



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13855.000181/99-32  
Recurso nº. : 124.425  
Matéria : IRPF – EXS.: 1994 e 1995  
Recorrente : EDILSON SOARES CHAVES  
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP  
Sessão de : 25 DE JULHO DE 2001  
Acórdão nº. : 102-44.906

**IRPF – ARBITRAMENTO - CUSTO DE CONSTRUÇÃO - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - O arbitramento é procedimento excepcional visando viabilizar o lançamento na hipótese de omissão ou de desonestidade praticados pelo contribuinte em sua declaração, esclarecimentos prestados ou documentos expedidos pelo mesmo ou por terceiro obrigado, nos termos do artigo 148 do Código Tributário Nacional. É improcedente o auto de infração que se utiliza do arbitramento para fixar o custo de construção, que dá origem ao acréscimo patrimonial a descoberto, quando o contribuinte presta todos os esclarecimentos solicitados e apresenta os documentos que comprovam os fatos arbitrados pela fiscalização.**

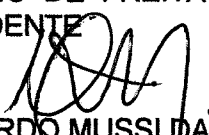
Preliminar rejeitada.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EDILSON SOARES CHAVES.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Naurý Fragoso Tanaka.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
LEONARDO MUSSI DA SILVA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 MAI 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL, VALMIR SANDRI, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13855.000181/99-32  
Acórdão nº. : 102-44.906  
Recurso nº. : 124.425  
Recorrente : EDILSON SOARES CHAVES

**RELATÓRIO**

O contribuinte foi intimado em 19 de fevereiro de 1998 a apresentar documentos pertinentes à construção de imóvel e preencher planilha do movimento financeiro de gastos realizados a cada mês na obra durante os anos calendários de 1993 a 1996.

Em 27/03/98 o contribuinte apresentou aquela movimentação financeira e os documentos comprobatórios de tais gastos.

O fisco, contesta parte dos documentos apresentados, mormente aqueles emitidos pela empresa Vila Romana Engenharia e Empreendimentos Ltda.

Além disso assevera a autoridade administrativa que o valor constante dos documentos é muito inferior ao necessário para a construção do imóvel do contribuinte.

Assim, diante da impossibilidade do levantamento do custo real da construção, segundo entendimento das autoridades administrativas, procedeu-se, com base nos artigos 148 do Código Tributário Nacional e 895, parágrafo 4º do Regulamento do Imposto de Renda, ao arbitramento dos custos da construção, utilizando-se como base os índices adotados pela revista construção, o denominado índice PINI de custos de edificações.

Em 15/04/98, o contribuinte foi intimado a manifestar-se sobre o demonstrativo de arbitramento. Na manifestação do contribuinte o mesmo apresenta novos documentos entre os quais orçamentos e documentos internos, recibos, que na sua maioria, segundo as autoridades administrativas são inábeis ou imprestáveis, pois, não discriminam quais os serviços que foram prestados e a quantidade de materiais fornecidos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13855.000181/99-32

Acórdão nº. : 102-44.906

Em suma, a fiscalização considerou que os documentos apresentados pelo contribuinte, que registram uma despesa de aproximadamente 190.000 UFIRs, não eram documentos hábeis e idôneos a comprovar o custo da construção, procedendo ao arbitramento que definiu como custo da obra.

Inconformado, o contribuinte apresentou impugnação em face do auto de infração, alegando, em síntese, o seguinte:

- Em relação ao lançamento de ofício no ano calendário de 1993, operou-se a decadência do direito de o fisco proceder à constituição do crédito tributário;
- Que a construção do imóvel realizou-se no período de outubro de 1992 a junho de 1995, com os recursos disponíveis pelo contribuinte em consonância com sua declaração de rendimentos;
- Que o custo da obra foi substancialmente reduzido em virtude de o contribuinte ter cuidado da administração e da construção;
- A fiscalização em momento algum inspecionou a edificação ou deixando de verificar as suas peculiaridades, como a utilização de madeiramento e outros materiais de segunda mão;
- Atendeu todas as intimações, prestando esclarecimentos e fornecendo todos documentos relativos ao custo da obra, sendo descabida a negativa das autoridades lançadores em aceitar parte dos documentos apresentados;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13855.000181/99-32

Acórdão nº. : 102-44.906

- Por fim, o contribuinte discorre sobre o procedimento de arbitramento, para ao final, pugnar pelo improvimento do lançamento.

A Delegacia da Receita Federal de julgamento decidiu pela total procedência do lançamento, afastando a preliminar de decadência, em decisão assim ementada, verbis:

**“PRELIMINAR – DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO** - Tratando-se de valores sujeitos à informação na declaração anual de rendimentos, o direito potestativo de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário finda depois de cinco anos, contados da data da entrega daquela declaração.

**CUSTOS DE CONSTRUÇÃO – ARBITRAMENTOS** - Havendo indícios veemente de omissão de custos de construção de imóvel, limitando-se o contribuinte a comprovar apenas parte das despesas efetivamente realizadas, em montante incompatível com a área construída, cabe a adoção do arbitramento feito com base em tabelas de custos mínimos elaborados por entidade especializada.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO** - Constituem rendimento bruto sujeito ao imposto de renda as quantias correspondentes a acréscimo patrimonial, quando este não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, apurado mensalmente por meio do confronto entre os recursos e os dispêndios realizados pelo contribuinte.”

Em face desta decisão, interpôs o contribuinte recurso voluntário, reiterando a preliminar de decadência, bem como os demais fundamentos com vistas a rechaçar autuação, inclusive no que tange à utilização dos Juros calculados com base na taxa SELIC.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13855.000181/99-32

Acórdão nº. : 102-44.906

**VOTO**

Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA, Relator

O contribuinte foi notificado da decisão recorrida em 12/09/00. O trintídio para apresentação do recurso esgotar-se-ia em 10/00, feriado nacional, razão pela qual é tempestivo o recurso apresentado em 13/10/00. Ademais o recurso atende a todos requisitos estabelecidos pela lei, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A questão central a ser decidida, diz respeito às hipóteses em que as autoridades administrativas podem utilizar o procedimento de arbitramento na apuração dos elementos integrantes da hipótese de incidência do imposto de renda, no caso, da pessoa física.

Segundo do Dicionário Jurídico De Plácido e Silva, arbitramento:

“É, assim, usado na linguagem jurídica para expressar o procedimento que se promove no sentido de apreciar-se o valor de determinados fatos ou coisas, de que não se têm elementos certos de avaliação.

No processo em curso, como em qualquer outra situação, o arbitramento será o meio de que se disporá para a evidência dos elementos indispensáveis para a base de uma avaliação ou estimativa provada.

Seu objetivo, sem dúvida, é formular a prova de que se necessita para base fundamental da avaliação, desde que não se possuam dados positivos capazes de a formularem independentemente de qualquer outra averiguação ou investigação.

Em razão disso, sintetizando, pode-se afirmar que o arbitramento sempre é cabível quando não haja um valor oficial conhecido ou uma estipulação certa, em virtude dos quais se possa realizar uma avaliação.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13855.000181/99-32  
Acórdão nº : 102-44.906

Desta forma, arbitramento é o meio pelo qual se estipula o valor, se quantifica, determinada coisa ou fato, com vistas a se formular elementos de prova.

De acordo com Clóvis Bevilacqua: "Cabe ao direito civil determinar as provas dos actos jurídicos, indicar-lhes o valor legal e as condições de sua admissibilidade (...). Ao direito processual pertence estabelecer os modos de constitui-las e de produzi-las em juízo" (in *Theoria Geral do Direito*, RED Livros, p. 323).

O Código Civil tratou do arbitramento no artigo 136, VII, dispondo:

"Art. 136. Os atos jurídicos, a que se não impõe forma especial, poderão provar-se mediante:

...

VII – arbitramento."

O civilista Caio Mário da Silva Pereira nos ensina que: "Quando a prova pericial tem por finalidade uma estimativa, seja do valor da coisa, seja de uma quantidade outra, seja da fixação de uma indenização etc., toma o nome de arbitramento, e o perito é um árbitro, que procede nas mesmas condições e em observância às mesmas exigências formais que os demais peritos." (*Instituições de Direito Civil*, vol. I, 19ª edição, p. 389).

No âmbito do processo civil o arbitramento é regulado pelos artigos 420 e seguintes do Código de Processo civil, quando tratam da perícia, mais precisamente da avaliação. Para José Frederico Marques: "Avaliação é o exame pericial destinado a verificar o valor em dinheiro de alguma coisa ou obrigação. Costuma-se dar a denominação de arbitramento a essa perícia (...)" (*Manual de Direito Processual Civil*, Vol. II, Bookseller, p. 253).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13855.000181/99-32

Acórdão nº : 102-44.906

No âmbito do Direito Tributário o arbitramento foi previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

“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 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.”

Manteve o Código Tributário Nacional a natureza jurídica do arbitramento previsto na legislação civil, de prova técnica, de perícia, avaliação, elegendo como árbitro a autoridade lançadora.

Trata-se, portanto, o arbitramento, de mera técnica para viabilizar o lançamento, de acordo com a lição de Misabel Machado Derzi, verbis:

“O arbitramento é remédio que viabiliza o lançamento, em face da imprestabilidade dos documentos e dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado a informar. Não é critério alternativo de presunção de fatos jurídicos ou de bases de cálculo, que possa ser utilizado quando o contribuinte mantenha escrita regular e é correto em suas informações. Ao contrário. A Constituição Federal, no art. 145, § 1º, obriga à tributação de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo, segundo o princípio da realidade. A presunção ou a ficção jurídicas são excepcionais e dependem de lei expressa para serem autorizadas (e, mesmo assim, não podem contrariar o princípio da capacidade econômica).” (in Direito Tributário Brasileiro, p. 819)

Estabeleceu o artigo 148 as condições e os limites do procedimento de arbitramento. Assim é que o arbitramento somente poderá ser realizado “quando cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos”, mas apenas quando “sejam omissos ou



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13855.000181/99-32

Acórdão nº. : 102-44.906

não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado”

Assim, há de se concluir que: “somente autoriza a utilização do arbitramento em face das omissões ou atos de falsidade e desonestidades perpetrados pelo contribuinte ou terceiro, que tornam imprestáveis os dados registrados em sua escrita. Não sendo essa a hipótese, a contrario sensu, ficam vedadas as presunções e os indícios, pautas e médias levantadas, técnicas que afastam o lançamento da realidade dos fatos e da capacidade econômica do sujeito passivo.” (cf. Misabel Derzi, ob. cit. p. 820)

Em suma, o núcleo imanente da regra estabelecida no artigo 148 do Código Tributário Nacional está jungido à omissão ou à desonestidade praticada pelo contribuinte em sua declaração, esclarecimentos prestados ou documentos expedidos pelo mesmo ou por terceiro obrigado.

No caso dos autos, o contribuinte foi intimado pelas autoridades administrativas a apresentar os documentos relativos à construção do imóvel e a preencher planilhas de movimento financeiro e gastos realizados durante a obra.

Todas as informações foram prestadas e documentos foram apresentados, que demonstravam um dispêndio de aproximadamente 190.000 UFIRs.

As autoridades administrativas aceitaram como hábeis apenas parte dos documentos, que totalizam um dispêndio de aproximadamente 75.000 UFIRs, e que os mesmos seriam insuficientes para comprovar os gastos, razão pela qual procedeu ao arbitramento que fixou o valor da obra em, aproximadamente, 234.000 UFIRs.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13855.000181/99-32

Acórdão nº. : 102-44.906

Em suma, o contribuinte diz ter gastado 190.000 UFIRs na construção, enquanto a autoridade lançadora presume que foi 234.000 UFIRs.

Gostaria de chamar a atenção de que estamos tratando de um arbitramento, de um procedimento adotado pelas autoridades administrativas que deveria ser empregado apenas aos que são desonestos ou omissos, como robustamente demonstrado anteriormente.

Inexiste a desonestidade ou a omissão no caso dos presentes autos, pois sempre que foi chamado o contribuinte prestou todos os esclarecimentos e juntou os documentos que comprovassem suas alegações.

Decerto que determinados documentos não se revestem das formalidades exigidas para serem admitidos na hipótese de o contribuinte pretender integrar tais dispêndios ao custo de aquisição do imóvel, para efeito de apuração de eventual ganho de capital em sua alienação. Isto porque, neste caso, o parágrafo 7º do artigo 808 do RIR/94 é expresso ao estabelecer que:

“§ 7º Podem integrar o custo de aquisição de imóveis, desde que comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na declaração de bens:

a) os dispêndios com a construção, ampliação, reforma e pequenas obras, tais como, pintura, reparos em azulejos, encanamentos;”

Veja que o dispositivo em tela é uma faculdade deferida ao contribuinte, e não uma obrigação, podendo ele, ao seu talante, deixar de informar em sua declaração os dispêndios da construção.

Porém se determinados documentos não estão revestidos das formalidades exigidas para determinados fins, isto não quer dizer que tais



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13855.000181/99-32

Acórdão nº. : 102-44.906

documentos não produzam efeitos para outros fins, como no caso dos autos, para demonstrar os dispêndios informados pelo contribuinte na planilha do movimento financeiro e gastos realizados.

Ora, para exemplificar, podemos verificar os documentos emitidos pela empresa Vila Romana Engenharia e Empreendimentos Ltda., tais como notas fiscais e faturas, e que não foram aceitos pela fiscalização. Tais documentos, não foram admitidos pois todos "se referem a mão-de-obra e algumas também a materiais, entretanto, não discriminam quais serviços prestados e quais materiais foram empregados."

Data maxima vênia, tal fundamento para desconsiderar este documento como prova do dispêndio efetivamente realizado é, no mínimo, risível. O fato é que tais documentos inexoravelmente comprovam que o Recorrente teve um dispêndio em razão da construção do imóvel, ainda mais que o contribuinte colaciona o contrato de empreitada firmado por ele e a referida empresa de engenharia. Poderia, é verdade, a autoridade administrativa demonstrar que tais documentos são falsos, ou simulados, o que não ocorreu nos autos.

Ora, provar, do latim probare, segundo De Plácido e Silva, "é manifestar, fazer patente, pôr em evidência, demonstrar a certeza de um fato ou a verdade acerca do que se alega, mediante apresentação de razões, de instrumentos, de perícias ou de testemunhos, a fim de que se legitime a pretensão trazida a juízo ou o direito que se quer defender".

Denomina-se prova o conjunto desses elementos apresentados com o intuito de evidenciar a verdade dos fatos alegados. Segundo a abalizada lição de Humberto Theodoro Júnior, há dois sentidos para o conceito de prova no processo, a saber:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13855.000181/99-32

Acórdão nº. : 102-44.906

"a) um objetivo, isto é, como instrumento ou meio hábil, para demonstrar a existência de um fato (os documentos, as testemunhas, a perícia etc.);

b) e outro subjetivo, que é a certeza (estado psíquico) originada quanto ao fato, em virtude da produção do instrumento probatório. Aparece a prova, assim, como convicção formada no espírito do julgador em torno do fato demonstrado." (Curso de Direito Processual Civil, Forense, p. 367).

No caso dos autos, verificando os elementos de provas carreados pelo Recorrente, constata-se que sempre atuou com diligência com vistas a atender as solicitações da Receita Federal no que tange aos dispêndios da construção, o que por si só já rechaça o arbitramento realizado pelas autoridades administrativas, por falta de supedâneo legal.

Por outro lado, os elementos que motivaram as autoridades administrativas a lavrar o auto de infração por intermédio do arbitramento estão desprovidas de qualquer valor probante, a inquinar o auto de infração de plena nulidade.

Diria mais, o auto de infração viola o próprio Regulamento do Imposto de Renda, posto que os esclarecimentos prestados pelo contribuinte somente poderiam ser impugnados pela autoridade administrativa, para motivar o lançamento, com elementos seguros de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão, conforme determina o parágrafo 1º do artigo 894 do RIR/94, verbis:

"§ 1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão" (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art.79, § 1º).

Desta forma, os esclarecimentos prestados pelos contribuintes estão revestidos de presunção de legitimidade, que só poderão ser rechaçadas pelas



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13855.000181/99-32

Acórdão nº : 102-44.906

autoridades administrativas com elementos seguros de prova ou indícios veementes de falsidade ou inexatidão, o que inexistiu no caso dos autos.

Por fim, cabe ressaltar que a lei n. 8.021/90, que embasou o lançamento, ao tratar do arbitramento, estabelece o seguinte:

“ART.6 - 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.

§ 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 paga pelo contribuinte.

§ 3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes a época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§ 5º (Revogado pela Lei nº 9.430 de 27/12/1996 - DOU de 30/12/1996, em vigor desde a publicação).

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.”

Ora, em momento algum as autoridades administrativas comprovam que havia sinal exterior de riqueza em relação ao contribuinte pela realização de gastos incompatíveis com a renda disponível. Ao revés, o contribuinte demonstra



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13855.000181/99-32  
Acórdão nº. : 102-44.906

efetivamente o quanto gastou em sua obra e quando despendeu, juntando os documentos necessários para tanto.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento ao recurso do contribuinte, julgando improcedente o lançamento.

Sala das Sessões - DF, em 25 de julho de 2001.

  
LEONARDO MUSSI DA SILVA