



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Recurso nº : 134.378
Matéria : IRPJ - EXS.: 1988 a 1991
Recorrente : COMPANHIA SIDERÚRGICA PITANGUI
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 11 DE AGOSTO DE 2004
Acórdão nº : 105-14.610

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - OMISSÃO DE RECEITAS APURADA EM AUDITORIA DE PRODUÇÃO - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO - POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO - Até o advento da Lei nº 8.383, de 1991, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário concernente ao IRPJ somente se extinguiu após decorridos cinco anos da entrega da declaração de rendimentos do período de apuração correspondente, salvo se a entrega ocorrer a partir do exercício seguinte a que se referir. De acordo com as normas contidas no CTN, nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, o que pressupõe o seu pagamento antecipado; na inexistência da antecipação, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no seu artigo 173, I. É legítima a exigência decorrente de omissão de receita apurada em auditoria de produção; entretanto, se o lançamento original é retificado, em função da constatação de erros, remanescendo parcelas ínfimas das diferenças inicialmente constatadas, que se inserem na margem de erro inerente à utilização de meios indiretos de apuração do fato impositivo, não merece prosperar a exação. A apuração do imposto postergado, nos termos do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, deve observar as normas emanadas da Administração Tributária, ainda que contidas em ato editado posteriormente à ocorrência dos respectivos fatos geradores. Inteligência dos artigos 100, I e 106, I, ambos do CTN.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
COMPANHIA SIDERÚRGICA PITANGUI

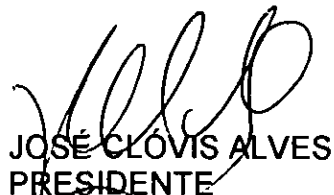
ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência as parcelas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

correspondentes à omissão de receitas e à postergação do imposto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 SET 2004

Participaram ainda, do presente julgamento os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, NADJA RODRIGUES ROMERO, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

Recurso nº : 134.378
Recorrente : COMPANHIA SIDERÚRGICA PITANGUI

RELATÓRIO

COMPANHIA SIDERÚRGICA PITANGUI, já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, da decisão prolatada pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ/Belo Horizonte/MG, consubstanciada no Acórdão de fls. 211/221, do qual foi cientificada em 14/12/2002 (Aviso de Recebimento – AR às fls. 225), por meio do recurso protocolado em 13/01/2003 (fls. 245).

Contra a Contribuinte foi lavrado o Auto de Infração (AI) de fls. 03/14, para formalização do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, relativo aos períodos-base encerrados em 1987 a 1990, correspondentes aos exercícios financeiros de 1988 a 1991, respectivamente, em virtude da apuração das seguintes infrações:

1. omissão de receita operacional, caracterizada pela constatação de saídas de mercadorias sem registro nos períodos-base de 1988 e 1990, apurada mediante auditoria de produção, em que se confrontou estoques e movimentação relativa a entradas e saídas de insumos e produtos, conforme demonstrativos constantes das fls. 15 a 27;

2. falta de realização, no período-base de 1987, da reserva de reavaliação constituída pela Fiscalizada, em razão de os bens que a originaram não serem identificados, da não apresentação do laudo de avaliação previsto no artigo 8º, da Lei nº 6.404, de 1976, e do não atendimento aos requisitos preconizados no artigo 326, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/1980 (RIR/80);

3. antecipação de custos ou despesas, por inobservância do regime de escrituração: subavaliação dos estoques finais de matérias primas, em face da não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69

Acórdão nº : 105-14.610

incorporação do frete pago nas aquisições dos períodos-base de 1987 a 1989, trazendo, como consequência, a postergação no pagamento do imposto.

Em impugnação tempestivamente apresentada, constante das fls. 116/120, a Autuada se insurgiu contra o lançamento, com base nos argumentos dessa forma sintetizados na decisão guerreada:

"Discorda dos critérios utilizados pelo autuante na apuração da omissão de receita, pelos seguintes motivos: a) - trata-se de mera presunção sem que fossem apresentadas provas concretas de sua existência; b) - a relação insumo/produto utilizada não encontra suporte técnico, visto que não foi obtido a partir de Laudo Técnico ou de qualquer órgão especializado no assunto; c) - os Boletins Diários de Movimentação de Matéria- Prima e Produção de Ferro Gusa também não têm valor probante, visto tratar-se de meros controles internos da empresa; d) - o trabalho fiscal não considerou a existência de perdas no processo produtivo, variável segundo a quantidade de teor do minério utilizado na produção; e) - utilizou-se indevidamente o mesmo coeficiente de produção para anos diferentes; f) - os cálculos que culminaram a apuração da omissão de receita não tiveram por base os valores contabilizados pela empresa.

"Quanto ao lançamento baseado na tributação da reserva de reavaliação, alega que os documentos que lhe deram origem foram produzidos antes de 1987, período esse já abrangido pela decadência.

"Com relação a acusação de que teria antecipado a contabilização de custos, após detalhar os passos contábeis utilizados para o registro dos fretes pagos na aquisição de matérias-primas, conclui que somente a parte dos fretes correspondente ao custo dos produtos vendidos foram transferidos para o resultado do exercício, permanecendo o restante em conta de estoque registrado em seu ativo. Requer, assim, a redução dessa base tributável.

"Requer também que sejam cancelados os autos de infração lavrados a título de Contribuição Social e Imposto de Renda na Fonte, cujo lucro líquido contábil apresentou-se negativo.

"Por fim, solicita o retorno dos autuantes à empresa para verificarem toda a documentação que coloca à disposição, em face da impossibilidade de juntá-las ao presente processo, devido ao seu grande volume."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

Encaminhado o processo para autor do feito se manifestar sobre os termos da impugnação, conforme dispunha o artigo 19, do Decreto nº 70.235, de 1972, vigente na ocasião, este solicitou autorização para realizar diligência, em face das alegações da defesa (fls. 124); autorizado o exame (fls. 126), foi ele realizado, tendo resultado na juntada dos documentos de fls. 129 a 159.

Na informação fiscal de fls. 160/161, o autuante relata a diligência realizada e sugere a alteração dos valores arrolados na exigência, relacionados à omissão de receitas apurada na auditoria de produção, em função do acatamento da alegação da defesa acerca do coeficiente aplicável no ano de 1988, reduzindo o valor tributável de Cz\$ 882.697.455,08, para Cz\$ 55.574.764,68; foi também alterado o valor tributável relativo à infração, arrolada em 1990, de Cr\$ 43.046.108,16, para Cr\$ 3.704.729,60, em decorrência da comprovação de erro no estoque final de matéria-prima (ferro gusa), na informação prestada pela Fiscalizada e utilizada na quantificação da base imponible; quanto às demais parcelas, propõe a sua manutenção integral.

A DRJ/Rio de Janeiro/RJ, a quem estava afeito o julgamento da lide, à época, achou por bem solicitar a realização de nova diligência, com vistas a demonstrar e comprovar a alegação da Impugnante, de que parte dos fretes permaneceu em conta de estoque (item 3 da autuação), devendo ser examinado e elaborado parecer conclusivo sobre os elementos probatórios apresentados pela defesa, de acordo com o Despacho de fls. 164.

O referido exame se acha documentado às fls. 169 a 190, e o seu autor informa no correspondente Relatório de fls. 191/192, a existência do que ele denomina de "VALOR FRETE MÁXIMO NO ESTOQUE", relacionando as parcelas concernentes aos anos de 1987 a 1989.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

Intimada dos relatórios das diligências, a Contribuinte se manifestou às fls. 195/207, oportunidade em que aditou razões à sua defesa, nos termos a seguir sintetizados pela instância recorrida:

"Após o refazimento dos cálculos dos valores encontrados pela fiscalização como produção não registrada, verifica-se serem estes ínfimos se comparados à produção registrada (0,64% em relação ao período-base de 1988 e 0,19% em relação ao de 1990), não se prestando, em seu entendimento, como prova ou indício de omissão de receitas. Segundo a impugnante, o que se comprova é que a produção registrada é perfeitamente compatível com os índices de produtividade normal conforme dados técnicos já constantes dos autos.

"Salienta que nos períodos-base de 1987, 1988 e 1989 utilizou-se da apuração integrada de custos; portanto, o saldo de todas as contas de custos (diretos e indiretos) era absorvido pela conta de apuração de custo intitulada 'Apuração do custo do Gusa (6101000005)'; logo, elas apresentavam saldo 'zero' ao final dos exercícios, sendo o que ocorreu com a conta de 'Fretes e Carretos', conforme cópia das folhas do seu livro Diário e razão apresentados à fiscalização em 14/07/1997.

"Requer a aplicação dos efeitos da reserva oculta aflorada em face da postergação do pagamento do imposto de renda para o exercício seguinte, na forma do Parecer Normativo nº 57, de 1979 (PN nº 57, de 1979), e nas ementas proferidas pelo Conselho de Contribuintes. Elabora quadro demonstrativo da aplicação, ao caso, do disposto no art. 60 do Decreto-lei nº 1.598, 26 de dezembro de 1977, consoante citado PN nº 57.

"Aponta que no cálculo do valor do IRPJ constante do Auto de Infração não se levou em consideração o valor da Contribuição Social dedutível (art. 70 da IN SRF nº 198, de 29 de dezembro de 1988). Cita excerto que alega ter sido extraído da decisão proferida no processo nº 10680.004265/93-19 pela Delegacia de Belo Horizonte.

"Requer, ainda, a exclusão da TRD no período apontado pela Instrução Normativa SRF nº 32, de 04 de abril de 1997, e a extensão das razões ora expostas em relação aos lançamentos decorrentes, observando-se, especificamente, que: a) - em relação ao Imposto de Renda na Fonte, o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, foi revogado pelo art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, que, por sua vez, foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, e; b) - deverá ser afastada a exigência da Contribuição Social



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

relativa ao período-base de 1988, por ser esta inconstitucional, como reiteradamente tem decidido o Primeiro Conselho de Contribuintes."

Em Acórdão de fls. 211/221, a Quarta Turma de Julgamento da DRJ/Belo Horizonte/MG manteve parcialmente o lançamento, tendo acatado a redução nas bases tributáveis da infração relacionada à omissão de receita proposta pelo autor do procedimento, além de afastar a parcela dos juros moratórios calculados com base na variação da TRD no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, por força do que dispõe a Instrução Normativa (IN) SRF nº 32, de 1997.

A manutenção do restante da exigência foi fundamentada da seguinte forma:

1. a omissão de receita apurada na auditoria de produção levada a efeito pela Fiscalização não se baseou em mera presunção, pois existia previsão legal autorizando o procedimento, conforme legislação mencionada (Leis nº 2.974, de 1956, artigo 9º, e 4.502, de 1964, artigo 108, o qual constitui a matriz legal do artigo 343, do RPI/82, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 1982);

2. a alegada desconsideração de informações contidas na escrituração da Autuada, e de utilização de coeficiente único para diferentes períodos de apuração (além de não se originar em laudo técnico emitido por órgão competente), motivaram a realização de diligência, que resultou na redução das bases tributáveis nos dois períodos em que a infração foi constatada;

3. intimada do respectivo relatório do exame, a Autuada se limitou a alegar ser ínfima a diferença encontrada em relação à produção registrada em sua contabilidade;

4. o relator do acórdão recorrido cita dispositivo do RIR/80, que determina que a escrituração do contribuinte deve abranger todas as suas operações, e o que define o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

produto da venda dos bens como receita bruta tributável (artigos 157 e § 1º, e 179, respectivamente);

5. já com referência à realização da reserva de reavaliação, após reproduzir o teor do artigo 326, do RIR/80, o voto condutor do aresto remete ao conteúdo do item 2 do Termo de Início de Fiscalização (fls. 33), no qual a Impugnante foi intimada a apresentar o laudo de avaliação dos bens reavaliados, além de documentos e registros contábeis e fiscais relacionados à escrituração e controle dos fatos concernentes à reavaliação efetuada, cuja falta de atendimento motivou a tributação da correspondente reserva;

6. nessa esteira, rejeitou-se a alegação da defesa no sentido de que os documentos que deram origem à reserva tributada teriam sido produzidos em períodos já alcançados pela decadência, pois não se fez ela acompanhar de prova documental, além de aqueles documentos se constituírem em elementos essenciais para se verificar se a reavaliação satisfazia aos requisitos do artigo 326, do RIR/80, para o valor da reserva não fosse adicionada ao lucro líquido, na determinação do lucro real, nos termos do artigo 4º, do citado dispositivo;

7. o relator justifica a manutenção da exigência referente ao item 3 da autuação, relacionado à postergação do imposto decorrente da apropriação como custo, dos dispêndios com fretes pagos na aquisição de matéria-prima mantida em estoque ao final de cada período-base de apuração, sob o fundamento de que a transferência de valores registrados na conta "*Despesas – Fretes e Carretos*", para a conta representativa de custos de matéria-prima (ferro gusa), não garante que não teriam sido eles computados na apuração do resultado de cada exercício, a despeito das oportunidades oferecidas à Autuada, para demonstrar o contrário;

8. assevera que o Parecer Normativo (PN) CST nº 57, de 1979 não determina a recomposição do lucro líquido do exercício, e que a infração arrolada nos presentes autos não gerou o efeito pretendido pela Impugnante, relacionada ao afloramento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

de *reserva oculta*, fato somente observável quando a Fiscalização promove ajustes na conta de correção monetária do balanço em mais de um exercício, o que não é o caso da autuação;

9. por fim, o relator do aresto diz não se aplicar ao lançamento de ofício, a dedução, na base de cálculo do IRPJ, do valor da CSLL exigido no procedimento fiscal, por ausência de previsão legal, uma vez que o PN CST nº 96, de 1978, ao interpretar a disposição contida no artigo 388, I, do RIR/80, firmou o entendimento de que os valores que podem ser excluídos do lucro líquido são aqueles que, em virtude de serem dotados de natureza exclusivamente fiscal, não podem ser registrados na escrituração comercial; arremata, asseverando ser impossível ao julgador de primeiro grau considerar, na apreciação da lide, a jurisprudência administrativa invocada na impugnação, a teor do que dispõe o PN CST nº 390, de 1971.

Através do recurso de fls. 226/242, a Contribuinte, por meio de seu Procurador (Mandato às fls. 246), vem de requerer a este Colegiado, a reforma do julgamento prolatado na instância inferior, argumentando o que segue:

1. argúi a preliminar de decadência concernente ao período-base encerrado em 1987, em razão de já haver transcorrido mais de cinco anos da ocorrência dos correspondentes fatos geradores, quando do recebimento do auto de infração (25 de janeiro de 1993); invoca julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais tratando da matéria, aplicável ao lançamento por homologação;

2. reitera os argumentos contrários à exigência fundamentada na auditoria de produção, assegurando serem ínfimas as diferenças entre as supostas produções não registradas e as escrituradas, e que a autuação foi efetuada baseando-se, exclusivamente, em presunção não prevista em lei;

3. contesta a legislação citada no acórdão guerreado, que ampararia o procedimento fiscal, afirmando estar sendo "ressuscitada" norma do extinto imposto de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

consumo, além de não ser aplicável o dispositivo da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para fundamentar exigência do IRPJ;

4. segundo a Recorrente, até o advento da Lei nº 9.430, de 1996, cujo artigo 41 autorizou a determinação da receita omitida a partir de levantamento quantitativo por espécie, das quantidades de matéria-prima e produtos intermediários consumidos no processo produtivo da pessoa jurídica, inexistia fundamento legal para a utilização da presunção de que se cuida, na formalização de exigências tributárias; a exposição de motivos, que acompanhou o projeto de lei da referida norma, confirma essa assertiva, conforme trechos que reproduz; por sua vez, este Primeiro Conselho de Contribuintes somente admite a utilização de prova indiciária obtida indiretamente, por raciocínio dedutivo, quando apoiada em dados seguros e irrefutáveis, conforme julgados trazidos à colação;

5. quanto à infração relacionada à inobservância do regime de escrituração (subavaliação do estoque final), a Recorrente volta a demonstrar a metodologia de contabilização dos fretes e carretos pagos na aquisição de matéria-prima, a qual levava a que todas as contas de custo fossem absorvidas pela conta de "Apuração do Custo do Gusa" (código 610.1000.0005), apresentando elas saldo zero ao final dos exercícios, o que pode ser comprovado pelas cópias de seus livros Diário e Razão acostados aos autos; assim, como o saldo da conta representativa dos fretes foi totalmente absorvido na apuração do custo, deixou de entrar, sob aquela rubrica, na apuração do resultado do exercício, não procedendo, pois, a acusação fiscal;

6. reitera, igualmente, o argumento de que a antecipação de custos ou despesas faz aflorar a denominada *reserva oculta*, nunca gerando falta de pagamento do imposto, pelo mecanismo da correção monetária das demonstrações financeiras, tanto que o PN CST nº 57, de 1979 manda recompor todos os lucros reais dos períodos em que a matéria tributária venha a repercutir, o que pressupõe o seu refazimento, inclusive com a correção monetária da aludida reserva;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

7. contesta as conclusões do acórdão recorrido quanto ao não cabimento deste procedimento na espécie dos autos, e invoca o conteúdo do subitem 5.3, do PN COSIT nº 02, de 1996, que, segundo a Recorrente, determina a necessidade de ajustes ao lucro líquido na hipótese de postergação do imposto, devendo se levar em conta todos os efeitos da correção monetária do balanço, ao contrário do que entendeu o relator do julgado;

8. ilustra a sua tese com decisões deste Primeiro Conselho de Contribuintes e demonstra que, aplicados os procedimentos determinados pelo artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, interpretado pelos dois atos normativos mencionados, inexistente imposto a ser exigido quanto à matéria;

9. para concluir, a defesa insiste na dedução da base de cálculo dos valores da CSLL, afirmando não existir qualquer óbice ao procedimento pleiteado, havendo, inclusive, expressa previsão legal naquele sentido, conforme concluíram a Primeira e a Oitava Câmaras deste Conselho, nos julgados que colaciona, reproduzindo-lhes a ementa e trechos dos respectivos votos condutores.

O recurso voluntário foi instruído com a Relação de bens e direitos para arrolamento de fls. 245, nos termos da legislação de regência, a qual foi considerado regular pela repartição de origem, tendo ela encaminhado os presentes autos a este Primeiro Conselho de Contribuintes, para apreciação do recurso, conforme Despacho de fls. 247.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

V O T O

Conselheiro LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

Conforme relatado, a matéria de que trata o presente litígio diz respeito aos itens da autuação relacionados à omissão de receita operacional, apurada em auditoria de produção, e à infração referente à inobservância do regime de escrituração (subavaliação do estoque final), em razão de a Autuada haver antecipado custos concernentes aos fretes pagos na aquisição de matéria prima consumida em produtos mantidos em estoques ao final de cada período de apuração.

Quanto ao terceiro item constante da peça acusatória (realização da reserva de reavaliação), a defesa não mais se manifesta, quanto ao mérito, sendo contestado, apenas, no que respeita à preliminar de decadência argüida no apelo, relativamente ao período-base em que foi arrolada a infração (1987).

Perfeitamente identificados os contornos da lide, passo a apreciar, sem maiores delongas, os argumentos da defesa contrários à manutenção parcial da exigência, determinada na decisão recorrida.

I - DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA RELATIVA AO PERÍODO-BASE DE 1987.

Segundo a tese da Recorrente, não procede a parte da exigência formalizada nos autos, relativa ao exercício financeiro de 1988, correspondente ao período-base encerrado em 1987, sob o argumento de que a autuação foi efetuada após transcorrido o período de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador do imposto, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

qual se sujeita ao lançamento por homologação, regulado pelo artigo 150, § 4º, do CTN, conforme jurisprudência que menciona.

Apesar de reconhecer a sólida fundamentação doutrinária e jurisprudencial, na qual se baseia a tese em questão, de que o lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica se opera por homologação, a justificar a conclusão acerca da decadência sob análise, é, igualmente, inconteste a ausência de pacificação da matéria, no âmbito deste Colegiado.

Com a devida vênia de meus pares que abraçam a tese argüida no julgado sob análise, particularmente me filio à corrente que permanece com o entendimento de que o termo inicial da contagem de prazo do período decadencial aplicável ao lançamento do IRPJ é a data da entrega tempestiva da declaração de rendimentos do exercício financeiro correspondente, mormente na hipótese dos autos, em que os fatos geradores arrolados ocorreram anteriormente à vigência da Lei nº 8.383/1991, que aboliu o termo *Notificação* do correspondente recibo de entrega e instituiu o pagamento do tributo em bases correntes.

Assim, se pela legislação então vigente, os pagamentos efetuados pela pessoa jurídica ao longo do período-base de apuração, sob o título de *antecipações e duodécimos* constituíam meras antecipações do imposto devido na declaração - que poderia até inexistir, no caso de apuração de prejuízos fiscais no período, a determinar a devolução do montante recolhido - tais regras não se ajustam à previsão do artigo 150, do CTN, sendo reguladas, por exclusão, pelas normas contidas no artigo 173, do mesmo diploma legal.

(No caso sob análise, observa-se, pela cópia da DIRPJ apresentada para o período - fls. 78/84 - que a Contribuinte não recolheu qualquer valor àquele título ao longo do ano de 1987, tendo, inclusive, apurado prejuízo fiscal no exercício financeiro correspondente, não havendo, portanto, o que ser homologado).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

Apreciando a matéria, a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em Sessão de 07 de novembro de 2000, concluiu pela inaplicabilidade do disposto no artigo 150, § 4º, do CTN aos lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos até o período-base de 1991, de acordo com o Acórdão nº CSRF/01-03.173, relatado pela Conselheira MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS, assim ementado:

"IRPJ – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – O imposto de renda antes do advento da Lei 8383/91, era um tributo sujeito a lançamento por declaração, operando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o disposto no artigo 173 do CTN. A contagem do prazo de caducidade seria antecipado para o dia seguinte à data da notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento ou a entrega da declaração de rendimentos. Tendo sido o lançamento de ofício efetuado na fluência do prazo de cinco anos contado a partir da entrega da declaração de rendimentos, improcede a preliminar de decadência no direito da Fazenda Nacional lançar o tributo."

Mesmo adotando a tese de lançamento por homologação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, a posição hodierna da CSRF é no sentido de que, antes da vigência da Lei nº 8.383, de 1991, o termo inicial do prazo decadencial é a data da entrega tempestiva da declaração de rendimentos (ou, se com atraso, o dia em que foi efetuada, se dentro do próprio exercício), por configurar esta, a data em que a administração tributária tomou conhecimento dos atos praticados pelo sujeito passivo, concernentes à apuração do tributo devido e dos pagamentos efetuados, para fins de homologação do procedimento.

No caso que se cuida, a entrega da declaração de rendimentos se deu em 29/04/1988 (fls. 77), tendo o sujeito passivo tomado ciência do auto de infração lavrado, em 25/01/1993 (fls. 03), configurando um interregno inferior a cinco anos, entre as duas datas.

Entendo, ademais, que a aplicação da norma prevista no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, pressupõe, sempre, uma atividade exercida pelo sujeito passivo, concernente ao pagamento antecipado de tributo, em relação à atuação da administração tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

Assim, se não há pagamento antecipadamente efetuado pelo contribuinte (como na hipótese dos autos), não existe atividade a ser homologada pelo Fisco, o que leva o regramento do prazo decadencial a ser observado no lançamento, para as disposições contidas no artigo 173, do CTN, hipótese aplicável às obrigações principais totalmente não adimplidas pelo sujeito passivo.

Essa vinculação do lançamento por homologação à existência de pagamento antecipado (de tributo), constitui o entendimento da maioria dos doutrinadores, conforme trechos a seguir transcritos (os destaques não são dos originais):

1. Luciano da Silva Amaro: *"(...) quando não se efetua o pagamento 'antecipado' exigido pela lei, não há a possibilidade de lançamento por homologação, pois, simplesmente não há o que homologar; a homologação não pode se operar no vazio."*¹.

2. Sacha Calmon Navarro Coêlho: *"Nos impostos sujeitos a 'lançamento por homologação' contudo – desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo o crédito tributário – o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da co-respectiva obrigação, a teor do parágrafo 4º, do artigo 150, retrotranscrito". (...) "A solução do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos à homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que homologar..."².*

3. Alberto Xavier: *"Não pode, porém configurar-se esta atividade de controle da correção do pagamento espontaneamente efetuado pelo contribuinte como um ato de homologação, expresso ou tácito. (...). Ora, no 'lançamento por homologação' não existe qualquer ato administrativo prévio suscetível de um controle, mas sim, um ato jurídico, praticado por particular, em que se traduz o pagamento da obrigação tributária (...). Das duas uma: ou se constata que o pagamento efetuado pelo contribuinte é insuficiente – e*

¹ AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003; pág. 396.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

nesse caso não há homologação, mas lançamento de ofício no que concerne ao montante em falta – ou se constata que o pagamento se realizou conforme a lei – e nesse caso não há lançamento (...)³.

Essas interpretações, certamente, derivam do próprio conceito do “lançamento por homologação” contido no *caput* do artigo 150, do CTN, que prevê a homologação, pela autoridade administrativa, da atividade exercida pelo sujeito passivo referente ao pagamento antecipado do tributo (em relação a qualquer procedimento de ofício), nas situações em que a legislação a ele atribua o dever de fazê-lo.

No que concerne à jurisprudência, temos o precedente do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, o qual, por sua Primeira Seção, entendeu, no julgamento do Recurso Especial nº 101.407/SP, de 07/04/2000, que, se não houver o pagamento antecipado, não restará configurado o lançamento por homologação, devendo, nessa hipótese, ser observado o que dispõe o artigo 173, I, do CTN, de acordo com a ementa do julgado, a seguir reproduzida:

“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

“Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.”
(destaquei).

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Liminares e Depósitos antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002. pág. 60 e 61.

³ XAVIER, Alberto. *Do lançamento. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Forense, 1998. pág. 85 e 86.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

Conclui-se, então, que somente se aplica o comando contido no dispositivo em questão, na presença de pagamento, ainda que parcial, de tributos, hipótese que, por si só, prejudica a tese invocada no julgado recorrido, tendo em vista a inexistência de qualquer recolhimento efetuado pela Autuada, no período.

Em função do exposto, remanesce, em sua integridade, a exigência formalizada no período-base encerrado em 1987, concernente à realização da reserva de reavaliação (item 2 do auto de infração), para a qual a Recorrente não se manifestou quanto a questões de mérito.

II - DO MÉRITO:

1. DA OMISSÃO DE RECEITAS APURADA POR MEIO DE AUDITORIA DE PRODUÇÃO.

Em sua defesa, a Contribuinte alegou, inicialmente, que as conclusões do autor do feito decorreram de mera presunção sem provas concretas da existência de omissão de receita; que carece de respaldo técnico a relação insumo/produto adotada no procedimento; que os documentos apresentados na ação fiscal (Boletins Diários) constituem meros controles internos da empresa, não tendo valor probante; que não foram consideradas as perdas variáveis no processo produtivo; que se utilizou o mesmo coeficiente de produção para anos distintos; e que foram adotados valores que não correspondiam aos contabilizados pela empresa, para a elaboração dos demonstrativos.

Posteriormente, aduziu que, com a retificação nos cálculos da *produção não registrada*, por ocasião da diligência efetuada, chegou-se a valores ínfimos, quando comparados à produção registrada (0,64% em relação ao período-base de 1988, e 0,19% em relação ao de 1990), o que não se presta como prova ou indicio de omissão de receitas, por ser ela compatível com os índices de produtividade normal, de acordo com os dados técnicos constantes dos autos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

No apelo, a Recorrente, reiterando o argumento de ausência de previsão legal para a utilização da presunção adotada no feito, rechaça a legislação invocada no julgado e inaugura a tese de que somente com a edição da Lei nº 9.430, de 1996, o Fisco passou a contar com amparo legal para formalizar exigências relacionadas à omissão de receita apurada partir de levantamento quantitativo por espécie.

Passo a apreciar os argumentos da defesa.

Considero legítima e devidamente fundamentada em prova indireta de larga utilização em quaisquer procedimentos de auditoria, a metodologia adotada pela autoridade fiscal, relativamente ao levantamento efetuado no movimento de compras de matéria-prima, processamento, vendas e estoques, relacionados à atividade operacional da empresa fiscalizada, levando-se em conta que:

1. o coeficiente de produção do período-base de 1990 (1,70) foi obtido a partir de dados fornecidos pela própria Autuada, relacionados ao consumo de minério de ferro registrado em sua escrituração e à produção de ferro gusa, também registrada, conforme demonstrativo de fls. 15;

2. o referido coeficiente é compatível com o consumo médio de minério de ferro para a produção do ferro gusa, adotado no "*Estudo Simplificado sobre Rendimento Teórico de Minério de Ferro em Alto Forno*", elaborado, em dezembro de 1992, pela CMM – Consultoria Metalúrgica Ltda, por encomenda da diretoria da empresa autuada, o qual considerou que, para a obtenção de uma tonelada do produto, consome-se, em média, 1.700 quilos de minério de ferro, de acordo com a cópia do documento que repousa às fls. 52/57;

3. o coeficiente de produção do período-base de 1988, retificado em decorrência dos termos contidos na impugnação e confirmados na diligência realizada (1,86), também se baseou em dados da escrituração da Autuada, e corresponde a uma



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

informação prestada pela própria Impugnante (fls. 118), que restou confirmada no exame documentado às fls. 129 a 159;

4. levando-se em conta a natureza do coeficiente utilizado no procedimento, o qual considera o resultado final do processo produtivo, em relação à quantidade de insumo, em média, necessário à obtenção do produto, as perdas constatadas no processamento não têm relevância para o seu cálculo, uma vez que essas se acham englobadas na diferença de quantidade existente entre a entrada do insumo (*input*) e a saída do produto final (*output*), salvo em situações extraordinárias a influenciarem aquela média, não argüidas, na espécie;

5. a diferença no estoque final de ferro gusa existente em 31/12/1990, que foi utilizado pela Fiscalização, decorreu de informação errada contida no documento de fls. 61 e 61-v (Boletim Diário – Movimentação Diária de Matéria Prima Recebida e Consumida), apresentado pela Contribuinte; constatado o erro, devidamente confirmado nos termos do Relatório da Diligência de fls. 160/161, foi retificado o montante da base tributável correspondente à infração.

Alega a defesa que o lançamento se fundou em mera presunção, de que as diferenças no volume de ferro gusa produzido nos períodos-base objeto da autuação, apuradas no levantamento por espécie, configuram receitas omitidas, somente autorizada após a edição da Lei nº 9.430/1996 (artigo 41), a qual seria inaplicável àqueles períodos, por força do princípio da irretroatividade da norma tributária.

Considero equivocada a tese da Recorrente, pois a infração arrolada não se baseou em simples presunção, mas sim, na dedução lógica de que, se a Fiscalizada consumiu uma determinada quantidade de insumos necessária para produzir *n* toneladas de seu produto e registrou em sua escrituração uma produção inferior, não tendo dado saída formal dessa diferença, nem, tampouco, constou ela do estoque inventariado, resta



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

autorizada a conclusão de que essa produção marginal saiu da empresa desacompanhada de nota fiscal, com a conseqüente omissão do registro da receita em sua contabilidade.

O procedimento adotado pelo autor do feito se coaduna com a metodologia de qualquer auditoria de estoques – ou de produção, como no presente caso – visando confirmar os valores registrados àquele título, e suas conclusões estão de acordo com a jurisprudência firmada ao longo de um sem-número de decisões deste Colegiado no sentido de que *“procede o lançamento como omissão de receita com base em levantamento quantitativo de mercadorias adquiridas e vendidas, se o contribuinte não demonstra ter ocorrido erro na especificação das mesmas por ocasião das entradas e saídas do estabelecimento”* (Acórdãos 1º CC nº 101-78.634/89 e 101-81.977/91). Os erros comprovadamente existentes no levantamento foram objeto de retificação na decisão recorrida, a qual se baseou no Relatório da diligência efetuada, não contestado pela autuada.

Como enfatizou o julgado recorrido, a escrituração da pessoa jurídica deverá abranger todas as suas operações, a teor do que dispõe o parágrafo 1º, do artigo 157, do RIR/80, vigente por ocasião dos fatos geradores de que se cuida, devendo se ressaltar a ausência de um conceito legal que englobe todas as formas em que se caracteriza a omissão de receitas, afora aquelas que o legislador elegeu como presuntivas; ou seja, provada a ocorrência de um fato, presume-se a ocorrência de um outro, no caso, a omissão de receitas, por uma estreita relação de causa e efeito que os vincula, como, por exemplo, nas situações em que são constatados saldo credor de caixa, manutenção no passivo de obrigações já liquidadas e suprimentos de caixa não comprovados, admitida a prova em contrário (artigos 180 e 181, do RIR/80).

Por outro lado, não são contempladas com dispositivos específicos na legislação do imposto de renda, diversas outras formas em que se exterioriza a omissão de receita, como nos casos que envolvem a adulteração de documentos fiscais (notas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

“calçadas”, meias-notas, etc), sem que o sujeito passivo ouse alegar a ausência de dispositivo legal que caracterize o ilícito como de tal natureza. Aplica-se à espécie a mesma dedução lógica que orienta o presente lançamento: se o contribuinte produz e vende 100 unidades monetárias e só fatura 80, a sua escrituração não abrange a totalidade das operações realizadas, ficando uma parcela à margem da escrituração contábil, configurando a omissão de receitas.

O fato de o legislador haver inserido na Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 41, que “a omissão de receitas poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie (...)”, não autoriza a concluir que se trata de uma nova presunção legal instituída na legislação, e sim, de um novo critério de apuração do crédito tributário, ao qual não se aplica o princípio da irretroatividade da norma tributária, segundo o disposto no parágrafo 1º, do artigo 144, do CTN; tal critério, no meu entender, não prejudica os lançamentos fiscais realizados com base em fatos geradores ocorridos anteriormente à edição do diploma legal, tendo em vista que esta apenas corroborou o procedimento largamente adotado em auditorias contábil-fiscais, de plena aceitação por parte dos tribunais que apreciaram litígios resultantes da inconformidade com exigências formalizadas com fundamento em omissão de receita decorrente de auditorias de produção.

Não obstante esse meu posicionamento acerca da matéria, já externado em diversas outras ocasiões em que me deparei com a apreciação de litígios envolvendo o tema, sensibilizou-me o argumento da defesa, acerca dos percentuais das diferenças remanescentes da produção mantida à margem da escrituração, após a retificação dos cálculos relacionados aos resultados da auditoria, na diligência efetuada pela autoridade lançadora.

Como foi afirmado, a Recorrente demonstra serem ínfimas aquelas diferenças, quando comparados à produção registrada (0,64% em relação ao período-base de 1988, e, tão somente 0,19% no ano de 1990), alegando que não se prestariam como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

prova ou indício de omissão de receitas, por serem compatíveis com os índices de produtividade constantes do estudo técnico acostado aos autos.

Levando-se em conta a utilização de meios indiretos para a obtenção dos dados relacionados àquelas diferenças (cálculo de coeficientes de produção adotados na auditoria realizada), os quais, embora considere legítimos para verificar a compatibilidade da produção declarada pelo sujeito passivo (expressa em moeda corrente), em relação ao consumo de matéria-prima, não leva a números exatos que expressem a efetiva produção – somente observáveis em verificação direta do correspondente processo produtivo – sendo-lhe atribuível uma margem de erro, entendo, que essa margem se acha inserida nas diferenças que remanesceram após a retificação do lançamento, fragilizando-o do ponto de vista da segurança jurídica.

Assim, invocando o princípio do direito encerrado no brocardo “*in dúbio pro reo*”, o qual encontra amparo na legislação tributária complementar (CTN, artigo 112, e o seu inciso II), voto por prover o recurso, neste particular.

2. DA POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO, POR INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO (ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS/DESPESAS).

Por mais que tenha me esforçado na apreciação dos documentos juntados pela defesa para demonstrar que a metodologia de contabilização dos dispêndios com fretes e carretos pagos na aquisição de matéria-prima alegadamente adotada pela ora Recorrente, não tenha provocado a postergação no pagamento do imposto, por antecipação da despesa referente à parcela dos insumos e da produção que permaneceram em estoques ao final de cada período de apuração, não logrei êxito naquele intento, embora reconheça a coerência lógica da alegação, diante dos registros contábeis que a compunham.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

O argumento apresentado somente em tese, não é capaz de convencer o julgador, para os fins a que se propõe.

Ainda que por amostragem, poderia a Recorrente demonstrar a composição dos custos de um ou mais itens inventariados a cada período, para provar a sua alegação, tendo em vista que os lançamentos indicados nas cópias dos livros contábeis por ela acostados aos autos, em valores globais mensais, não permitem aquela conclusão.

Resta apreciar a questão envolvendo a denominada "*reserva oculta*", que afloraria da tributação da diferença dos resultados decorrente da sua recomposição, pela alocação correta das despesas nos respectivos períodos a que compete, nos termos do artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e dos atos normativos que o interpretaram.

Entre a apresentação da impugnação e a interposição do recurso voluntário foi editado, pela Administração Tributária, o Parecer Normativo COSIT nº 02, de 1996, que desacreditou a conclusão do julgado recorrido, no sentido de que a recomposição dos resultados da pessoa jurídica, determinada pelo PN CST nº 57, de 1979 somente alcançava alterações procedidas pela Fiscalização em contas que envolviam a correção monetária do balanço.

Embora faça restrições à aplicação daquele ato às situações que não envolvem alterações no lucro contábil da empresa e, também, a períodos em que o instituto da correção monetária já se encontrava extinto (a partir do ano-calendário de 1996), essas restrições não alcançam a hipótese dos autos, os quais tratam, efetivamente, de realocação de despesa diretamente ligada à apuração do lucro líquido em períodos que vigia o aludido instituto.

Trata-se de norma complementar legitimamente posta no ordenamento jurídico, nos termos do artigo 100, inciso I do CTN, a qual, se revestindo de ato normativo que interpreta legislação pré-existente (artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977), acerca



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

dos procedimentos a serem observados pelo Fisco quando se defronta com a hipótese de postergação do tributo decorrente de antecipação de custo ou despesa, conforme dispõe o seu subitem 5.3, tem aplicação a fato passado, a teor do que dispõe o inciso I, do artigo 106, do citado CTN.

Assim, se o procedimento fiscal não observou as regras contidas naquele ato, para quantificar as diferenças de tributo decorrentes da inobservância do regime de escrituração de que se cuida, não merece ele prosperar, independentemente de estar correto o demonstrativo contido no recurso, acerca da inexistência de imposto a ser exigido, após os ajustes realizados na forma preconizada pelo Parecer Normativo, considerando ser vedado a esta instância administrativa, a inovação do lançamento originalmente formalizado.

Voto, então, por prover o recurso quanto a este item.

As conclusões contidas neste voto prejudicam a apreciação do argumento adicional de defesa, no sentido de que seja procedida a dedução na base de cálculo do IRPJ, dos valores da CSLL exigidos, tendo em vista que a única parcela remanescente no presente julgamento foi a tributação da reserva de reavaliação, correspondente ao período-base de 1987, no qual não foi exigida àquela contribuição, por inexistente à época, independentemente da repercussão que tal fato teria na respectiva base de cálculo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10768.003464/93-69
Acórdão nº : 105-14.610

Por todo o exposto, o meu voto é no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência, as parcelas correspondentes à omissão de receitas e à postergação do imposto.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 11 de agosto de 2004.


LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA

