuito de fraude, tendente a reduzir expressivamente o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, não se justifica a aplicação da multa qualificada.

TAXA SELIC.

Os débitos decorrentes dos tributos não pagos nos prazos previstos pela legislação específica são acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 851/875, interposto da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, de fls. 831/847, a qual julgou procedente o lançamento decorrente da falta de pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Física ano-calendário 2006, 2007, 2008, 2009.

Peço vênha para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Contra o contribuinte em questão foi lavrado o auto de infração (fls. 444/456) com o lançamento de imposto de renda relativo ao ano-calendário 2006, 2007, 2008 e 2009 de R\$ 109.617,55, de multa de ofício de R\$ 164.426,31 e de juros de mora calculados até 29/04/2011 de R\$ 27.261,25.

A presente ação fiscal contra o contribuinte foi iniciada, em 25/11/2010, com a ciência do Termo de Início de Fiscalização de fls. 02/07, em que o contribuinte foi intimado a apresentar comprovantes de rendimentos, escrituras de compra de imóveis, planta da casa construída no bairro Parque das Esmeraldas, comprovantes de despesas de construção, informar a empresa responsável pela obra e outros esclarecimentos e documentos listados no termo.

De posse dos documentos colhidos no decorrer da ação fiscal o auditor elabora os demonstrativos de fls. 457/470 e, conforme relatado no Termo de Constatação Fiscal de fls. 471/486, encerra a ação fiscal com a lavratura do citado auto de infração, tendo em vista que foram apuradas as seguintes infrações à legislação tributária:

1 – **Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica.** Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, Tassara Informática Ltda, decorrente de trabalho com vínculo empregatício, constante em DIRF e não declarado, no valor de R\$ 54.500,00, no ano-calendário 2008. Fundamentação legal: artigos 1º artigo 1º, da Lei 9.887/99.

2 – **Acréscimo Patrimonial a Descoberto.** Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, nos anos-calendário 2006/2009, em que se verificou excesso de aplicações sobre origens não respaldado por rendimentos declarados ou comprovados, conforme demonstrativos de fls. 457/470.

Enquadramento legal: artigos 1º ao 3º e §§, e 8º, da Lei 7.713/88; artigos 1º e 2º, da Lei 8.134/90; artigo 7º e 8º, da Lei 8.981/95; artigo 3º e 11, da Lei 9.250/95; artigo 21 da Lei 9.532/97.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 471/486, a autoridade fiscal relata que a omissão de rendimentos recebidos de Tassara Informática Ltda foi decorrente da compra do imóvel localizado no loteamento denominado "Residencial Costa do Ipê", em Marília, SP.

Esse terreno foi adquirido por R\$ 54.500,00, sendo R\$19.337,75 no ato da escritura e o restante por meio de quatro cheques, no valor de R\$ 8.790,56 cada. Todos esses cheques foram emitidos por Tassara Informática Ltda ME, sem nenhum assentamento na

escrituração da pessoa jurídica nem na declaração de ajuste anual do sujeito passivo nem do cônjuge.

Em relação ao acréscimo patrimonial, por não terem sido apresentados documentos comprobatórios dos custos de construção de sua residência, foi feito o arbitramento do valor dos dispêndios, tomando como base o Custo Unitário Básico por metro quadrado (CUB/m2) do Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado de São Paulo – Sinduscon, conforme dispõem os artigos 53 e 54 da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964 e a Norma NBR 12.721 da Associação Brasileira de Normas Técnicas. Os valores arbitrados mensalmente foram considerados como dispêndios nos demonstrativos de evolução patrimonial.

Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e impugnou (fls. 495/517) o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

- 1 – concorda com a omissão de rendimentos tributários recebidos de pessoa jurídica;
- 2 – os valores arbitrados a título de despesas com a construção do imóvel objeto da fiscalização não correspondem ao verdadeiro montante dispendido pelos Impugnantes durante a obra;
- 3 – conforme salientado no decorrer do procedimento fiscalizatório, ao contrário do asseverado pelo Sr. Auditor Fiscal, a obra foi iniciada em agosto de 2006 e finalizada em meados de outubro de 2009;
- 4 – chancela a assertiva acima a documentação acostada à presente, cujas despesas se prolongaram por todo o ano de 2009;
- 5 – no início de 2010, os Impugnantes foram obrigados a buscar recursos para liquidar as obrigações finais advindas da construção, dentre elas contribuições previdenciárias e os tributos municipais, sendo o "HABITE-SE" expedido em abril de 2010;
- 6 – as despesas oriundas da construção do imóvel em análise estão detalhadas e comprovadas através das planilhas e notas fiscais que seguem acostadas, donde se vislumbra que os valores estão muito aquém daqueles arbitrados no Auto de Infração em análise;
- 7 – no que concerne à mão de obra, insta salientar que segue anexo o "Contrato de Trabalho para Obra Certa", que foi firmado no início da construção, e embora não tenham sido prestados integralmente pelo contratado, em razão de desentendimento entre os contratantes, certo é que este deverá ser usado como referência dos valores dispendidos a título de mão de obra;
- 8 – na recomposição dos custos com a construção do imóvel residencial objeto do Auto de Infração em análise, documentada através das planilhas anexas, foi utilizado como parâmetro de despesas com mão de obra, o valor do contrato inicial, que reflete a realidade dos valores à época da construção;
- 9 – as conclusões expostas acima, no sentido de que deve ser aferido qual o verdadeiro gasto que os Impugnantes tiveram com a construção do imóvel residencial em análise, se consubstancia em respeito ao primado da verdade material, que norteia do Direito Tributário;
- 10 – trata-se, a verdade material, de um princípio informador que rege o processo administrativo e que atribui ao julgador administrativo o dever de apreciar todas as provas trazidas aos autos para a formação de sua convicção;
- 11- o agravamento da multa não procede, até mesmo porque foi oferecida à tributação grande parte dos rendimentos, o que por sua vez afasta a má-fé dos Impugnantes, sendo desnecessário referido agravamento;
- 12 – ao compararmos a multa aplicada ao caso em tela com os ditames da Constituição Federal, vemos que há dissonância, posto que a Carta Maior não admite tenha a multa caráter confiscatório;

13 – jurisprudência indica que também a multa de 75% foi considerada confiscatória, logo, inconstitucional. Tal entender ressalta argumento de suma relevância, qual seja, a multa não pode adentrar o direito subjetivo fundamental de propriedade;

14 – inadmissível a aplicação do percentual de 150%. Os Tribunais superiores sugerem que a mesma seja aplicada próxima ao patamar de 20%, o que deve ser aplicado ao caso em supedâneo;

15 – os Impugnantes entendem ainda que o percentual de 20% é deveras elevado e deve ser reduzido para 2%;

16 – a lei que instituiu a taxa Selic como base para os juros de mora não pode ser aplicada, pois afronta diversos princípios constitucionais, entre eles o Princípio Legalidade Tributária, da Anterioridade, da Indelegabilidade de Competência Tributária;

17 – não há previsão legal do que seja a Taxa SELIC. A lei apenas manda aplicá-la, sem indicar nenhum percentual, delegando indevidamente seu cálculo a ato governamental, que segue as naturais oscilações do mercado financeiro;

18 – interpretando-se o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional, chegaríamos a conclusão que é permitido, à lei ordinária, somente fixar o percentual de juros em patamar igual ou inferior ao estabelecido no CTN, que é de 1% (um por cento) ao mês.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (fl. 831):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS TRIBUTÁRIAS.

As Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não são competentes para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Restando comprovado nos autos o acréscimo patrimonial a descoberto cuja origem não tenha sido comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte, ou sujeitos a tributação exclusiva, é autorizado o lançamento do imposto de renda correspondente.

CUSTO DE CONSTRUÇÃO DE EDIFICAÇÕES CUSTOS UNITÁRIOS BÁSICOS ARBITRAMENTO COM BASE EM TABELAS DO SINDUSCON.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Verificada a prática ilícita e reiterada tendente a reduzir de forma expressiva o montante do imposto devido, ou a evitar o seu pagamento, justifica a aplicação da multa qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O Recorrente, devidamente intimada da decisão da DRJ, em 17/02/2012 (fl. 850) e apresentou o recurso voluntário de fls. 851/875, praticamente repete os argumentos apresentados em sede de impugnação.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

O presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

Verifica-se dos autos do processo que a autoridade lançadora constatou, por meio do levantamento de entradas e saídas de recursos — fluxo financeiro ("fluxo de caixa"), que o contribuinte consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada.

Comprovado, por meio de demonstrativos de origens e aplicações de recursos fluxo financeiro, que o contribuinte efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, fica claro do ponto de vista lógico que houve omissão de rendimentos.

Tratando-se de omissão de rendimentos não declarados, o montante apurado pela fiscalização deve ser objeto de tributação consubstanciada em lançamento tributário de ofício, com a aplicação da correspondente multa.

A legislação tributária expressamente identifica o acréscimo patrimonial como fato gerador do imposto de renda, conforme previsão contida no art. 43, II, do Código Tributário Nacional, que o define como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais.

Art.43 O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

A exemplo do Código Tributário Nacional, a Lei 7.713/88 estabelece que o imposto de renda incide sobre o rendimento bruto (art. 3º *caput*) constituído, também, pelos acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Lei 7.713 de 1988:

Art.3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado 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 não correspondentes aos rendimentos declarados.

(...).

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, dispõe no art. 55, XIII, que as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial não justificado são tributáveis.

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

XIII as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

Os artigos 806 e 807 do mesmo diploma normativo estabelecem, ainda, que a autoridade fiscal pode exigir do contribuinte os esclarecimentos necessários acerca da origem dos recursos, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento do patrimônio.

Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte 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 do patrimônio (Lei nº 4.069, de 1962, art. 51, § 1º).

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação 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, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

Com base na legislação acima citada, verifica-se que o acréscimo patrimonial a descoberto está sujeito à tributação, salvo se o contribuinte comprovar por meio de documentos hábeis que aquele acréscimo teve origem nos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

O acréscimo patrimonial trata-se, portanto, de verdadeira regra de incidência do imposto de renda. Como todos os outros fatos geradores, cabe à autoridade fiscal comprovar a sua ocorrência para fins do lançamento de ofício, já que é seu o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV, do Código Tributário Nacional). Esta comprovação é feita mediante a utilização de fluxos de caixa planilhas em que são inseridas todas as origens de recursos comprovadas no decorrer da ação fiscal e todos os gastos e disponibilidades no mesmo período.

De tal análise, podem surgir inconformidades entre as origens e as aplicações apuradas, o que denota a ocorrência de acréscimo não justificado que, conforme expressa disposição legal, é fato gerador do imposto de renda. Trata-se de previsão bastante lógica, posto que ninguém realiza gasto sem que possua recursos disponíveis para tal.

Por sua vez, cabe ao contribuinte demonstrar que os acréscimos patrimoniais levantados são suportados por rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis, mediante a

apresentação de documentação hábil e idônea. Esta comprovação é a única forma de elidir a tributação em comento.

É de se ver que o ônus dessa prova recai exclusivamente sobre o contribuinte, não bastando, para tal mister, a simples apresentação de justificativas trazidas na peça impugnatória, mas, também, que estas sejam amparadas por provas hábeis, idôneas e robustas.

Não cabe à autoridade fiscal efetuar diligências com o objetivo de produzir provas que são de responsabilidade do contribuinte. Ao Fisco cabe apenas a comprovação dos dispêndios e a utilização de todas as origens de recursos as quais o contribuinte lograr comprovar. Enquanto na omissão, deve-se restar devidamente comprovada a percepção de rendimentos não declarados; no acréscimo não justificado, são os gastos superiores aos rendimentos declarados que devem ser evidenciados.

Desse modo, o demonstrativo de evolução patrimonial trata de reproduzir a vida financeira e patrimonial do contribuinte ao longo do ano-calendário.

Para que este método seja efetivo, todas as informações de entrada de recursos e de dispêndios devem ser computadas. De outra forma, os resultados não refletiriam esta realidade.

É da prática processual que o ônus da prova incumbe ao autor, sobre fato constitutivo de seu direito e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, nos termos do que dispõe o artigo 373, do Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Logo tudo aquilo que foi alegado pelo Recorrente deveria vir acompanhado de prova a fim de demonstrar que os fatos ocorreram da forma como alegou.

Ainda, o contribuinte pode apresentar provas que entender cabíveis, em regra, até a apresentação da defesa, nos termos do disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

Em outros termos, a prova deve ser juntada até a impugnação salvo se demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, entre outros casos.

No caso dos autos, o Recorrente alega que a decisão recorrida está equivocada pois não considerou as planilhas e notas fiscais apresentadas sob o argumento de que não foram apresentados recibos de pagamento do emprego da mão de obra.

Verifica-se do recurso que o recorrente concorda com o afirmado:

Isto porque foram acostados aos autos comprovantes de despesas com arquiteta como denota-se do contrato já acostado aos autos, bem como de eletricitista, conforme recibo emitido em 10/02/2009 pelo Sr. Saulo Junior Ferreira.

Ademais, no que concerne aos comprovantes de pagamento dos engenheiros Fernando Favinha Rodrigues e Ricardo Stroppa, os mesmos não foram apresentados porque não houve contraprestação financeira pelas prestações dos serviços.

Ambos os engenheiros são amigos pessoais dos Recorrentes, sendo o primeiro padrinho de casamento do mesmo e o segundo colega de faculdade.

Assim, a elaboração dos projetos configurou-se em troca de favores, não havendo que se falar em pagamento pelos serviços prestados, conforme, aliás, é comprovado pelas declarações anexas.

Com relação à mão de obra, insta salientar que, ainda que não tenham sido apresentados os comprovantes de pagamento do "Contrato de Trabalho para Obra Certa", foi firmado no início da construção e embora não tenham sido prestados integralmente pelo contratado, em razão de desentendimento entre os contratantes, certo é que este deverá ser usado como referência dos valores dispendidos a título de mão de obra.

Isto porque, trata-se de valores que refletem o custo da mão de obra à época dos fatos, cuja informação é imprescindível para o recálculo das despesas.

Assim, na recomposição dos custos com a construção do imóvel residencial objeto do Auto de Infração em análise, documentada através das planilhas acostada à Impugnação, foi utilizado como parâmetro de despesas com mão de obra, o valor do contrato inicial, que reflete a realidade dos valores à época da construção e diga-se, desde já, não se trata de valores irrisórios, já que alcança mais que 35% (trinta e cinco por cento) do valor total gasto com material de construção.

Portanto, não se comprova o valor exato gasto com a obra e exatamente por isso é que foi arbitrado o custo por meio dos Custos Unitários Básicos (CUB). Neste sentido, transcrevo trechos da decisão recorrida que tratou deste ponto, que serve de fundamentação e razão de decidir:

Por sua vez, cabe ao contribuinte demonstrar que os acréscimos levantados são suportados por rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea. Esta comprovação é a única forma de elidir a tributação em comento.

É de se ver que o ônus dessa prova recai exclusivamente sobre o contribuinte, não bastando, para tal mister, a simples apresentação de justificativas trazidas na peça impugnatória, mas, também, que estas sejam amparadas por provas hábeis, idôneas e robustas.

Não cabe à autoridade fiscal efetuar diligências com o objetivo de produzir provas que são de responsabilidade do contribuinte. Ao Fisco cabe apenas a comprovação dos dispêndios e a utilização de todas as origens de recursos as quais o contribuinte lograr comprovar. Enquanto na omissão, deve-se restar devidamente comprovada a percepção de rendimentos não declarados; no acréscimo não justificado, são os gastos superiores aos rendimentos declarados que devem ser evidenciados.

Desse modo, o demonstrativo de evolução patrimonial trata de reproduzir a vida financeira e patrimonial do contribuinte ao longo do ano-calendário.

Para que este método seja efetivo, todas as informações de entrada de recursos e de dispêndios devem ser computadas. De outra forma, os resultados não refletiriam esta realidade.

No caso em questão, apurou-se acréscimos patrimoniais a descoberto (saldos negativos) em todos os meses compreendidos entre outubro de 2006 a janeiro de 2009.

O dispêndio que originou o acréscimo patrimonial a descoberto e, portanto, fundamentou a tributação foi a construção de prédio residencial localizado na Rua Maria Cecília Alves, 601, Bairro Parque das Esmeraldas.

Conforme se verifica no Termo de Início de Fiscalização (fls. 02/07), o contribuinte foi intimado a comprovar os dispêndios com a referida construção, porém nada apresentou. No Termo de Verificação Fiscal a autoridade fiscal assim relata:

“Em 25 de novembro de 2010 teve início o procedimento fiscal com a ciência pelo sujeito passivo do Termo de Início de Fiscalização juntamente com intimação para apresentação de documentos. Com relação aos quesitos das contribuições previdenciárias, da mesma forma ínsitas ao MPF retro, houve formalização do processo nº 13830.720.078/201184, o qual tratou do tema.

Com relação ao Imposto sobre a Renda Pessoa Física, o sujeito passivo foi intimado a comprovar mensalmente o dispêndio para construção de imóvel residencial de 405,7 m2 no terreno situado na Rua Maria Cecília Alves, 601, Bairro Parque das Esmeraldas, quadra 09, lotes 01 e 02, Marília, SP, CEP 17516-660, bem assim a origem dos recursos para essa empreitada e ainda esclarecimentos acerca da aquisição de outro terreno situado na Av. Brigadeiro Eduardo Gomes, 3.551, lote nº 06 da quadra H no loteamento denominado "Residencial Costa do Ipê", em Marília, SP. O sujeito passivo nada apresentou.”

Diversas outras intimações foram enviadas ao contribuinte para que apresentasse documentos comprobatórios de todas as despesas envolvidas com a construção do prédio. Entretanto, o contribuinte apenas solicitou dilações de prazo, sem nada apresentar, conforme relatado pela autoridade:

“Termo de Intimação Fiscal com ciência em 28 de janeiro de 2011 solicita comprovação dos custos de construção e das alegações apresentadas. Em resposta, carta de 17 de fevereiro de 2011 requer outros trinta dias de prazo com mesmo texto da carta de 14 de dezembro de 2010. Termo de Constatação Fiscal com ciência pessoal em 23 de fevereiro de 2011 negou dilação porque após três meses nenhum documento acerca dos custos de construção fora entregue, tratando-se de mera procrastinação do andamento do procedimento fiscal. Nesse ato também foram esclarecidos ao sujeito passivo todos os procedimentos adotados por esta fiscalização especialmente no tocante ao objeto da fiscalização, circunscrito à planta de arquitetura conhecida pelo Fisco, com área de 405,7 m2, e não a construção total promovida em ambos os lotes, compreendendo aí calçada, muros, edícula/churrasqueira, piscina, jardinagem etc.”

Não sendo possível recompor por meio de documentos apresentados pelo contribuinte os gastos efetuados na construção, a autoridade fiscal recorreu ao arbitramento do custo da obra:

“De chofre, esta fiscalização não buscou valorar o imóvel ou mensurar valor de mercado ou valor de venda, mas tão-somente utilizou um método que determinasse legalmente o seu custo de construção para cotejo com os rendimentos declarados, sem ser influenciado por outros tópicos alheios ao custo, tais como: local da construção, estilo ou valorização imobiliária.

Este procedimento fiscal delimitou seu escopo na figura da obra representada pela planta de arquitetura juntada ao processo e conhecida pelo Fisco. Demais obras existentes no terreno estão fora do âmbito desta fiscalização.(Termo de Verificação Fiscal (fls. 471/486))”

O arbitramento feito pela autoridade fiscal tomou como base o valor do Custo Unitário Básico (CUB) divulgado mensalmente pelo Sindicato da Construção Civil de São Paulo (SINDUSCONSP), a área total construída de 405,7m² e o período de construção de setembro de 2006 a janeiro de 2009.

“Anexamos Demonstrativo do Custo da Construção, contendo o Custo Unitário Básico divulgado mensalmente pelo SINDUSCON/SP por meio da divisão da área construída (405,7 m²) pelo período de set/2006 a jan/2009, que resultou na área mensal de 13,9896 m², sobre a qual foi aplicado o índice de custo unitário básico (CUB) fornecidos pelo Sinduscon/PR padrão H13 A (residencial 1 pavimento 3 dormitórios) entre setembro de 2006 a janeiro de 2007 e R1A (residencial 1 pavimento padrão alto) nos demais meses. De notar que a atualização normativa promovida pelo Sinduscon em fevereiro de 2007 beneficiou o sujeito passivo pois diminuiu os valores oficiais mensais.”

Utilizaram-se, portanto, como aplicações nos demonstrativos de evolução patrimonial, os valores do custo arbitrado de construção apurado conforme tabela CUB/SINDUSCON (fls. 457). A área considerada construída mensalmente foi o resultado da divisão da área total pelo número de meses compreendidos entre as datas de início e de término. O custo arbitrado total da obra foi de R\$ 467.173,06.

Inconformado com o lançamento, o contribuinte alega, basicamente, que a construção do prédio se estendeu até o ano de 2010 e que, com base nas planilhas e notas fiscais juntadas na impugnação, o custo da obra é bem menor do que o arbitrado pela autoridade fiscal.

Os documentos apresentados pelo impugnante são planilhas e notas fiscais juntadas às fls. 530/826. Requer o impugnante que, com base no Princípio da Verdade Material, o custo da obra seja calculado utilizando os valores indicados nessas notas e não o montante arbitrado.

Resta, portanto, examinar se os documentos apresentados possuem o condão de comprovar os gastos de toda uma obra de construção de um prédio residencial de 405,7 m², de padrão elevado, como demonstra as fotos juntadas pela autoridade fiscal às fls. 86/90.

De plano salta aos olhos a falta de qualquer comprovante de pagamentos de serviços na construção. O contribuinte nada apresentou em relação às despesas com arquiteto, engenheiro, pedreiro e respectivos serventes (ajudantes), pintor, gesso, carpinteiro, marceneiro, eletricitista, etc.

Ora, não há necessidade de nenhuma formação específica na área de construção civil para saber da necessidade e da imprescindibilidade dos serviços prestados por todos esses profissionais na construção de uma casa. O contribuinte defende o Princípio da Verdade Material em contraposição ao arbitramento feito pela autoridade fiscal, mas a observação rigorosa a esse princípio exige que o contribuinte apresente absolutamente todos os comprovantes das despesas.

A arquiteta Juliana Sabatini responsável pelo projeto da construção, em resposta à intimação de fls. 274/275, informa que, em 19/06/2006, foi celebrado um contrato de prestação de serviços com o contribuinte para realização do projeto de construção, que o cálculo estrutural da residência foi realizado pelo engenheiro Fernando Favinha Rodrigues e o projeto de hidráulica e elétrica foi realizado pelo engenheiro Ricardo Stroppa.

Em um único documento foram identificados três profissionais com qualificação superior que participaram da obra e o contribuinte não apresentou nenhum recibo sequer de pagamento de honorários a essas pessoas.

Insiste o impugnante que todos os serviços de mão de obra da construção do prédio seja deduzida de uma cópia de contrato de prestação de serviços assinado pelo próprio contribuinte e uma pessoa identificada apenas como José Roberto Lopes, sem nenhuma qualificação indicada no documento.

Com base nessa cópia de contrato não é possível saber se o serviço foi de fato prestado, se a pessoa contratada tinha alguma qualificação para o serviço, se os pagamentos indicados foram efetuados, as datas dos pagamentos (se tiverem sido feitos) etc.

Ademais, o contrato não é revestido de qualquer formalidade que possa atestar a data de sua assinatura.

Pagamentos são comprovados por recibos de quitação e não por cópias de contratos. O contrato cria uma obrigação, mas não comprova se foi adimplido. não apresentou comprovante de nenhuma despesa. Embora constem na planta da casa três suítes e em uma delas um closet, nenhum gasto com marceneiro ou mesmo com empresas especializadas em móveis sob medida foi apresentado.

No tocante ao início da obra, a autoridade fiscal considerou acertadamente a data em que foram feitas as perfurações das estacas, por tratar-se de serviço estrutural básico sobre o qual se assentará toda a casa.

Em relação ao arbitramento, em face da falta de apresentação de comprovantes de despesas no decorrer do procedimento fiscal, foi corretamente aplicado. E, nessa fase impugnatória, o arbitramento deve ser mantido, já que não houve a apresentação integral dos documentos comprobatórios das despesas da construção.

Como resulta claro que o impugnante 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, conforme os dispositivos abaixo:

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, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé às 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."

REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA DE 1999:

Art. 806 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 n.º 4.069/62, art. 51, parágrafo 1º).

Art. 807 — O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação 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, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

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. 845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, 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.

Art. 846. O lançamento de ofício, além dos casos especificados neste Capítulo, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza (Lei nº 8.021, de 1990, art. 6º)

.

(...)

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas (Lei nº 8.021, de 1990, art. 6º, § 4º).

Da análise dos autos, vê-se que autoridade fiscal, responsável pela constituição do crédito tributário em discussão, com base nas informações de que dispunha calculou o custo da construção (fls. 457), onde se demonstra mês a mês o valor arbitrado, transformando este valor em metros quadrados de construção tendo por base o índice da Construção Unitária Básica (CUB), que avalia os custos unitários de edificações em São Paulo.

Sendo que nos cálculos foram considerados o tempo havido na construção e as áreas constantes dos projetos.

Deve-se deixar claro, que a Fiscalização tem não só o direito, mas também o dever de recorrer ao arbitramento, sempre que, por motivos os mais diversos, a base de cálculo não seja documentalmente conhecida ou as informações do contribuinte não se estribem em documentação e forma pré-determinada.

O Sindicato da Construção Civil 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 Básicos de Construção (CUB/m²), calculados de acordo com a Norma Técnica NBR 12.721:2006 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

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, conforme ementa de acórdão do antigo Conselhos de Contribuintes:

CUSTO DE CONSTRUÇÃO DE EDIFICAÇÕES – CUSTOS UNITÁRIOS ARBITRAMENTO COM BASE EM TABELAS DO SINDUSCON O custo da construção de edificações deve ser comprovado por meio da apresentação das notas fiscais de aquisição de materiais, recibos/notas fiscais de prestação de serviços e comprovantes de pagamentos junto aos órgãos controladores. A falta ou insuficiência da comprovação autoriza o arbitramento da edificação com base nas tabelas divulgadas pelo SINDUSCON/PINI. (Ac. 10423.378, 07/08/2008, 4ª Câmara, Primeiro Conselho de Contribuintes)

Não se pode questionar a validade do arbitramento para fins tributários, para a partir dele provarem-se situações que, em face de particularidades próprias, no caso a ausência de documentos comprobatórios de todas as despesas, não se poderiam provar de outra forma.

Dessa forma, deve ser mantido o arbitramento, a apuração do acréscimo patrimonial, assim como a omissão de rendimentos deles decorrentes.

Apesar de ter trazido aos autos os valores pagos a título de material a fim de comprovar o real valor da obra, não logrou êxito em comprovar o pagamento de mão de obra empregada na mencionada edificação, de modo que deve ser mantido o CUSTO DE CONSTRUÇÃO DE EDIFICAÇÕES CUSTOS UNITÁRIOS BÁSICOS ARBITRAMENTO COM BASE EM TABELAS DO SINDUSCON.

Sendo assim, nada prover.

Multa Qualificada

Configurada a existência de dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.

Contudo, o lançamento de multa qualificada exige que a autoridade fiscalizadora traga elementos para os autos que provem a presença de elemento subjetivo na conduta do contribuinte de forma a demonstrar que este quis os resultados que os arts. 71, 72 e 73, da lei 4.502/64 elenca como caracterizadores da fraude, ou mesmo que assumiu o risco de produzi-los.

No caso em tela, o afirmado acima não restou configurado, conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 483/484):

8— DO AGRAVAMENTO DA MULTA (ILÍCITO QUALIFICADO)

Constatou-se que o fiscalizado ofereceu à tributação rendimentos substancialmente inferiores aos percebidos durante quatro anos consecutivos, fato que evidencia interesse em escamotear a ocorrência do fato gerador ao Fisco Federal, cominando o presente lançamento, assim como o agravamento da multa de ofício para 150%, consoante artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007, por práticas reiteradas de sonegação fiscal definida nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, e fraudou sua declarações de ajuste anual inserindo elementos inexatos para fugir ilegalmente da tributação, capitulando o artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

O sujeito passivo ainda tentou dilatar o prazo de construção, diminuindo o custo mensal e espalhando a tributação por cinco anos e meio e tentou embaralhar a fiscalização com a obra completa executada por ele com a obra objeto do procedimento fiscal.

Toda a conduta do sujeito passivo, no gerenciamento de suas atividades, nos últimos anos, foi no sentido de furtar-se ao pagamento do Imposto sobre a Renda.

As declarações de ajuste anual do sujeito passivo e do cônjuge são análogas, quase idênticas. Contêm os mesmos erros e mesmas omissões. O artigo 798 do RIR/99 dispõe sobre a declaração de bens, *in verbis*:

"Art. 798. Como parte integrante da declaração de rendimentos, a pessoa física apresentará relação pormenorizada dos bens imóveis e móveis e direitos que, no País ou no exterior, constituam o seu patrimônio e o de seus dependentes, em 31 de dezembro do ano-calendário, bem como os bens e direitos adquiridos e alienados no mesmo ano (Lei nº 29.250, de 1995, art. 25).

§ 12 Devem ser declarados (Lei nº 29.250, de 1995, art. 25, § 19:

1- os bens imóveis, os veículos automotores, as embarcações e as aeronaves, independentemente do valor de aquisição;

Art. 799. Os imóveis que integrarem o patrimônio da pessoa física e os que forem alienados em cada ano-calendário deverão ser relacionados em sua declaração de bens do exercício financeiro correspondente, com indicação expressa da data de sua aquisição e de sua alienação, quando for o caso (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 11). "(grifamos)

Na constância da sociedade conjugal, os bens comuns devem ser declarados APENAS por um dos cônjuges.

Deste modo, deficiente o enquadramento do Recorrente com relação à prática delitiva, a qualificação da multa de ofício no percentual de 150% foi aplicada de forma indevida.

Neste sentido temos a Súmula CARF nº 14:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Deve ser aplicada, portanto, a multa de ofício de 75%, prevista como penalidade pecuniária imposta ao sujeito passivo que deixa de pagar, espontânea e tempestivamente, o tributo devido, em razão da falta de declaração ou por declaração inexata, nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte:

(...)

Sendo assim, com razão o recorrente quanto a este ponto.

Taxa Selic

A taxa de juros Selic encontram previsão no art. 61, §3º da Lei nº 9.430/96, e vigoram até hoje:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

Aplicável, quanto a este ponto, o disposto na Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Sendo assim, nada prover com relação ao questionamento da aplicabilidade da taxa Selic.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para o percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya

Fl. 15 do Acórdão n.º 2201-005.774 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13830.720714/2011-78