MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.005704/99-73
Recurso nº : 121.539
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1994 e 1995
Recorrente : JOSÉ ROCHA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
Recorrida : DRJ-JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 21 de agosto de 2001
Acórdão nº : 103-20.688
RD/103-01.063

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA SUPRIMENTO DE CAIXA - Os Suprimentos de caixa, cuja origem e efetiva entrega restem incomprovados, constituem presunção legal de omissão de receita.

PASSIVO FICTÍCIO - CRÉDITOS DE SÓCIOS - Incabível a tributação a este título, dos suprimentos de caixa cuja origem e efetiva entrega restem incomprovados, correspondentes a períodos abrangidos pela decadência, sob o argumento de que a documentação deveria ter sido conservada, por repercutir em lançamentos contábeis de exercícios futuros.

GLOSA DE DESPESAS - VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - CRÉDITOS DE SÓCIOS - Afastada a caracterização de passivo fictício, incabível a glosa de despesas de variação monetária passiva relativa a estes créditos.

INSUFICIÊNCIA NA APURAÇÃO DO LUCRO BRUTO - CUSTO DE IMÓVEIS EM CONSTRUÇÃO - PERMUTA - O terreno entregue por permuta em imóvel a ser construído, cujo valor constante da escritura de compra e venda foi contabilizado como exigibilidade da incorporadora, constitui custo do empreendimento.

IRPJ E CSL - BASE DE CÁLCULO - Mesmo em se tratando de lançamentos de ofício, na quantificação das bases de cálculo do IRPJ e da CSL, os valores dedutíveis em sua apuração devem merecer o mesmo ajuste contemplados nos recolhimentos espontâneos.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - Devem ser ajustados ao decidido no lançamento de IRPJ.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ ROCHA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) excluir da tributação as importâncias autuadas a título de "passivo fictício" e "variação monetária passiva"; 2) admitir como custo de construção o valor dos imóveis entregue em permuta e suas respectivas variações monetárias; 3) excluir da base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro o valor da COFINS e da própria Contribuição Social; e 4) ajustar as exigências reflexas ao decidido em relação ao IRPJ, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 AGO 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MARY ELBE GOMES QUEIROZ, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.

Processo nº : 10640.005704/99-73
Acórdão nº : 103-20.688

Recurso nº : 121.539
Recorrente : JOSÉ ROCHA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

# RELATÓRIO

JOSÉ ROCHA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS, com sede em Juiz de Fora/MG, recorre a este Colegiado da decisão da autoridade de primeiro grau na parte que indeferiu sua impugnação aos exigências formalizadas nos autos de infração que lhe exigem Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Imposto de Renda na Fonte, PIS, COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro, correspondente aos anos calendários de 1994 e 1995.

As exigências destes autos, remanescentes da decisão singular, decorrem das seguintes irregularidades imputadas pela fiscalização:

1) omissão de receita, caracterizada pela não comprovação da origem e/ou efetividade da entrega de numerário, conforme descrito no item I.1 do Relatório Fiscal, em dezembro de 1994, no valor de R$ 59.000,00;

2) omissão de receita, caracterizada pela manutenção no passivo de obrigação incomprovada, conforme descrito no item I.3 do Relatório Fiscal - 31 de janeiro de 1994 - CR$ 63.242.168,36;

3) glosa de despesas - variação monetária passiva, valor apurado em decorrência da não comprovação do passivo intitulado crédito de sócios, conforme descrito no item I.2 do Relatório Fiscal (glosas incidentes nos meses de janeiro a dezembro de 1994);

4) Insuficiência de lucro bruto apurado/declarado, referente aos empreendimentos San Lorenzo e Andrea Palladio, comparado com os valores oferecidos à tributação, de acordo com o item IV.3.2 do Relatório Fiscal (meses do ano calendário de 1994 e 1995).

Originalmente foi objeto de tributação, como omissão de receita, lucros apurados na alienação dos apartamentos 201, 301 e 302 do Edifício Andrea Palladio e não levados a resultado, conforme item IV.2.2 do Relatório Fiscal (alínea "a" e "b"). O lucro apurado na alienação do apartamento 201 não foi objeto de contestação da autuada e, a infração relativa aos apartamentos 301 e 302 foi cancelada pela decisão monocrática.

Acrescente-se, ainda, que do item "Insuficiência na apuração do Lucro Bruto", não foi objeto de litígio a insuficiência na apuração dos resultados do Ed. Andrea Palladio (apartamentos 204, 303 e 304), sendo contestado apenas a infração relativa ao Ed. San Lorenzo.

Nesta decisão monocrática foi afastada a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, bem como parte da exigência relativa ao passivo fictício e a correspondente variação monetária passiva.

Os lançamentos decorrentes de PIS e COFINS e CSL foram adequados pela autoridade monocrática, com o decidido para o IRPJ.

Quanto ao lançamento de Imposto de Renda na Fonte foi excluída integralmente a incidência sobre a glosa de variação monetária passiva e adequada as demais exigências ao decidido para o IRPJ.

Observo que, as parcelas excluídas da tributação foram objeto de recurso de ofício, constantes do processo nº 10640.002722/98-68, a ser apreciado neste mesmo período de sessões de julgamento.

A autuada apresentou suas declarações de rendimentos dos anos calendários de 1994 e 1995, respectivamente sob a forma de lucro real e arbitrado, esta última em virtude de extravio de parte de sua documentação quando da transferência de sua sede da cidade do Rio de Janeiro/RJ para Juiz de Fora/MG, apresentando cópia de publicação em jornal local, de 06/92/97, na qual informa da impossibilidade da empresa apurar seu resultado contábil do período de 1995 de conformidade com a Legislação Comercial.

Do Relatório Fiscal, parte integrante do auto de infração, extrai-se os seguintes fundamentos da autuação:

As três primeiras infrações decorreram da constatação de um saldo nas contas CRÉDITOS DE SÓCIOS no valor de R$ 288.179,65, em 31/12/94, composto por:

a) suprimento de caixa, em 31/12/94, no valor de R$ 59.000,00;
b) saldo inicial destas contas em 01/01/94, no montante de CR$ 63.242.168,36 e,

c) variação monetária passiva deste saldo inicial.

Durante o procedimento fiscal a autuada foi intimada a comprovar a origem e efetiva entrega dos suprimentos efetuados em 31/12/94, bem como dos demais que deram origem aos créditos de sócios, inclusive as entregas ocorridas anteriores aos últimos cinco anos, com a observação de que: *"a contribuinte foi alertada da necessidade de fazer a comprovação do item "b" nos moldes do item "a" e que, embora a data de origem dos aportes de capital tivessem ocorrido em períodos anteriores aos últimos cinco anos, se questionava na intimação não os possíveis suprimentos de caixa já realizados,*

*sem a devida comprovação, mas a existência de passivo no ano calendário examinado, ou seja, em 1994*". Destacou ainda o autuante que "*os documentos referentes a dívidas devem ser guardados até sua total quitação, não se aplicando à falta deles o instituto da decadência*".

Ainda, para justificar o passivo fictício, acrescentou a fiscalização que:

- "Nas declarações de bens das pessoas físicas não foram declarados os referidos créditos nos anos-calendários de 1993 e seguintes. O que demonstra que de fato o empréstimo não existiu.
- No balanço de abertura, em 01/01/96, e balanços seguintes, os saldos das contas CRÉDITOS DE SÓCIOS, simplesmente deixaram de existir. Saliente-se que a partir deste ano a correção monetária deixou de existir e com ela a correspondente despesa.
- As amortizações ocorridas em 1995, das citadas contas, que em 31/12/94 somavam R$ 288.179,65, foram de apenas R$ 82.668,65".

Quanto ao item 4, relativo a Insuficiência na apuração de Lucro Bruto nos edifícios San Lorenzo e Andrea Palladio, temos a seguinte justificativa pertinente ao ajuste na conta de Imóveis em Construção - Ed. San Lorenzo.

Para a construção deste empreendimento foram adquiridos, em novembro de 1991, dois terrenos de propriedade de Carlos Miguel Lessa e Maria Thereza de Lima Freitas, em permuta de apartamentos a serem construídos nestes imóveis.

A aquisição destes terrenos, objeto de escritura de compra e venda, foi escriturada a débito de conta de "IMÓVEIS EM CONSTRUÇÃO" e a crédito de "COMPROMISSOS IMOBILIÁRIOS", em nome de cada um dos permutantes, sendo os correspondentes valores corrigidos juntamente com os demais custos de construção.

Por entender que, tratando-se de permuta, os valores de aquisição e respectiva correção monetária não integrariam os custos, foram feitos os ajustes nesta conta de IMÓVEIS EM CONSTRUÇÃO, partindo o fisco do saldo inicial desta conta em 01/01/1994, para excluir da mesma o valor atualizado da conta de COMPROMISSOS IMOBILIÁRIOS, em nome dos vendedores dos terrenos, ou permutantes.

A partir desta exclusão, em data de 01/01/94, refez o cálculo do custo efetivo das unidades imobiliárias vendidas nos meses dos anos-calendários de 1994 e 1995, conforme consta às fls. 84/66.

Quanto ao Ed. Andrea Palladio, conforme consta às fls. 88/91, foi refeito o resultado tributável, pelo ajuste na conta de custos e no reconhecimento das receitas chegando a uma consolidação dos resultados tributáveis, como apresentado no quadro de fls. 91, onde apurou resultados tributáveis para os apartamentos 201, 204, 301, 302, 303 e 404. Os resultados dos apartamentos 201, 301 e 302 foram tributados como receitas omitidas e os demais a título de insuficiência na realização de lucros.

A impugnação do sujeito passivo, tempestivamente oferecida, mereceu na decisão monocrática a seguinte síntese:

> "Em sua defesa, às fls. 504/533, a autuada apresenta os seguintes argumentos: os artigos 228 e 229 do Regulamento do Imposto de Renda não tratam das presunções legais absolutas, e sim das presunções legais relativas; a presunção autorizada só seria possível se a fiscalização produzisse provas indiciárias da omissão de receitas, obtidas na escrituração do contribuinte ou com base em outros elementos de prova; a prévia indicação desses indícios é que autorizaria o Fisco a arbitrar o tamanho da omissão com base nos recursos de caixa fornecidos à empresa; aí, sim, o ônus da prova seria transferido ao contribuinte, ficando ele incumbido de provar a origem dos recursos e efetiva entrega à empresa, sob pena de se reputar verdadeira a provável omissão; os fiscais simplesmente partiram da constatação da existência da escrituração de um empréstimo efetuado por sócio e do entendimento

que a origem e a efetiva entrega não foram comprovadas para quantificar a omissão no mesmo valor do suprimento; agindo dessa forma trocaram o acessório pelo principal e exigiram tributo sabidamente indevido, uma vez que deveriam inicialmente produzir as provas indiciárias da omissão para depois arbitrá-la segundo valor do suprimento realizado; contudo, está a empresa trazendo aos autos provas de que o sócio José Araújo Rocha auferiu rendimentos de origem estranha à empresa, regularmente declarados ao Fisco, no montante equivalente a 77.811,02 UFIRs, decorrentes de venda de três imóveis e de aluguéis; a comprovação da entrega dos recursos está na escrituração por ela mantida, o que, à luz do artigo 223 do RIR, faz prova a seu favor; não se achará em toda a legislação tributária norma que torne obrigatória a entrega de recursos à empresa por meio de cheque bancário, até porque tanto a pessoa jurídica quanto a pessoa natural não estão obrigadas a manter conta em instituição financeira; sobre o passivo fictício, afastaram-se os fiscais do princípio basilar da legalidade; a importância de R$ 59.000,00 foi tributada como suprimento não comprovado e também como passivo fictício, o que é ilógico; a assertiva levantada pelos auditores mascara uma verdadeira aberração jurídica, sendo um artificialismo para mascarar o instituto da decadência; ao tributar essa importância como receita omitida, a fiscalização confirma a veracidade do suprimento e aceita essa parte do passivo em 31/12/94; os fiscais tentam justificar o lançamento alegando que o passivo deixou de existir no balanço de abertura de 1996, mas eles mesmos confirmam o pagamento de algumas parcelas da referida obrigação; é irrefutável a afirmação de que o passivo deixou de existir no balanço de abertura de 1996, mas eles mesmos confirmam o pagamento de algumas parcelas da referida obrigação; é irrefutável a afirmação de que o passivo era real em 01/01/94, pois todos os aportes de numerário, corrigidos segundo a legislação de regência, foram efetuados com recursos particulares dos sócios, oriundos de rendimentos da atividade rural e dos imóveis alugados constantes da declaração IRPF 1994; a fiscalização optou pelo deslocamento do fato gerador da omissão (suprimento de numerário ou passivo fictício) de acordo com sua conveniência; a existência do passivo em 01/01/94 está comprovada pela escrituração dos aportes e pela juntada, nesta oportunidade, dos respectivos contratos, os quais, em face da ocorrência do prazo decadencial para guarda dos documentos, não foram localizados durante o período em que a empresa foi fiscalizada; as obrigações ora discutidas foram integralmente quitadas durante aquele ano; a lei não permite a existência de um direito infinito, pairando toda a vida, como constante ameaça, sobre a cabeça do devedor, sendo que o instituto da decadência tem por objetivo garantir a estabilidade jurídica; mesmo que se pudesse admitir que as origens e as efetivas entregas

desses suprimentos não estivessem satisfatoriamente comprovadas, ainda assim o lançamento não poderia prosperar em face do direito da Fazenda Pública haver sido fulminado pela fluência do período decadencial. Sobre a omissão de resultados referentes aos apartamentos 301 e 302 foi um equívoco; o extrato de movimentação bancária do Banorte demonstra que nenhum numerário relativo a essa operação entrou no banco naquela data; na realidade, os apartamentos foram vendidos em 17/07/93, tendo sido a escritura lavrada em 31/08/94, sendo que o documento esclarece que a vendedora confessa já haver recebido integralmente tal importância em 15/07/93; não pode um mero erro escritural criar direito de lançamento para a Fazenda; o dito erro pode ser comprovado pela anexação aos autos de declaração firmada pelo adquirente dos imóveis, esclarecendo a data da operação, como também por sua declaração IRPF do ano-base de 1993; os elementos apresentados pela impugnante atendem perfeitamente os preceitos do artigo 131 do RIR/94, que define data de aquisição ou de alienação; pelo exposto, não pode prosperar a tributação sobre o valor de R$ 27.199,92. Contestando a glosa de despesas referente à variação monetária passiva, sustenta a fiscalizada que, não podendo prosperar a tributação da importância de CR$ 63.242.168,16, a título de passivo fictício, desaparece por conseqüência a hipótese de glosa de despesas da base de cálculo do Imposto de Renda. Adita que devem ser retiradas das bases de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social os valores decorrentes da correção monetária devedora incidente sobre as reservas oriundas de despesas ou custos glosados. Diz ainda que a fiscalização se equivocou ao adotar como base de cálculo da contribuição social, quando, na verdade, deveria a base do IR ser reduzida da parcela relativa à contribuição. Com referência à tributação na fonte, argumenta: a legislação de regência estabelece que a tributação na fonte não se aplica àquelas deduções indevidas do lucro líquido que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios; quando o regulamento fala da redução indevida do lucro líquido, está claro que insere neste hipótese a utilização de despesas fictícias, desde que tenha havido pagamento com a conseqüente baixa no caixa ou no banco, e cujos recursos, por presunção, tenham sido transferidos aos sócios; deve ser cancelada a tributação na fonte dos valores relativos às glosas das despesas correspondentes à variação monetária passiva.

Sobre a apuração do resultado tributável do Edifício San Lorenzo, os argumentos brandidos são os seguintes: a impugnante entende que a escrituração do terreno com custo está tecnicamente correta, uma vez que a diferença entre o custo final do imóvel permutado e o valor do

terreno, constante da escritura, somente deveria ser levado ao resultado na entrega do referido imóvel, não procedendo a glosa realizada pela fiscalizada pela fiscalização; por não aceitar o custo do terreno a fiscalização glosou integralmente, não somente o seu custo inicial, mas ainda toda a correção monetária sobre ele incidente até 31/12/93; ocorre, todavia, que a autuada vendeu inúmeras unidades em 1993, o que macula o trabalho fiscal; ao realizar a glosa do custo do terreno pelo seu valor total, mas considerando que a empresa já havia vendido várias unidades a fiscalização acabou por eliminar custos relativos aos apartamentos ainda não vendidos, distorcendo por inteiro o resultado tributável dos imóveis vendidos a partir de 01/04/94. Especificamente com respeito ao apartamento 701 do Edifício San Lorenzo apresenta as seguintes alegações: em novembro de 1991, Maria Thereza de Lima Freitas permutou com a autuada o terreno situado na Rua Salgado Filho, nº 60, pelo apartamento nº 701 do citado edifício, tendo efetuado posteriormente a troca desse imóvel por duas unidades do Edifício Residencial Mont Parnasse; com essa operação o apartamento 701 foi incorporado ao ativo da autuada e sua nova venda concretizada em 05/12/94; contudo, ao fazer a apuração do lucro tributável, os autuantes consignaram como custo do referido imóvel uma parcela, proporcional à sua fração ideal, do estoque de custo do edifício San Lorenzo; a fiscalização incorreu em erro, já que ela mesma admite que não poderia levar para o custo do imóvel em construção o valor da escritura do terreno pois não se tratava de compra e venda e sim de permuta, de onde se conclui que o valor constante do instrumento público não era custo para a empresa; em seguida a fiscalização fez o rateio de todo o custo do empreendimento para as demais unidades que compõem a incorporação, deixando de fora o apartamento 701; ora, se a empresa permutou duas unidades em construção - os apartamentos 604 e 1204 do Residencial Mont Parnasse 0 recebendo em troca o apartamento 701 do Edifício San Lorenzo, o custo desse último no momento de sua revenda será o somatório dos custos realizados, na data, daquelas unidades inicialmente citadas. Em virtude dos argumentos expendidos, a defendente solicita seja excluído da tributação o valor apurado na venda do apartamento 701 do Edifício San Lorenzo.

Com o fito de conferir lastro à sua defesa, a reclamante juta os elementos às fls. 529/607.

A autoridade julgadora determinou, às fls. 609/610, a realização de diligência para a prestação de esclarecimentos adicionais pela autoridade autuante, tendo esta se pronunciado às fls. 671/672, após ter juntado os elementos às fls. 612/670."

Ao manter parcialmente as exigências, a autoridade monocrática, pela decisão de fls. 697/717, decidiu pela procedência integral das exigências relativas ao suprimento de caixa, parcialmente do passivo fictício e correspondente correção monetária, parcialmente a tributação relativa ao Ed. Andrea Palladio e integralmente a tributação pertinente ao Ed. San Lorenzo.

A decisão portou a seguinte ementa:

"IMPOSTO DE RENDA JURÍDICA - LUCRO REAL - ESCRITURAÇÃO DO CONTRIBUINTE - DEVER DE ESCRITURAR - A pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, abrangendo todos às suas operações, assim como os seus resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional.

CONSERVAÇÃO DE LIVROS E COMPROVANTES - A partir da Lei nº 9.430/96, fica a contribuinte obrigada a conservar os comprovantes da escrituração relativas a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

RESERVAS DE LUCROS - O que a lei permite é a correção monetária dos saldos das contas integrantes do patrimônio líquido, registradas na contabilidade; não se estende, portanto, tal correção para outros valores alcançados pela ação fiscal.

BASE DE CÁLCULO - Na quantificação da base de cálculo do IRPJ, só pode ser esta reduzida pela parcela relativa à contribuição social sobre o lucro quando não se tratar de lançamento de ofício.

OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO - Os suprimento de caixa efetuados pelos sócios, desde que restem incomprovados a origem e o efetivo ingresso dos recursos no patrimônio da pessoa jurídica, geram a presunção de omissão de recitas que cabe à empresa afastar.

É irrelevante a capacidade econômica do administrador da empresa, titular de crédito por suprimento, se não for comprovada, plena, objetiva e inquestionavelmente, a origem do numerário creditado, mediante documentos idôneos e coincidentes, e que, igualmente se comprove a efetividade da entrega dos recursos supridos.

OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO NÃO COMPROVADO - A manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

GLOSA DE DESPESAS - VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS - É cabível a glosa das variações monetárias passivas de conta do passivo intitulada Créditos de Sócios quando essa não tiver sido comprovada através dos elementos hábeis.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - OMISSÃO DE RECEITAS NA PESSOA JURÍDICA - Princípio de causa e efeito que impõe aos lançamentos decorrentes, a mesma sorte do principal. Constatada a omissão de recitas operacionais, é legítima a exigência do imposto sobre aqueles valores.

A tributação na fonte não se aplica àquelas deduções indevidas do lucro líquido que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para a dos seus sócios.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS/REPIQUE - DECORRÊNCIA - Princípio de causa e efeito que impõe ao decorrente a mesma sorte do processo matriz. A diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, acarretando parcela subtraída ao crivo do IRPJ, deve sofrer tributação pelo PIS/Repique, que tem como base de cálculo o imposto de renda devido ou como se devido fosse, por insuficiência no recolhimento desta contribuição.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DECORRÊNCIA - Princípio de causa e efeito que impõe ao decorrente a mesma sorte do processo matriz. É devida a exigência da contribuição sobre a diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, acarretando parcela subtraída ao crivo do IRPJ.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - DECORRÊNCIA - OMISSÃO DE RECEITAS NA PESSOA JURÍDICA - No caso de declaração entregue com atraso, sem imposto devido, não

poderá ser aplicada a multa sobre o imposto apurado através de procedimento fiscal.

LANÇAMENTOS PROCEDENTES EM PARTE."

O recurso do sujeito passivo, encaminhado por força de liminar para afastar o depósito prévio de 30% (fls. 753/754), veio com a petição de fls. 724/750, onde a contribuinte reafirma seus pontos iniciais de discordância, em relação às matérias mantidas.

É o relatório.

# VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e, encaminhado por força de medida liminar para afastar o depósito prévio de 30%, dele tomo conhecimento.

Conforme consignado em relatório, as matérias postas a exame desta Câmara referem-se a omissão de receita por suprimento de caixa incomprovados efetuado pelos sócios, passivo fictício relativo a créditos de sócios e sua correspondente correção monetária, bem como insuficiência na apuração do resultado da venda de imóveis do Ed. San Lorenzo.

Reafirmo as observações postas no relatório, de que não foram objeto de litígio a omissão de receita relativa ao apartamento 201 do Ed. Andrea Palladio e as insuficiências na apuração do lucro bruto dos apartamentos 204, 303 e 404 desta mesma edificação.

As imputações fiscais relativas às omissões de receita por suprimento de caixa, passivo fictício e sua correção monetária, tiveram origem no exame da conta "CRÉDITOS DE SÓCIOS", que em 31/12/94 possuía um saldo da ordem de R$ 288.179,65.

Do exame procedido, verificou o fisco que R$ 59.000,00 era proveniente de suprimento efetuado pelo sócio José Rocha de Araújo, em dezembro de 1994 e que o saldo inicial desta conta em 01/01/94 era de CR$ 63.242.168,36, constituindo a diferença a variação monetária desta conta nos meses do ano calendário de 1994.

Para levar a efeito a tributação destes itens, o fisco, através da intimação de fls. 210, solicitou a comprovação da origem e efetiva entrega dos suprimentos efetuados, inclusive daqueles originados de períodos atingidos pela decadência, mas constantes do saldo da conta "CRÉDITOS DE SÓCIOS", estes últimos justificados pela necessidade da guarda dos documentos até a quitação final das dívidas.

Em resposta o sujeito passivo informou que o suprimento de dezembro de 1994 foi efetuado em moeda corrente pelo sócio José Rocha de Araújo e que os demais são originados dos documentos extraviados quando da mudança da sede da empresa do Rio de Janeiro/RJ para Juiz de Fora/MG.

Também, em atendimento à intimação, apresentou o demonstrativo de fls. 212/215, com a evolução do saldo das contas relativas a créditos de sócios, desde o saldo em 31/12/92 até dezembro de 1994, com os aportes e as correções monetárias do período.

Ainda, para consubstanciar a autuação, a fiscalização informa que nas declarações de bens das pessoas físicas não foram declarados referidos créditos nos anos calendários de 1993 e seguintes, fato que demonstra que os empréstimos não existiram. Informa, também, que no balanço de abertura de 01/01/1996 (ano calendário de 1995 a declaração foi apresentada pelo lucro arbitrado) os créditos de sócios deixaram de existir e as amortizações verificadas pelo livro CAIXA, ao ano de 1995 foram de apenas R$ 82.668,65.

Neste contexto é que devem ser analisadas estas infrações. A primeira delas, relativas ao suprimento de R$ 59.000,00 em dezembro de 1994, não teve a comprovação da origem e da efetiva entrega, tanto na fase de auditoria quando na impugnação e recurso.

Neste particular, insiste a recorrente que para se tributar suprimento de caixa, com base na presunção legal do art. 229 do RIR/94, deve haver a prévia indicação de indícios da omissão de receita para se efetuar o lançamento com base nos aportes de caixa fornecidos pelos sócios. Em subsídio à sua tese, cita acórdãos deste colegiado, que tratam de omissão de receita não prevista expressamente pela legislação, os quais indicam que, nestes casos, deve haver outros elementos confirmatórios dos desvios de receita.

Estas alegações não têm, nem suporte legal, nem amparo na farta jurisprudência deste colegiado quanto da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Os suprimentos de caixa constituem o próprio indício de omissão de receita e determinam o valor a ser tributado, caso reste incomprovado em sua origem e efetiva entrega.

Quanto aos acórdãos mencionados, os mesmos são uniformes na jurisprudência quando a presunção de omissão de receita não é prevista na legislação. Como na espécie dos autos, a presunção está presente no artigo 229 do RIR/94, não se aplica ao caso concreto.

Outro ponto de irresignação quanto a esta matéria, tem referência à aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92. Apresenta a recorrente ementa de diversos acórdãos deste colegiado que afastam a tributação com base nestes dispositivos porquanto, estando tais artigos sistematicamente localizados no título denominado "Das Penalidades", e tendo esta natureza, sua expressa revogação pela Lei nº 9.249/95, impende na tributação de receitas omitidas da mesma forma que as declaradas, visto a eliminação de caráter punitivo (retroatividade benigna prevista no artigo 106 do CTN).

Também, neste ponto não assiste razão à recorrente. Os mencionados acórdãos tratam de tributação com base no lucro presumido, quando 100% da receita é levada à tributação, elegendo os citados dispositivos a receita como lucro tributável, ou seja, identificam o lucro com a receita. As decisões deste Conselho têm sido em sua maioria nesta linha, uma vez que a receita não pode ser tida como lucro tributável, porquanto uma parcela da receita é que constitui o lucro presumido, mas nunca a própria receita. Tal comando da Lei nº 8.541/92 torna-se inaplicável por ofensa ao artigo 43 do CTN, bem como, para o período em exame, não se aplicaria ao lucro presumido, mas somente às empresas tributadas com base no lucro real, como expresso em seu texto.

Quanto ao fato destes artigos estarem insertos no título "Penalidades", tal forma de apresentação da lei em nada modifica seu conteúdo, visto que a lei apenas determina a base de cálculo do tributo, não o identificando como penalidade, visto que, para as empresas que apuram lucro real a receita omitida se incorpora às declaradas, uma vez que os custos presumem-se devidamente registrados.

Desta forma, em nada a Lei nº 9.249/95 altera a forma de apuração do resultado para as empresas tributadas com base no lucro real, uma vez que a mesma determina que, ocorrendo omissão de receitas, estas serão tributadas pelo regime de apuração em que estiver sujeito a contribuinte.

Estando a recorrente sujeita à tributação pelo lucro real, no ano calendário de 1994, a alteração legislativa em nada modificaria a apuração do lucro nesse ano.

Cabe ressaltar ainda, que a retroatividade benigna prevista no artigo 106 do CTN tem relação com penalidades e não com tributo, sendo inaplicável à espécie, mesmo que houvesse alteração na base de cálculo do imposto, o que não é o caso.

Assim, deve ser mantido este item da autuação, como posto na decisão monocrática.

A segunda hipótese de omissão de receita, identificada por passivo fictício, apurada com base em suprimentos de caixa originados antes de 31/12/92 e em janeiro de 1993, pelo valor atualizado em janeiro de 1994, não tem fundamento legal, nem fático.

Trata-se de uma tentativa de se tributar suprimentos já atingidos pela decadência, sob a forma de passivo não comprovado. A falta de comprovação da origem e efetiva entrega dos correspondentes valores, alegada pelo fisco, foi fundamentada no artigo 37 da Lei nº 9.430/96, pelo qual que deveria o sujeito passivo manter sob guarda os documentos destes suprimentos, porquanto refletiriam em lançamentos futuros, quando de sua efetiva liquidação.

Suporta ainda o lançamento a informação de que na declaração de bens dos sócios, relativa ao ano calendário de 1993, não consta os correspondentes créditos, bem como no balanço de abertura de 01/01/1996, não existir lançamento destas exigibilidades, quando, pelo exame do livro CAIXA, relativo ao ano-calendário de 1995 consta apenas o pagamento de R$ 82.668,65, quando o saldo em 31/12/94 era de R$ 288.179,65.

Neste contexto, não há como se tributar, por vias oblíquas, suprimentos de caixa, mesmo que se pudessem caracterizá-los como incomprovados, sob a hipótese de passivo não comprovado, com base no art. 228 do RIR/94.

Por outro lado, se a declaração de bens dos sócios não indicam tais créditos em 31/12/1993 e, com base nestas informações, poder-se-ia levar tais valores à tributação, o lançamento deveria se reportar ao ano calendário de 1993 e não ao de 1994, como posto no auto de infração. Também, por este motivo, o lançamento não poderia prosperar.

Outra impropriedade que se vislumbra do lançamento é que, para reforçar a tese de passivo não comprovado, a fiscalização informa que, pelo exame do livro CAIXA do ano calendário de 1995, somente foi objeto de amortização dos créditos a quantia de R$ 82.668,65. Esta afirmativa, de amortizações no ano calendário de 1995, indica que havia, pelo ao menos em parte, passivo comprovado na conta de sócios.

Assim, verifica-se que o lançamento não pode prosperar, não só pela falta de previsão legal para a forma adotada pela fiscalização, como pelo erro no aspecto temporal do lançamento, quando o mesmo, se procedente a acusação, deveria reportar-se ao ano-calendário de 1993, como ainda, pelo erro na base de cálculo, visto que o próprio fisco afirma que parte dos créditos foram amortizados no ano-calendário de 1995.

Assim, deve ser dado provimento a este item do recurso.

Quanto às variações monetárias passivas, originadas do passivo considerado fictício ou não comprovado, provida a matéria original, deve ser afastada esta exigência e reformada a decisão monocrática, na espécie.

A última exigência remanescente da decisão singular e objeto de litígio tem pertinência com a Insuficiência na apuração do lucro bruto do Edifício San Lorenzo.

O ponto fulcral desta questão diz respeito à forma de contabilização da permuta dos imóveis por unidades a serem construídas. A recorrente recebeu os imóveis e os contabilizou como "Imóveis em Construção" e levou os correspondentes valores a crédito dos vendedores na conta "Compromissos Imobiliários". As correspondentes escrituras foram de compra e venda.

Os valores dos imóveis recebidos em permuta foram incorporados aos custos e devidamente corrigidos, juntamente com os demais custos. Neste ponto, entendeu a fiscalização e o julgador monocrático, que tais valores não poderiam compor a conta de custos, a teor da IN nº 107/88, que determina que o valor de aquisição de terrenos nas operações de permuta, devam ser apropriados pelo valor dos custos de produção das unidades imobiliárias a serem construídas e por eles permutados.

O procedimento previsto na IN nº 107/88 tem procedência, dependendo da forma como são feitos os lançamentos contábeis da entrega dos imóveis para a incorporação, bem como daqueles lançamentos efetuados quando da disponibilidade das unidades autônomas entregues.

Os autos dão conta apenas dos lançamentos efetuados com base no valor das escrituras de compra e venda, bem como das respectivas atualizações monetárias, ambos levados a custo, mas não disponibilizam os lançamentos efetuados quando da entrega dos apartamentos edificados.

Como as aquisições dos terrenos foram lançadas como exigibilidades da recorrente e atualizadas monetariamente, tais valores obviamente devem ter merecido

um lançamento a crédito de receitas, como contrapartida do débito anulatório desta conta do exigível. Mas os autos são carentes destas indispensáveis informações.

Assim, da forma como foram construídos os lançamentos iniciais das contas, débito de "Imóveis em Construção" e créditos de "Compromissos Imobiliários", não há como se aplicar os procedimentos da IN nº 107/88, para manter o lançamento questionado, com a glosa dos custos inerentes aos imóveis permutados.

Como os custos relativos aos imóveis permutados foram corrigidos da mesma forma que a conta de "Compromissos Imobiliários", o encontro destas contas quando da entrega da obra será de idêntico valor, ou seja, o custo acrescido pelas unidades entregues será igual ao valor de venda das unidades recebidas pela permuta.

Por outro lado, ao formalizar o lançamento, partiu o fisco da exclusão na conta de custos, em 01/01/94, do valor registrado na conta de "Compromissos Imobiliários" (saldo inicial corrigido até aquela data) quando inúmeras unidades já teriam sido alienadas. Desta forma, mencionado ajuste nos custos reduziu a maior o custo das unidades ainda não vendidas, em detrimento daquelas já objeto de alienação na data da exclusão dos custos.

Assim, também sob este aspecto não prospera o lançamento, uma vez que a base de cálculo torna-se inconsistente, reduzindo os custos das unidades ainda não alienadas e onerando o resultado tributável.

Desta forma, deve ser provido este item do recurso.

Pertinente ao ajuste no patrimônio líquido, reclamado pela contribuinte, desde a fase impugnatória, não há como se acolher seus argumentos no presente caso,

pois a matéria remanescente refere-se a receitas omitidas que não se incorporam ao patrimônio líquido, uma vez que se presumem distribuídos, ou se reportam a exercício cuja tributação foi efetuada com base no lucro arbitrado.

Os lançamentos decorrentes devem merecer os devidos ajustes em relação ao decidido para o IRPJ, acrescentando-se que da base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social devem ser excluídos os valores da COFINS e aqueles remanescentes da própria CSL.

Improcedente o argumento da autoridade monocrática quando indica que os valores dedutíveis, a serem excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSL são somente os contemplados na escrituração. Para os lançamentos de ofício aplicam-se as mesmas regras, considerando que a lei não faz distinção nestas reduções, bem como nos lançamentos de ofício aplicam-se as mesmas regras nos lançamentos espontâneos, diferindo-se apenas na aplicação de penalidades. Ressalte-se que imposto não pode revestir-se com característica de penalidade, fato que afrontaria o art. 3° do CTN.

Pelo exposto, voto pelo provimento parcial do recurso para: a) excluir da tributação as verbas tributadas como Passivo Fictício e Glosa de Variação Monetária Passiva; b) admitir como custo de construção do Ed. San Lorenzo o valor dos imóveis entregues em permuta e suas correspondentes variações monetárias; c) excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSL o valor da COFINS e da própria CSL e, d) ajustar os lançamentos decorrentes ao decidido para o IRPJ.

Sala das Sessões - DF, em

MÁRCIO MACHADO CALDEIRA