



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10825.000618/96-36
Recurso nº 127.879 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.521 – 2ª Turma
Sessão de 09 de março de 2010
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL e ANTONIO CARLOS FRANCO COZZA
Interessado FAZENDA NACIONAL e ANTONIO CARLOS FRANCO COZZA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1991, 1992

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso do IRPF, comprovado o pagamento parcial do imposto, há de se aplicar a regra do § 4º do art. 150, uma vez que deixa de existir a controvérsia sobre a regra decadencial aplicável.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO QUE SE ESTENDE POR MAIS DE UM ANO-CALENDÁRIO - SALDO POSITIVO NO MÊS DE DEZEMBRO - APROVEITAMENTO NO FLUXO DE CAIXA DO ANO SEGUINTE.

Quando a fiscalização apura variação patrimonial a descoberto em período que se estende por mais de um ano-calendário, o saldo positivo apurado no mês de dezembro deve ser transferido para o mês de janeiro do ano seguinte.

SINDUSCOM - ÍNDICE ADOTADO PARA FINS DE ARBITRAMENTO DO CUSTO DA CONSTRUÇÃO CIVIL.

A autoridade fiscal pode adotar o índice do SINDUSCON, para fixar o custo da construção civil, sempre que o fiscalizado não declarar o quanto gastou na obra ou, em declarando, os dados informados na declaração não mereçam credibilidade.

Para arbitrar o custo da construção de uma obra adotando por base o índice do SINDUSCON há que se estar presente diante de situação em que o fiscalizado não declara os valores gastos na construção ou, em declarando, tais informações não mereçam credibilidade.

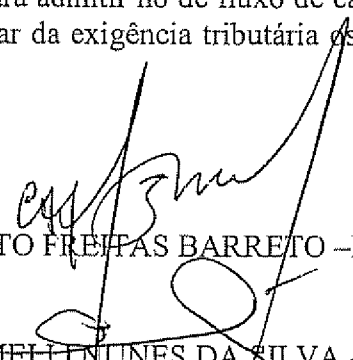
Nos casos em que as informações constantes nas declarações do sujeito passivo situam-se em percentual próximo ao índice do SINDUSCON, não cabe, sem fundamentos concretos inerentes ao custo da obra, arbitrar o valor

desta com base no índice do SINDUSCON, que não é um dado absoluto, tanto isto é verdadeiro que, nos contratos por administração, calculados com base no índice do SINDUSCON, por força do artigo 59 da Lei nº 4.591, de 1964, o valor deve ser revisto.

Recurso especial da Fazenda negado negado e do Contribuinte provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional. Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso do contribuinte para admitir no de fluxo de caixa no mês de janeiro de 1991 o valor de Cr\$ 1.648.070,55 e afastar da exigência tributária os valores apurados nos anos de 1991 e 1992 com base no CUB.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO –Presidente


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator

- EDITADO EM:

18 JUN 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Rogério de Lellis Pinto (suplente convocado), Moises Giacomelli Nunes da Silva, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

Conforme auto de infração de fls. 01/12, o sujeito passivo foi autuado em razão da omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, sem vínculo empregatício, e acréscimo patrimonial a descoberto, nos anos-calendário de 1990 e 1991.

Foi exigido o recolhimento do crédito tributário no valor de 126.932,07 UFIR (Referencia de Indexação de Tributos e Contribuições de competência da União), acrescido de multa ofício e juros de mora. O lançamento foi notificado ao sujeito passivo em 26/04/1996 (fl. 01).

A Câmara Julgadora, por meio do acórdão de fls. 294/345, por unanimidade, acolheu a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1990. Neste ano, o sujeito passivo entregou declaração de ajuste anual de fls. 55/57, onde declara imposto devido no valor de Cr\$ 199.546,00 e imposto retido na fonte de Cr\$ 244.268,00.

Intimada, a Fazenda Nacional ingressou com o Recurso Especial de fls. 348 e seguintes, ao qual foi dado seguimento às fls. 354/357, alegando que ficou descaracterizado o lançamento por homologação, devendo o prazo contar-se na forma do artigo 173, do CTN.

O contribuinte, por sua vez, opôs Embargos de Declaração de fls. 360/364, rejeitados no despacho de fls. 376/387; ofereceu contrarrazões ao Recurso da Fazenda (fls. 363 e seguintes) e interpôs Recurso Especial de fls. 391/398, alegando, em síntese:

a) possibilidade de aproveitamento do saldo de recursos existentes ao final de um ano-calendário, no ano seguinte, sem necessidade de comprovação;

b) arbitramento do custo de construção com base na tabela SINDUSCON;

c) adaptação do lançamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

O recurso foi admitido às fls. 401 e seguintes, tão-somente quanto ao item “a” acima mencionado, e a Fazenda Nacional ofereceu contrarrazões às fls. 412/415. O sujeito passivo interpôs agravo em razão da negativa de seguimento dos demais itens expostos no Recurso Especial, o qual restou acolhido também em relação ao item “b”, contrarrazoado pela Fazenda Nacional às fls. 440 e seguintes.

É o relatório.

MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Voto

Conselheiro MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

Os recursos são tempestivos; foram interpostos por partes legítimas e estão devidamente fundamentados. Assim, conheço-os e passo ao exame. Início pelo recurso da Fazenda Nacional que diz respeito à decadência em relação ao ano-calendário de 1990.

I - Da decadência como forma de extinção do crédito tributário

Para que se compreenda o instituto da decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário faz-se necessário entender a constituição deste. Não se pode falar em extinção do crédito tributário sem compreender como se dá a sua constituição.

A constituição do crédito tributário está prevista no Livro Segundo, Título III, Capítulo II, do Código Tributário Nacional, cujo artigo 142 prevê, “in verbis:”

Art. 142 Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O artigo 142 do CTN não pode ser interpretado como norma isolada dentro do sistema. Há que se ter presente que o Capítulo II, do Título III, do Livro Segundo, do CTN,



é subdividido em duas seções, sendo que a Seção I, composta pelos artigos 142 a 146, trata do *lançamento* e a Seção II, composta pelos artigos 147 a 150, trata das *modalidades de lançamento*, a saber: *lançamento por declaração* (art. 147); *lançamento de ofício* (art. 149) e *lançamento por homologação* (art. 150).

I.a) Das modalidades de lançamento

O Código Tributário Nacional, nos artigos 147, 149 e 150, prevê três modalidades de lançamento¹, a saber: a) lançamento por declaração; b) lançamento de ofício e c) lançamento por homologação.

O lançamento por declaração, conforme prevê o artigo 147 do CTN², dá-se quando a lei atribui ao sujeito passivo ou a terceiro a obrigação de prestar informações para que o sujeito ativo, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, apure o montante do imposto devido.

Temos como exemplo de lançamento por declaração a sistemática de pagamento do Imposto de Renda do exercício de 1993, em que os contribuintes preenchiam a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, mas não efetuavam apuração ou recolhimento do imposto devido. Para pagamento do tributo, os sujeitos passivos aguardavam o recebimento de notificação de lançamento, em que constava o valor do débito calculado pela autoridade administrativa. Caracteriza, também, lançamento por declaração o mecanismo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR empregado até 1996, no qual o proprietário informava a extensão de sua propriedade e a produção nela obtida em formulário (declaração) especialmente destinado a este fim, de maneira que a Receita Federal, com base nestes dados, promovia a emissão da notificação de lançamento.

O lançamento de ofício, previsto no artigo 149 do CTN³, ocorre na hipótese de haver uma omissão ou inexatidão do contribuinte em relação às atividades que deveria

¹ O CTN prevê três modalidades de lançamentos que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo: (i) O lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo apresenta uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, que fica a cargo da autoridade fiscal definir o montante devido e notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento; (ii) O lançamento de ofício, no qual toda a atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal. E, por fim, (iii) o lançamento por homologação, no qual o contribuinte desenvolve toda a atividade apuratória do valor do tributo devido e realiza o pagamento, ficando a cargo da autoridade fiscal a posterior verificação dessa atividade e, se for o caso, sua respectiva homologação.

² Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação

³ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

cumprir, de maneira que a autoridade efetuará o lançamento, com a aplicação de penalidade administrativa.

Cabe ressaltar que não há tributo cujo regime de lançamento seja o “de ofício”, originalmente. O lançamento de ofício é efetuado de forma residual em relação a tributos cujo regime é “por declaração” ou “por homologação” e que tenha havido irregularidade no mecanismo de apuração ou recolhimento por parte do contribuinte, demandando a intervenção da autoridade administrativa no sentido de efetuar um lançamento “complementar” em relação ao período de apuração ou a determinado fato gerador.

No lançamento por homologação, de que trata o artigo 150 do CTN⁴, o sujeito passivo é quem identifica e determina a matéria tributável, verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e calcula o montante do tributo devido. Neste caso, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens, rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país, IPI, ICMS, PIS e FINSOCIAL e, atualmente, o IR, entre outros.

I.b) Dos elementos essenciais que caracterizam a constituição do crédito tributário e das questões relacionadas à homologação:

Com a identificação do sujeito passivo, a matéria tributável, a regra-matriz de incidência tributária e o cálculo do tributo devido, tem-se os elementos essenciais do lançamento. O pagamento do tributo devido não faz parte do lançamento. Não integra a sua essência e nem é condição de sua validade. *O crédito tributário, resultante do lançamento por homologação, existirá ainda que o tributo não seja pago. O pagamento é ato jurídico que ocorre num segundo momento para extinguir o que foi constituído em momento anterior.*

Quando se fala em constituição e extinção do crédito tributário é preciso identificar o momento da sua constituição e o momento da sua extinção.

a) No momento da constituição do crédito tributário, no lançamento por homologação, o sujeito passivo apura a matéria tributável, a ocorrência do fato gerador e calcula o valor do imposto devido.

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial

⁴ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.



5

b) No momento da extinção do crédito tributário tem-se o pagamento⁵ do tributo correspondente.

Nos casos de lançamento por homologação, o lançamento se consuma quando o sujeito passivo pratica atividade tendente a apurar a ocorrência do fato gerador, identificar a matéria tributável, calcular o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação a ser feita pelo do sujeito ativo.

O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe. Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ou por qualquer outra das hipóteses previstas no artigo 156 do CTN, ser extinto.

Se o contribuinte, por exemplo, apresentar Declaração de Ajuste Anual com imposto a pagar, tal fato se constitui lançamento por homologação. *Apresentada a Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoa física⁶, ou DCTF no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento está perfeito e consumado, independentemente de pagamento. Se o pagamento não for realizado, não se fará novo lançamento, pois o crédito tributário já está constituído* Em tais casos, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional intimar o contribuinte para realizar o pagamento, sob pena de inscrição em dívida ativa e execução⁷.

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito tributário.

O artigo 150 do CTN, abaixo transcrito e grifado por nós, deixa claro que o **que se homologa é a atividade (autolancamento) e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.**

⁵ Além do pagamento, há outras causas de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN. Entretanto, interessa-nos, neste momento, apenas o pagamento.

⁶ Encerrado o ano-calendário, a pessoa física, apura os rendimentos e as despesas dedutíveis e calcula o valor do imposto devido, informando tal fato à Receita Federal por meio da Declaração de Ajuste Anual. Ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual, com imposto a pagar ou a restituir, o lançamento se consuma, tanto isto é verdadeiro que a fiscalização, para exigir o tributo não necessita lavrar auto de infração, bastando encaminhar as informações prestadas pelo contribuinte para que a Procuradoria da Fazenda Nacional proceda a inscrição em dívida ativa, com posterior execução.

⁷ Ver artigos 47 e 74, §§ 7º e 8º da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada ao artigo pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997, DOU 11.12.1997, conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14.11.1997, DOU 17.11.1997)

Art. 74.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra)

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa

Para confirmar a assertiva de que a incidência da norma que prevê o lançamento por homologação não está condicionada a necessidade de pagamento prévio, basta citar a hipótese em que o contribuinte, embora cumpra o dever legal de apurar o *quantum debeatur*, conclui que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais e nas hipóteses de isenção, não incidência e imunidade.

Nesse contexto, se o contribuinte, por exemplo, estiver sob o abrigo de uma imunidade ou isenção de IPI, onde não ocorre nenhum pagamento, tendo em vista que o imposto sequer é destacado em nota fiscal, tal fato (a inexistência de pagamento) não impede que o fisco homologue expressamente a *atividade* à qual o sujeito passivo está obrigado por lei - (tais como a emissão de notas fiscais, classificação fiscal dos produtos, escrituração de livros e apuração do tributo devido, se for o caso) -; ou então que, na ausência de homologação expressa, se opere a homologação tácita pelo decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Igualmente, existe atividade a ser homologada nas hipóteses de verificação de prejuízo fiscal, quando não é apurado IRPJ e CSLL devidos, por ausência de lucro tributável.

No caso de imposto de renda pessoa física, por exemplo, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta declaração de ajuste anual. Nas situações em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado.

O pagamento, volto a repetir, é causa de extinção do tributo decorrente da atividade correspondente ao lançamento por homologação praticado pelo sujeito passivo.

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo eventualmente apurado, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões, ou o prazo prescricional⁸ para cobrança do que foi declarado, sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN, nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, *pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte, como pode ocorrer com o contribuinte produtor rural*.

⁸ Segunda Câmara Leal. "... A decadência e a prescrição apresentam um ponto de contacto, que as assemelha: ambas se fundam na inércia continuada do titular durante um certo lapso de tempo, e tem, portanto, como fatores operantes a inércia e o tempo". (CÂMARA LEAL, Antônio Luiz da... Da Prescrição e da Decadência - atualizada por José de Aguir Dias - FORENSE - Rio de Janeiro - 2a Edição - número sequencial: 00881 - pág. 114).

A jurisprudência da citada Corte também *não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição.*

Mais, a atual jurisprudência do STJ e de parte da doutrina que o segue e entende que nos casos de crédito tributário constituído por homologação o pagamento, ainda que parcial, é fator essencial para determinar o marco inicial do prazo decadencial, além de não resolver a situação relacionada aos casos em que o sujeito passivo apura prejuízo, também não apresenta solução para os casos em que as pessoas físicas, por não atingirem determinados rendimentos, estão dispensadas de apresentarem declaração de ajuste anual de imposto de renda. Não há como falar em pagamento para ser homologado em tais hipóteses pois sequer a lei exige que o sujeito passivo realize atividade para apurar eventual imposto. Como falar em pagamento realizado nos casos em que o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo, sem imposto a pagar?

A divergência que tenho em relação aos seguidores da atual jurisprudência do STJ está relacionada ao ponto em que esta entende que a autoridade administrativa pratica ato com a finalidade de homologar o pagamento, o que é um equívoco. O artigo 142 do CTN, anteriormente transcrito, ao dizer que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento” é expresso quando usa as expressões “assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. Dos comandos da regra aqui destacada tem-se que, nos casos em que o artigo 150, do CTN, determina que o sujeito passivo realize as atividades inerentes à constituição do crédito tributário, o que a autoridade administrativa homologa são os atos praticados pelo sujeito passivo e não o pagamento realizado por este. Pode ocorrer casos, por exemplo, em que a pessoa física entrega Declaração de Ajuste Anual em 30 de abril e requer parcelamento do imposto devido. Isto, entretanto, não impede que a Fiscalização, antes mesmo do pagamento da primeira parcela, homologue a atividade praticada pelo contribuinte.

Na linha das razões de decidir até aqui expostos, são dignos de destaque os fundamentos do ilustre Conselheiro Nélson Mallmann, extraído do acórdão nº 104-20.071:

(...) Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sujeito sempre à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”

O que é passível de ser ou não homologado é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir

a atividade da Administração Tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha a fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

(. . .)

I.c) Do aspecto temporal do fato gerador:

Os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (ex.: imposto de renda com tributação exclusiva na fonte; ganho de capital na alienação de bens etc). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Nos fatos geradores complexivos, o evento que interessa à exigência da obrigação tributária só se consuma em determinada data, como se fosse a linha de chegada de uma maratona. No decorrer do trajeto existem inúmeros passos, mas para efeito de conclusão do percurso, só é considerado um único passo, qual seja, o passo em que o atleta atinge a linha de chegada.

Em síntese, considerando que o crédito tributário correspondente a este processo se encontra entre os tributos⁹ cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de apurar o montante devido e antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, dito tributo amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, onde a contagem do prazo decadencial, salvo os casos de dolo, fraude e simulação¹⁰, encontra respaldo no § 4º do artigo 150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Verificado que o caso dos autos tem por objeto a exigência de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o prazo decadencial de cinco anos, para a constituição do crédito pelo Fisco, deve ser contado de acordo com o disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, ou seja, da ocorrência do fato jurídico tributário, considerando que a notificação deu-se em data posterior ao prazo de cinco anos, contados da data do fato gerador da obrigação tributária, voto no sentido negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Do recurso do contribuinte:

II - Da alegação possibilidade de aproveitamento do saldo de recursos existentes ao final de um ano-calendário, no ano seguinte, sem necessidade de comprovação.

Quanto ao recebimento deste recurso, o recorrente apresenta cópia da página 20 do DOU de 18-06-02, contendo a ementa do recurso nº 106.12763, com a seguinte ementa:

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO –
TRANSFERÊNCIA DE SALDOS DE RECURSOS DE UM
EXERCÍCIO PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE –
POSSIBILIDADE – É de admitir a transferência de saldo de
recursos de um exercício para o seguinte, para justificar
acréscimo patrimonial a descoberto, por não haver impedimento*

⁹ IPI, ICMS, PIS, COFINS, FINSOCIAL e IR, entre outros.

¹⁰ Nos casos de dolo, fraude e simulação a data do fato gerador deixa de ser o marco inicial da decadência e passa a prevalecer a regra do artigo 173, I, do CTN, isto é, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. Nesta linha segue doutrina de Luciano Amaro:

“A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação... Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra do artigo 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, *de lege lata*. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (art. 156, V, 173, 174, 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protrair indefinidamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não ter criado a ressalva. (AMARO, Luciano, citado por Leandro Paulsen, in, *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Ed. Livraria do Advogado, 6ª Edição. Porto Alegre, 2004. p. 1010).

Na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos segue a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem “em ocorrendo fraude, ou simulação, devidamente comprovados pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo, da obrigação tributária do imposto sujeito a ‘lançamento por homologação’, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece *o dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado.” (In *Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*, 2ª. ed. Dialética, 2002, p. 16).

legal para tanto, inclusive à vista da comprovação legal e idônea da existência destes recursos.

O acórdão recorrido, por sua vez, só admitiu a transferência das sobras para o mês seguinte, desde que dentro do mesmo ano-calendário. Assim, provada a divergência, conheço do recurso.

Conforme se depreende da planilha de fl. 19, no mês de dezembro de 1990, o fiscalizado possuía recursos de Cr\$ 2.427.554,87 para justificar despesas de Cr\$ 779.484,32 (Cr\$ 740.276,85 + Cr\$ 39.207,67 = Cr\$ 779.484,32). Assim, ao término do ano-calendário possuía recursos, apurados pela fiscalização, no valor de Cr\$ 1.648.070,55.

Tendo a Fiscalização apurado rendimentos no valor de Cr\$ 1.648.070,55 e cobrado imposto sobre todos os rendimentos a descobertos no ano de 1990, ao iniciar a fiscalização do mês seguinte não pode desconsiderar tais valores pela simples mudança do ano-calendário.

A propósito da transferência do valor declarado num ano para justificar recursos no ano seguinte, a Quarta Turma da CSRF no recurso nº 104-145871, do qual fui relator, assentou entendimento na seguinte linha:

SALDO POSITIVO AO FINAL DO ANO-CALENDÁRIO – CRITÉRIO PARA APROVEITAMENTO NO FLUXO DE CAIXA DO ANO SEGUINTE.

1. Quando a fiscalização apura variação patrimonial a descoberto em período que se estende por mais de um ano-calendário, o saldo positivo apurado, sobre o qual foi cobrado imposto ou reconhecida a isenção ou não-incidência em relação ao mesmo, ainda que não declarado pelo contribuinte, deve ser transferido para o mês de janeiro do ano seguinte. No entanto, tal regra não se aplica nos casos em que a Administração, em procedimento de fiscalização no exercício anterior, não encontra variação patrimonial a descoberto e o sujeito passivo, na Declaração de Ajuste Anual, também não informa a existência de recursos em 31 de dezembro que pudessem ser transferidos para o ano seguinte.

2. (...) omiss.

No caso dos autos, ao término do ano-calendário de 1990, a fiscalização, apurou rendimentos disponíveis do autor no valor de Cr\$ 1.648.070,55 - [Cr\$ 2.427.554,87 - (Cr\$ 740.276,85 + Cr\$ 39.207,67) = Cr\$ 1.648.070,55. Tais valores, encontrados pela fiscalização, não podem desaparecer pela simples mudança do ano-calendário. Não seria lógico considerar a transferência de valores de um mês para o outro, dentro do ano-calendário e não considerá-los do mês de dezembro para o mês de janeiro. Não existe nenhuma regra jurídica e nem fundamento ou interpretação razoável a justificar tal entendimento.

Por estas razões, entendo que o valor de Cr\$ 1.648.070,55 deve integrar a planilha de cálculo do fluxo de caixa do ano de 1991 (fl. 19), sendo lançado no mês janeiro.



III - Do arbitramento do custo de construção com base na tabela SINDUSCON.

Quanto ao conhecimento do recurso em relação a este ponto, a cópia da ementa do acórdão nº 01-04.177, da CSRF, que consta da fl. 397, DOU 1 de 10-06-05, pág. 41, dispõe que o arbitramento do custo de construção com base na tabela do SINDUSCOM não pode ser utilizado como meio de prova para confrontar valores declarados e comprovados pelo contribuinte. A prova indiciária somente é admitida nos casos em que há presunção legal autorizativa.

A ementa do acórdão nº 106-10.289, julgado em 14-07-98, com cópia nos autos, abaixo transcrita, também apontado como paradigma, assim dispõe:

"SINDUSCOM - ARBITRAMENTO - EXCLUSÃO - A utilização do índice calculado pelo SINDUSCON, não espelhando, portanto, as peculiaridades atinentes à economia de custos. De fato, o aludido índice desconsidera eventual redução de despesas realizadas pelo contribuinte, maculando excessivamente o arbitramento efetivado pelo fisco"

Assim, comprovada a divergência, inclusive em relação a acórdão da CSRF, admito o recurso também em relação a este ponto e passo ao exame do mérito.

Segundo o que se depreende do termo de verificação fiscal, o recorrente iniciou uma construção no ano de 1989 terminando-a em abril de 1992. As despesas com a construção da referida obra constaram das declarações de ajuste anual. No entanto, intimado para apresentar a documentação comprobatória, em relação aos gastos nos meses de fevereiro, março, setembro e novembro de 1990, o fiscalizado não apresentou documentação completa dos gastos realizados nestes meses. Quanto ao ano de 1991 o demonstrativo de fl. 103 comprova que a exceção do mês de julho, a maior parte das despesas não tinham documentação correspondente. Em relação ao ano de 1992, a planilha de fl. 104 não indica despesas sem documentação correspondente.

Por ter declarado as despesas na construção da obra, mas não ter apresentado toda a documentação correspondente, no ano de 1991, a autoridade fiscal desconsiderou os valores declarados pelo sujeito passivo e arbitrou o custo da obra com base no custo médio divulgado pelo SINDUSCON apurando, conforme planilhas de fls. 15 e 16, os seguintes dados:

Mês/ano	Custo declarado/ comprovado em CR\$	Custo arbitrado SINDUSCON em CR\$	Diferença Em Cr\$	% da diferença
01/91	1.631.084,88	1.741.464,67	110.379,79	6,76%
02/91	1.352.490,61	1.441.443,40	88.952,79	6,57%
03/91	1.829.096,80	1.949.593,81	120.497,01	6,58%
04/91	2.350.435,35	2.509.225,61	158.790,26	6,75%
05/91	1.582.439,99	1.686.933,04	104.493,05	6,60%
06/91	3.414.107,94	3.638.953,06	224.845,12	6,58%
07/91	683.162,93	724.733,09	41.570,16	6,08%
08/91	3.456.460,99	3.681.699,93	225.238,94	6,51%
09/91	3.445.045,26	3.689.629,25	234.583,99	7,09%
10/91	6.129.472,49	6.536.336,04	406.863,55	6,63%
11/91	5.862.631,96	6.249.560,95	386.928,99	6,59%
12/91	13.577.575,78	14.485.494,77	907.918,99	6,68%

No ano de 1992, a planilha de fl. 104 indica que toda a documentação foi apresentada. No entanto, como todo o custo da obra foi arbitrado pelo índice médio do SINDUSCON, também se verificaram diferenças entre os valores declarados pelo sujeito passivo e o arbitrado pela autoridade fiscal, diferença esta que também ficou em torno de 7%.

Início a análise do recurso transcrevendo o que dispõe os artigos 53, 54 e 60 da Lei nº 4.591, de 1964:

Art. 53. O Poder Executivo, através do Banco Nacional da Habitação, promoverá a celebração de contratos com a Associação Brasileira de Normas Técnicas (A.B.N.T.), no sentido de que esta, tendo em vista o disposto na Lei nº 4 150, de novembro de 1962, prepare, no prazo máximo de 120 dias, normas que estabeleçam, para cada tipo de prédio que padronizar

I - critérios e normas para cálculo de custos unitários de construção, para uso dos sindicatos, na forma do artigo 54 ,

II - critérios e normas para execução de orçamentos de custos de construção, para fins do disposto no artigo 59¹¹;

III - critérios e normas para a avaliação de custo global de obra, para fins da alínea "h", do artigo 32¹²;

IV - modelo de memorial descritivo dos acabamentos de edificação, para fins do disposto no artigo 32;

V - critério para entrosamento entre o cronograma das obras e o pagamento das prestações, que poderá ser introduzido nos contratos de incorporação, inclusive para o efeito de aplicação do disposto no § 2º do artigo 48.

§ 1º. O número de tipos padronizados deverá ser reduzido e na fixação se atenderá primordialmente:

a) o número de pavimentos e a existência de pavimentos especiais (subsolo, pilotis etc.);

b) o padrão da construção (baixo, normal, alto), tendo em conta as condições de acabamento, a qualidade dos materiais empregados, os equipamentos, o número de elevadores e as inovações de conforto;

¹¹ Art. 59. No regime de construção por administração, será obrigatório constar do respectivo contrato o montante do orçamento do custo da obra, elaborado com estrita observância dos critérios e normas referidos no inciso II, do artigo 53, e a data em que se iniciará efetivamente a obra.

§ 1º. Nos contratos lavrados até o término das fundações, este montante não poderá ser inferior ao da estimativa atualizada, a que se refere o § 3º, do artigo 54.

§ 2º. Nos contratos celebrados após o término das fundações, este montante não poderá ser inferior à última revisão efetiva na forma do artigo seguinte

§ 3º. Às transferências e sub-rogações do contrato, em qualquer fase da obra, aplicar-se-á o disposto neste artigo

¹² Art. 32. O incorporador somente poderá negociar sobre unidades autônomas após ter arquivado, no cartório competente de registro de imóveis, os seguintes documentos:

h) avaliação do custo global da obra, atualizada à data do arquivamento, calculada de acordo com a norma do inciso III, do artigo 53, com base nos custos unitários referidos no artigo 54, discriminando-se, também, o custo de construção de cada unidade, devidamente autenticada pelo profissional responsável pela obra;

c) as áreas de construção

2º Para custear o serviço a ser feito pela ABNT, definido neste artigo, fica autorizado o Poder Executivo a abrir um crédito especial no valor de Cr\$ 10 000 000 (dez milhões de cruzeiros), em favor do Banco Nacional da Habitação, vinculado a este fim, podendo o Banco adiantar a importância à ABNT, se necessário

§ 3º No contrato a ser celebrado com a ABNT, estipular-se-á a atualização periódica das normas previstas neste artigo, mediante remuneração razoável

Art. 54. Os sindicatos estaduais da indústria da construção civil ficam obrigados a divulgar mensalmente, até o dia 5 de cada mês, os custos unitários de construção a serem adotados nas respectivas regiões jurisdicionais, calculados com observância dos critérios e normas a que se refere o inciso I, do artigo anterior

§ 1º O sindicato estadual que deixar de cumprir a obrigação prevista neste artigo deixará de receber dos cofres públicos, enquanto perdurar a omissão, qualquer subvenção ou auxílio que pleiteie ou a que tenha direito

§ 2º Na ocorrência de omissão de sindicato estadual, o construtor usará os índices fixados por outro sindicato estadual, em cuja região os custos de construção mais lhe pareçam aproximados dos da sua

§ 3º Os orçamentos ou estimativas baseados nos custos unitários a que se refere este artigo só poderão ser considerados atualizados, em certo mês, para os efeitos desta lei, se baseados em custos unitários relativos ao próprio mês ou a um dos dois meses anteriores.

Art. 60. As revisões da estimativa de custo da obra serão efetuadas, pelo menos semestralmente, em comum entre a Comissão de Representantes e o construtor. O contrato poderá estipular que, em função das necessidades da obra sejam alteráveis os esquemas de contribuições quanto ao total, ao número, ao valor e à distribuição no tempo das prestações.

Pelo que se extrai das normas acima transcritas, o índice do SINDUSCON se constitui num dos parâmetros confiáveis para se avaliar o custo de uma obra. No entanto, o próprio artigo 60 da Lei nº 4.591, de 1964, dispõe que iniciada uma obra, no caso de incorporação em condomínio, tendo por base o custo do metro quadrado divulgado pelo SINDUSCON, a cada seis meses esta estimativa deve ser revista, o que demonstra que se pode ter variações a menor ou a maior.

Para este relator, a autoridade fiscal pode adotar por base o índice do SINDUSCON sempre que o fiscalizado não declare o que gastou na obra ou não disponha da documentação correspondente aos gastos. No caso concreto, todavia, há uma peculiaridade. Pelo que se depreende dos documentos de fls. 101 e 104, o fiscalizado dispunha de documentos em relação a todas as despesas declaradas, do percentual da obra construída nestes períodos. Quanto ao ano de 1990, atingido pela decadência, em relação a três meses o fiscalizado não apresentou documentos em relação a grande maioria das despesas que declarou ter realizado. O mesmo se deu em relação ao ano de 1991, conforme se extrai da planilha de fl. 103.

Detalhe importante é que mesmo não dispondo do comprovante das despesas, em sua declaração de ajuste anual, conforme especificado na coluna B da planilha de fls. 15 e 16, o sujeito passivo declarou que gastou na obra valores que, pelo quadro acima, estão bastante próximo do índice do SINDUSCON.



Para este relator a autoridade fiscal pode arbitrar o custo da construção civil tendo por parâmetro o índice do SINDUSCON sempre que os dados declarados pelo construtor não mereçam credibilidade. Isso, todavia, não pode ser seguido quando os dados informados na declaração de ajuste anual do proprietário da obra situam-se em patamar próximo do calculado com base no índice do SINDUSCON, que a autoridade fiscal utilizou para fazer o arbtramento.

No caso concreto, mesmo não dispondo da maioria dos comprovantes das despesas em relação ao ano-calendário de 1991, o fiscalizado declarou que gastou na construção da obra valor bastante próximo muito ao arbitrado pela autoridade fiscal.

Para arbitrar o custo da construção de uma obra adotando por base o índice do SINDUSCON há que se estar presente diante de situação em que o fiscalizado não declara os valores gastos na construção ou, em declarando, tais informações não mereçam credibilidade, situação que não se verifica quando as informações constantes nas declarações do sujeito passivo situam-se em percentual próximo ao índice do SINDUSCON, que tanto não é um dado absoluto que nos contratos de construção por administração o artigo 60 da Lei nº 4.591, de 1964 determina que a cada seis meses deve ser revista a previsão de custos.

ISSO POSTO, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional para extinguir o crédito tributário, em razão da decadência. Dou provimento ao recurso do contribuinte para: **a)** admitir no fluxo de caixa, do mês de janeiro de 1991, o valor de Cr\$ 1.648.070,55 e **b)** afastar da exigência tributária os valores apurados pela fiscalização, nos anos de 1991 e 1992 com base nos valores arbitrados em relação à construção civil, devendo permanecer os valores, que em relação a este ponto foram declarados pelo fiscalizado.

É o voto.


Moisés Giacomelli Nunes da Silva. - Relator