



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7

Processo nº : 10845.003423/00-40
Recurso nº : 145728
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex.: 1996
Recorrente : CREGO PAINCEIRA CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS
IMOBILIÁRIOS LTDA
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Sessão de : 22 DE MARÇO DE 2006
Acórdão nº. : 107-08.491

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE-IMPROCEDÊNCIA. Não é nulo o lançamento praticado por agente do Fisco que, ao formalizar a exigência, encontrava-se habilitado para o exercício da competência legal que lhe é atribuída, mediante MPF emitido pela autoridade competente.

IRPJ - IRRF – DECADÊNCIA – PROCEDÊNCIA – A teor do disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, decai a Fazenda Pública do direito de promover o lançamento após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, razão pela qual, tendo a decadência neste caso concreto se operado, improcede o lançamento.

CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL – DECADÊNCIA – O prazo decadencial estipulado no Código Tributário Nacional aplica-se, por expressa previsão constitucional, a todas as contribuições sociais, sem exceção.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – ARBITRAMENTO DO CUSTO DE CONSTRUÇÃO DE IMÓVEL – É cabível o arbitramento do custo de construção de imóvel, quando provado pelo fisco que o valor registrado na contabilidade é muito inferior àquele devido, sendo aceitável a utilização dos índices divulgados pelo SINDUSCON.

IRPJ - OMISSÃO DE COMPRAS - É procedente a exigência do imposto de renda sobre valores de mercadorias comprovadamente adquiridas e não contabilizadas, configurando omissão de receitas.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - A ocorrência de saldo credor da conta caixa autoriza a presunção de omissão de receita, ressalvada ao contribuinte a prova em contrário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE
IRFONTE – PIS – COFINS - CSLL

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CREGO PAINCEIRA CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF no período de janeiro a novembro de 1995, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os conselheiros Marcos Vinicius Neder de Lima e Albertina Silva Santos de Lima que não acolhem a decadência em relação a CSL e COFINS e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, HUGO CORREIA SOTERO, NILTON, PÊSS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

Recurso nº. : 145.728
Recorrente : CREGO PAINCEIRA CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS
IMOBILIÁRIOS LTDA

RELATÓRIO

CREGO PAINCEIRA CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 900/923, da decisão prolatada no Acórdão nº 7.897, de 07/12/2004 (fls. 849/872), pela colenda 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP, que julgou parcialmente procedentes os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de IRPJ, fls. 07; IRFONTE, fls. 25; PIS, fls. 33; CSLL, fls. 39; e COFINS, fls. 46.

As irregularidades fiscais que ensejaram a lavratura do crédito tributário em questão encontram-se descritas assim no auto de infração:

01 – OMISSÃO DE RECEITAS / RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

Omissão de Receita, caracterizada pela falta de contabilização, apurada na venda do apartamento 704 do Edifício Garden Park, não registrada na contabilidade da empresa, cujo valor de transação, na ordem de R\$ 43.020,00, consta em contrato particular firmado em 14/01/95 e na Declaração de Operação Imobiliária.

Na apuração da omissão de receita foi deduzido o valor do custo contabilizado pela empresa, tendo por base o custo relativo aos apartamentos 904, 1004, 1104, 1204, do mesmo empreendimento, no valor de R\$ 7.883,40, conforme registros às fls. 74 e 75.

RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

Omissão de Receita, caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada na venda do apartamento nº 21 do Edifício Maison Velazquez, não registrada na contabilidade da empresa, cujo valor de transação, registrado em contrato particular e mencionado na Declaração de Operação Imobiliária,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

na ordem de R\$ 150.000,00, é notoriamente inferior ao preço de mercado.

A prova disso são as transações das unidades 71 e 22, do mesmo empreendimento, realizadas, respectivamente por R\$ 415.000,00 e R\$ 325.000,00, unidades cujas áreas construídas são idênticas, ou seja, 289,989 m2.

Na apuração da omissão de receitas foi considerado o valor médio das transações acima citadas, na ordem de R\$ 370.000,00 e deduzido o custo arbitrado de R\$ 61.674,36, conforme demonstrativos anexos.

02 – OMISSÃO DE RECEITAS / SALDO CREDOR DE CAIXA

Omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, após recomposição do caixa, em virtude do lançamento atípico da importância de R\$ 57.984,03, registrado na conta caixa com o histórico "valor que se transfere" em 28/02/95, conforme fls. 05 e 29 do Livro Razão 1995.

03 – OMISSÃO DE RECEITA / MERCADORIAS, MATÉRIAS-PRIMAS E OUTROS INSUMOS NÃO CONTABILIZADOS

Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela não contabilização de custos, uma vez que a empresa apresenta como custo total do Edifício "Maison Velazquez", para uma área construída de 5.432,016 m2, o valor de R\$ 314.902,85, o que corresponde ao valor de R\$ 57,97 por metro quadrado.

O valor transferido da conta unidades em construção e atribuído às unidades construídas não corresponde à realidade do mercado, levando-se em conta a localização e o padrão de acabamento do empreendimento, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal de 21/11/2000, está subavaliado, como, por exemplo, a unidade 21, com 282,989 m2, registrada no estoque pelo valor de R\$ 15.760,32.

Ressalte-se que foi constatada a existência de 351 (trezentas e cinquenta e uma) notas fiscais de compra de material, no montante de R\$ 250.075,04, cuja discriminação evidencia que se destinam à construção civil, tendo como local da entrega a rua Waldomiro Silveira, 29 ou a rua Minas Gerais, esquina da rua Waldomiro Silveira, 29, Boqueirão/Santos, endereço do empreendimento em questão, o que comprova a insuficiência de contabilização de custos.

O valor atribuído pelo contribuinte às unidades destinadas à venda é notoriamente inferior ao valor de mercado, não há comparativo sequer com o valor de uma casa popular, pois, segundo o Habifax nº 21 – Informativo do Setor de Habitação Popular do Sinduscon/SP, registrava como IHP – Índice de Habitação Popular por m2, o valor de R\$ 394,93, tomando-se por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

base a casa-padrão da CDHU, com 39,56 m2, com valor global de R\$ 15.623,43.

No presente caso, foi adotado o índice do Sinduscon, padrão H8-2N, Custo Unitário Básico de Edificações, do período de janeiro de 1995 até setembro de 1996, data da expedição da Carta de Habitação pela Prefeitura local, aplicado proporcionalmente ao período de construção e efetivamente considerado o período fiscalizado do ano-calendário de 1995, conforme demonstrativo anexo.

**MERCADORIAS, MATÉRIAS-PRIMAS E OUTROS INSUMOS
NÃO CONTABILIZADOS**

Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela não contabilização de notas fiscais de compra de material destinado à construção civil, tendo como local de entrega o endereço do empreendimento Edifício Maison Velazquez, localizado a rua Waldomiro Silveira, 29, esquina com a rua Minas Gerais, Bairro Vila Rica, em Santos?SP, conforme relação e cópias das respectivas notas fiscais anexas, num total de R\$ 250.075,04.

04 – REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO

A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento do lucro resultou em redução indevida do lucro líquido, de forma que o contribuinte compensou perdas posteriores com ganhos anteriores, conforme demonstrativo anexo.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 781/811, seguiu-se a decisão proferida pela turma julgadora de primeira instância, cuja ementa tem a seguinte redação:

Normas Gerais de Direito Tributário

Decadência. IRPJ – Omissão de Receitas.

A homologação tácita prevista no art. 150, §4º do CTN abrange tão-somente a conduta de apuração e pagamento do imposto devido, realizada pela contribuinte em estrita observância à legislação do tributo.

Comprovado pelo Fisco a ocorrência de omissão de parte da atividade exercida pela empresa no período fiscalizado, visando reduzir as obrigações tributárias determinadas por lei, a apuração dos tributos no período será revista de ofício no prazo estabelecido pelo art. 173, inc. I, do CTN.

Decadência. CSLL. PIS. Cofins.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

O direito de a Fazenda Pública apurar e constituir os créditos tributários relativos às contribuições para a seguridade social extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/01/1995, 28/02/1995, 31/03/1995, 30/04/1995, 31/05/1995, 30/06/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 30/09/1995, 31/10/1995, 30/11/1995, 31/12/1995

Nulidade. Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância de norma infralegal não pode gerar nulidade de lançamento de crédito tributário efetuado no âmbito de competência legalmente deferida.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Omissão de Receitas. Arbitramento do Preço de Venda de Imóvel. Prova. Escritura Pública.

Somente deixa de prevalecer, para os efeitos fiscais, o valor da alienação constante da Escritura Pública, quando restar provado de maneira inequívoca que o teor contratual da escritura não foi cumprido, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova de que a alienação deu-se da forma diversa.

Omissão de Receitas. Custos de Construção de Imóveis.

É de se admitir a prova indireta de omissão de receitas, quando, definitivamente provado nos autos, que os custos de construção dos imóveis contabilizados são incompatíveis com o padrão dos imóveis construídos, impondo-se a sua reconstituição com base em índice confiável, editado pelo Sinduscon e, conseqüentemente, a determinação de pagamentos efetuados à margem da escrituração.

Omissão de Receita. Pagamentos não Contabilizados. Utilização de Recursos à Margem da Escrituração.

Provada a falta de contabilização das operações de compra e a utilização de recursos à margem da escrituração, infere-se, necessariamente, a ocorrência de omissão de receitas, como origem dos recursos utilizados nos pagamentos, devendo ser mantida a exigência assim formalizada.

Omissão de Receita. Saldo Credor de Caixa.

Não apresentadas as contraprovas necessárias a atestar a regularidade dos registros contábeis, configura-se perfeitamente procedente a reconstituição da conta caixa, mediante a exclusão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

dos valores cuja efetividade dos ingressos não restou comprovada por instrumentos hábeis.

Redução Indevida do Lucro Líquido versus Postergação de Pagamento de Imposto.

A postergação de pagamento de imposto somente se verifica, na hipótese de postergação de registro de receitas, quando o imposto devido em um determinado período é pago no período subsequente. Ao revés, quando o imposto devido em um período não é pago no período de escrituração da receita postergada, configurada está a redução indevida do lucro líquido.

Processo Administrativo Fiscal

Tributação Reflexa. Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

Lavrado o auto principal devem também ser lavrados os autos de infração reflexos, seguindo estes a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.

Lançamento Procedente em Parte

Ciente da decisão de primeira instância em 04/02/2005 (AR fls. 899), a contribuinte interpôs, em 10/03/2005, tempestivo recurso voluntário, onde apresenta os seguintes argumentos:

- a) Que é nulo o auto de infração, tendo em vista a falta de prorrogação do MPF;
- b) Que ocorreu a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, pois a decadência é um instituto que se aplica a um determinado tributo e não a uma matéria específica, como entendeu a autoridade julgadora de primeiro grau. A Sra. Relatora, quando tratou a matéria sobre a decadência, deslocou a CSLL para analisar conjuntamente com as demais contribuições, ignorando o que está disposto no art. 6º da Lei n. 7.689/88. A decadência da CSLL deve ter o mesmo tratamento do IRPJ e não deve ser tratado juntamente com outras contribuições. Com relação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40

Acórdão nº. : 107-08.491

- c) à COFINS e ao PIS, se incluem entre os tributos cujo lançamento se dá por homologação, enquadrando-se, pois, na hipótese do art. 150 do CTN, com prazo decadencial de 5 anos, contados a partir do fato gerador, conforme jurisprudência corrente do Conselho de Contribuintes;
- d) Que, em relação ao saldo credor de caixa, foi tributada a importância de R\$ 130.825,02. Discordando não só do valor tributado, mas, principalmente, da forma como foi reconstituído o saldo de caixa, a recorrente demonstrou o erro cometido pela autoridade fiscal. A decisão recorrida alega que a sistemática adotada pelo fisco e a apontada pela requerente chegam ao mesmo resultado, o que não é verdade, uma vez que o critério adotado pelo Fisco desconsidera todo o movimento do mês, entre o maior saldo tributado e o do último saldo do mês. Se as entradas forem maiores que as saídas, neste período desprezado pelo fisco, traz prejuízo à contribuinte;
- e) Que, outro aspecto não aceito pelo julgamento é quanto aos valores que foram tributados como omissão de receita e que para os efeitos de recomposição do saldo de caixa, deveriam ser considerados como entradas, sob pena de tributação em duplicidade. Quando o fisco tributa uma parcela como receita omitida, este valor necessariamente deverá fazer parte na recomposição do saldo de caixa, uma vez que todos os valores tributados devem somar ao saldo de caixa;
- f) Que a autoridade fiscal, alegando insumos não contabilizados e partindo dos índices SINDUSCON arbitrou os custos dos apartamentos e a diferença entre estes e os registrados nos livros da empresa, tributou como omissão de receita. A requerente discordou do lançamento, sendo primeiramente por fundamentação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40

Acórdão nº. : 107-08.491

inadequada e, em seguida, pelo fato de que o custo baixo apresenta resultado positivo maior. Portanto, não há como alegar omissão de receita, mesmo que seja presunção legal, partindo da omissão de compras – que nem a legislação prevê como sendo omissão de receitas;

- g) Que, em relação à postergação da receita e da redução indevida do lucro, na impugnação foi dito que o lançamento fiscal deveria exigir somente os acréscimos legais e não o imposto e contribuições que, por se tratar de postergação, posteriormente, já teriam sido tributados. Ora, a postergação é tributação fora do período de competência. Não se trata de pagar ou não. Se o resultado do determinado período é negativo suficiente para cobrir uma receita postergada, mesmo que não haja pagamento de imposto, haverá postergação porque o valor postergado está sendo tributado fora do período.

Às fls. 962, o despacho da DRF em Santos – SP, com encaminhamento do presente recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos legais para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

VOTO

Conselheiro - NATANAEL MARTINS, Relator.

O Recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

DAS PRELIMINARES

Do Mandado de Procedimento Fiscal – Nulidade da Ação Fiscal

A recorrente levanta preliminar de nulidade em razão de que ao renovar o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, por intermédio da lavratura dos Mandados de Procedimento Fiscal Complementares – MPF-C, deveria ser indicado outro auditor-fiscal, além disso, foi comunicada da renovação do MPF, após o prazo de extinção do anterior.

Cabe citar que não é o mandado de procedimento que confere competência ao auditor para fiscalizar e, se for o caso, lavrar o auto de infração, mas apenas autoriza o exercício dessa competência, possibilitando à administração tributária o acompanhamento das atividades fiscais.

Como menciona a própria recorrente, em momento algum o auditor realizou qualquer atividade de fiscalização sem a cobertura do competente MPF, apenas ocorreu atraso na ciência quando da emissão do mandado complementar, ou seja, o agente do Fisco, ao formalizar a exigência, encontrava-se devidamente habilitado para o exercício da atividade, eis que acobertado pelo MPF-C.

Ocorre que o próprio ato normativo que à época regulamentava do MPF (Portaria SRF 1.265/99), dispunha expressamente que a hipótese de extinção do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

MPF por decurso de prazo não implicaria nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal, conforme o artigo 13, parágrafo único: *"A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observados, a cada ato, os limites estabelecidos no artigo anterior. Parágrafo único. A prorrogação do prazo de validade do MPF será formalizada mediante a emissão do MPF-C".*

Tal determinação tem por objetivo possibilitar à administração o controle e acompanhamento do exercício das atividades fiscais. O simples atraso na ciência à contribuinte não causou qualquer prejuízo, e os atos praticados atingiram a finalidade, não sendo possível decretar-se a invalidade dos mesmos.

No caso, a autorização para a continuidade do procedimento fiscal foi procedida dentro do prazo estabelecido, e o fato de a ciência ter ocorrido posteriormente não invalida o exercício da atividade fiscal.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade.

Da Decadência Parcial do Lançamento

Como segunda preliminar, a recorrente suscita a ocorrência de decadência da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário. Como visto do relatório, trata-se de lançamento de ofício com exigência de IRPJ, PIS, IRFONTE, COFINS e CSLL, constituído em 27/12/2000, relativo a fatos geradores ocorridos entre janeiro a dezembro de 1995.

Em relação a preliminar de decadência apresentada pela recorrente, o voto vencedor da decisão de primeira instância a rejeitou, por entender que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

contagem do prazo – apesar de se tratar de apuração mensal do lucro real – iniciou somente em 01/01/1996, aplicando-se o disposto no art. 173, I, do CTN.

Sobre o assunto, em estudo que inclusive publiquei, escrevi:

"A questão da natureza jurídica do lançamento do imposto de renda das pessoas jurídicas no âmbito do 1º Conselho de Contribuintes ainda é acirrada, podendo no entanto afirmar-se que a corrente pelo menos até hoje majoritária entende tratar-se de um lançamento por declaração.

Não é o que pensamos e o que passaremos a demonstrar, obviamente deixando de lado as críticas que a doutrina faz relativamente aos tipos de lançamentos descritos no CTN, dado não ser este o escopo de nosso trabalho.

Com efeito, o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei 5172/66, recepcionado com eficácia de lei complementar, como é cediço, disciplina as normas gerais em matéria tributária, inclusive no concernente aos tipos de lançamento e aos prazos em matéria de decadência e prescrição.

No que se refere à decadência, genericamente, estabelece o art. 173 do CTN:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II. da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

Por outro lado, de forma totalmente assistemática, na disciplina do denominado lançamento por homologação, estabeleceu-se no art. 150, § 4º, do CTN:

"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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40

Acórdão nº. : 107-08.491

tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação"

Ou seja, enquanto que, regra geral, o prazo decadencial de cinco anos começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (CNT, art. 173, I), sendo lícito, portanto, afirmar-se que o prazo, contado da ocorrência do fato gerador, não é propriamente de cinco anos, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador sendo o prazo, neste caso, propriamente de cinco anos.

Lançamento por homologação, na definição do CTN, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Pois bem, relativamente ao imposto de renda das pessoas jurídicas, muito se discutiu e ainda hoje se discute, sobre a natureza jurídica do lançamento que o corporifica, havendo aqueles que o julgam como um tributo sujeito a lançamento por declaração ou misto, outros, mais recentemente, defendendo que a sua natureza, hoje, seria a de lançamento por homologação.

Alberto Xavier, em sua clássica obra Do lançamento, Editora Resenha Tributária, 1977, ferindo a questão, naquela oportunidade, defendeu a idéia de que o lançamento do imposto de renda não se traduz num caso de auto lançamento (ou lançamento por homologação), pela circunstância específica de que a fiscalização, no ato da entrega da declaração, examina o seu conteúdo, procedendo em face deste ao lançamento e, no próprio momento, notifica o contribuinte do imposto que lhe foi lançado.

Dáí conclui Alberto Xavier:

"Ora, na hipótese em apreço não se verifica um pagamento prévio ou antecipação do imposto, mas sim um verdadeiro lançamento com base na declaração, regido pelos arts. 147 e 149 do Código Tributário Nacional, com a única particularidade de o ato administrativo de lançamento ser praticado no próprio ato da entrega da declaração e não no momento posterior do procedimento tributário". (pg. 80).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

Entretanto, se naquela ocasião podíamos compartilhar da opinião de Alberto Xavier, após o advento do Decreto-lei 1967/82 (e, com maior razão, ainda, a vista das Leis 8383/91, 8541/92, 8981/93 e 9249/95), passamos a pensar de forma diversa.

Com efeito, com a edição do Decreto-lei 1967/82, desvinculou-se o prazo do pagamento do imposto com a entrega da declaração de rendimentos não havendo mais, pois, o prévio exame da autoridade administrativa. Se mais não bastasse, com a descentralização da entrega da declaração de rendimento, não se pode alegar, em absoluto, estar havendo exame do lançamento pela autoridade administrativa, pois o simples carimbo apostado pelo estabelecimento receptor da declaração (que, aliás, pode ser uma instituição financeira), à evidência, não pode ser considerado notificação de lançamento nos termos preconizados no art. 142 do CTN. Logo, o contribuinte recolhe (está obrigado) as parcelas do imposto devido sem que tenha ocorrido qualquer manifestação da autoridade administrativa. Ademais, grande parte do imposto já deve ser recolhido antes da própria entrega da declaração de rendimentos sob a forma de antecipações, duodécimos ou recolhimentos estimados (calculável com base em lucro presumido) na linguagem atual.

Não há dúvida, pois, ser o IRPJ um tributo sujeito a lançamento por homologação.

A declaração do imposto de renda, hoje, representa o cumprimento de um dever meramente instrumental do contribuinte perante a Fazenda Pública, constituindo-se, além disso, por força das normas que a disciplina, do ponto de visto jurídico, confissão de dívida quanto ao crédito tributário porventura indicado ou, quanto ao resultado negativo nela quantificado, o direito de crédito (abatimento) do contribuinte.

Nessa linha de raciocínio, a Fazenda Nacional deve verificar a atividade do contribuinte, homologando-a dentro do prazo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, findo o qual considerar-se-á, de forma tácita, homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito a ele correspondente, decaindo, portanto, o direito de a Fazenda corrigir ou lançar "ex officio" (via auto de infração) o tributo anteriormente não pago, sendo inaplicável à espécie a regra do art. 173, I, do CTN ou a disciplinada no § 2º do art. 711 do RIR/80, aliás não reproduzida no atual RIR/94.

Paulo de Barros Carvalho, a esse propósito, é claro:

"Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40

Acórdão nº. : 107-08.491

tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário" (Curso do Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. Ed., pg. 311).

Nem se diga que a regra de contagem, em eventuais casos de prejuízos fiscais não poderia ser a estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN, mas sim a do art. 173, I, ao argumento de que não teria havido nenhum pagamento (apurou-se prejuízo fiscal no período), não havendo, pois, o que homologar.

A primeira vista esse argumento impressiona, "máxime" em face de decisões do Conselho de Contribuintes relativas a IRF, que se consubstanciaria em hipótese de lançamento de ofício e não por homologação, regrado pelo art. 173, I, do CTN, justamente porque, dizem, não havendo pagamento, nada há a ser homologado. (confira-se, v.g., Acórdão do 1º C.C. nº 101-83.005/92 - DOU de 07.01.94)

Entretanto, o entendimento acima exposto, sufragado pelo Conselho de Contribuintes, em nada se assemelha ao tema que ora se debate, já que naquelas hipóteses (lançamento de ofício de IRF) o contribuinte de fato não praticou nenhuma ação (atividade) tendente à quantificação do "quantum debeatur" sujeito a pagamento antecipado.

É que em matéria de imposto de renda determinado em função do lucro (real ou presumido), os contribuintes, sempre e necessariamente, levam ao conhecimento da autoridade administrativa toda a atividade que exercem (procedimentos), tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido.

Ora, o que se homologa não é propriamente o pagamento, mas sim toda a atividade procedimental desenvolvida pelo contribuinte.

Souto Maior Borges, em sua magnífica obra sobre o Lançamento Tributário (volume 4 do Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1981), em diversas passagens, fere profundamente essa questão não deixando dúvidas sobre a matéria, valendo a pena transcrevê-las:

"... o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento por homologação, não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente a "atividade" do sujeito, tendente à satisfação do crédito tributário"... (fls. 432).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

....

"...Compete à autoridade administrativa, "ex vi" do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na disciplina do C.T.N., identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput)". (fls. 440/441),

Mais adiante, dando fecho a sua conclusão, assevera o Mestre Pernambucano:

"...Consequentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a "atividade" do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento". (fls. 445)

Aliás, a interpretação de que o que se homologa é a atividade do contribuinte e não o pagamento realizado é a única possível, sob pena de nulificar todas as regras insertas no art. 150 e §§ do CTN, especialmente a do § 4º.

Com efeito, dizer-se que o que se homologa seria o pagamento (interpretação puramente literal do caput do art. 150 do CTN), com a devida vênia, significa nada dizer-se já que o pagamento, caso efetuado, sempre e necessariamente, seria homologável. Noutras palavras, o legislador, à evidência, não quis dizer (e não disse) que homologável seria o pagamento do tributo (R\$ 100,00, p.ex.), posto que o valor recolhido, qualquer que seja a sua grandeza, considerado em si mesmo, não diverge (R\$ 100,00 são , sempre e necessariamente, R\$ 100,00) sendo, pois, inexoravelmente homologável. Nesse diapasão, admitindo-se a tese de que homologável seria apenas o valor pago (atividade de pagamento), a regra inserta no § 4º do art. 150 do CTN, porque então não haveria sobre o que divergir, seria estúpida e absolutamente desnecessária, posto que não abrangeria as situações em que não tenha havido pagamento ou que, em tendo havido, o teria sido feito com insuficiência, não obstante toda a atividade procedimental exercida pelo contribuinte.

Certamente que esta conclusão, por conduzir ao absurdo, não pode e não deve prevalecer. O intérprete e aplicador do direito, sobretudo o investido em funções judicantes, deve buscar, para além das palavras, o exato conteúdo normatizado. Ou nos afastamos do sentido puramente literal posto na lei ou, com a devida vênia, sem demérito aos ilustres filólogos e lexicográficos, se interpretar o direito significasse simplesmente colocar a norma jurídica à vista de conceitos postos em dicionários, parodiando Paulo de Barros Carvalho,

"... seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a descobrir as substâncias das ordens legisladas,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

explicitando as proporções do significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário, ministrado nas Faculdades, a um esforço estéril, sem expressão a sentido prático de existência. Daí por que o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei; jamais confundida com a intenção do legislador. O jurista, que nada mais é do que o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito, há de debruçar-se sobre os textos, quantas vezes obscuros, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas, para captar a essência dos institutos, surpreendendo, com nitidez, a função da regra, no implexo quadro normativo. E, à luz dos princípios capitais, que no campo tributário se situam no nível da Constituição, passa a receber a plenitude do comando expedido pelo legislador, livre de seus defeitos e apto para produzir as conseqüências que lhe são peculiares. (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. edição, pgs. 81/82).

Carlos Maximiliano, mestre dos mestres na arte da hermenêutica e interpretação do direito, a propósito da matéria preleciona:

"... nunca será demais insistir sobre a crescente desvalia do processo filológico, incomparavelmente inferior ao sistemático e ao que invoca os fatores sociais, ou do Direito comparado. Sobre o pórtico dos Tribunais conviria inscrever o aforismo de Celso ...: "saber as leis é conhecer-lhes, não as palavras, mas a força e o poder", isto é, o sentido e o alcance respectivo. (Hermenêutica e Aplicação do Direito, Ed. Forense, 9ª edição, pg. 122).

Mais adiante, já tratando do processo sistemático de interpretação, Carlos Maximiliano dá a pedra de toque à sua lição:

"Consiste o Processo sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.

...

Não se encontra um princípio isolado, em ciência alguma, acha-se cada um em conexão íntima com outros...

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.

Confronta-se a prescrição positiva com outra de que proveio, ou que da mesma emanaram; verifica-se o nexos entre a regra e a exceção, entre o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

geral e o particular, e deste modo se obtém esclarecimentos preciosos. O preceito, assim submetido a exame, longe de perder a própria individualidade, adquire realce maior, talvez inesperado. Com esse trabalho de síntese é melhor compreendido.

O hermeneuta eleva o olhar, dos casos especiais para os princípios dirigentes a que eles se acham submetidos; indaga se, obedecendo a uma, não viola outra; inquire das conseqüências possíveis de cada exegese isolada. Assim contempladas do alto os fenômenos jurídicos, melhor se verifica o sentido de cada vocábulo, bem como se um dispositivo deve ser tomado na acepção ampla, ou na estrita, como preceito comum, ou especial. (ob. cit., pgs. 128/129)

Ou seja, concluir se o pagamento ou não do tributo teria o condão de definir a natureza do lançamento do tributo e, conseqüentemente, o prazo de decadência a ele aplicável, impõe-se empreender não a busca de significado literal que os vocábulos postos nos textos legais possam ter, mas sim analisá-los à luz de todo o ordenamento jurídico-tributário para, somente após, chegar-se à correta conclusão.

Ora, tendo-se presente consistir o lançamento um procedimento administrativo (atividade) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, etc (CTN, art. 142); tendo-se presente que nos tributos sujeitos ao pagamento sem o prévio exame da administração não existe, propriamente, o lançamento; tendo-se presente, por fim, que a administração pública, tomando por empréstimo toda a atividade exercida pelo contribuinte (não apenas o pagamento, que é eventual), tacitamente a homologa, evidentemente que o pagamento do tributo não é fator fundamental, senão para a simples conferência se o "quantum" apurado "casa" com o "quantum" recolhido. Fundamental, isto sim, é toda atividade exercida pelo contribuinte levada a conhecimento da autoridade administrativa, esta sim objeto da homologação.

O pagamento, assim, por si só, não tem o condão de definir a modalidade de lançamento a que o tributo se sujeita, sob pena de se ter de assumir que esta poderia ser dupla, conforme houvesse ou não o pagamento.

Enfim, por essas razões, entendemos que o lançamento de IRPJ é por homologação, devendo a contagem de prazo decadencial, portanto, ser feita em conformidade com a regra prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN."

Dentro desse contexto, não vejo como senão reconhecer que, indiscutivelmente, a decadência já se operou em relação aos fatos geradores ocorridos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

nos meses de janeiro a novembro de 1995, razão pela qual dou provimento ao recurso devendo, portanto, ser excluído do lançamento a exigência relativa aos meses de janeiro a novembro de 1995, inclusive em relação ao IRFONTE.

As contribuições sociais lançadas – CSLL, COFINS e PIS – têm natureza tributária e seu prazo decadencial também se rege pelo CTN, sendo igualmente de cinco anos. Nesse sentido, vale transcrever trecho do voto do eminente Ministro Carlos Velloso, proferido no julgamento do RE 138.284-8/CE pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal em sessão de 1º de julho de 1992:

"As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239) [...]"

.....
*Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). [...] A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, 'b'). **Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149)".** (grifo da transcrição)*

Logo, o crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, bem como a contribuição para o PIS e a COFINS, decorrente das diferenças tributadas relativas aos meses de janeiro a novembro de 1995, à época do lançamento, em face da decadência, tampouco poderia ser constituído.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

Assim, também em relação às contribuições sociais, deve ser acolhida a preliminar de decadência em relação aos meses de janeiro a novembro de 1995.

DO MÉRITO

Do Arbitramento de Valores

Antes da análise das infrações apontadas pela fiscalização, tema que julgo imprescindível enfrentar - porque diz respeito a relevante parte do lançamento -, é o relativo à possibilidade, no cálculo do quantum devido, de arbitramento de valores de bens, não obstante a preservação, no mais, das demonstrações financeiras do contribuinte.

Pois bem, na dicção do art. 148 do CTN:

“Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”

O imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e os tributos dele decorrentes, a toda evidência, na formação de sua base de cálculo, tomam em consideração o valor ou o preço de bens, direitos, serviços etc., pelo que a autoridade administrativa, quando do lançamento, pode arbitrar o seu valor, desde que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, esclarecimentos ou documentos expedidos pelo sujeito passivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

Pois bem, a fiscalização, diante da notória discrepância de valores de alienação de imóveis de idênticos padrões, localizados no mesmo prédio, arbitrou valores a partir da média que apurou em operações cujos valores de vendas foram compatíveis, razão pelo qual, quanto a este arbitramento feito, não vejo reparos a fazer aos trabalhos da fiscalização.

Da mesma forma, no que se refere a arbitramento de custos, os trabalhos da fiscalização também não merecem reparos, eis que realizados com base no índice SINDUSCON apropriado para o tipo de construção realizada.

Com efeito, como é notório, o índice SINDUSCON é derivado da colheita de custos/despesas dos insumos utilizados na construção de imóveis, periodicamente feita pelo Órgão, que reflete, com absoluta razoabilidade, o valor de custo de construção de imóveis, razão pela qual, sobretudo em matéria de imposto de renda das pessoas físicas em que seu uso, consoante jurisprudência mansa e pacífica, é aceito.

Da Omissão de Receitas – Omissão de Compras

A irregularidade fiscal está assim descrita no auto de infração:

Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela não contabilização de custos, uma vez que a empresa apresenta como custo total do Edifício "Maison Velazquez", para uma área construída de 5.432,016 m², o valor de R\$ 314.902,85, o que corresponde ao valor de R\$ 57,97 por metro quadrado.

O valor transferido da conta unidades em construção e atribuído às unidades construídas não corresponde à realidade do mercado, levando-se em conta a localização e o padrão de acabamento do empreendimento, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal de 21/11/2000, está subavaliado, como, por exemplo, a unidade 21, com 282,989 m², registrada no estoque pelo valor de R\$ 15.760,32.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

Ressalte-se que foi constatada a existência de 351 (trezentas e cinquenta e uma) notas fiscais de compra de material, no montante de R\$ 250.075,04, cuja discriminação evidencia que se destinam à construção civil, tendo como local da entrega a rua Waldomiro Silveira, 29 ou a rua Minas Gerais, esquina da rua Waldomiro Silveira, 29, Boqueirão/Santos, endereço do empreendimento em questão, o que comprova a insuficiência de contabilização de custos.

O valor atribuído pelo contribuinte às unidades destinadas à venda é notoriamente inferior ao valor de mercado, não há comparativo sequer com o valor de uma casa popular, pois, segundo o Habifax nº 21 – Informativo do Setor de Habitação Popular do Sinduscon/SP, registrava como IHP – Índice de Habitação Popular por m², o valor de R\$ 394,93, tomando-se por base a casa-padrão da CDHU, com 39,56 m², com valor global de R\$ 15.623,43.

No presente caso, foi adotado o índice do Sinduscon, padrão H8-2N, Custo Unitário Básico de Edificações, do período de janeiro de 1995 até setembro de 1996, data da expedição da Carta de Habitação pela Prefeitura local, aplicado proporcionalmente ao período de construção e efetivamente considerado o período fiscalizado do ano-calendário de 1995, conforme demonstrativo anexo.

**MERCADORIAS, MATÉRIAS-PRIMAS E OUTROS INSUMOS
NÃO CONTABILIZADOS**

Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela não contabilização de notas fiscais de compra de material destinado à construção civil, tendo como local de entrega o endereço do empreendimento Edifício Maison Velazquez, localizado a rua Waldomiro Silveira, 29, esquina com a rua Minas Gerais, Bairro Vila Rica, em Santos?SP, conforme relação e cópias das respectivas notas fiscais anexas, num total de R\$ 250.075,04.

Trata-se, como visto, de infração caracterizada por omissão de receitas, a qual está fundamentada em duas ocorrências, quais sejam: a) o registro a menor do custo de construção pela falta de contabilização e b) a falta de escrituração de 351 notas fiscais de compra de material destinado à referida construção, cuja discriminação evidencia que se destinaram à construção civil situada à Rua Waldomiro Silveira, 29 ou Rua Minas Gerais esquina com a Rua Waldomiro Silveira, 29, endereço do Edifício Maison Velazquez.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

Por oportuno, cabe destacar que os valores não foram sobrepostos, ou seja, não está sendo exigido o tributo em duplicidade pela autoridade fiscal, pois, conforme se depreende do demonstrativo de fls. 111. Assim, o montante das notas fiscais de aquisição de materiais de construção que deixaram de ser contabilizadas pela recorrente (cujo valor está sendo exigido no auto de infração) foram considerados na determinação do custo de construção dos imóveis, sendo que o valor considerado como custo foi determinado após a inclusão da importância de R\$ 250.075,04 ao valor registrado na contabilidade e, a partir daí, confrontado com o índice estabelecido pelo SINDUSCON.

A falta de escrituração de notas fiscais de compras, de acordo com a legislação de regência, caracteriza omissão no registro de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova de improcedência da presunção.

Tem-se nos presentes autos, um caso típico de reiterada prática de omissão de compras, pois conforme comprovam os relatórios fiscais, a contribuinte deixou de registrar inúmeras notas fiscais de compras no ano-calendário sob exame.

Uma vez que na hipótese sob exame a contribuinte não logrou infirmar, com documentação objetiva e inconteste, a acusação que lhe fora feita, a decisão recorrida manteve a autuação.

A ausência de elementos factuais que possam elidir a exigência fiscal persiste nesta fase recursal, pois a recorrente insiste em contestar o lançamento sob argumentos meramente protelatórios, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído, ou pelo menos reduzido o crédito tributário constituído.

A presunção de omissão de receitas por falta de registro de compras poderia ser ilidida pela recorrente, bastando, para tanto, que fizesse prova em contrário, o que seria suficiente para infirmar o lançamento sob análise.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

A jurisprudência deste Conselho tem deixado assente que *“a falta de escrituração de aquisição de mercadorias autoriza a presunção de que os valores dos respectivos custos foram pagos com recursos oriundos de receita omitidas na apuração dos resultados da empresa”*, conforme se depreende do Acórdão número –1-961/89, da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Também as diversas Câmaras deste Conselho comungam do mesmo entendimento:

“COMPRAS NÃO REGISTRADAS – A falta de registro de compras caracteriza movimentação de recursos à margem da escrituração”
(Acórdão número 103-06.497/84)

“COMPRAS NÃO REGISTRADAS – A falta de escrituração de aquisição de mercadorias autoriza a presunção de que os valores dos respectivos custos foram pagos com recursos oriundos de receitas omitidas na apuração dos resultados da empresa”.

Acórdãos 105-1.424/85, 105- 1.671/86, 103-7.256/86, 101-76.532/86).

Pelo exposto, deve ser mantida a exigência em relação à omissão de compras.

Com relação ao registro a menor do custo de construção do Edifício Maison Velazquez, salta aos olhos a considerável diferença entre o valor contabilizado pela recorrente, qual seja, apenas R\$ 57,97 o metro quadrado, enquanto que para uma construção de casa popular, o Sinduscon/SP registra o valor de R\$ 394,93/m2.

É evidente que a empresa deixou de registrar em sua escrituração a totalidade dos gastos realizados na construção do referido imóvel.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

Conforme o já citado demonstrativo de fls. 111, a autoridade autuante tomou como base o índice do custo da construção residencial no Estado de São Paulo do Sinduscon (planilha de fls. 114/115), para considerar o custo real efetivamente investido pela empresa.

Note-se que até o balanço encerrado em 31/12/1996, a recorrente havia registrado a débito da conta "Imóveis em Construção – Edifício Maison Velazquez" do Livro Razão de 1995 e 1996, tão-somente o valor de R\$ 314.902,82 (R\$ 4.108,84, em 1995, e R\$ 19.880,72, em 1996), correspondente a 19 (dezenove) apartamentos, representando um custo médio de R\$ 16.573,83, por apartamento.

Ao se deparar com tais fatos, a autoridade fiscal considerou que o valor do custo de construção era incompatível com o padrão dos imóveis construídos, conforme o prospecto de propaganda, juntado aos autos (fls. 117), de onde se constata as seguintes características: quatro dormitórios; terraços; sala para três ambientes; três garagens privativas; lavabo; dependências de empregada; fachada em cerâmica esmaltada (gail e granito); acabamento de primeira qualidade; elevador social privativo; sistema individual de água quente; duas piscinas; amplo salão de festas, etc.

Diante de tais fatos, e à flagrante divergência entre o custo de construção registrado pela empresa e o padrão dos imóveis construídos, entendeu o fisco concluir pela necessidade de sua reconstituição, com base em índices do custo da construção residencial no Estado de São Paulo do Sinduscon, para unidades de padrão equivalente.

Por seu turno, a recorrente não trouxe qualquer prova aos autos que pudesse auxiliar as suas alegações no deslinde da questão. Ao contrário, é admissível a utilização dos procedimentos adotados pelo fisco para apurar o custo do imóvel construído com base nos índices divulgados pelo Sinduscon, quando provado de forma evidente que os custos contabilizados são incompatíveis com o padrão dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

imóveis construídos e, em consequência, a determinação de pagamentos efetuados à margem da escrituração, consignando, dessa forma omissão de receitas pela falta de registro de compra de materiais investidos na construção.

Assim sendo, o presente item deve ser mantido.

Do Saldo Credor de Caixa

Informa o auto de infração que ocorreu saldo credor de caixa, após recomposição do caixa, em virtude do lançamento atípico da importância de R\$ 57.984,03, registrado na conta caixa com o histórico “valor que se transfere” em 28/02/95, conforme fls. 05 e 29 do Livro Razão 1995.

Devidamente intimada a justificar o registro contábil utilizado, a contribuinte deixou de fazê-lo de forma satisfatória, diante disso, a fiscalização procedeu a recomposição da conta caixa, com base nos valores contabilizados a débito e a crédito da referida conta, apenas desconsiderando a entrada de recursos não devidamente comprovada, conforme demonstrativo de fls. 235/237, no qual foram apurados os saldos credores mensais ali destacados.

O procedimento fiscal não se resumiu apenas à exclusão do r. valor de R\$ 57.984,03 do saldo de caixa, mas sim, pela recomposição de todos os valores movimentados na citada conta durante o respectivo período-base de apuração do imposto (mensal), sendo que foram desconsiderados os saldos ao final de cada um dos meses em que evidenciou-se saldo credor, com exceção do mês de janeiro, que manteve o saldo devedor.

Como visto, na defesa apresentada, a recorrente nega, sem nada provar, a inexistência da presumida omissão de receita, alegando que, possuía superávit de caixa, sendo impossível a ocorrência de saldo credor da citada conta. No



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

recurso apresentado, nada de novo aduziu, também nada provou, já que praticamente se limitou a insistir nas razões apresentadas na impugnação.

A decisão da turma julgadora de primeiro grau, diante desse quadro, não merece reparos.

Realmente, enquanto que, regra geral, incumbe à autoridade de fiscalização apurar e quantificar o crédito tributário, em certas situações previstas em lei, a caracterização do fato hipoteticamente descrito presume a consequência prescrita: existência de rendimento tributável omitido.

Tal situação, dentre outras possíveis, ocorre justamente quando da configuração de saldo credor de caixa.

Com efeito, nos termos do art. 228 do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1041/94, *"o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro da receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção."*

Ou seja, no caso concreto, caberia à recorrente a prova de não ter havido omissão de receitas, o que, como visto, não ocorreu.

Não existe no lançamento fiscal em questão, qualquer irregularidade na constituição do lançamento que contamine o auto de infração, visto que a lei prescreveu, diante do fato constatado (saldo credor de caixa), a presunção de omissão de receita.

O saldo credor da conta caixa, como visto, foi obtido em decorrência do exame dos documentos que embasaram os registros na citada conta, sendo que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

desconstituição da acusação fiscal, que cabia à recorrente, através da origem dos recursos, não foi comprovada pela contribuinte.

Por oportuno, deve-se registrar que os valores relativos às outras omissões de receitas imputadas ao contribuinte não se comunicam com a presente imputação que é decorrente, única e exclusivamente, da apuração, na escrituração comercial, de saídas (créditos) de recursos do caixa em valores superiores aos ingressos (débitos).

Ou seja, naquelas outras exigências, a fiscalização apurou o subfaturamento das vendas e a existência de recursos à margem da escrituração para pagamento dos custos necessários à construção dos imóveis em estoque e das notas fiscais de aquisição de materiais. Ora, se os recursos deixaram de ser contabilizados pela contribuinte, é lógico que não podem ser considerados como ingressados na conta caixa, pois a sua recomposição é feita a partir dos recursos efetivamente registrados.

Como bem exposto no voto condutor da decisão recorrida, para que fosse possível acatar a tese da defesa, seria necessário que a contribuinte interessada provasse que as receitas omitidas com o custo de construção dos imóveis foram aproveitadas para pagamento dos saldos credores apurados na contabilidade.

Portanto, o presente item deve ser mantido.

Da Redução Indevida do Lucro Líquido

O presente item refere-se à inexatidão em relação ao período-base de escrituração de receita, o qual resultou na redução do lucro líquido, em decorrência da compensação de perdas posteriores com ganhos anteriores, conforme detalhado no demonstrativo fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

A fiscalização constatou que a contribuinte reduziu indevidamente o lucro tributável do exercício em análise, em razão da venda efetuada em 04/05/1995, conforme o instrumento particular de compromisso de compra e venda (fls. 245/247), do apartamento nº 201 do Edifício Ortigueira, pelo valor de R\$ 36.000,00, em uma entrada e mais doze prestações.

O registro contábil da referida venda somente foi levado a efeito no mês de janeiro de 1996 (fls. 248), oportunidade em que foi apurado lucro líquido no total de R\$ 107,27, e lucro real de R\$ 99,32, ou seja, base tributável insuficiente para absorver a irregularidade da falta de contabilização da venda em maio de 1995, o que resultaria na simples postergação no pagamento do tributo.

Aqui novamente a recorrente apresenta argumentos, porém, deixa de fazer a prova efetiva do recolhimento em período posterior, porém, antes do início da ação fiscal. Ou seja, para que ficasse configurada a ocorrência da postergação no pagamento do imposto, seria indispensável que a contribuinte fizesse a prova do efetivo pagamento nos períodos-base posteriores, em valor suficiente a cobrir o tributo devido em 1995 em decorrência do registro tardio da venda do imóvel.

Tendo em vista que a referida prova deixou de ser feita pela recorrente, não há como acolher a ocorrência da figura da postergação, devendo ser mantido o lançamento tal qual formalizado no auto de infração.

DA TRIBUTAÇÃO DECORRENTE
IRFONTE – PIS – COFINS - CSLL

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 10845.003423/00-40
Acórdão nº. : 107-08.491

Diante do exposto:

- (i) rejeito a preliminar de nulidade suscitada;
- (ii) dou provimento parcial ao recurso para que, em face da decadência, se exclua, do lançamento, o crédito tributário relativo aos meses de janeiro a novembro de 1995; e, no mais,
- (iii) nego provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 22 de março de 2006.

NATANAEL MARTINS